

Kullanma hakkının kısmi bölünmeye konu edilip edilemeyeceği

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-125[8-2021]-1529573
Tarih	27.12.2023

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIğI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : E-62030549-125[8-2021]-1529573

27.12.2023

Konu : Kullanma hakkının kısmi bölünmeye konu edilip edilemeyeceği

İlgi :

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve ek dilekçenizde;

- Tersanecilik faaliyetinde bulunan Şirketinizin kullanım sözleşmesine göre dolgu alanına yapılan harcamaların önce "258- Yapılmakta olan yatırımlar hesabında" daha sonra Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı'nın onayı sonrası ekli parselasyon planına göre m2 maliyeti esas alınarak "264- Özel maliyetler hesabında" takip edildiği,

- Söz konusu dolgu alanının 49 yıl süre ile tüm parsellerin kullanım hakkının sözleşmeye göre Şirketinize ait olduğu, her bir parselde ayrı ayrı tersanecilik faaliyetinin yapılabildiği, ayrıca üst yapısı bulunan alanlarda iktisadi bütünlüğü bozmamak için bölünme planında bölünmeye konu edilmeyen ... no'lu parsellerin kaldığı ve bu üst yapıların maliyetlerinin kayıtlarda ayrı takip edildiği,

- Toplam dolgu alanının maliyeti ile bölünmeye konu edilen parselasyon planında yer alan ve herhangi bir üst yapısı bulunmayan no'lu parsellerin kısmi bölünme yöntemi ile %100 hissesine sahip yeni kurulacak bir şirkete maliyet bedeli üzerinden aynı sermaye olarak konulması için kısmi bölünme işlemlerine başlanıldığı

belirtilerek, Şirketiniz bünyesindeki no'lu parsellerin Türk Ticaret Kanununa göre kısmi bölünmeye konu edilmesi halinde bu işlemin kurumlar vergisine ve katma değer vergisine tabi olup olmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde, "*b) 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. " hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükme göre, kısmi bölünme işlemine taşınmazlar, iştirak hisseleri, üretim veya hizmet işletmeleri konu edilebilmektedir.

Aynı Kanunun 20 nci maddesinin üçüncü fıkrasında ise bu Kanunun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işlemlerden doğan kârların hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "19.2.2. Kısmi bölünme" başlıklı bölümünde de konu ile ilgili olarak ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Öte yandan özelge talep formu eki dilekçeniz ve Milli Emlak Müdürlüğü ile imzalanan Kullanma İzni Sözleşmesinin incelenmesinden,

- Şirketinizce yürütülen proje ile tarihinde Genel Müdürlüğü tarafından yapılan revize parselasyon planında belirtilen no'lu parsellerin olarak imar planlarına işlendiği, toplam dolgu alanı olan bölünmesi suretiyle projenin bir kısmında ayrı tüzel kişilik oluşturularak proje alanının bir kısmında tamir bakım tersaneleri diğer kısmında ise yeni inşa tersaneleri yapılmasının hedeflendiği, üst yapı bulunan alanların no'lu parsellerde kaldığı, bölünmeye konu edilen no'lu parsellerin ise üzerinde herhangi bir üst yapı bulunmayan, tersane alanı imarlı ve idare ile yapılan sözleşmeye göre denize dolgu yapmak suretiyle oluşan parsellerden oluştuğu,

- Kullanma İzni Sözleşmesinin 11 inci maddesinde, Maliye Bakanlığından izin alınmak kaydıyla irtifak hakkının devredilebileceği, 12 nci maddesinde ise kullanım izninin tanınan süre sonunda biteceği, bu durumda taşınmaz ile kullanma iznine dayalı olarak yapılan yapı ve tesislerden taşınır nitelikli olanlar hariç olmak üzere binaların Hazineye intikal edeceği bilgisinin yer aldığı

anlaşılmaktadır.

Diğer yandan, 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 704 üncü maddesinde taşınmaz mülkiyetinin konusu:

- Arazi,

- Tapu sicilinde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,

- Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler

olarak sayılmış olup Kanunun "İntifa Hakkı ve Diğer İrtifak Hakları" başlıklı bölümünde ise intifa hakkının taşınırlar, taşınmazlar, haklar veya bir mal varlığı üzerinde kurulabileceği, intifa hakkının sahibinin hakkın konusu olan malı zilyetliğinde bulundurma, yönetme, kullanma ve ondan yararlanma yetkilerine sahip olduğu belirtilmektedir.

Anılan Kanunun 998 uncu maddesine göre tapu siciline taşınmaz olarak; araziler, taşınmazlar üzerindeki bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyetine konu olan bağımsız bölümler kaydedilebilmektedir. Yine aynı madde hükmüne göre, tapu siciline, taşınmazlar üzerindeki bağımsız ve sürekli hakların taşınmaz olarak kaydedilebilmesi için gerekli koşullardan biri de hakkın süresiz veya en az 30 yıl süreli olmasıdır.

Medeni Kanunun bu hükmü dikkate alındığında, irtifak hakkının taşınmaz olarak değerlendirilebilmesi için, tapu kütüğünde ayrı bir sayfaya bağımsız ve sürekli bir hak olarak kaydedilmesi gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre tersanecilik faaliyetinde kullanılmak üzere denize dolgu alanlarda yapılan parsellerden no'lu parsellerin, her bir parsel bazında kullanım hakkının tapu kütüğünde taşınmaz olarak tescil edilmiş olması, diğer bir ifadeyle her bir parselin bağımsız bir taşınmaz olarak kabul edilebilmesi kaydıyla, yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak konulması işleminin, Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi kapsamında kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkün bulunmaktadır.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 17/4-c maddesinde, Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile aynı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde adi ortaklıkların sermaye şirketine dönüşmesi işlemleri ve Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemlerinin KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, tersanecilik faaliyetinde kullanmak üzere denize dolgu alanlarda yapılan parsellerden, ... no.lu parsellerin yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak konulması işleminin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi kapsamında yapılan bir kısmi bölünme işlemi olması durumunda, bu işlem 3065 sayılı Kanunun 17/4-c maddesi kapsamında KDV'den istisna olacaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

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