

ANKARA YEMİNLİ MÜŞAVİRLER ODASI BAŞKANLIĞI
Mevzuat İzleme ve Değerlendirme Komisyonu Kararı

Karar Tarihi : 09.11.2018
Karar Sayısı : 2018/218-08

Anahtar Kelimeler :	Anonim Şirketin pay senetlerinin veya geçici ilmhaberlerinin vergiye tabi olmadan elden çıkarılması; iki yıllık elde bulundurma süresinin başlangıç tarihi; izahat talebi; yanılma ve görüş değişikliği
İlgili Mevzuat:	Türk Ticaret Kanunu md. 484 ilâ 501; Kurumlar Vergisi Kanununun md. 5/1-e, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Gelir Vergisi Kanunu Md. Mükerrer 80, 232 sayılı Gelir Vergisi Tebliği, Vergi Usul Kanunu md. 369 ve 413 ile Gelir İdaresi Başkanlığı muktezalari. Anayasa md.73.
Özeti:	Anonim Şirketlerin pay senetlerinin vergiden istisna bir şekilde elden çıkarılmasında, iki yıl elde bulundurma şartının, elden çıkarma anında pay senetlerinin veya geçici ilmhaberin basılı olması kaydıyla, şirket paylarının ilk iktisap edildiği tarihin esas alınması gerektiği hakkında.

I-İNCELEMENİN KONUSU

Komisyon üyeleri tarafından incelenmesi önerilen, ***“Anonim Şirketin pay senetlerinin veya geçici ilmhaberlerinin vergiye tabi olmadan elden çıkarılmasında, iki yıllık elde bulundurma süresinin hesabında esas alınacak tarih”*** konusu Komisyonumuzca incelenmiş ve yapılan değerlendirmeler ile görüş ve önerilere aşağıda yer verilmiştir.

II-YAPILAN ÇALIŞMA VE İNCELEMELER

Konu, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından değişik tarihlerde birbiri ile uyumsuz olarak verilmiş olan özalgeler değerlendirilmeden önce, pay senetlerine ve özalg sistemine ilişkin kanun ve ilgili mevzuatında yer alan düzenlemelere sırasıyla aşağıda yer verilmiştir.

A-TÜRK TİCARET KANUNUNA GÖRE PAY SENETLERİ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 484 ilâ 501’inci maddelerinde pay senetlerine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Bu maddelerde yer alan düzenlemelerden inceleme konumuzu ilgilendiren kısımlar aşağıya alınmıştır.

Pay senetleri, hamiline veya nama yazılı çıkarılabilir. Bedelleri tamamen ödenmemiş olan paylar için hamiline yazılı pay senedi çıkarılamaz. Bu düzenlemeye aykırı bir şekilde çıkarılan pay senetleri geçersiz sayılır. (TTK md.484)

6102 sayılı Kanununun 484'üncü maddesinin gerekçesinde, "hisse senetleri" yerine "pay senetleri" kavramının kanuni bir terim olarak kabul edilip kullanıldığı açık bir şekilde ifade edilmiştir.

6102 sayılı Kanunun 485'inci maddesi uyarınca, esas sözleşmede değişiklik yapılması suretiyle payın türü dönüştürme yolu ile değiştirilebilir. Nama yazılı pay senetlerinin hamiline yazılı pay senetlerine dönüştürülebilmesi için payların bedellerinin tamamen ödenmiş olması şarttır. (TTK md.485)

Paylar hamiline yazılı ise yönetim kurulu, pay bedelinin tamamının ödenmesi tarihinden itibaren 3 (üç) ay içinde pay senetlerini bastırıp pay sahiplerine dağıtır. Yönetim kurulunun hamiline yazılı pay senetlerinin bastırılmasına ilişkin kararı tescil ve ilan edilir; ayrıca, şirketin internet sitesine konulur. Pay senedi bastırılıncaya kadar ilmühaber çıkarılabilir. İlmühaberlere kıyas yoluyla nama yazılı pay senetlerine ilişkin hükümler uygulanır. (TTK md.486)

Kanunun 487'nci maddesinde; "Pay senetlerinin; şirketin unvanını, sermaye tutarını, kuruluş tarihini, bu tarihteki sermaye tutarını, çıkarılan pay senedinin tertibini, bunun tescil tarihini, senedin türünü ve itibarî değerini, kaç payı içerdiğini belirtmesi ve şirket adına imza etmeye yetkili olanlardan en az ikisi tarafından imza edilmiş olması şarttır.

Nama yazılı pay senetlerinin ayrıca; sahiplerinin adı ve soyadını veya ticaret unvanını, yerleşim yerini, pay senedi bedelinin ödenmiş olan miktarını da açıklaması gerekir. Bu senetler şirketin pay defterine kaydolunur." hükmüne yer verilmiştir.,

Hamiline yazılı pay senetlerinin devri, şirket ve üçüncü kişiler hakkında, ancak zilyetliğin geçirilmesiyle hüküm ifade eder.(TTK md.489)

Kanunda veya esas sözleşmede aksi öngörülmedikçe, nama yazılı paylar, herhangi bir sınırlandırmaya bağlı olmaksızın devredilebilirler. Hukuki işlemle devir, ciro edilmiş nama yazılı pay senedinin zilyetliğinin devralana geçirilmesiyle yapılabilir.(TTK md.490)

Zilyetlik kavramına ilişkin açıklama ise Türk Medeni Kanunu'nun 973'üncü maddesinde, "bir şey üzerinde fiili hakimiyeti bulunan kimse onun zilyedir." şeklinde yapılmıştır.

Şirket esas sözleşmesinde, nama yazılı payların ancak şirketin onayıyla devredilebileceği öngörülebilir.(TTK md. 492)

Devir için gerekli olan onay verilmediği sürece, payların mülkiyeti ve paylara bağlı tüm haklar devredende kalır. Şirket, onaylamaya ilişkin istemi, aldığı tarihten itibaren en geç üç ay içinde reddetmemişse veya ret haksızsa, onay verilmiş sayılır. (TTK md.494)

Şirket, senede bağlanmamış pay ve nama yazılı pay senedi sahipleriyle, intifa hakkı sahiplerini, ad, soyad, unvan ve adresleriyle, pay defterine kaydeder. Payın usulüne uygun olarak devredildiği veya üzerinde intifa hakkı kurulduğu ispat edilmediği sürece, devralan ve intifa hakkı sahibi pay defterine yazılamaz. Şirket, kaydın yapıldığını pay senedine işaret eder. Şirketle ilişkilerde, sadece pay defterinde kayıtlı bulunan kimse pay sahibi ve intifa hakkı sahibi olarak kabul edilir. (TTK md. 499)

B-VERGİ MEVZUATINDA KONUYA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

1-GELİR VERGİSİ KANUNUNA VE İLGİLİ TEBLİĞE GÖRE PAY SENETLERİNİN ELDEN ÇIKARILMASI

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80'inci maddesinin birinci fıkrasında, İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen kazançların değer artış kazancı olarak vergiye tabi tutulmayacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı maddenin dördüncü fıkrasında ise ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olarak gelir vergisine tabi tutulacağı hükmüne yer verilmiştir.

23.03.2000 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmış olan 232 sayılı Gelir Vergisi Tebliğinde; “Genel olarak hisse senedi üzerinde tasarruf hakkına sahip olunan tarihin iktisap tarihi olarak dikkate alınması gerekmektedir. Hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde, sermaye ve kar yedeklerinin sermayeye eklenmesi dolayısıyla sahip olunan hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, daha önceden sahip olunan hisse senetlerinin iktisap tarihi esas alınacaktır.

Şirketler tarafından sermaye artırımına gidildiği durumlarda, ortaklar rüçhan haklarını kullanmak suretiyle artırılan sermayeyi temsil eden hisse senetlerini almaktadırlar. Hisse senedi sahipleri tarafından rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibari değerleri ödenerek sahip olunan hisse senetleri yönünden de iktisap tarihi olarak sahip olunan eski hisse senetlerinin iktisap tarihi esas alınacaktır. Ortakların rüçhan haklarını sınırlamak suretiyle sermaye artırımını temsil eden hisse senetlerinin satılması durumunda ise yeni bir alım işleminin gerçekleştiği kabul edilecektir.” açıklamasına yer verilmiştir.

Aynı Tebliğde geçici ilmühaberlere ilişkin ise aşağıda yer verilen açıklama yapılmıştır.

“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.”

2-KURUMLAR VERGİSİ KANUNU VE İLGİLİ TEBLİĞDE KONUYA İLİŞKİN YER ALAN DÜZENLEMELER

Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde, Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğu ve devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında aktifte bulundurma sürelerinin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen sürelerin de dikkate alınacağı hükmüne yer verilmiştir.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin, **5.6.2.2.2. İştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri** başlıklı bölümde; “*Maddede yer alan "iştirak hisseleri" deyimi, 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.” açıklamasına yer verilmiştir.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin, **19.3.3. Devir ve bölünmelerde elde edilen hisselerin iktisap tarihi** başlıklı bölümde, “*Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20 nci maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devir ve bölünme (kısmi bölünme dahil) hallerinde, devir olan veya bölünen şirketin ortaklarına verilen hisselerin iktisap tarihi olarak, bu yeni hisselerin verilmesine neden olan devir olan veya bölünen şirketin hisselerinin iktisap edildiği tarihin esas alınması gerekmektedir.” açıklamasına yer verilmiştir.*

3-VERGİ USUL KANUNUNDA ÖZELGE VERİLMESİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Kanunun **Mükelleflerin izahat talebi** başlıklı 413’üncü maddesinde; “*(Değişik: 23.7.2010-6009/15 md.) Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kaldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir.*

Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir.

Sirküler ve özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulur.

Söz konusu komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta izahat talebinde bulunulması halinde, komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya özelgelere uygun olmak şartıyla Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından da özelgeler verilebilir.

Sirküler ve vergi mahremiyetine ilişkin hükümler gözönünde bulundurulmak şartıyla özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığına internet ortamında yayımlanır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.” hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun **Yanılma ve görüş değişikliği** başlıklı 369’uncu maddesinde ise; “*Değişik: 23.7.2010 - 6009/14 md.) Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış*

izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.

Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz.” ifadesine yer verilmiştir.

4-VERGİ KANUNLARININ YORUMLANMASINDA UYULACAK ESAS

Vergi Usul Kanununun Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat başlıklı 3’üncü maddesinde, vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümlerinin, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısının gözönünde tutularak uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 73’üncü maddesinde, “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*”

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.” hükmüne yer verilmek suretiyle vergi kanunlarının uygulanmasında kıyasa başvurulamayacağı kuralı getirilmiştir.

C-KONUVA İLİŞKİN GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI TARAFINDAN VERİLMİŞ OLAN GÖRÜŞLER

1-Ortaklık Hakkının Doğduğu Tarihi Esas Alan Görüş

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 11.11.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[19-11/3]-983 sayılı özelgenin sonuç bölümünde aşağıda belirtilen açıklamalar yer almaktadır.

“Bu hüküm ve açıklamalara göre; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu açısından şirketlerde nev’i değişikliği devir hükmünde olup anılan Limited Şirketin devrinin 31.12.2009 tarihli bilançosunda yer alan değerler üzerinden gerçekleşmesi ve bu devir sonucu limited şirketle anonim şirketin bilanço değerleri arasında bir fark bulunmaması, limited şirket ortaklarının aynı oran ve aynı nominal bedelle anonim şirket hisselerine sahip olması nedeniyle bu Kanunun 19 uncu ve 20 nci maddeleri kapsamında söz konusu limited şirketin anonim şirkete dönüşmesi halinde, limited şirket ortağı olan ortaklarınıza verilecek anonim şirkete ait hisse senedi veya hisse senedi yerine geçen geçici ilmühaberle temin edilen ortaklık hisselerinin ilk iktisap tarihi olarak söz konusu ortaklarınızın limited şirketinizin sermayesine iştirak ettikleri tarihin dikkate alınması gerekmektedir.”

Yine, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 01.02.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 19-83 sayılı özelgenin sonuç bölümünde aşağıda belirtilen açıklamalar yer almaktadır.

“1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "19.3.3. Devir ve bölünmelerde elde edilen hisselerin iktisap tarihi" başlıklı bölümünde ise Kurumlar Vergisi

Kanununun 19 ve 20 nci maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devir ve bölünme (kısmi bölünme dahil) hallerinde, devir olan veya bölünen şirketin ortaklarına verilen hisselerin iktisap tarihi olarak, bu yeni hisselerin verilmesine neden olan devir olan veya bölünen şirketin hisselerinin iktisap edildiği tarihin esas alınması gerektiği belirtilmiştir. Bu hüküm ve açıklamalara göre, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu açısından şirketlerde nevi değişikliği devir hükmünde olduğundan, nevi değişikliğinin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu ve 20 nci maddeleri kapsamında yapılması halinde, limited şirketin ortaklarına verilecek anonim şirkete ait hisse senetlerinin ilk iktisap tarihi olarak, ortaklarınızın nevi değiştiren limited şirketin sermayesine iştirak ettikleri tarihin dikkate alınması gerekmektedir."

Aynı şekilde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 20.07.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK mük.80-1027 sayılı özelgenin sonuç bölümünde aşağıda belirtilen açıklamalar yer almaktadır.

"03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "19.3.3. Devir ve bölünmelerde elde edilen hisselerin iktisap tarihi" başlıklı bölümünde, "Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20 nci maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devir ve bölünme (kısmi bölünme dâhil) hallerinde, devir olan veya bölünen şirketin ortaklarına verilen hisselerin iktisap tarihi olarak, bu yeni hisselerin verilmesine neden olan devir olan veya bölünen şirketin hisselerinin iktisap edildiği tarihin esas alınması gerekmektedir."

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Değer Artışı Kazançları" başlıklı mükerrer 80' inci maddesinde, 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 artışı kazançları olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu açısından şirketlerde nevi değişikliği devir hükmünde olduğundan limited şirketinizin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20'nci maddeleri kapsamında anonim şirkete dönüşmesi halinde, limited şirket ortağı olan iki ortağınıza verilecek anonim şirkete ait hisse senetlerinin ilk iktisap tarihi olarak söz konusu iki ortağınızın limited şirketinizin sermayesine iştirak ettikleri tarihin dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan, nevi değişikliği yaparak anonim şirkete dönüşecek şirketinize ait hisse senetlerinin sahiplerince iki yıldan fazla süre ile elde tutulmuş olması nedeniyle, söz konusu hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğacak kazançlar değer artışı kazancı kapsamında vergilendirilmeyecektir.

Aynı şekilde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 30.12.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-778 sayılı özelgenin sonuç bölümünde aşağıda belirtilen açıklamalar yer almaktadır.

"03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "Devir ve bölünmelerde elde edilen hisselerin iktisap tarihi" başlıklı 19.3.3.bölümünde, "Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20'nci maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devir ve bölünme (kısmi bölünme dahil) hallerinde, devir olan veya bölünen şirketin ortaklarına verilen hisselerin iktisap tarihi olarak, bu yeni hisselerin verilmesine neden olan devir olan veya bölünen şirketin hisselerinin iktisap edildiği tarihin esas alınması gerekmektedir." denilmiş, 232 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "Sermaye Artırımları Dolayısıyla Sahip Olunan Hisse Senetlerinin İktisap Tarihi" başlıklı

2.1. bölümünde ise, hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde, sermaye ve kar yedeklerinin sermayeye eklenmesi dolayısıyla sahip olunan hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, daha önceden sahip olunan hisse senetlerinin iktisap tarihinin esas alınacağı belirtilmiştir. Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar uyarınca,

- Nev'i değişikliğinin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20 nci maddeleri kapsamında yapılması halinde, hisse senetlerinin ilk iktisap tarihi olarak nev'i değiştiren limited şirketin sermayesine iştirak ettiğiniz tarih olan 02.04.2008 tarihinin dikkate alınması gerekmektedir.

- Nev'i değişikliği yapılarak anonim şirkete dönüşen şirkete ait hisse senetlerinin iki yıldan fazla süre ile elde tutulmuş olması nedeniyle, söz konusu hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlarınız için değer artışı kazancı kapsamında herhangi bir vergileme yapılmayacaktır.”

Aynı şekilde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 10.11.2010 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-19-1-699 sayılı özelgenin sonuç bölümünde aşağıda belirtilen açıklamalar yer almaktadır.

“Aynı Tebliğin "19.3.3. Devir ve bölünmelerde elde edilen hisselerin iktisap tarihi" başlıklı bölümünde ise Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20 nci maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devir ve bölünme (kısmi bölünme dahil) hallerinde, devir olan veya bölünen şirketin ortaklarına verilen hisselerin iktisap tarihi olarak, bu yeni hisselerin verilmesine neden olan devir olan veya bölünen şirketin hisselerinin iktisap edildiği tarihin esas alınması gerektiği belirtilmiştir. Buna göre, şirketinizce Kurumlar Vergisi Kanununda belirtilen şartlara uygun olarak yapılacak kısmi bölünme işlemi sonucunda, bölünen şirketin ortaklarınca, yeni şirketten elde edilecek hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, kısmen bölünen şirketin hisse senetlerinin iktisap edildiği tarihinin esas alınması gerekmektedir.”

2-Ortaklık Hakkını Temsil Eden Hisse Senedinin Düzenlendiği Tarihi Esas Alan Görüş

Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 20.05.2016 tarihli ve 64597866-125[19-2016]-9696 sayılı özelgenin sonuç bölümünde aşağıda belirtilen açıklamalar yer almaktadır.

“Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, şirketiniz bünyesindeki bir üretim işletmesinin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesine göre kısmi bölünme suretiyle yeni kurulacak bir şirkete aktif ve pasif kalemleri ile aynı sermaye olarak konulması karşılığında, şirketinizce yeni şirketten elde edilecek hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, bu yeni şirketin kurulduğu tarihin esas alınması gerekmektedir.”

Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 14.02.2018 tarihli ve 62030549-120[Mük.80-2017/386]-154561 sayılı özelgenin sonuç bölümünde aşağıda belirtilen açıklamalara yer verilmiştir.

“Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre; ortağı bulunduğunuz limited şirkete ait ortaklık hakkınız, anonim şirkete dönüşmesinden sonraki bir tarihte (10.05.2017 tarihinde) hisse senedi çıkarılmak suretiyle hisse senedine bağlanmış olduğundan, sahip olduğunuz hisse senetlerinin satışının değer artış kazancı kapsamı dışında değerlendirilmesinin tespitinde, iktisap tarihi olarak şirket hisse senetleri üzerinde tasarruf hakkına sahip

olduğunuz (hisse senetlerinin bastırıldığı) 10.05.2017 tarihinin esas alınması gerekmektedir.”

Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 21.04.2017 tarihli ve 6203 0549-120[mük80-2016/851]-110961 sayılı özelgenin sonuç bölümünde aşağıda belirtilen açıklamalar yer almaktadır.

“Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirket yönetim kurulu tarafından alınan karar doğrultusunda 28/04/2015 tarihinde çıkarıldığı ancak 28/01/2016 tarihinde karar defterine işlendiği belirtilen geçici ilmühaberlerin ilk iktisap tarihi olarak, tevsik yükümlülüğü tarafınıza ait olmak üzere, geçici ilmühaberlerin çıkarıldığı tarihin esas alınması gerekmekte olup söz konusu geçici ilmühaberlerin iktisap tarihinden itibaren iki yıldan fazla süreyle elde tutulduktan sonra satılması durumunda Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre değer artışı kazancı olmayacaktır.”

Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 28.02.2017 tarihli ve 38418978-120[Mük80-16/14]-63676 sayılı özelgenin sonuç bölümünde aşağıda belirtilen açıklamalar yer almaktadır.

“Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre; 1986 yılında kurulmuş olan söz konusu şirkette ortaklık payları 31/08/2016 tarihinde hisse senedi çıkarılmak suretiyle hisse senedine bağlanmış olduğundan, tarafınıza ait hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak şirket hisse senetleri üzerinde tasarruf hakkına sahip olduğunuz 31/08/2016 tarihinin esas alınması gerekmektedir. Dolayısıyla, 31/08/2016 tarihinde iktisap edilen söz konusu hisse senetlerinin iki yıldan fazla süre elde tutulduktan sonra elden çıkarılmasından kazanç doğması durumunda, bu kazançlar değer artışı kazancı olarak dikkate alınmayacak ve vergiye tabi tutulmayacaktır. Sahibi olduğunuz hisse senetlerinin iki yıldan daha az bir süre elde tutularak satılması durumunda ise elde edeceğiniz kazancın değer artışı kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.”

III-KONUNUN TARTIşILMASI VE DEğerLENDİRİLMESİ

A-Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80’inci Maddesinin İlgili Hükümünün Tarihsel Değişimi

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 6.1.1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış olan ilk halinde, **Gayrimenkullerin, ve hakların menkul kıymetlerin satışından, hisselerin devir ve temlikinden doğan kazançlar** başlıklı 81’inci maddesinin ikinci fıkrasında, satın alınan menkul kıymetlerin iktisap tarihinden başlıyarak bir yıl içinde veya iktisaptan evvel satılmalarından elde edilen ve bir takvim yılındaki tutarı 2 000 lirayı aşan kazançların sair kazanç ve irat olarak gelir vergisine tabi tutulacağı öngörölmüştür.

Menkul kıymetlerin vergilendirilmesine ilişkin yukarıda yer verilen düzenlemeye ilişkin daha sonraki değişiklik 7.1.2003 tarihli ve 4783 sayılı yasanın 4’üncü maddesiyle yapılmıştır. Bu değişiklik ile Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80’inci maddesi yeniden düzenlenmiş ve bu maddenin birinci fıkrasında “İvazsız olarak iktisap edilenler ile üç ay süreyle elde tutulan ve Türkiye’de kurulu menkul kıymet borsalarında işlem gören hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar.” Hükümü eklenmek suretiyle ivazsız olarak elde edilenler ile Türkiye’de kurulu menkul kıymet borsalarında işlem gören hisse senetlerinden üç aydan daha fazla süreyle elde tutulanların satışından elde edilen kazançlar vergiden istisna tutulmuştur.

Anılan düzenlemeye ilişkin Plan ve Bütçe Komisyonu Raporunda, “Borsaya destek sağlanması amacıyla, 1 yıl ve daha fazla süre elde tutulan menkul kıymetlerden sağlanan kazançlara uygulanan vergi muafiyetinde, sürenin üç aya indirilmesinin ve üç aydan fazla süreyle elde tutulan hisse senedi satış gelirlerinin vergiden muaf kılınmasının” amaçlandığı belirtilmiş ve ülkemizde menkul kıymet borsalarının gelişimini ve halka açılmanın teşvik edilmesini sağlamak üzere, sadece Türkiye’de kurulu menkul kıymet borsaları ile sınırlandırılmasını teminen, yeniden düzenlenmesi suretiyle kabul edildiği ifadesine yer verilmiştir.

Anılan maddeye ilişkin son değişiklik ise 30.12.2004 tarihli ve 5281 sayılı yasanın 27’nci maddesi ile yapılmıştır. Yasa tasarısında madde metninde, İvazsız olarak iktisap edilenler hariç, menkul kıymetlerin ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından elde edilen kazançların vergiye tabi tutulması öngörülmüş, madde gerekçesinde ise “*Menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması sonucu veya elde tutulma sürecinde elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde 1.1.2006 tarihinden itibaren yeni bir sistem uygulanması öngörülmektedir. Bu kapsamda hisse senetlerinin belirli sürelerle elde tutulması halinde bunların satışında ortaya çıkan kazancın vergiye tabi olmamasına yönelik düzenleme kaldırılmaktadır.*” ifadesine yer verilmiştir. Ancak tasarı metni genel kurulda değişikliğe uğramış ve bugünkü güncel hali olan “**İvazsız 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 kazançlar.**” şekline kavuşmuştur.

B-Konunun Değerlendirilmesi

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2011 yılında verilmiş olan görüşte, limited şirketin tür değiştirerek ilgili mevzuata uygun olarak anonim şirkete dönüşmesi halinde, ortakların yeni kurulan anonim şirketten elde edecekleri pay senetlerinin elde edilme tarihinin, bu pay senetlerinin elde edilmesine temel teşkil eden, limited şirketteki ortaklık payının edinim tarihinin esas alınması gerektiği ifade edilmiştir. İdare bu görüşü de 2007 yılında yayımlanmış olan Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin **19.3.3. Devir ve bölünmelerde elde edilen hisselerin iktisap tarihi** başlıklı bölümünde yer alan “*Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20 nci maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devir ve bölünme (kısmi bölünme dahil) hallerinde, devir olan veya bölünen şirketin ortaklarına verilen hisselerin iktisap tarihi olarak, bu yeni hisselerin verilmesine neden olan devir olan veya bölünen şirketin hisselerinin iktisap edildiği tarihin esas alınması gerekmektedir.*” ifadesine dayandırmıştır.

İdare tarafından herhangi bir anonim şirketin pay senetlerinin hangi tarihte edinilmiş sayılacağı konusunda verilmiş bir görüşü bulunmamaktaydı. Ancak limited şirketin anonim şirkete dönüşmesi nedeniyle yeni oluşan anonim şirketten edinilen pay senetlerinin edinim tarihini, limited şirketteki ortaklık payının edinim tarihine bağlayan görüşü nedeniyle, doğrudan anonim şirket olarak kurulan şirketlerde, pay senetlerinin edinim tarihi olarak, anonim şirkete ortaklık tarihinin esas alınması gerektiği şeklinde bir görüş benimsenmiş ve buna göre hareket edilmiştir.

Ancak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2016 ve sonraki yıllarda farklı sorular nedeniyle verilmiş olan görüşlerde, gerek limited şirketin tür değiştirmesi suretiyle anonim şirkete dönüşmesi halinde ve gerekse doğrudan anonim şirket olarak kuruluşun gerçekleşmiş olması durumunda, pay senetlerinin edinim tarihi olarak, geçici ilmühaber veya pay senetlerinin fiilen basım tarihinin esas alınması gerektiği ve bu nedenle de iki yıllık elde bulundurma süresinin, pay senetlerinin veya ilmühaberlerin basım tarihinden itibaren başlayacağı açıklamalarına yer vermek suretiyle, önceki görüşlerinin tam tersi yönde görüş bildirmeye başlamıştır. Bu görüşlerinde idarenin dayanak olarak gösterdiği düzenleme ise 2000 yılında

yayımlanmış olan 232 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan, “*Genel olarak hisse senedi üzerinde tasarruf hakkına sahip olunan tarihin iktisap tarihi olarak dikkate alınması gerekmektedir. Hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde, sermaye ve kar yedeklerinin sermayeye eklenmesi dolayısıyla sahip olunan hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, daha önceden sahip olunan hisse senetlerinin iktisap tarihi esas alınacaktır.*” ifadesidir. İdare bu görüşüyle, değer artış kazancı açısından, anonim şirket hissedarlık tarihini pay senedinin basılması tarihine bağlamış, dolayısıyla pay senedi basılana kadar geçen hissedarlık sürelerini dikkate almamıştır.

İdare tarafından verilen görüşte¹ “*Şirkette ortaklık payları 31.08.2016 tarihinde hisse senedi çıkarılmak suretiyle hisse senedine bağlanmış olduğundan, tarafınıza ait hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak şirket hisse senetleri üzerinde tasarruf hakkına sahip olduğunuz 31.08.2016 tarihinin esas alınması gerekmektedir.*” ifadesine yer vermek suretiyle, hissedar olma tarihi bir kenara bırakılmış, değer artış kazancı açısından iki yıllık süreninin hesabında tamamen pay senetleri üzerindeki tasarruf hakkına sahip olunan süre esas alınmaya başlanmıştır.

Vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile birlikte yorumlanacağı Vergi Usul Kanununun temel kuralıdır. Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesinde hisse senedi ifadesine yer verilmiş olması, hissedar olma tarihinin tamamen bir kenara bırakılmasını ve tamamen hissedarlığı gösteren kağıdın düzenlenme tarihinin vergilemede esas alınmasını göstermeyeceği düşünülmektedir. Değer artış kazancını düzenleyen maddenin tarihi süreç içerisinde geçirmiş olduğu değişikliklerde, madde gerekçelerinde ve komisyon raporlarında yer verilen ifadelerde, elde tutma süresinin kısaltılıp uzatılmasında², spekülatif amaçlı alım satımları vergileme, uzun süreli yatırımları ise teşvik etme gayesinin benimsendiği ifade edilmiştir.

Şirketlerin ilk kuruluşunda yer alan ortakların hak kazanmış oldukları hissedarlıklarına ilişkin hisse senedi veya ilmühaberlerin daha sonraki bir tarihte basılmış olması nedeniyle, ilk kuruluştan itibaren on yıl geçmiş ancak, pay senetlerinin basımından itibaren iki yıllık sürenin geçmemiş olması durumunda bu ortağın pay senedi satışından dolayı gelir vergisine tabi olması fakat bu pay senetlerini alan kişinin bu senetleri iki yıl bir ay sonra satması halinde, elde etmiş olduğu gelirin vergiden istisna olması durumunda, pay senedinin esas mahiyetinin hissedarlığı gösteren bir kağıt olmasından çıkarak, hissedarlığın bizatihi kendisi olarak değerlendirilmesi sonucunu doğurmaktadır. Vergilendirilmede, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esas alınmalıdır. Pay senetlerinin devrinde ise devredilen hissedarlığı gösteren kağıt değil, hissedarlığın bizatihi kendisidir. Bu nedenle ilk kuruluş nedeniyle hak kazanılan hissedarlıkların devrinde, hisse senedi veya geçici ilmühaber düzenlenmiş olması kaydıyla, hissedarlığa hak kazanma tarihinin esas alınması kanunun ruhuna daha uygun bir yorum olacağı düşünülmektedir.

Diğer yandan, 30.12.2004 tarihli ve 5281 sayılı kanun ile, hisse senetlerinin elden çıkarılmasına ilişkin son düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerden sonra, hisse senetlerinin edinim tarihini net bir şekilde ortaya koyan düzenleme Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır. Anılan düzenlemede³ hissedarlığa hak kazanılan tarihin esas alınması gerektiği açık bir şekilde belirtilmiştir.

¹ GİB Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 28.02.2017 tarihli maktezası

² Gelir Vergisinin ilk halinde bir yıl, daha sonra bu süre üç aya indirilmiş ve nihayet bugünkü hali olan iki yıla çıkarılmıştır.

³ Devir olan veya bölünen şirketin ortaklarına verilen hisselerin iktisap tarihi olarak, bu yeni hisselerin verilmesine neden olan devir olan veya bölünen şirketin hisselerinin iktisap edildiği tarihin esas alınması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanununun 413'üncü maddesinde yer verilmiş olan mükelleflerin izahat istemesi durumunda idare tarafından tereddüt edilen hususlara ilişkin görüş verebilmesine imkan sağlayan madde metninde yer alan ifadelerden, idarenin vergi kanunlarını yorumlamak suretiyle vermiş oldukları görüşlerinde, verilen görüşün temel gerekçelerinin neler olduğunun veya daha önce verilen görüşün değiştirilmesinde hangi gerekçelerin esas alındığını belirtilmesinin gerektiği düşünülmektedir. İdarenin daha önce vermiş olduğu görüşü değiştirebileceği VUK un 369'uncu maddesinden anlaşılmaktadır. Bu maddede görüş değişikliği temel olarak iki nedene bağlanmıştır.

Birincisi, Yetkili makamlarca mükellefe yazı ile yanlış izahat verilmiş olması,

İkincisi ise, Bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olmasıdır.

Anılan maddenin 6009 sayılı Kanun ile değiştirilmesi sırasında meclise sunulan madde gerekçesinde⁴ yer verilen "...Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere bir kanun hükmünde değişiklik yapılmadığı sürece idarece, belirli bir dönemde oluşturulmuş bir görüş ve kanaatin sonradan değişmesi, mükellefler bakımından öngörülebilmesi mümkün olmayacağından, salt görüş ve kanaat değişikliğine bağlı olarak geriye dönük vergi tarh edilmesi de doğru olmayacaktır..." açıklamasından hareketle, konuya ilişkin son kanun değişikliğinin 2004 yılında 5281 sayılı Kanunla yapıldığı ve daha sonra Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin **19.3.3. Devir ve bölünmelerde elde edilen hisselerin iktisap tarihi** başlıklı bölümünde iki yıllık sürenin hesabında net bir şekilde hissedarlık hakkının doğduğu tarihin esas alınması gerektiği belirtilmiş olduğundan, idare tarafından 2011 yılında verilmeye başlayan ilk özelgelerde iki yıllık sürenin hesabında hissedar olma tarihinin esas alınması gerektiği görüşü verilmiştir. 2011 yılından 2016 yılına kadar konuya ilişkin herhangi bir kanun veya tebliğ değişikliği olmamasına karşın idare, 2016 yılından itibaren vermiş olduğu görüşlerde ilk görüşünün tam tersine, iki

⁴ Madde ile; yanılma halini düzenleyen 369 uncu maddede mükelleflerin izahat talebinde bulunmalarına ilişkin 413 üncü maddeye paralel değişiklik yapılmaktadır. Esas itibarıyla maddede yapılması öngörülen değişiklik, bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirkülerin, yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olmasına ilişkin olup, yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması hallerinde vergi cezası kesilmemesi kuralı aynen devam edecektir. Yapılması öngörülen düzenlemenin amaçlarından birisi de idarede istikrar ve vergide öngörülebilirlik ilkelerine uygun bir şekilde, mükelleflerin yetkili makamların genel tebliğ veya sirküler vasıtasıyla oluşturdukları görüş ve kanaatlerini değiştirmiş olmaları nedeniyle geriye dönük olarak öngöremeyecekleri bir tarhiyat yükümlülüğü ile karşı karşıya kalmamalarını sağlamaktır. Anayasa Mahkemesi kararlarında da vurgulandığı üzere, hukuk güvenliği ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de hukuk normlarında bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Hukuk devletinin hukuk güvenliği ilkesi vergilendirmede belirliliği gerektirir. Belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, hukuk normlarının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak bir şekilde düzenlenmesini ve uygulanmasını gerektirir. Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere bir kanun hükmünde değişiklik yapılmadığı sürece idarece, belirli bir dönemde oluşturulmuş bir görüş ve kanaatin sonradan değişmesi, mükellefler bakımından öngörülebilmesi mümkün olmayacağından, salt görüş ve kanaat değişikliğine bağlı olarak geriye dönük vergi tarh edilmesi de doğru olmayacaktır. Diğer taraftan, bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi, buna ilişkin genel tebliğ veya sirkülerin yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olacak ve geriye dönük olarak işletilemeyeceklerdir. Ancak, söz konusu genel tebliğ veya sirkülerin iptal davasına konu edilerek iptallerine karar verilmesi durumunda, iptal kararının işlemin tesis edildiği tarihe kadar geriye yürütülmesi zorunlu olduğundan, maddeyle getirilen yeni kural bu durumlar için uygulanmayacaktır

yıllık sürenin hesabında hissedarlık hakkına sahip olma tarihinin değil, hisse senedi veya geçici ilmühaber üzerinde tasarruf hakkına sahip olunan tarihin esas alınması gerektiği şeklinde görüş vermeye başlamıştır. Söz konusu durum VUK un 369 uncu maddesi uyarınca değerlendirildiğinde, idarenin yazı ile yanlış görüş verdiği mi değerlendirilecek; yoksa, hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olduğu mu kabul edilecektir. Bu kabule göre, idare tarafından 2016 yılı öncesinde verilmiş olan görüşlere göre işlem yapan mükelleflerin muhatap olacakları durum farklılık gösterecektir.

IV-SONUÇ

Yukarıda yer verilen ilgili kanun hükümleri, bu kanun maddelerinin gerekçeleri ile komisyon raporlarında yer alan açıklamalar, ilgili tebliğ düzenlemeleri, idare tarafından bugüne kadar konuya ilişkin verilmiş görüşler ile konunun değerlendirilmesi bölümünde yer verilen açıklamalarımız dikkate alındığında,

Gerek limited şirket olarak kurularak daha sonra anonim şirkete dönüşmüş olsun, gerekse anonim şirket olarak kurulmuş olsun, kuruluştan edinilen ortaklık haklarının daha sonra devre konu edilmesi durumunda, devir tarihi itibarıyla geçici ilmühaber veya pay senedi düzenlenmiş olunması kaydıyla, payların edinim tarihi olarak şirketin kuruluş tarihinin esas alınmasının kanun ve ilgili düzenlemelere daha uygun olacağı değerlendirilmektedir. Şirketlerin kuruluş aşamasında esas sözleşmelerin ticaret sicilinde tescil ve ilan edilmesi nedeniyle, ortaklık hakkının ilk edinim tarihinin tespiti açısından hiçbir tereddüt yaşanması mümkün değildir. İlk devirle birlikte geçici ilmühaber veya pay senedi düzenlenmiş olduğundan dolayı, bu belgeler üzerinde yapılacak olan devir ve ciro işlemlerinden elde bulundurma tarihinin hesaplanması mümkün olacaktır. Bu hususlar göz önünde bulundurularak idare tarafından konuya ilişkin verilmiş olan son görüşlerin, Gelir İdaresi Başkanlığında tekrar değerlendirilmesinin ve idare tarafından daha önce verilmiş olan görüşlerde değişikliğe gidilmesi durumunda, hukuki ihtilafların önüne geçilmesi bakımından görüş değişikliğinin gerekçelerinin açık ve net bir şekilde ortaya konulmasının önem arz ettiği değerlendirilmektedir.

İdare tarafından, iki yıllık sürenin hesabında, pay senedi veya geçici ilmühaberin basım tarihinin esas alınması yönündeki görüşte bir değişikliğe gidilmemesi halinde, VUK'un 369 uncu maddesi açısından, değişikliğe uğrayan görüşe göre işlem gerçekleştirmiş olan mükellefler hakkında, yetkili makamlar tarafından mükellefe yazı ile yanlış izahat verilmiş olduğuna göre mi, yoksa bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olduğuna göre mi işlem tesis edileceğinin açıklığa kavuşturulmasının, mükelleflerin hukuk güvenliği açısından yüksek öneme haiz olduğu değerlendirilmektedir.

Komisyonumuzca, Vergi Usul Kanununun İdarenin görüş bildirme konusundaki hükümleri ile Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Kanunlarında konuya ilişkin olarak yer alan düzenlemeler esas alındığında; Anonim Şirketlerin pay senetlerinin vergiden istisna bir şekilde elden çıkarılmasında, iki yıl elde bulundurma şartının, elden çıkarma anında pay senetlerinin veya geçici ilmuhaberinin basılı olması kaydıyla, şirket paylarının ilk iktisap edildiği tarihin esas alınmasının, kanuni düzenlemelerin lafzına ve ruhuna uygun olacağı değerlendirilmektedir.

Ankara, 09 .11.2018