

AÇIKLAYICI BİLGİ NOTU

RESMİ GAZETE	.../.../2017 tarih ve sayılı RG
MEVZUAT TÜRÜ	TEBLİĞ KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 1)'NDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ TASLAĞI (SERİ NO: 13)
YAYINLANMA TARİHİ	.../.../2017
AÇIKLAMA	5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi hükümleri kapsamında gerçekleşen kısmi bölünme işlemleriyle ilgili olarak Başkanlığımıza yansıyan olaylardan, tereddüt edildiği anlaşılan hususlara ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)'ndan:

**KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 1)'NDE DEĞİŞİKLİK
YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ
(SERİ NO:13)**

MADDE 1- 3/4/2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nin "19.2.2.1. Üretim ve hizmet işletmelerinin aynı sermaye olarak konulması" başlıklı bölümünün birinci ve dördüncü paragraflarının sonuna sırasıyla aşağıdaki cümleler eklenmiştir.

"Varlıklarını devreden şirketin faaliyetinin devamını imkansız hale getiren varlıkların aynı sermaye olarak devredilmesi işlemlerinin, Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi kapsamında kısmi bölünme olarak kabul edilmesi mümkün değildir."

"Devredilen işletme ile doğrudan bağı kurulamayan nakit, alacaklar ve menkul kıymetlerden kısmi bölünme kapsamında herhangi bir devir yapılmamış olması kısmi bölünmeye engel teşkil etmez."

MADDE 2- Aynı Tebliğin "19.2.2.1.2. Üretim ve hizmet işletmelerine bağlı taşınmazların durumu" başlıklı bölümünün ikinci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

"Üretim ve hizmet işletmeleri ile fiziki ve teknik bütünlük arz eden, dolayısıyla bu işletmelerden ayrılması mümkün olmayan bina, arsa ve arazi gibi üretim ve hizmet işletmelerinin faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan taşınmazların bu işletmelerden ayrı olarak kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Örnek 1: (L) A.Ş. aktifinde kayıtlı bulunan ve demir çelik üretim faaliyetini yürüttüğü fabrika binasını (M) Ltd. Şti.'ne aynı sermaye olarak koymak istemektedir.

Söz konusu fabrika binası, demir çelik üretim işletmesi ile fiziki ve teknik bütünlük arz etmesi nedeniyle, müstakilen kısmi bölünme işlemine konu edilemeyecektir. Bu nedenle fabrika binasının üretim işletmesinden ayrı olarak devrinden doğan kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Örnek 2: Tapuda kendisi adına kayıtlı binada insan sağlığı alanında teşhis ve tedavi hizmetleri sunan (N) A.Ş. bu faaliyetini yürüttüğü binanın bir katında da tıbbi laboratuvar hizmetleri vermektedir. (N) A.Ş. söz konusu teşhis ve tedavi hizmeti ile tıbbi laboratuvar hizmetini ayırmak amacıyla tıbbi laboratuvar işletmesini (O) A.Ş.'ye aynı sermaye olarak devretmek istemektedir.

Tıbbi laboratuvar işletmesi, Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde yer alan şartların sağlanması kaydıyla kısmi bölünmeye konu edilebilecektir. Hem hastane hem de tıbbi laboratuvar hizmetlerinin yürütülmesinde kullanılan ve tapuda (N) A.Ş. adına kayıtlı taşınmazın hastane işletmesinden ayrı olarak devri ise

mümkün değildir. Ancak, tıbbi laboratuvar işletmesinin faaliyetlerinin yürütüldüğü bölümün tapuda (N) A.Ş. adına ayrı bir sayfaya kaydedilmiş taşınmaz olması halinde bu taşınmazın tıbbi laboratuvar işletmesinin bir parçası olarak devri mümkün bulunmaktadır.

Örnek 3 : (Ö) A.Ş., aktifinde bulunan bir taşınmazın 1/3 hissesini kısmi bölünmeye tabi tutarak Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi kapsamında, yeni kurulacak olan (P) Ltd. Şti.'ne aynı sermaye olarak koymak istemektedir.

Üretim veya hizmet işletmesiyle fiziki ve teknik bütünlük arz etmeyen bir taşınmazın aynı sermaye olarak devri mümkün olmakla birlikte, (Ö) A.Ş.'nin aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazın 1/3 hissesinin esas itibarıyla müstakilen taşınmaz niteliği bulunmadığından ve 1/3 hissenin devrinde de taşınmazın kendisinin değil mülkiyetinin bir kısmının devri söz konusu olduğundan, bu taşınmazın 1/3 hissesinin kısmi bölünme kapsamında aynı sermaye olarak devri mümkün bulunmamaktadır.

Örnek 4: (R) A.Ş. inşaatı devam eden ve henüz tamamlanmamış olan otel yatırımını başka bir sermaye şirketine aynı sermaye olarak koymak istemektedir. Ancak, tamamlanmamış durumda bulunan otel inşaatı henüz üretim veya hizmet işletmesi niteliği taşımadığı gibi bu haliyle bina olarak da değerlendirilemeyeceğinden kısmi bölünmeye konu edilemeyecektir.”

MADDE 3- Aynı Tebliğin “19.2.2.1.3. Üretim ve hizmet işletmelerinin belli bir kısmının kısmi bölünmeye konu edilmesi” başlıklı bölümünün birinci paragrafının sonuna “Kısmi bölünme müessesesinin temel amacı, şirketlerin yeniden yapılanma yoluyla verimlilik ve karlılıklarını artırmalarına imkân sağlamak olup, bir üretim veya hizmet işletmesinin parça parça elden çıkarılması sonucunu doğuracak şekilde yapılan devirlerin kısmi bölünme kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.” cümlesi, ikinci paragrafından sonra gelmek üzere;

“**Örnek 1:** (H) A.Ş. unlu mamüller üretim işletmesinin “hamur hazırlama” ve “fırın” bölümlerini birbirinden ayırmak suretiyle fırın bölümünü yeni kurulacak olan bir anonim şirkete devretmeyi planlamaktadır. “Hamur hazırlama” ve “fırın” bölümlerinin bir unlu mamüller üretim işletmesinin ayrılmaz bir parçası olması nedeniyle bu bölümler olmaksızın faaliyetin devamı mümkün olmayacağından bu şekilde bir kısmi bölünme söz konusu olmayacaktır.” paragrafı ve üçüncü paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

“**Örnek 2 :** (I) Ltd. Şti. deterjan üretimi faaliyetinde bulunmaktadır. (I) Ltd. Şti. söz konusu deterjan üretim işletmesini tam mükellef (Z) A.Ş.'ye aynı sermaye olarak devretmek suretiyle kısmi bölünmeye konu etmek istemektedir.

Tek faaliyeti deterjan üretimi olan söz konusu şirketin üretim işletmesini kısmi bölünmeye konu etmesi mümkün değildir.

Örnek 3: Üç adet zirai üretim işletmesi bulunan (J) A.Ş., bu işletmelerden iki tanesini üçüncü kişilerden kiralamak suretiyle faaliyetini yürütmektedir. (J) A.Ş. kendisine ait zirai üretim işletmesini (K) Ltd. Şti.'ne aynı sermaye olarak devretmek istemektedir.

Tek bir üretim veya hizmet işletmesi bulunan kurumların bu işletmeyi kısmi bölünme kapsamında devretmesi mümkün olmayıp kiralama yoluyla işletilen başka üretim veya hizmet işletmelerinin bulunması da durumu değiştirmeyecektir.

Bu nedenle, her ne kadar kiralama yoluyla işletilen iki adet zirai üretim işletmesi bulursa da (J) A.Ş. aktifine kayıtlı tek üretim işletmesini kısmi bölünme kapsamında (K) Ltd. Şti.'ne devredemeyecektir.”

MADDE 4- Aynı Tebliğin “19.2.2.3. İştirak hisselerinin ortaklara verilmesi” başlıklı bölümünün dördüncü paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

“Kısmi bölünme işlemlerinde devralan şirket hisselerinin devreden şirket ortaklarına verilmesi halinde, devreden şirket nezdinde sermaye azaltımına gidilmesi gerekeceğinden, devreden şirketin sermayesini oluşturan unsurlara göre sermaye azaltımı dolayısıyla vergilendirme yapılması söz konusu olabilecektir.

Yapılacak sermaye azaltımında;

- Öncelikle, işletmeden çekilmesi halinde kurumlar vergisine ve kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların (pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, yeniden değerlendirme değer artış fonu, iştirakler yeniden değerlendirme değer artış fonu, maliyet artış fonu vb.),

- Sonra, sadece kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların (geçmiş yıl karları, olağanüstü yedekler vb.),

- Son olarak ise işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermayenin

işletmeden çekildiği kabul edilecektir.”

MADDE 5- Bu Tebliğ hükümlerini Maliye Bakanı yürütür.