

Kısmi bölünme ve iştirak kazancı istisnası hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-KVK-19-4-471
Tarih	11.04.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-KVK-19-4-471 11/04/2012

Konu : Kısmi bölünme ve iştirak kazancı istisnası

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; ... A.Ş. olarak 2006 yılında ... Ticaret A.Ş.'nin %100'lük hissesini iktisap ettiğiniz, 17.05.2007 tarihinde Amerikan menşeli ve tam mükellef olan ... Ltd. Şti.'ne elinizdeki hisselerin %51'lik kısmının satışını yaparak ortaklık kurduğunuz (şimdiki ünvanı ile ...-... Ticaret A.Ş.), satıştan doğan kazancı 2007 dönemi kurumlar vergisi beyannamesine intikal ettirdiğiniz, 2007-2011 döneminde ...-... Ticaret A.Ş.'nin portföyünde bulunan üretim lisanslarından üç adedinin inşasını tamamlayarak toplamda beş adet enerji üretim tesisine sahip hale geldiği ancak 2011 yılında bu şirketin ortakları olan ...Ltd. Şti. olarak ortaklığı sona erdirmeye iradenizi ortaya koyup şirketin bünyesindeki enerji üretim tesis ve lisanslarını paylaşma kararı aldığınız, bu kapsamda ortaklık yapısı ...-... Ticaret A.Ş. şirketiyle aynı olan ve 25.11.2010 tarihinde kurduğunuz ... Üretim A.Ş.'ye, ...-... Ticaret A.Ş.'nin bünyesinde bulunan 5 adet santralden 3 adedinin kendisini veya bu santralleri bünyesinde bulunduran şirketlerin iştirak hisselerinin kısmi bölünme yoluyla aynı sermaye olarak konulmasını ve karşılığında

çıkarılacak hisse senetlerinin ... Üretim A.Ş.'nin ortakları olan ... Ltd. Şti. ve ... Holding A.Ş.'nin ortaklarına verilmesini kararlaştırdığınız belirtilerek, ... Holding olarak 2007 yılından beri sahip olduğunuz ve kısmi bölünme yoluyla aynı sermaye konulması yöntemiyle oluşturulan ve hisse senetleri ...-... Ticaret A.Ş.'nin ortaklarına verilen ... Üretim A.Ş.'deki hisselerinizin ... Ltd. Şti.'ne satılması işleminin Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci ve 19 uncu maddeleri hükümleri gereğince iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde;

"Kısmî bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmî bölünme hükmündedir. Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.

...

Bu maddeye göre yapılacak bölünmelerde aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunur."

hükümlerine yer verilmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "19.2.2.1. Üretim ve hizmet işletmelerinin aynı sermaye olarak konulması" başlıklı bölümünde ise; "Üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmi bölünme sonucu hem bölünen işletmenin hem de bölünme sonucunda varlıkları devralan işletmenin faaliyetine devam etmesi esastır. Bu kapsamda, söz konusu işletmelerin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli taşınmaz, her türlü tesis, makine ve teçhizat, alet, edevat, taşıtlar, gayrimaddi haklar ile hammadde, mamul, yarı mamul mallar gibi aktif kıymetler ile ilgili pasif kıymetlerin tümünün devredilmesi zorunludur..." açıklamalarına yer verilmiştir.

Anılan düzenlemelerle getirilen kısmi bölünme müessesesinin temel amacı, şirketlerin yeniden yapılanma yoluyla verimlilik ve kârlılıklarını artırmalarına imkan sağlamak olup, kısmi bölünmenin bir

Üretim tesisinin veya hizmet işletmesinin parça parça elden çıkarılması sonucunu doğurmaması gerekir. Dolayısıyla, retim tesisi ve hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünü devredilmesi zorunludur.

Yine söz konusu Tebliğin "19.2.2 Kısmi bölünme" başlıklı bölümünde; iştirak hisselerinin kısmi bölünme kapsamında aynı sermaye olarak konulabilmesi için aktifte yer alan bu kıymetlerin en az iki tam yıl süreyle elde tutulmasının şart olduğu ifade edilmiş olup "19.3.3 Devir ve bölünmelerde elde edilen hisselerin iktisap tarihi" başlıklı bölümünde de "Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20 nci maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devir ve bölünme (kısmi bölünme dahil) hallerinde, devir olan veya bölünen şirketin ortaklarına verilen hisselerin iktisap tarihi olarak, bu yeni hisselerin verilmesine neden olan devrolan veya bölünen şirketin hisselerinin iktisap edildiği tarihin esas alınması gerekmektedir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Öte yandan Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde;

"Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı. ...

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibar değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık srenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen sreler de dikkate alınır.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır."

hükümleri yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, ...-... Ticaret A.Ş.'nin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinde belirtilen şartlara uygun olarak kısmi bölünmesi kaydıyla, bölünen şirketin ortaklarınca, yeni şirketten elde edilecek hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, kısmen bölünen ...-... Ticaret A.Ş.'nin hisse senetlerinin iktisap edildiği tarihin esas alınması gerekmektedir. Ancak, henüz üretim tesisi haline getirilmemiş olan lisansların müstakil olarak bu madde kapsamında tam mükellef bir sermaye şirketine aynı sermaye olarak konulması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, ... Üretim A.Ş.'nin %49 ortağı olan şirketinizin sahip olduğu bu şirket iştirak hisselerinin ... Ltd. Şti.'ye satışından doğan kazanç, bu Kanunun 5 inci maddesinin yukarıda yer alan hükümleri ile bu hükmün uygulanmasına ilişkin açıklamaların yer aldığı 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin ilgili bölümlerindeki şartların topluca sağlanması kaydıyla, kurumlar vergisinden istisna tutulabilecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026