

Bedelsiz edinilen ortaklık payının vergilendirilmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	GİDER VERGİLERİ KANUNU
Özelge no	39044742-BSMV-283
Tarih	18.02.2015

T.C.

MALİYE BAKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü)

Say? :
39044742 - BSMV - 283

Konu : Bedelsiz edinilen ortaklık payının

vergilendirilmesi.

18/2/2015

İlgi: tarihli ve sayılı Özelge Talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak sermaye piyasası aracılık faaliyeti ile iştigal ettiğiniz; Sermaye Piyasası Kanununun 138/1 maddesi uyarınca, 67 nci maddede belirtilen borsacılık faaliyetlerinde bulunmak üzere Borsa İstanbul A.Ş. unvanıyla bir anonim şirket kurulduğu; aynı Kanunun 138/6 maddesinde, Borsa İstanbul Anonim Şirketi esas sözleşmesinde paylarının %49'unun Hazine'ye, %51'inin ise maddede belirtilen amaçlar doğrultusunda değerlendirilmek üzere Borsa İstanbul A.Ş. adına kaydolunacağı; aynı maddenin (a) fıkrasında ise esas sözleşmenin tescil ve ilanını müteakip sermayenin %4'ünün İstanbul

Menkul Kıymetler Borsasının mevcut üyelerine eşit ve bedelsiz olarak devredileceği hükümlerinin yer aldığı; bu kapsamda 15.971.094 adet payın şirketinize bedelsiz olarak devredileceği belirtilerek, bedelsiz olarak iktisap edilecek bu hisse senetlerinin nasıl muhasebeleştirileceği ile vergilendirileceği hususlarında Başkanlığımızdan görüş istenilmektedir.

I-Kurumlar Vergisi Yönünden

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "İstisnalar" başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde; kurumların tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançların kurumlar vergisinden müstesna olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 6 ncı maddesinde de, 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 rayici ile değerlendirileceği, borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu 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 rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kâr ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle 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, Borsa İstanbul A.Ş.'nin ortaklık payının belirli bir kısmının İMKB'nin üyesi olan şirketinize bedelsiz olarak devredilmesi nedeniyle, adı geçen şirket tarafından bedelsiz devredilen payların itibari değerleri ile kurum kazancınıza dahil edilerek kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Ayrıca, kurum kazancına dahil edilen söz konusu tutarın, 5520 sayılı Kanunun 5/1-a maddesinde yer alan iştirak kazancı istisnasına konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

II- Muhasebe Uygulamaları Yönünden

26/12/1992 tarihli ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde;

-240 numaralı Bağlı Menkul Kıymetler Hesabı; iştiraklerdeki sermaye payları hesabında aranan asgari yüzdeleri taşımadığı için iştirakler hesabında izlenemeyen, ancak uzun vadede elde tutulması amaçlanan hisse senetleri ile hisse senetleri dışında kalan ve uzun vadeli amaçlarla veya yasal zorunluluklarla veya paraya dönüşme niteliği kaybolduğu için elde tutulan menkul kıymetlerin izlendiği hesap olarak,

-242 numaralı İştirakler Hesabı; işletmenin, doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği hisse senetleri veya ortaklık paylarının izlendiği, bir ortaklıktaki en fazla % 50 oranında olan sermaye payları veya oy haklarının izlenmesinde kullanılan, iştirak edilen ortaklıklarda iştirak ilişkisinden bahsedebilmek için sermaye payı dikkate alınmaksızın sahip olunan oy hakkı veya yönetime katılma hakkının en az % 10 oranında bulunması gereken hesap olarak,

-245 numaralı Bağlı Ortaklıklar Hesabı; işletmenin doğrudan veya dolaylı olarak yüzde 50 oranından fazla sermaye ya da oy hakkına veya en az bu oranda yönetim çoğunluğunu seçme hakkına sahip olduğu iştirak sermaye paylarının izlendiği hesap olarak tanımlanmıştır.

Buna göre, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 138 inci maddesinin 6 ncı fıkrasının (a) bendi hükmü gereğince İMKB'ye üye olan şirketinize bedelsiz olarak devredilen Borsa İstanbul A.Ş.'ye ait payların, 240 numaralı Bağlı Menkul Kıymetler Hesabına borç, 649 numaralı Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabına alacak kaydı yapılarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

III- Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 1 inci maddesiyle, Türkiye Cumhuriyeti uyuğunda 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 Kanunun 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 intikalinin 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, Borsa İstanbul Anonim Şirketi tarafından şirketinize bedelsiz devredilecek paylar kurumlar vergisine tabi olduğundan, şirketinize verilen paylardan veraset ve intikal vergisinin aranılmaması gerekmektedir.

IV- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi 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; üçüncü fıkrasında ise "90 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye göre ikraz işleriyle uğraşanlarla ikinci fıkrafta belirtilen muamele ve hizmetlerden herhangi birini esas işğal 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.

Konuyla ilgili olarak 87 Seri No.lu Gider Vergileri Genel Tebliğinin "B-2- 6802 Sayılı Kanunun 28 inci Maddesinin İkinci Fıkrasında Belirtilen Muamele ve Hizmetleri Esas İşğal Konusu Olarak Yapanlar" başlıklı bölümünde; "Buna göre, banker kapsamında BSMV mükellefi olmak için, anılan Kanunun 28 inci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen işlemlerin esas işğal (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 işğal 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 iştigal konusu" olarak BSMV ye tabi olacak, bunlar dışındakilerin aynı fıkrada belirtilen işlemleri "esas iştigal 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 iştigal konusu olarak yapan şirketiniz banker kapsamında BSMV mükellefi olup, şirketiniz tarafından esas iştigal 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 alınan hisse senetlerinden şirketiniz lehine herhangi bir para kalmadığından, vergilendirilmesi söz konusu değildir.

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