Özelge: Geçici ilmuhaber kağıtlarından hisse senedine dönüşen payların satışı

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
MÜKELLEF HİZMETLERİ GELİR VERGİLERİ GRUP MÜDÜRLÜĞÜ

Sayı: B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-227
Tarih: 23/02/2012

Kонu: Geçici ilmuhaber kağıtlarından hisse senedine dönüşen payların satışı

İlgide kayıtlı özelge talep formlarında; şirketiniz …. Vergi Dairesi Müdürlüğünün …. vergi numaralı mükellefi olduğu, 03.07.2006 tarihinde geçici ilmuhaber bastırıldığı, daha sonra 08.09.2008 tarihli genel kurulunda geçici ilmuhaber kağıtlarının hamiline hisse senedine dönüştürülmesine karar verildiği, şirketin % 90 hissedarı ve aynı zamanda yönetim kurulu başkanının 02.01.2011 tarihinde vefatından dolayı veraset yolu ile hisselerin şirketin diğer ortakları olan varislere veraset payları oranında dağıtıldığı ve ilgili değişikliklerin bağlı olduğu ticaret sicil müdürüliğinde tescil ve ilan ettirildiği, ancak veraset yolu ile hisse oranlarında artış olan eski hissedarların sahibi olduklarını hisselerin tamamını veya bir bölümünü yeni ortaklara satmak istediklerini belirterek, söz konusu hisse devirlerinin gerçekleşmesi durumunda hissedarların ve şirketiniz vergisel durumunun nasıl olacağı ve satıştan dolayı elde edilen kazancın diğer artış kazancı olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 80 inci maddesinde; artış artış kazaçlarının vergiye tabi gelire dahil olduğu hüküm bağlanmıştır.

Mükerrer 80 inci maddesinde;

"Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlardır.

1. İkisiz olarak iktisat edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yılına fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar.

lüyse..."

Bir takvim yılında elde edilen değer artış kazaçının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 8.000.- Türk Lirası gelir vergisinden müstesnedir......."

hükmüne yer verilmiştir.
Madde hükümüne göre, ivazsız olarak ikitsap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların değer artış kazancı olduğu ve bu kazançların vergilendirilmesi gerekliği belirtilmiştir.

Mükerrer 81 inci maddesinde ise;

"Değer artışında safı kazanç, elden çıkarma karşılığından alınan para ve ayrınlara sağlanan para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarında, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolaysıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve öneden vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hâsilatın aynın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değiştirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur.

Maliyet bedelinin mükelleflere tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, takdir komisyonlarınınca tespit edilecek bedel, kazanci bilanço veya işletme hesabi esasına göre tespit edilen işletmelerde ise son bilançoda veya envanter kayıtlarında gösterilen değer esas alınır.

.....

Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında, ikitsap bedelinin tevsik edilememesi halinde Vergi Usul Kanununun 266 nci maddesinde yazılı itibari değer ikitsap bedeli olarak kabul edilir.

.....

Mal ve hakların elden çıkarılmasında ikitsap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay haric olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsüne belirlenen toptan eşya fiyat endeksideki artış oranında artırılarak tespit edilir. Şu kadar ki, bun endeksenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şarttır."

hüküm yer almaktadır.

Konu ile ilgili olarak yayınlanmış olan 232 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesi ile ilgili açıklamalara yer verilmiş olup,"5- Geçici İlmühaberler" başlıklı bölümünde ise, geçici ilmühaberlerin anonim şirketler tarafından hisse senetlerinin yerini tutmak amacıyla çıkarılan menkul kıymetler olduğu, sahiplerine genel kurul toplantılarına katılmak, oy kullanmak, kar payı almak gibi pay sahipliği hakları kazandıran ilmühaberler, ilgili anonim şirketçe hisse senetleri düzenlenip ortakla teslim edildiği anda geçerliliğini kaybetir, dolaysıyla ilmühaberlerin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde, Gelir Vergisi Kanununun hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesine ilişkin hükümlerinin uygulanması gerektiği ve ilmühaberlerin hisse senetleri ile değiştirilmesi dolaysıyla alınan hisse senetlerinin ikitsap tarihi olarak ilmühaberlerin elde edildiği tarihin dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Yukandaki hüküm ve açıklamalara göre, şirket ortaklarının geçici ilmühaberlerin değiştirilmesi sonucu elde ettiği hisse senetlerinin ikitsap tarihi olarak geçici ilmühaberlerin bastırıldığı 03.07.2006 tarihinin esas alınması gerekmekte olup, iki yılda fazla bir süre elde tutulan bu hisse senetleri ile veraset yolu ile elde ettiğleri hisse senetlerinin elden çıkarılmasından kazanç doğması durumunda, bu kazançlar değer artış kazancı olarak dikkate alınmaya ve dolaysıyla vergiyle tabi olmayaacaktır.

Ancak, iki yılda daha az bir süre elde tutulan hisse senetlerinin satınılması durumunda, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayrınlara sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarında, hisse senetlerinin elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsüne belirlenen üretici fiyatları genel endeksindeki (ÜFE) artış oranında artırılmak suretiyle tespit edilen ikitsap bedelinin ve elden çıkarma dolaysıyla yapılan giderlerin ve öneden vergi ve harçların indirilmesi sonucu kazanç oluşması durumunda, bu kazanç, istisna uygulanmadan tamami üzerinden değer artışı kazancı olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.
(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşma 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 dolaysıyla vergi tarih edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarih edilen vergi için geçikme faizı hesaplanmayacaktır.
İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, şirketinizin ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükhelle olan işçi ... A.Ş. nin ... Lt. Şti unvanına 15/1/1999 tarihinde kurulduğu ve 8/3/2010 tarihinde tür değişikliği yoluyla anonim şirkete dönüştüğü, ... A.Ş. nin hisse senetleri bastırılmamış olduğundan ortaklık hisselerinin geçici ilmühaberle temsil edildiği belirtilerek, şirketinizin muhasabe kayıtlarında 242 İştiraklar Hesabında izlenmekte olan ve geçici ilmühaberle temsil edilen ortaklık paylarının satılması durumunda elde edilecek kazancın Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisinden istisna olup olmadığı hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmecektir.

I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "İstisnalar" başlıklı 5inci maddesinde, "(1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

e) Kurumların, en az iki tam yıl süreye aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve işletir hisseleri ile aynı süreye sahip oldukları kurucu senetler, intifa senetleri ve rüşçan haklarının satışından doğan kazançların % 75 lik kısmı.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadadır yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabına 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 zyaa uğramış sayılır. (611 sayılı Kanunla eklenen parantez içi hüküm Yürürlük; 25/2/2011) (Taşınmazların kaynak kuruluşlarca /ara sertifikasi hıracı amacıyla varlık kir alma şirketlerine satış ile bu varlıkların varlık kir alma şirketlerince taşınmazın devralındığı kurum satışından doğan kazançlar için bu oran %100 olarak uygulanır ve bu taşınmazlar için en az iki yıl süreye aktifte bulunma şartı aranmaz.)

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükelle kurumlarca ana merkeze aktarılan /asım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler zyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanunla göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.
Devrir veya bölünme suretyle devralınan taşınmazlar, iştrarker hisseleri; kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüşcran haklarının sattığında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

"..." hâkûmûne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun "Devir, bölünme ve hisse değişimi" başlıklı 19 uncu maddesinin ikinci fıkrasında, kurumların birinci fıkradaki şartlar dâhilinde tür değiştirmeleri de devir hâkûmûne sayılır olmuştur.

Konuya ilişkin yayınlanan 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliginiin "5.6.2.2.2. İştrarker hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri" başlıklı bölümünde, "Maddede yer alan "İştirarker hisseleri" deyimi, menkul değerler portföyûne dahil hisse senetleri ile ortaklık paylarından ifade etmektedir.

Bunlar,

- Anonim şirketlerin ortaklık payları veya hisse senetleri (Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil),
- Limited şirketlere ait iştrarker payları,
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları,
- İş ortaklıkları ve adı ortaklıklarına ait ortaklık payları,
- Kooperatiflere ait ortaklık payları

olarak sıralanabilir.

Sermaye Piyasası Kurunun düzenleme ve denetimine tabi fonların katılma belgeleri ise iştrarker hisseleri olarak değerlendirilmeyecektir.

"5.6.2.4.4. Grup şirketleri arasındaki işlemlerin durumu" başlıklı bölümünde,

"istemnin temel amacı, kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, ekonomik açıdan şirketlere ilave imkân sağlamak amacıyla işlemler istisna kapsamı dışında kalacaktır.

Grup şirketlerinin her birinin ayrı ayrı kişilikleri bulunduğu, her bir şirketin söz konusu istisna yararlanabilmese mümkündür.

Ancak, satış işleminin istisinin amacına aynı olarak işletmeye nakit giriş olmaksızın gerçekleştirmesi halinde istisna uygulanmayacaktır.

Ayrıca, bağlı ortaklığın yapacağı sermaye artırımı sonucu doğacak sermaye tahhûdûne karşılık olmak üzere taşınmazların veya iştrarker hisselerinin aynı sermaye olarak bağlı ortaklığa devredilmesi halinde, bağlı değer başka bir bağlı değere (iştrarker hissesine) dönüştüm olmasına söz konusu istisna yararlanılamayacaktır.

"5.6.2.3.1.2. Devir ve bölünmelerde elde edilen hisselerin iktisap tarihi" başlıklı bölümünde ise, Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20 nci maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devirlerde iktisap tarihi olarak şirketin hisselerinin iktisap edildiği tarihin esas alınması gerekmektedir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 232 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliginin "5-Geçici ilmûhaberler" başlıklı bölümünde, "Billîdiği üzere geçen geçici ilmûhaberler anonim şirketler tarafindan hisse senetlerinin yerini tutmak amacıyla çıkartılan menkul kıymetlerdir. Sahiplerine genel kurul toplantılara katılmak, oy kullanmak, kar payı almak gibi pay sahipliği haklarının kazandırman ilmûhaberler, ilgili anonim şirketçes hisse senetleri düzenlenmiş ortakla teslim edildiği anda geçerliliğini kaybetmektedir.

Dolayısıyla ilmûhaberlerin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde, Gelir Vergisi Kanununun hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesine ilişkin hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.
Buna göre, ilmuhaberlerin; iktisap tarihinden itibaren üç ay içerisinde elden çıkarılması halinde elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak gelir vergisine tabi olacak, iktisap tarihinden itibaren üç aylık sürenin geçmesinden sonra elden çıkarılması halinde ise elde edilen kazanç gelir vergisine tabi olmayacaktır. Ayrıca, ilmuhaberlerin hisse senetleri ile değiştirilmesi dolaysıyla alanın hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak ilmuhaberlerin elde edildiği tarih dikkate alınacaktır." açıklamaları yer almıştır.

Bu hüküm ve açıklamalarla göre, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu açısından şirketlerde tür değişikliği devir hükümde olduğundan, Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20 nci maddeleri kapsamında yapılan tür değişikliği dolaysıyla... Anonim Şirketinin alınan geçici ilmuhaberlerin ilk iktisap tarihi olarak tür değiştiren... Limited Şirketin sermayesine üstünlük edilen tarih dikkate alınması gerekmektedir.

Dolaysıyla, şirketinizin ithalatı... A.Ş., nin hisse senedi yerine geçen geçici ilmuhaberle temsil edilen ortaklık hisselerinin satın alınması halinde dikkate alınacak iki yıllık sürenin hesabımda,... Ltd. Şti. nin sermayesine üstünlük edilen tarih dikkate alınacak olup geçici ilmuhaberlerin satın alınmadan elde edilecek kazancın %75 lik kısmının, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde belirtilen şartların sağlanması halinde kurumlar vergisinde istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDE

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

1/1 inci maddesinde, ticari, sınıai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

17/4-g Maddesinde, külçe altın, külçe gümüş, kıymetli taşlar (elmas, pırlanta, yakut, zümrut, topaz, safir, zebercet, , inci, kübik, virconia) döviz, para, damga pulu, değerli katıtlar, hisse senedi, tahvil ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam hurda ve atıkların teslimlerinin,

17/4-r maddesinde de, kurumların aktifinde veya belediyeler ile il il özel idarelerinin mühürletinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan üstünlük hisseleri ile taşınmazların satış suretiyle geçirilen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefiflerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve üstünlük hisselerinin (müzeye adı mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimlerinin

KDV den istisna olduğu hükümlerine yer verilmiştir.

Bilindiği üzere, geçici ilmuhaberler anonim şirketler tarafından hisse senetlerinin yerini tutmak amacıyla çıkartılan menkul kıymetlerdir. Sahiplerine genel kurulu toplantılara katılmak, oy kullanmak, kar paylaşmak gibi pay sahipliği haklarını kazandıran ilmuhaberler, ilgili anonim şirkete hisse senetleri düzenlenmiş ortaklara teslim edildiği anda geçerliliğini kaybetmekteydir.

Geçici ilmuhaberin hisse senedi mahiyetinde değilştir hisselerinin teslimi mahiyetinde deformendirilmesi gerektiyinden, bu teslimlerin Kanunun 17/4-g maddesi kapsamında KDV den istisna tutulması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, ... Elektrik Üretim ve Tic. A.Ş.,nin geçici ilmuhaberle temsil edilen ortaklık hisselerinin teslimi, ortaklık hisselerinin iki tam yıl süre ile şirket aktifinde kayıtlı olması halinde Kanunun 17/4-r maddesi kapsamında KDV den istisna tutulacak, aksi takdirde genel oranda (%18) KDV ye tabi olacaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

http://www.gib.gov.tr/node/90598
Anonim şirket pay senetlerinin satışının vergilendirilmesi hk.

Sayı: 62030549-120[Mük.80-2016/211]-181606
Tarih: 21/06/2017

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGI DAIRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı: 62030549-120[Mük.80-2016/211]-181606 21.06.2017

Konusu: Anonim şirket pay senetlerinin satışının vergilendirilmesi.


GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDE:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Değer artışı kazançları" başlıklı mükerrer 80 inci maddesinde, "Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır.

1. İvazsız olarak iktisat edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar.

Bu maddede geçen "elden çıkarma" deyimi, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlikli, trampa edilmiş, takası, kamulaştırılması, devilletştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar hariç, 11.000 Türk Lirası (290 seri no.)lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1/1/2016 tarihinden itibaren) gelir vergisinde müstesnadır." hükümleri yer almaktadır.


"Hisse senetlerinin üç ay süreyle elde tutulduktan sonra satılması halinde doğan değer artış kazancının vergilendirilmeceek olması hisse senedinin iktisap tarihinin bilinmesini önemli kılacaktır. Bu nedenle, hisse senedi alım satımı yapanların vergi mali bu üyelerliklerini tam olarak yerine getirebilmeleri açısından hisse senetlerinin iktisap tarihinin işlemeleri gerekmektedir.
Genel olarak hisse senedi üzerinde tasarruf hakkına sahip olunan tarihın ıktisas tarihi olarak dikkate alınması gerekmektedir. Bununla birlikte gerçek kişi ortakların şirketin sermaye artırımına gitmesi dolayısıyla sahip olduklarını hisse senetlerinin ve aynı hisse senedinden değişik tarihlerde alım yapıldıktan sonra bunların bir kısmınınelden çıkarılması halinde elden çıkarılan hisse senetlerinin ıktisas tarihinin belirlenmesi farklılık göstermektedir.

Açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalarla göre, 5/3/2012 tarihinde hisselerini satın alma yoluya ıktisas ettığiniz ... Tic. A.Ş.'deki ortaklık payının 5/2/2016 tarihinde hisse senedi çıkarılmak suretiyle hisse senedine bağlanmış olduğundan, tarafından ait hisse senetlerinin ıktisas tarihi olarak şirket hisse senetleri üzerinde tasarruf hakkına sahip olduğunu 5/2/2016 tarihinin esas alınması gerekmektedir.

Dolayısıyla, 5/2/2016 tarihinde ıktisas edilen söz konusu hisse senetlerinin iki yıldan fazla süre elde tutulduktan sonra elden çıkarılmasından kazaçı doğması durumunda, bu kazaçlarını değer ettiği kazaçıcı olarak dikkate alınmaya ve vergiye tabi tutulmayacaktır. Sahibi olduğunu hisse senetlerinin iki yıldan daha az bir süre elde tutularak satış olması durumunda ise elde edeceğiniz kazaçının değer väati kazaçıcı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesinde "Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazaçının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazaçları hariç, 11.000 Türk Lirası (290 seri no.İ.G Gelir Vergisi Genel Tebligi ile 1/1/2016 tarihinden itibaren) gelir vergisinden müstesnadır." hükümü yine verildiğinden, vergiye tabi değer artışı kazaçının hesaplanmasına söz konusu istisna tutarı uygulanmayacek.

**KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDE:**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Transfer fiyatlandırması yoluyla ortülü kazaç dağıtımı" başlıklı 13üncü maddesinin birinci fıkrasında kurumların, ilişkili kişilerle emsalleri uygulanarak ilkenin aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alımı da da satınında bulunmaları durumunda, kazaçın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla ortülü olarak dağıtılmış sayılacağı; alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, öndûncu para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alımı da da satın olarak değerlendirileceği, ikinci fıkrasında ilişkili kişinin kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kuru ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuz altında bulunduğunu gerçek kişi veya kurumları ifade ettiği ve ilişkisinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluştuğu durumların ortülü kazaç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı arandığı ve ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da tarafların ilişkili kişi sayıldığı ve ilişkili kişiler açısından bu oranların topluca dikakte dikakte alındığı; üçüncü fıkrasında emsalleri uygulanarak ilkenin ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alımı da da satınında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkisinin bulunmaması durumunda oluşacaq fiyat veya bedele uygulan olmasının ifade ettiği hüküm alta alınmıştır.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamaların yapıldığı 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Ortülü Kazaç Dağıtım Hakkında Genel Tebliginde "3.1.1 Kurumların Kendi Ortakları" başlıklı bölümünde de, kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermaye payına sahip gerçek kişi veya kuru ortaklarının ilişkili kişi kapsamında değerlendirileceği açıklanmıştır.

Bu çerçevede, hissedari ve aynı zamanda müdür olduğu "... Limited Şirketi" ile ilişkili kişi kapsamında bulunduğunuza; söz konusu Şirketi ilişkili kişisinden pay senetlerinin alınması işleminden anılan Kanunun 13üncü madde hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği tabilidir.

**VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDE:**
213 saylı Vergi Usul Kanununun "Ispat Edici Kağıtlar" başlıklı 227 nci maddesinin birinci fikrasında "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevski mecburidir." hükümü yer almaktadır.

Mezkûr Kanunun mükerrer 257 nci maddesinde de, mükellefiere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevski etmeleri zorunluluğunu getirme ve bu zorunluluğun kapsımı ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirleme hususlarında Bakanlığımıza yetki verilmiştir.


Mevcut uygulamaya ilişkin açıklamaların yer aldığı 459 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre, tahsilat ve ödemelerin tevski zorunluluğu kapsamında; Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinin birinci fıkrası kapsamında fatura almak zorunda olan ve mezkur Tebliğde tevski zorunluluğu kapsamında olanlar olarak tanımlanmış olan; birinci ve ikinci sınıflar tutucuların, serbest meslek erbabinin, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarların, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin ve vergiden muaf esnaflının, kendi aralarında ve tevski zorunluluğu kapsamında olmayanlarla yapacakları, 7.000 TL'yi aşan tutardaki her türlü tahsilat ve ödemeleri girmekte olup, yine aynı Tebliğde belirlenen bir kısm tahsilat ve ödemeler ise tevski zorunluluğu dışında tutulmuştur.

Bu itibarla, şahısiniz ait bulunan pay senetlerinin tevski zorunluluğu kapsamında olanlara satış tutarı 7.000 TL'yi aşıyor ise prensip olarak bu satışa ilişkin tüm tahsilat ve ödemelerin aracı finansal kurumlar kullanılarak gerçekleştirilmesi gerektiğini. Bununla birlikte, söz konusu pay senetlerin satışının, noter aracılığıyla gerçekleştirilmiş durumunda, bu işleme ilişkin tahsilat ve ödemelerin aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

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

(**) İnceleme, yargısı da uzlaşımda olduğu halde bu konuya ilişkin olan yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir. (***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlindedir, bu fülleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınızda vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için geçikme faizi hesaplanmayacaktır.
DANİŞTAY 9. DAİRE HİSSE SENEDI İLE GEÇİÇİ İLMÜHABER HAKKINDA KARAR

T.C. DANİŞTAY
9. DAİRE
E. 2010/10221
K. 2011/281
T. 9.2.2011

• HİSSE SENEDI İLE GEÇİÇİ İLMÜHABER (Geçici İlmühaberle Yapılan Ortaklık Payı Devriniň 3065 S. Katma Değer Vergisi Kanunu Kapsamında Bulunmadığından Bahlisle Yapılan Cezaî Tarhiyîdan Bu Kismında ve Buna Karşi Açılan Davanın Bu Kısmını Reddenden Vergi Mahkemesi Kararında İsabet Görülmüdüğı )

• ORTAKLIK PAYI DEVRLİ (3065 S. Katma Değer Vergisi Kanunu Kapsamında Bulunmadığından Bahlisle Yapılan Cezaî Tarhiyîdan Bu Kismında ve Buna Karşi Açılan Davanın Bu Kısmını Reddenden Vergi Mahkemesi Kararında İsabet Görülmüdüğı )

• GEÇİÇİ İLMÜHABERİN VERGI HUKUKU AÇİSINDAN HİSSE SENEDI KAPSAMINDA BULUNMASI (Ortaklık Payı Devrinin 3065 S. Katma Değer Vergisi Kanunu Kapsamında Bulunmadığından Bahlisle Yapılan Cezaî Tarhiyîdan Bu Kismında ve Buna Karşi Açılan Davanın Bu Kısmını Reddenden Vergi Mahkemesi Kararında İsabet Görülmüdüği )

3065/m.1, 17

6762/m.399, 409, 411

ÖZET : Hisse senedi ile geçici ilmühaberin; Türk Ticaret Kanunu'nunda "Hisse Senetleri" başlığı altında ve aynı kısımda düzenlenmiş olması, geçici ilmühaberi hisse senedi çıkarılncaya kadar onun yerini tutması, aynı nitelikleri taşıması, bırpırının devamı olması ve sahibine aynı hakları sağlaması nedeniyle, geçici ilmühaber de, geçici ilmühaber ile teklerin hukuksal oluşumunun ve işleyişinin ilmühaberi ile teslim edilen ortaklık paylaşımında 10.7.2006 tarihinde iktisap edildiği ve söz konusu paylaşımın ... A.Ş've 15.12.2006 tarihinde geçici ilmühaberle devredildiği ve katma değer vergisi hesaplanmadığı, yapılan incelme sonucu: geçici ilmühaberle yapılan satış ve devirlerin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-madesi yer alan hisse senedi sayılımaya çağrıldığından, bu maddede öngörülen istisnadı yararlanamayacağı, aynı Kanunun 17/4-r maddesi uyarınca istisnadan yararlanılması için ise, ortaklık paylaşımının merkezdeki aktifste iki tane ulul süre ile kalması gerektiğini, öylen, söz konusu pay iktisaptan sonra iki yıl içinde satışa konu edildiğinden, bu bente öngörülen istisna hükümlerden ve yararlanmak için ulul süre ile kalması gerektiğini, öylen, söz konusu pay iktisaptan sonra iki yıl içinde satışa konu edildiğinden, bu bente öngörülen istisna hükümlerden ve yararlanmak için ulul süre ile kalması gerektiğini, öylen, söz konusu pay iktisaptan sonra iki yıl içinde satışa konu edildiğinden, bu bente öngörülen istisna hükümlerden ve yararlanmak için ulul süre ile kalması gerektiğini, öylen, söz konusu pay iktisaptan sonra iki yıl içinde satışa konu edildiğinden, bu bente öngörülen istisna hükümlerden ve yararlanmak için ulul süre ile kalması gerektiğini, öylen, söz konusu pay iktisaptan sonra iki yıl içinde satışa konu edildiğinden, bu bente öngörülen istisna hükümlerden ve yararlanmak için ulul süre ile kalması gerektiğini, öylen, söz konusu pay iktisaptan sonra iki yıl içinde satışa konu edildiğinden, bu bente öngörülen istisna hükümlerden ve yararlanmak için ulul süre ile kalması gerektiğini, öylen, söz konusu pay iktisaptan sonra iki yıl içinde satışa konu edildiğinden, bu bente öngörülen istisna hükümlerden ve yararlanmak için ulul süre ile kalması gerektiğini, öylen, söz konusu pay iktisaptan sonra iki yıl içinde satışa konu edildiğinden, bu bente öngörülen istisna hükümlerden ve yararlanmak için ulul süre ile kalması gerektiğini, öylen, söz konusu pay iktisaptan sonra iki yıl içinde satışa konu edildiğinden, bu bente öngörülen istisna hükümlerden ve yararlanmak için ulul süre ile kalması gerektiğini, öylen, söz konusu pay iktisaptan sonra iki yıl içinde satışa konu edildiğinden, bu bente öngörülen istisna hükümlerden ve yararlanmak için ulul süre ile kalması gerektiğini, öylen, söz konusu pay iktisaptan sonra iki yıl içinde satışa konu edildiğinden, bu bente öngörülen istisna hükümlerden ve yararlanmak için ulul süre ile kalması gerektiğini, öylen, söz konusu pay iktisaptan sonra iki yıl içinde satışa konu edildiğinden, bu bente öngörülen istisna hükümlerden ve yararlanmak için ulul süre ile kalması gerektiğini, öylen, söz konusu pay iktisaptan sonra iki yıl içinde satışa konu edildiğinden, bu bente öngörülen istisna hükümlerden ve yararlanmak için ulul süre ile kalması gerektiğini, öylen, söz konusu pay iktisaptan sonra iki yıl içinde satışa konu edildiğinden, bu bente öngörülen istisna hükümlerden ve yararlanmak için ulul süre ile kalması gerektiğini, öylen, söz konusu pay iktisaptan sonra iki yıl içinde satışa konu edildiğinden, bu bente öngörülen istisna hükümlerden ve yararlanmak için ulul süre ile kalması gerektiğini, öylen, söz konusu pay iktisaptan sonra iki yıl içinde satışa konu edildiğinden, bu bente öngörülen istisna hükümlerden ve yararlanmak için ulul süre ile kalması gerektiğini, öylen, söz konusu pay iktisaptan sonra iki yıl içinde satışa konu edildiğinden, bu bente öngörülen istisna hükümlerden ve yararlanmak için ulul süre ile kalması gerektiğini, öylen, söz konusu pay iktisaptan sonra iki yıl içinde satışa konu edildiğinden, bu bente öngörülen istisna hükümlerden ve yararlanmak için ulul süre ile kalması gerektiğini, öylen, söz konusu pay iktisaptan sonra iki yıl içinde satışa konu edildiğinden, bu bente öngörülen istisna hükümlerden ve yararlanmak için ulul süre ile kalması gerektiğini, öylen, söz konusu pay iktisaptan sonra iki yıl içinde satışa konu edildiğinden, bu bente öngörülen istisna hükümlerden ve yararlanmak için ulul süre ile kalması gerektiğini, öylen, söz konusu pay iktisaptan sonra iki yıl içinde satışa konu edildiğinden, bu bente öngörülen istisna hükümlerden ve yararlanmak için ulul süre ile kalması gerektiğini, öylen, söz konusu pay iktisaptan sonra iki yıl içinde satışa konu edildiğinden, bu bente öngörülen istisna hükümlerden ve yararlanmak için ulul süre ile kalması gerektiğini, öylen, söz konusu pay iktisaptan sonra iki yıl içinde satışa konu edildiğinden, bu bente öngörülen istisna hükümlerden ve yararlanmak için ulul süre ile kalması gerektiğini, öylen, söz konusu pay iktisaptan sonra iki yıl içinde satışa konu edildiğinden, bu bente öngörülen istisna hükümlerden ve yararlanmak için ulul süre ile kalması gerektiğini, öylen, söz konusu pay iktisaptan sonra iki yıl içinde satışa konu edildiğinden, bu bente öngörülen istisna hükümlerden ve yararlanmak için ulul süre ile kalması gerektiğini, öylen, söz konusu pay iktisaptan sonra iki yıl içinde satışa konu edildiğinden, bu bente öngörülen istisna hükmü
hükûme yer verildiği, 3065 sayılı Kanun’un 17/4-g Maddesinde ise istisna kapsamının açıka sayıldığı ve bunlar arasında hisse senetlerinin ortaklık payı olarak satış, devir ve teslimlerinin katma değer vergisinden istisna tutulduğu, hisse senedi dışındaki ortaklık payları (geçici ilimhaber vs.) Maddede sayıl旸ığı, aynı Kanun’un 17/r-c Maddesinde getirilen düzenleme ise; hisse senetleri dışındaki işletir hissesinin (ortaklık payının geçici ilimhaber ile teslim edilsin ya da edilmişsin) katma değer vergisinden istisna tutulması için iki yıl şirket aktifinde tutulmuş olma koşulunun getirildiği, olayda, 3065 sayılı Kanun’un 17/4-g Maddesinde sayılanayın geçici ilimhaberlerle temsil edilen ortaklık payının devrinin söz konusu istisna kapsamında yer alınmasına hukuvi olarak bulunmamıldığı, vergilendirmende kıyas yoluna başvurulamayacağı ve kıyas yolu ile bir konunun vergiye tabi tutulamayacağı, dequeue thịtlereyleceği gibi vergilendirme kapsamıcı dışına da çıkıramayacağından aksi uygulanmanın verginin kanunüllü ilkesine ters düşeceğini açıkl olduğu, bu itibarla, iktisat edildikten sonra satışa konu edilen geçici ilimhaberle temsil edilen ortaklık payı için düzenlenen faturada katma değer vergisi hesaplanmadığı ve beyan edilmesi gerektiğiinden, düzenlenen vergi incelemeye raporuna dayanılarak tahr edilen dava konusu katma değer vergisi ile kesilen vergi ziyavi cezasının, verdiği aşın bir katma ilişkin kısmında isabetsızlık bulunmamıldığı, davacı şirketin matrah ilişkin iddialarında isabet bulunmamıldığı, öte yandan; söz konusu devir işleminin satış olduğu ve kayıtlı değer ile emsal değer farkının matrah ilavesinde de isabetsızlık görülmediği, vergi ziyavi cezasının tekrer neredeyse % 50 fazla kesilen kısmına gelince; olayda, tekkerr hükmelerinin uygulanmasının gerektireni koşulların bulunduğu hususu ortaya konulmadığından, cezanın bu kısmının terkini ibadiyeti gerçeklesmesi için kısmen kabul eden, kısmen reddeden Vergi Mahkemesinin kararını; davacı şirket tarafından; hisse senedi ve geçici ilimhaberin eşdeğer olduğu, 323 sayılı Gelir Vergisi Genel Teklifi’nde geçici ilimhaberin de hisse senedi gibi değerendirildiği, idareının bu doğrultuda muktezaları bulunduğu, vergilendirme işleminde matrah hatası yapıldığı, hisse senedi ve geçici ilimhaberin aynı mahiyette ve aynı kapsamda olduğu yolunda Yargıtay kararları bulunduğu, olayda hiçbir calıplara bağlı kalınamayarak Kanun hükmünüzün lazfı ve ruhuya bir bütün olarak değerendirmeli gerektirir, vergi dairesi müdürü tarafından ise; cezanın da aynen onanması gerektiği ileri sürülerek taraftarca aleyhe olan hüküm fikrarlarının bozulması istenilmektedir.

TÜRK MILLETİ ADINA

Hükûm veren Dânıstây Dokuzuncu Dairesince için gereği görüldü:

Uyuşmazlıkta, davacı şirket adına düzenlenen vergi incelemeye raporuna dayanılarak 2006/Aralık dönemine ilişkin olarak tar edilen vergi ziyavi cezalı katma değer vergisinin terkini istemiyile açıklar davayı kısmen kabul eden, kısmen reddeden vergi mahkemesinin kararının tahr edilmesi için hüküm fikrarlarının bozulması istenilmektedir.

Vergi Dairesi Müdürüğü tarafından, temyz dilekçesinde ileri sürülen iddialar Vergi Mahkemesinin kararını tekrer neredeyse % 50 fazla kesilen vergi ziyavi cezasına ilişkin kısmının bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemiştir.

Davacı şirket temyz istemeye gelince;

Dosyanın incelemesinde, davacı şirket tarafından, bir kısmı şirketlere alt geçici ilimhaber ile temsil edilen ortaklık payının 07.12.2006 tarihinde iktisat edildiği ve söz konusu payın... A.Ş yeti 15.12.2006 tarihinde geçici ilimhaberle devredildiği ve katma değer vergisi hesaplanmadığı, yapılan vergi incelemesi sonucu; geçici ilimhaberle yapılan satış ve devirlerin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17/4-g Maddesinde yer alan hisse senedi sayılanayacağında, bu madde öngörülerin istisnadan yararlanmayaçağı, aynı Kanun’un 17/r-c Maddesine uyarınca istisnadan yararlanılması için ise, ortaklık payının şirket aktifinde iki yıl süre kalması gerektiği olayda, söz konusu pay iktisat edildikten sonra iki yıl geçermeden satışa konu edildiğinde, bu bente öngörülerin istisna hükümünden de yararlanmayaçağı yolunda düzenlenen vergi incelemeye raporuna dayanılarak emsal değer ve kayıtlı değer dikkate alınarak hesaplanan katma değer vergisinin bir kat ve tekrer neredeyse % 50 fazla vergi ziyavi cezalı olarak tar edildiği anlaşılmaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1. Maddesinde; Türkiye’de yapılan ticari faaliyet çerçevesindeki teslim ve hiszmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu, aynı Kanun’un 5228 sayılı Kanun’a değişik 17/4-g Maddesinde; ülke altı, ülke gümüş, kıymetli taşlar ( elmas, piranta, yakut, zümür, topaz, safir, teberçet... kükib, virconia ), döziv, para, damga pulu, değerli katılar, hisse senedi, tahvil ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam hurdâ ve altıklar ( hurdâ metalden elde edildiği küçüler dahil) teslimin katma değer vergisinden istisna olduğu, aynı kanunun 5281 sayılı Kanuna değişik 17/r-c Maddesinde ise, kurumların en az iki yıl süreyle aktiflerinde yer alan işletir hisseleri ile gayrimenkuller seitisi suretyle gerçekleşen devir ve teslimleri, bankalara borçlu olanların ve kefillerin borçlarını karşılık gayrimenkul ve iştırak hisselerinin ( müzayedede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimlerinin katma değer verisinden istisna olduğu hüküm bağlanılmaktır.

Dava konusu olayda, uyuşmazlığına çözüm hisse senedi ile geçici ilimhaberin yasal dayanacağı, tanımı, kapsami ve niteliklerinin ortaya konulmasına bağlı bulunmaktadır.

Hisse senetleri ve geçici ilimhaber 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun “Hisse Senetleri” başlığı altında 399 ve devam eden maddelerinde bir kısım olarak düzenlenmiş olup, 409. Maddesinde; hisse
senetlerinin hamiline veya nama yazılı olabileceği, esas mukavelede aksine hüküm bulunmadıkça hisse senetlerinin nama yazılı olması gerektiği, bedelleri tamamen ödenmemiş olanlar için hamiline yazılı hisse senetleri veya ilmühaber çıkarlamayacağı, “ İlümühaberler” başlıklı 411. maddesinde ise; nama yazılı hisse senetlerinin yerini tutmak üzere çıkarılan ilmühaberlerin nama yazılı olması gerektiği, bunların devrinin nama yazılı hisse senetlerinin devrine ait hükümleri tabi olduğu, hamiline yazılı hisse senetleri yerine tanzim olunan nama yazılı ilmühaberlerin ancak alacağına devri hakkındaki hükümlere göre devrolunabileceğini, şu kadar ki devrin şirketke karşı ancak ihbar tarihinden itibaren hüküm ifade edeceği hüküm yer almıştır.

Anılan yasal düzenlemelere göre; hisse senetleri, sermaye şirketlerinde ortaklık payının karşılığı olarak çıkarılan ve onu temsil eden kimyemli evrak olup; geçici ilmühaber ise, hisse senedi çıkarılıcaya kadar geçen sürede hüküm ifade eden, hisse senetlerinin yerini tutmak üzere çıkarılan ve sahiplerine hisse senedi sahiplerinin haklarının sağlayan kimyemli evrak niteliği taşımaktadır.

Bu hükümlere göre hisse senedi ve geçici ilmühaber aynı iki kimyemli evrak olarak görülse dahi, birbirinin devamı olan, aynı hakları sağlayan ve aynı usullere göre çıkarılan, tamamen aynı niteliklere haiz ve birbirini tamamlayan belgelerdir.

Nitekim 232 Seri No.1 Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde de, geçici ilmühaberler anonim şirketler tarafından hisse senetlerinin yerini tutmak üzere çıkarılan menkul kıymetli evrak olduğundan, ilmühaberlerin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde Gelir Vergisi Kanunu’nun hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesine ilişkin hükümlerin uygulanması gerektiği belirtilmiştir.

Bu itibara, hisse senedi ile geçici ilmühabinin; Türk Ticaret Kanunu’nda “Hisse Senetleri” başlığı altında ve aynı kısmında düzenlenmiş olması, geçici ilmühabinin hisse senedi çıkarıldığında kadar onun yerini tutması, aynı nitelikleri taşması, birbirinin devamı olması ve sahibine aynı hakları sağlama nedeniyle, geçici ilmühabinin de vergi hukuku açısından hisse senedi kapsamında bulunduğu sonucuna ulaşıldığında, geçici ilmühabele yapılan ortaklık payı devrinin, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17/4-g maddesi kapsamında bulunmadığını bahisle yapılan cezali tarhiyatin bu kısmında ve buna karşı açılan davanın bu kısmını reddeden Vergi Mahkemesi kararında isabet görülmemiştir.

SONUÇ : Açıklanan nedenlerle, davacı şirket temyiz istemünün kabulüne, vergi dairesi müdürü gü temyiz istemünün reddine, Vergi Mahkemesinin kararını; bir kat vergi ziyayı cezali katma deger vergisine ilişkin hüküm fikrásının bozulmasına, tekrar nedeniyle % 50 fazla kesilen vergi ziyayı cezasına ilişkin hüküm fikrásının onanmasına, 09.02.2011 gününde oybirliği ile karar verildi.