ENDER İNELLİ / EY KİDEMLİ MÜDÜRÜ
ender.inelli@tr.ey.com
www.vergidegundem.com

Nev'i (tür) değişikliğinde büyük sürpriz!

Anonim şirkete dönüşen limited şirketlerde, ortaklara verilen hisselerin edinim tarihi olarak, limited şirkete ortak olunan tarih esas alınıyordu. Ancak Maliye Bakanlığı bu görüşünü değiştirdi. Bu, hisselerin satışında ortaya çıkacak vergisel sonuçları etkiliyor.

Bir şirketin hukuki şeklinin değiştirilerek yeni bir türe dönüştürülmesi nev'i değişikliği olarak adlandırılıyor. Nev'i değişikliğinin en sık görülen çeşidi ise limited şirketlerin anonim şirkete dönüşmesi. Nev'i değişikliği işlemi kanunda öngörülen usul ve esaslara uyularak yapıldığında bu değişiklik, kurumlar vergisi, katma değer vergisi veyahut başka bir verginin doğmasına sebebiyet vermiyor. Ancak bu değişimin bir de gerçek kişi ortaklar açısından taşıdığı özel ve büyük önem var.

Zira yakın döneme kadar anonim şirkete dönüşen limited şirketlerde, dönüşüm sonrası ortaklara verilen hisse senetlerinin edinim tarihi olarak, bu ortakların limited şirkete ortak oldukları tarih esas alınıyordu. Ancak geride bıraktığımız günlerde Maliye Bakanlığı beklenmeyen bir şekilde görüşünü değiştirdi. Bu durum, dönüşüm neticesinde elde edilen hisse senetlerinin satışının gerçekleştirilmesi durumunda ortaya çıkacak vergisel sonuçları derinden etkiliyor.

LTD ORTAKLIK PAYI SATIŞI

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80/4'üncü maddesi hükmü uyarınca ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı olarak kabul ediliyor. Ortaklık hakkı veya hissesi, her türlü şahıs ve sermaye şirketlerinde, ortakların hisse senedine bağlanmamış paylarını ifade ediyor. Limited şirket ortaklarının payları da bu hükmün kapsamı içinde.

Buna göre, limited şirket ortağı bir gerçek kişi ortaklık payını ne zaman satarsa satsın, bir diğer deyişle ortak olduğu tarihin üzerinden kaç yıl geçerse geçsin, elde ettiği gelir vergiye tabi.

HİSSE SENEDİ SATIŞ KAZANCI

Gelir Vergisi Kanunu'muzda hisse senetlerinin elden çıkartılmasından ortaya çıkan kazançların vergilendirilmesi ile ilgili olarak iki temel düzenleme bulunuyor. Bunlardan birincisi genel hüküm niteliğindeki kanunun mükerrer 80'inci maddesinin birinci fıkrasının birinci bendi. Bu düzenlemeye göre, hisse senetleri için ise ikili bir ayrım söz konusu. Eğer hisse senedi ivazsız (karşılıksız) olarak elde edildiyse veyahut iki yıldan fazla süreyle elde tutulduktan sonra satılırsa satıştan doğan kazanç vergiye tabi değil, aksi durumda vergi var.

Diğer taraftan aynı kanunun geçici 67'nci maddesine göre, Borsa İstanbul'da işlem gören ve tam mükellef kurumlara ait olan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar ise söz konusu hisse senetleri bir yıldan fazla süreyle elde tutulup banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elden çıkarılırsa vergiye tabi değil. Bu hisse senetleri bir yıldan önce elden çıkartılırsa kazanç tevkifata tabi ancak tevkifat oranı yüzde 0. Yani yine vergi yok.

Bu noktada, hisse senetlerinin ne kadar süre elde tutulduğu, bu soruya yanıt verebilmek için de ne zaman elde edilmiş sayılacakları büyük önem taşıyor.

NEV'İ DEĞİŞİKLİĞİNDE EDİNİM TARİHİ

Nev'i değişikliği sonucu elde edilen hisse senetlerinin edinim tarihi büyük önem arz ediyor. Eğer, anonim şirkete dönüşen limited

şirket ortaklarına verilen hisse senetlerinin edinim tarihi olarak bu ortakların limited şirkete ortak oldukları tarih esas alınırsa, çoğu durumda ilk ortaklık (limited şirkete ortak olunan tarih) çok eskilere dayandığından iki yıllık süre aşılmış oluyor ve dönüşümden hemen sonra hisse senetleri satılsa bile vergi çıkmıyor. Ancak aksi bir yorumun benimsenmesi durumunda, bu hisse senetlerinin satışında vergi doğmaması için dönüşümden sonra iki yıl beklemek gerekiyor.

MALİYE BAKANLIĞI'NIN ESKİ GÖRÜŞÜ

Yakın dönemde kadar Maliye Bakanlığı, limited şirketin anonim şirkete dönüşmesi halinde, dönüşüm sonucu edinilecek hisse senetlerinin ilk iktisap tarihi olarak nev'i değiştiren limited şirketin sermayesine iştirak edilen tarihin esas alınacağı yönünde görüş açıklıyordu (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.06.2011 tarihli, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.02.2013 tarihli, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.02.2011 tarihli, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.03.2011 tarihli, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.07.2011 tarihli, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.03.2016 tarihli, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.05.2010 tarihli, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.11.2011 tarihli özelgelerinin de aralarında bulunduğu birçok özelgede bu görüşü bulmak mümkün).

Bakanlık, bu görüşüne dayanak olarak da 1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Tebliği'nin "Devir ve bölünmelerde elde edilen hisselerin iktisap tarihi" başlıklı 19.3.3. bölümünü gösteriyordu.

MALİYE BAKANLIĞI'NIN YENİ GÖRÜŞÜ

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.02.2018 tarih ve 62030549-120[Mük.80-2017/386]-154561 sayılı özelgesi ise nev'i değişikliği sonucu hisse senedi edinen gerçek kişiler için adeta soğuk duş etkisi yarattı. Zira bu özelgede öncekilerden farklı doğrultuda görüş oluşturuldu. Bir dönüm noktası niteliği arz eden söz konusu özelgede:

-232 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "2- Hisse Senetlerinin İktisap Tarihi" başlıklı bölümünde; "... genel olarak hisse senedi üzerinde tasarruf hakkına sahip olunan tarihin iktisap tarihi olarak dikkate alınması gerekmektedir..." açıklamalarına yer verildiği,

- Bu açıklamalara göre, ortağı bulunulan limited şirkete ait ortaklık hakkının, anonim şirkete dönüşmesinden sonraki bir tarihte hisse senedi çıkarılmak suretiyle hisse senedine bağlanmış olması durumunda, sahip olunan hisse senetlerinin satışının değer artış kazancı kapsamı dışında değerlendirilmesinin tespitinde, iktisap tarihi olarak şirket hisse senetleri üzerinde tasarruf hakkına sahip olunan, yani hisse senetlerinin bastırıldığı tarihin esas alınması gerektiği ifade edildi.

ŞİMDİ NE OLACAK?

Öncelikle şunu ifade edelim ki, Maliye Bakanlığı'nın görüş değişikliği beklenilmeyen bir zamanda ve şekilde ortaya çıktı. Zira önceki özelgelere konu görüşlerin dayanağı konumunda olan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin ilgili bölümünde bir değişim söz konusu değilken ortaya çıkan bu değişiklik öngörülemeyen bir nitelik arz ediyor.

Bakanlığın yeni benimsediği görüşe/yoruma göre, anonim şirkete dönüşen limited şirketlerde gerçek kişi ortakların dönüşüm sonucu elde ettikleri hisse senetlerinin satışından doğan kazancın vergi dışı kalması için nev'i değişikliğinden sonra iki yıl beklemek gerekiyor.