

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 64597866-125[1-2013]-14

Tarih : 23/10/2014

Konu : Bedelsiz ortaklık payı verilmesinin Kurumlar Vergisi, BSMV ve Veraset İntikal Vergisine tabi olup olmadığı..

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ile 6362 sayılı Kanunun 138 inci maddesinin altıncı fıkrasının (a) bendi kapsamında, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB) üyeliğiniz sebebi ile ... A.Ş. (...) grubu ortaklık paylarından 15.971.094 adet payın şirketinize devredildiği, bedelsiz olarak devredilen bu payın nominal bedelinin 159.710,94 TL olduğu belirtilerek, tarafınıza bedelsiz olarak devredilen 159.710,94 TL nominal bedelli ortaklık paylarının şirket aktifine kaydedilmesi aşamasında;

- Bu payların kurumlar vergisi matrahının tespitinde vergiye tabi gelir olarak dikkate alınıp alınmayacağı,
- Gelir olarak kaydedilmesi durumunda hisselerin nominal bedelden mi yoksa emsal bedelden mi dikkate alınacağı,
- Emsal bedel dikkate alınacaksa bu bedelin nasıl tespit edileceği,
- Gelir kaydedilmesi durumunda, gelir kaydedilen tutar üzerinden banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) hesaplanıp hesaplanmayacağı,
- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu kapsamında vergileme yapılıp yapılmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

1- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU ve VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun “Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti” başlıklı 38 inci maddesinde ise; bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 266 ncı maddesinde itibari değer, her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı değerler olduğu hükme bağlanmıştır. Anılan Kanunun

279 uncu maddesinde ise, hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgelerinin alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymetin borsa rayıcı ile değerlendirileceği, borsa rayıcı yoksa veya borsa rayıcının muvazaalı bir şekilde olduğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedelin, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanacağı, ancak, borsa rayıcı bulunmayan, getirisi ihraç edenin kâr ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibarıyla hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetlerin alış bedeli ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Alış bedeli, bir iktisadi kıymetin satın alınması karşılığında ödenen veya borçlanılan bedeli ifade etmekte olup, sadece iktisadi kıymetin alış değerini kapsar, alışla ilgili diğer masrafları kapsamaz.

Buna göre, satın alınan hisse senetlerinin alış bedeliyle değerlendirilmesi gerekmekte olup, bedelsiz alınan hisse senetlerinin ise satın alma işlemi olmadığından dolayı alış bedeli oluşmayacağından itibari değerleri ile kayıtlara aktarılması gerekmektedir.

Dolayısıyla, İMKB'nin üyesi olan şirketinize bedelsiz olarak devredilen ... A.Ş. ye ait hisselerin itibari değerleri üzerinden kurum kazancına dahil edilerek kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

2- VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

Bilindiği üzere, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesiyle, Türkiye Cumhuriyeti uyruğunda bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabi tutulmaktadır.

Aynı Kanununun 2 nci maddesinin (a) fıkrasında da "Şahıs" tabirinin, hilafına sarahat olmadıkça hakiki ve hükmi şahısları; (b) fıkrasında, "Mal" tabirinin, mülkiyete mevzu olabilen menkul ve gayrimenkul şeylerle mameleke girebilen sair bütün hakları ve alacakları, (d) fıkrasında ise ivazsız intikal tabirinin, hibe yoluyla veya herhangi bir tarzda olan ivazsız iktisapları ifade edeceği belirlenmiştir.

Bu hükümlere göre, malların veraset yoluyla veya her ne suretle olursa olsun ivazsız bir şekilde bir şahıstan diğer şahsa intikalının veraset ve intikal vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Diğer taraftan, kurumlar vergisinin konusuna giren ödemeler karşılıksız olsa dahi veraset ve intikal vergisine tabi tutulmamaktadır. Bu açıklamalar çerçevesinde, ... Anonim Şirketi paylarının mevcut üyelere bedelsiz devri sonucu üyeler tarafından elde edilen payların kurumlar vergisine tabi tutulması nedeniyle üyelere ödenen paylardan veraset ve intikal vergisinin aranılmaması gerekmektedir.

3- BANKA VE SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİ YÖNÜNDEN:

6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 28 inci maddesinin ikinci fıkrasında; “Bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar (kendileri veya başkaları hesabına menkul kıymet alıp satmayı, alım - satıma tavassut etmeyi veya alıp sattıkları menkul kıymet karşılığı borçları ödemeyi taahhüt etmeyi meslek haline getirenlerin bu faaliyetleri dolayısıyla lehlerine kalan paralar ile mevduat faizi vermek veya sair adlarla faiz ve benzeri menfaatler sağlamak üzere devamlı olarak para toplama işiyle uğraşanların topladıkları paralara sağladıkları gelir ve menfaatler üzerinden komisyon, ücret, hizmet karşılığı gibi adlarla aldıkları paralar dahil) da banka muameleleri vergisine tabidir.” hükmü ve aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise, “90 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye göre ikraz işleriyle uğraşanlarla ikinci fıkrada belirtilen muamele ve hizmetlerden herhangi birini esas iştiğal konusu olarak yapanlar bu Kanunun uygulanmasında banker sayılırlar... “ hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun mükellefi belirleyen 30 uncu maddesinde ise, BSMV’yi banka ve bankerlerle sigorta şirketlerinin ödeyeceği hükme bağlanmış bulunmaktadır. 6802 sayılı Kanunda 6009 sayılı Kanunla yapılan değişikliklere ilişkin açıklamaların yer aldığı 87 Seri No.lu Gider Vergileri Genel Tebliğinin “B-2- 6802 Sayılı Kanunun 28 inci Maddesinin İkinci Fıkrasında Belirtilen Muamele ve Hizmetleri Esas İştiğal Konusu Olarak Yapanlar” başlıklı bölümünde;

“Buna göre, banker kapsamında BSMV mükellefi olmak için, anılan Kanunun 28 inci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen işlemlerin esas iştiğal (ana faaliyet) konusu olarak yürütülmesi ve bu işlemler dolayısıyla lehe para alınması gerekmektedir... Esas itibariyle 6802 sayılı Kanunun 28 inci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen işlemler, ilgili kanunlar uyarınca verilen yetki veya izin ile yapılabilecek işlemlerdir...

6802 sayılı Kanunun 28 inci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen işlemleri esas iştiğal konusu olarak yapanlar, bu işlemleri ilgili kanunlarla yetkilendirilmek veya izin verilmek suretiyle yürüten kişileri ifade etmektedir. Dolayısıyla bunların 6802 sayılı Kanunun 28 inci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen işlemleri “esas iştiğal konusu” olarak BSMV ye tabi olacak, bunlar dışındakilerin aynı fıkrada belirtilen işlemleri “esas iştiğal konusu” olmadığından KDV ye tabi olacaktır.” açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca 6802 sayılı Kanunun 28 inci maddesinde belirtilen işlemleri esas iştiğal konusu olarak yapan aracı kurumlar banker kapsamında BSMV mükellefi olup, bu kurumlar tarafından esas iştiğal konusu olarak yapılan hisse alım satım işlemlerinin BSMV’ye tabi tutulması gerekmektedir.

Ancak, BSMV’de vergiyi doğuran olayın meydana gelebilmesi için bir muamele yapılması ve bu muamele sonucu lehe para kalması şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Diğer bir deyişle, bir muamele yapıldığı halde lehe bir para kalmazsa vergi doğmamaktadır. Bu nedenle,

bedelsiz olarak verilen hisse senetlerinden anılan şirket lehine herhangi bir para kalmadığından vergilendirilmesi söz konusu değildir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.