

**Dar mükellef kurumun iki yıldan az süreyle aktifinde
bulundurduğu hisse senetlerini satması halinde
vergilendirilmesi ve belge düzeni.**

Sayı:

B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1315

Tarih:

23/08/2013

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-019.01-1315

23/08/2013

Konu : Dar mükellef kurumun iki yıldan az
süreyle aktifinde bulundurduğu
hisse senetlerini satması halinde
vergilendirilmesi ve belge düzeni.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda Lüksemburg mukimi dar mükellef kurum olduğunuz, 06/04/2010 tarihinde % 96 hissesini satın almış olduğunuz, Türkiye'de mukim bir anonim şirkete ait hisse senetlerini (nama yazılı ve borsada işlem görmeyen) 2010 Ekim ayında nominal değer in üstünde satılması halinde oluşacak kazancın nasıl vergilendirileceği hakkında Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin 2 nci fıkrasında; birinci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, 3 üncü fıkrasında ise dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 22 nci maddesinde; *“(1) Dar mükellef kurumların işyeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır.*

(2) Dar mükellefiyete tâbi kurumların ticarî veya ziraî kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticarî veya ziraî faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edilir.” hükmü yer almıştır.

Aynı Kanunun;

- 25 inci maddesinin dördüncü fıkrasında, dar mükellef kurumlara ait yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin, kurumun Türkiye'deki işyerinin veya daimî temsilcisinin bulunduğu yerin; Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcisi olmadığı takdirde yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin vergi dairesine verileceği,

- 26 ncı maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellefiyete tâbi olan yabancı kurumların vergiye tâbi kazancının Gelir Vergisi Kanununda yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik

karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye’de adına hareket eden kimsenin, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde Kanunun 27 nci maddesinde belirtilen vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorunda olduğu,

- 28 inci maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellefiyete tâbi yabancı kurumların vergisinin, bunlar hesabına Türkiye’deki müdür veya temsilcileri; müdür veya temsilcileri mevcut değil ise kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına tarh olunacağı,

- 29 uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, dar mükellefiyete kurumlar vergisi, özel beyannameyle bildirenler ile tarhiyatın muhatabının Türkiye’yi terk etmesi hallerinde verilecek beyannamelerde beyanname verme süresi içinde ödeneceği,

- 30 uncu maddesinin altıncı fıkrasında, yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde % 15 (2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre %15) oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükümlerine yer verilmiştir.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde; dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından diğer kazanç ve iratların Türkiye’de elde edilmiş sayılması için bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerektiği hükme bağlanmış olup aynı maddenin son paragrafında söz konusu değerlendirmeden maksadın; ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılması olduğu, açıklamalarına yer verilmiştir.

Aynı Kanunun, “Değer artış kazançları” başlıklı mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde; ivazsız olarak iktisap 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 kazançların, değer artış kazancı olduğu hükme bağlanmıştır.

Kanunun, “Safi değer artışı” başlıklı Mükerrer 81 inci maddesinin birinci fıkrasında; *“Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesiyle bulunur. Hasılatın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur.”* hükmüne, aynı maddenin dördüncü fıkrasında da *“Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında, iktisap bedelinin tevsih edilememesi halinde Vergi Usul Kanununun 266 ncı maddesinde yazılı itibari değer iktisap bedeli olarak kabul edilir.”* hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, Lüksemburg mukimi olan şirketin % 96 hissesini satın aldığı Türkiye mukimi anonim şirkete ait hisse senetlerini nominal değerinin üstünde satması halinde, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 81 inci maddesi hükmüne göre belirlenecek sermaye değer artış kazancının, Kurumlar Vergisi Kanununun özel beyana ilişkin hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekecektir.

Türkiye Cumhuriyeti ile Lüksemburg Büyük Dukalığı Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması’nın, “Sermaye Değer Artış Kazançları” başlıklı 13 üncü maddesinin 4 üncü fıkrasında; *“4. 1, 2 ve 3 üncü fıkralarda belirtilenlerin dışında kalan varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, yalnızca elden çıkaranın mukim olduğu Akit Devlette vergilendirilecektir. Bununla beraber, diğer Akit Devlette elde edilen ve bundan önceki cümlede bahsedilen sermaye değer artış kazançları, iktisap ve elden çıkarma arasındaki süre bir yılı aşmadığı takdirde, diğer Akit Devlette vergilendirilebilir.”* hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, Lüksemburg mukimi bir şirketin Türkiye’de satın almış olduğu hisse senetlerini

elden çıkarmasından doğan kazançları vergileme hakkı Lüksemburg'a ait bulunmaktadır. Bununla birlikte, Lüksemburg mukimi şirketin Türkiye'den elde ettiği söz konusu kazançlar, hisse senetlerinin iktisap tarihi ile elden çıkarılması arasındaki sürenin bir yılı aşmaması durumunda Türkiye'de de vergilendirilebilir. Anlaşma'nın Türkiye'ye vergi alma hakkı tanıdığı durumlarda vergileme yukarıda verilen iç mevzuat hükümleri çerçevesinde yapılacaktır.

Diğer taraftan, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine" ilişkin 23 üncü maddesinin 2 nci fıkrası uyarınca, bir Lüksemburg mukiminin Türkiye'de vergilendirilen söz konusu sermaye değer artış kazançları, Lüksemburg'da vergiden istisna edilmek suretiyle çifte vergilendirme önlenmiş olacaktır.

Anlaşma hükümlerinden yararlanabilinmesi için şirketin, Lüksemburg'da tam mükellef olduğunu ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğini, Lüksemburg yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile birlikte noterce veya Lüksemburg'daki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilmiş Türkçe tercümesinin bir örneğinin vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

KDV Kanununun 17/4-g maddesinde, "hisse senedi" teslimlerinin KDV den istisna olduğu hükmüne yer verilmiş, aynı Kanunun 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 teslimlerinin KDV den müstesna olduğu hüküm altına alınmış, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri ise istisna kapsamı dışında tutulmuştur.

Buna göre, % 96'sına sahip olduğunuz Türkiye'de mukim bir şirkete ait hisse senetlerinin teslimi, Kanunun 17/4-g maddesine göre KDV den istisna olup, söz konusu istisnanın uygulanması bakımından satışı gerçekleştirilen hisse senetlerinin iki tam yıl süre ile kurum aktifinde bulundurulmasına gerek bulunmamaktadır.

Ayrıca satışa konu hisse senetlerinin nama yazılı olması ve borsada işlem görmemesi, Kanunun 17/4-g maddesine göre istisna uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

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

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada 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 dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.