

Özelge: Geçici ilmühaberlerle temsil edilen ortaklık paylarının satışı.

Sayı:

39044742-KDV.17-1460

Tarih:

09/09/2013

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup müdürlüğü

Sayı : 39044742-KDV.17-1460

09/09/2013

Konu : Geçici ilmühaberlerle temsil edilen ortaklık paylarının satışı.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, şirketinizin ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olan iştiraki ... A.Ş. nin ... Ltd. Şti unvanı ile 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, şirketiniz muhasebe kayıtlarında 242 İştirakler 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 edilmektedir.

I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

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

e) 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.(611 sayılı Kanunla eklenen parantez içi hüküm Yürürlük; 25/2/2011)(Taşınmazların kaynak kuruluşlarca /ara sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile bu varlıkların varlık kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için bu oran %100 olarak uygulanır ve bu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle 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 mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan /asım 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.

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

..." hükmüne yer verilmiştir.

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

Konuya ilişkin yayımlanan 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.6.2.2.2. İştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri" başlıklı bölümünde, "Maddede yer alan "iştirak hisseleri" deyimini, menkul değerler portföyüne dahil hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade etmektedir.

Bunlar,

- Anonim şirketlerin ortaklık payları veya hisse senetleri (Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil),
- Limited şirketlere ait iştirak payları,
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları,
- İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları,
- Kooperatiflere ait ortaklık payları

olarak sıralanabilir.

Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonların katılma belgeleri ise iştirak hissesi olarak değerlendirilmeyecektir.

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

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

Grup şirketlerinin her birinin ayrı tüzel kişilikleri bulunduğundan, her bir şirketin söz konusu istisnadan yararlanabilmesi mümkündür.

Ancak, satış işleminin istisnanın amacına aykırı olarak işletmeye nakit girişi olmaksızın gerçekleştirilmesi halinde istisna uygulanmayacaktır.

Ayrıca, bağlı ortaklığın yapacağı sermaye artırımını sonucu doğacak sermaye taahhüdüne karşılık olmak üzere taşınmazların veya iştirak hisselerinin aynı sermaye olarak bağlı ortaklığa devredilmesi halinde, bağlı değer başka bir bağlı değere (iştirak hissesine) dönüşmüş olacağından söz konusu istisnadan 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 Tebliğinin "5-Geçici İlmühaberler" başlıklı bölümünde, "Bilindiği üzere geçici ilmühaberler anonim şirketler tarafından hisse senetlerinin yerini tutmak amacıyla çıkartılan menkul kıymetlerdir. Sahiplerine genel kurul toplantılarına katılmak, oy kullanmak, kar payı almak gibi pay sahipliği haklarını kazandıran ilmühaberler, ilgili anonim şirketçe hisse senetleri düzenlenip ortaklara teslim edildiği anda geçerliliğini kaybetmektedir.

Dolayısıyla ilmühaberlerin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde, Gelir Vergisi Kanununun hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesine ilişkin hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Buna göre, ilmühaberlerin; iktisap tarihinden itibaren üç ay içerisinde elden çıkarılması

halinde elde edilen kazanç değeri 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, ilmlühaberlerin hisse senetleri ile değıştirilmesi dolayısıyla alınan hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak ilmlühaberlerin elde edildiğı tarih dikkate alınacaktır. " açıklamaları yer almıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu açısından şirketlerde tür değışikliği devir hükmünde olduğundan, Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20 nci maddeleri kapsamında yapılan tür değışikliği dolayısıyla ... Anonim Şirketten alınan geçici ilmlühaberlerin ilk iktisap tarihi olarak tür değıştiren ... Limited Şirketinin sermayesine iştirak edilen tarihin dikkate alınması gerekmektedir.

Dolayısıyla, şirketinizin iştiraki ... A.Ş. nin hisse senedi yerine geçen geçici ilmlühaberle temsil edilen ortaklık hisselerinin satılması halinde dikkate alınacak iki yıllık sürenin hesabında, ... Ltd. Şti. nin sermayesine iştirak edilen tarih dikkate alınacak olup geçici ilmlühaberlerin satışından elde edilecek kazancın %75 lik kısmının, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde belirtilen şartların sağlanması halinde kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, 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, zümrüt, topaz, safir, zebircet , inci, kübik, virconia) döviz, para, damga pulu, değerli kağıtlar, 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 özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimlerinin

KDV den istisna olduğu hükümlerine yer verilmiştir.

Bilindiğı üzere, geçici ilmlühaberler anonim şirketler tarafından hisse senetlerinin yerini tutmak amacıyla çıkartılan menkul kıymetlerdir. Sahiplerine genel kurul toplantılarına katılmak, oy kullanmak, kar payı almak gibi pay sahipliğı haklarını kazandıran ilmlühaberler, ilgili anonim şirketçe hisse senetleri düzenlenip ortaklara teslim edildiğı anda geçerliliğini kaybetmektedir.

Geçici ilmlühaberinin hisse senedi mahiyetinde değil iştirak hisselerinin teslimi mahiyetinde değerdendirilmesi gerektiğinden, bu teslimlerin Kanunun 17/4-g maddesi kapsamında KDV den istisna tutulması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, ... Elektrik Üretim ve Tic. A.Ş. nin geçici ilmlühaberle 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.

