

DENET DUYURU

Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 01.11.2021
Duyuru No : 2021/141
Yayımlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI
DERGİSİ - Kasım 2021

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

HİSSE SENETLERİNİN İVAZSIZ İNTİKALINE İLİŞKİN İKİNCİ TARHİYATTA FAİZ ARANAMAYACAĞINI KABUL EDEN YENİ VE FARKLI DANIŞTAY KARARI

Öz:

Bilindiği üzere hisse senetlerinin miras kalması veya hibe yoluyla ele geçirilmesi, veraset ve intikal vergisi (VİV) konusuna giren bir ivazsız intikaldir.

İvazsız olarak elde edilen ve borsada işlem görmeyen hisse senetlerine ilişkin veraset ve intikal vergisi, mükellef tarafından NOMİNAL değerinin beyanı üzerine ilk tarhiyata konu edilmektedir.

İkinci aşamada ise aynı hisse senetlerin EMSAL bedeli Maliye İdaresi tarafından tespit edilmekte ve ortaya çıkan pozitif veya negatif farka göre asıl vergi tutarı hesaplanmaktadır.¹

Maliye İdaresi emsal bedelin nominal bedelden yüksek olması nedeniyle hesaplanan ek verginin CEZASIZ fakat GECİKME FAİZLİ OLARAK alınması gerektiği görüşündedir.

Danıştay'ın 2016 yılında verdiği bazı kararlarda bizim de katılmadığımız bu idari anlayışı benimsemesi üzerine söz konusu kararlar, gecikme faizi açısından yoğun eleştirilere konu olmuştur.

¹ Burada bahsi geçen ve VİV Kanunu'nda "esham" olarak isimlendirilen hisse senetleri anonim ve eshamlı komandit şirketlerdeki komanditer ortakların hisseleridir.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2020 yılında 10,3 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.658 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 91.054 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Nihayet, bu yazımıza konu olan yeni bir karardan, Danıştay'ın görüş değiştirerek GECİKME FAİZİ ARANAMAYACAĞINI kabul ettiği anlaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler:

Hisse senedi, ivazsız intikal, veraset ve intikal vergisi, miras, hibe, nominal değer, emsal bedel, ilk tarhiyat, ikinci tarhiyat, gecikme faizi Danıştay Kararı.

1. HİSSE SENETLERİNİN İVAZSIZ İNTİKALİNDE VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNE İLİŞKİN HÜKÜMLER VE TATBİKAT:

1.1. Borsada Kayıtlı Olmayan Hisse Senetlerinin İvazsız İntikali:

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesinde;

“ Veraset ve intikal vergisinin matrahı, intikal eden malların Vergi Usul Kanunu'na göre bulunan değerleridir.”

hükmü bulunmaktadır.

Miras kalan veya hibe edilen mallara ilişkin değerlendirme ölçüleri Vergi Usul Kanunu'nun (VUK'un) servetleri değerlendirme başlıklı 291-298 inci maddelerinde yer almaktadır.

VUK'un 294 üncü maddesinde;

“Ticari sermayeye dahil olsun olmasın bütün esham ve tahvilat borsa rayiciyle BORSADA KAYITLI OLMAYAN ESHAM ve tahvilat, EMSAL BEDELİYLE DEĞERLENİR.”

Görüldüğü gibi borsada kayıtlı olmayan hisse senetlerinin ivazsız intikalinde veraset ve intikal vergisinin, bu senetlerin emsal bedeli üzerinden hesaplanması esastır.

Veraset ve intikal vergisi beyan yoluyla tatbik edilen bir vergidir.

Kendisine borsada kayıtlı olmayan hisse senedi ivazsız intikal etmiş bir kişinin bu senedin emsal bedelini bilmesi beklenmediği için veraset ve intikal vergisi beyannamesi hazırlanırken, söz konusu hisse senetlerinin itibari (NOMİNAL) değer üzerinden gösterilmesi istenmektedir. (VİV Kanunu madde 10/d)

Anonim şirket hisseleri (esham) için ilk tarhiyata esas değer kanunda açıkça itibari değer olarak belirtilmesine rağmen bazı özelgelere, ilk tarhiyat için hisse senedinin itibari değerine göre değil, şirketin öz varlığına göre beyanda bulunulması yani esham muamelesi yapılması zorunlu olduğu halde, ticari sermaye muamelesi yapılması şeklinde kanuna aykırı özelge verildiğine şahit oluyoruz. ² Bu görüşü içeren

² Malatya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.08.2012 tarih ve VİV-1-30 sayılı özelgesi buna örnek olarak gösterilebilir.

özelgelerin yanlışlığı açıktır. Nitekim konu ile ilgili VİV Genel Tebliği'nde³, borsada kayıtlı olmayan veya kayıtlı olmakla beraber 3 yıldan beri muamele görmemiş bulunan esham (hisse senetleri) hakkında;

“..... ilk tarhiyatta itibari değerle, başka bir deyimle eshamın üzerinde yazılı olan değerle değerlendirilecektir.”

denilmiştir.

Uygulamada hisse senetleri düzenlenmiş olsun olmasın ilk tarhiyatta nominal bedel beyan edilmekte ve genellikle sorun çıkmamaktadır. Buna rağmen beyanın öz sermayeye göre yapılması gerektiği şeklindeki katılmadığımız muhtemel bir eleştiriden daha iyi korunmak için payların hisse senedine bağlı olmasını tavsiye ediyoruz.

Hisse senetlerinin nominal bedeli üzerinden yapılan bu VİV tarhiyatına İLK TARHİYAT denilmektedir.

Borsada kayıtlı olmayan hisse senetlerinde vergiye esas değer emsal bedel olduğu için, Maliye İdaresi tarafından tespit edilen emsal bedel üzerinden nihai vergi hesabı yapılmakta, ilk tarhiyatta hesaplanan vergiyi aşan vergi tutarı, CEZASIZ OLARAK⁴ ikmal edilmektedir. (VİV Kanunu madde 10)⁵

Bu ikinci tarhiyata konu fark vergi için gecikme faizi istenip istenemeyeceği, bu yazımızda ele aldığımız Danıştay Kararlarının konusunu oluşturmaktadır.

1.2. Borsada Kayıtlı Olan Hisse Senetlerinin İvazsız İntikali:

VİV'nin 10/d maddesi şöyledir;

“d) Esham; borsada kayıtlı ise ölüm tarihine takaddüm eden üç yıl içindeki en son muamele değeri ile değerlendirilir. Borsada kayıtlı değil ise veya kayıtlı olup da üç yıl içinde muamele görmemiş ise itibari değerle değerlendirilir.”

³ 16 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

⁴ Borsada kayıtlı olmayan hisse senetlerinin ikinci tarhiyatında ceza alınmamasının nedeni ilk tarhiyat ve ikinci tarhiyatta dikkate alınan değerlendirme ölçülerinin farklı olmasıdır. (VİV Kanunu madde 10)

⁵ Hisse senetlerinin ivazsız intikalinde birinci ve ikinci tarhiyat ile ilgili daha geniş bilgi için Vergi Dünyası Dergisi'nin Kasım 2018 sayısında yayımlanmış olan “MİRAS KALAN ORTAKLIK PAYLARININ İLK TARHİYATA ESAS BEYAN DEĞERLERİNİN VE İKİNCİ TARHİYATTA DİKKATE ALINACAK DEĞERLERİNİN NASIL TESPİT EDİLECEĞİ” başlıklı yazımıza bakınız. (www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makalelerimiz/Mehmet_Maç/2018)

Miras kalan veya hibe edilen hisse senedi (esham) borsada kayıtlı ise ve yukarıdaki hükme göre borsada oluşmuş bir değeri varsa bu değer ilk tarhiyatta mükellef tarafından beyanı gereken değerdir.

Söz konusu değer aynı zamanda emsal bedeli ifade ettiği için ikinci tarhiyatta bu hisse senetleri açısından herhangi bir fark oluşmamakta dolayısıyla yazımızın konusu olan gecikme faizinin alınıp alınmayacağı sorunu ortaya çıkmamaktadır.

İvazsız intikal eden hisse senedi borsada kayıtlı olmakla beraber, ölüm veya hibe tarihinden önceki son üç yıl içinde borsada muamele görmemişse, borsada kayıtlı olmayan hisse senetleri gibi ilk tarhiyatta nominal bedeli, ikinci tarhiyatta emsal bedeli üzerinden vergi hesaplamasına konu edilir.

HİSSE SENETLERİNİN BORSADA KAYITLI OLMASI NE DEMEKTİR ?

İvazsız intikal eden hisse senetlerinin borsaya kayıtlı olmasının ne anlama geldiği konusunda görüş farklılıkları vardır.

Bizim anlayışımıza göre borsaya kayıtlı olmaktan kasıt, borsada fiilen işlem görüyor olmaktır.

Başka bir anlatımla bir şirket halka açık olsa bile bu şirketin tüm hisseleri değil, sadece halka açılmış olan ve borsada işlem gören hisselerin borsada kayıtlı hisse olarak düşünülmalıdır.

Uygulamada “patron hissesi” olarak isimlendirilen halka açılmamış kısma ait hisseler ivazsız intikal ettiğinde bu hisseler ilk tarhiyat için nominal bedeli üzerinden beyan edilmeli ikinci tarhiyat ise emsal bedeli üzerinden yapılmalı ve emsal bedelinin tespitinde ivazsız intikal tarihindeki borsa değeri dikkate alınmamalıdır. Zira halka açık şirketlerde halka açılmış hisselerin borsada oluşan değerleri ile halka açılmamış hisselerin emsal bedeli arasında çok ciddi farklar olabilmektedir.

2. DANIŞTAY’IN 2016 YILINDA VERDİĞİ, İKİNCİ TARHİYATTA FAİZ ARANACAĞINA DAİR KATILMADIĞIMIZ KARARLARI:

Danıştay 7 inci Dairesi 2016 yılının Nisan ayında verdiği bir grup kararda hisse senetlerinin miras kalmasına ilişkin ikinci tarhiyatın “İKMALEN TARH İŞLEMİ” olduğu şeklindeki hatalı bir yaklaşımla, bu tarhiyatta istenilen ek vergi üzerinden, VUK’un 112 nci maddesine göre gecikme faizi alınmasının isabet bulunduğu görüşü ile hareket etmiştir.⁶

⁶ Danıştay 7 inci Dairesinin 14.04.2016 tarih ve E.2013/3136; K.2016/3931 sayılı Kararı. (Danıştay’ın yine Nisan 2016 tarihinde verilmiş aynı yönde 5 adet daha kararı mevcuttur.)

Bir makalede;⁷

Danıştay'ın bu kararı eleştirilmiş ve kararın isabetsizliği aşağıdaki dayanaklarla ortaya konulmuştur:

- Vadesinde ödenmemiş veya eksik ödenmiş bir vergi yoktur.
- Yapılan ek tarhiyat, VUK 'nun 112 inci maddesindeki anlamıyla yani vergi kaçırmış olanlara uygulanan “*ikmalen tarhiyat*” değildir. (VİV'nin 10 uncu maddesine göre yapılan ikmal işlemidir.)
- Yapılan ek tarhiyat açısından mükellefin hiçbir kusuru yoktur. Mükellef vergisel ödevini nominal bedel beyanı suretiyle yerine getirmiştir. Nihai verginin emsal bedele göre hesaplanması idarenin görevi olduğu için ikinci tarhiyattaki gecikmede mükellefin kusuru söz konusu değildir (Bu gecikme İdare'nin gecikmesidir). İkinci tarhiyatta ceza alınmaması mükellefin kusursuz olduğunu göstermektedir.

Sayın Dr. Altan RENÇBER bu görüşlerini, yine 2016 yılında verilmiş Danıştay Kararlarından birindeki⁸ aşağıda metni bulunan karşı oy gerekçesi ile desteklemiştir;

“Bu durum, veraset ve intikal vergisinin zamanında tahakkuk ettirilmemesinde davacının olayın oluş biçimi itibarıyla kusurlandırılmayacağı, idarenin iç işlemlerinden kaynaklanan bir işleyişin getirdiği durumun haksız ve hukuka aykırı bir durum oluşturduğu sonucuna varıldığından, yapılan tahakkukun davaya konu edilen gecikme faizine ilişkin kısmının bu gerekçeyle iptali gerekirken, istemin özeti bölümünde yazılı olan gerekçeyle iptali yolundaki mahkeme kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir.”

Veraset ve intikal vergisi kendine has hükümleri bulunan bir vergidir. Bu verginin uygulanmasında mükellefin gecikmeli beyanda bulunması dahi gecikme faizi gerektirmez iken,⁹ Maliye İdaresinin görevi olan ikinci tarhiyat işleminin geç yapılması yüzünden ödenmesi gecikmiş olan fark vergi için mükelleften gecikme faizi aranması açık bir mantıksızlıktır.

⁷ Vergi Dünyası Dergisinin Kasım 2020 sayısında yayımlanan ve Dr. Altan RENÇBER tarafından hazırlanan “*VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDE GECİKME FAİZİ: Gecikme Faizinde Kusur Meselesi*” başlıklı makale.

⁸ Danıştay 7 inci Dairesinin 07.04.2016 tarih ve E.2013/2537, K.2016/3822 sayılı Kararı.

⁹ 2000/1 Seri No.lu VİV İç Genelgesi.

3. DANIŞTAY'IN İKİNCİ TARHİYATTA GECİKME FAİZİ ARANAMAYACAĞINA DAİR KATILDIĞIMIZ YENİ KARARI :

Tarafımızdan izlenen bir davada kendisine hisse senedi miras kalan bir kişi yasal süresi içinde nominal bedel üzerinden beyanda bulunmak suretiyle ilk tarhiyatın yapılmasını sağlayarak vergisel ödevini yerine getirmiştir.

Daha sonra İdare tarafından yapılan ikinci (ek) tarhiyat, uzlaşma talebine konu edilmiş ve uzlaşılan ek vergi süresinde ödenmiştir.

Vergi dairesinin bu ek verginin süresi geçmiş taksitleri için gecikme faizi tahakkuk ettirmesi üzerine bu faizin kaldırılması istemiyle dava açılmış ve vergi mahkemesi mükellefi haklı görerek gecikme faizi tahakkukunu kaldırmıştır.¹⁰

Bu kararın Maliye İdaresi tarafından temyiz edilmesi üzerine Danıştay, gecikme faizi tahakkukunun iptaline ilişkin vergi mahkemesi kararını onamıştır.¹¹

Danıştay'ın bu yeni kararının isabetli olduğu açıktır.¹²

4. SONUÇ:

Hisse senetlerinin ivazsız intikaline ilişkin ikinci tarhiyatta gecikme faizi aranacağına dair Danıştay Kararları yukarıda açıkladığımız nedenlerle eleştiriye uğramış ve aynı Danıştay Dairesi 2021 yılında verdiği kararla bu hatalı görüşünden vazgeçerek, ikinci tarhiyatta gecikme faizi aranmayacağı görüşünü kabul etmiştir.

Danıştay'ın bu yeni ve farklı kararı çok isabetlidir.

¹⁰ İstanbul 8 inci Vergi Mahkemesinin 13.11.2015 tarih ve E.2015/1390, K.2015/2596 sayılı Kararı.

¹¹ Danıştay 7 inci Dairesinin oy birliği ile aldığı 01.02.2021 tarih ve E.2016/5726, K.2021/631 sayılı Karar.

¹² Sayın YMM Erdoğan SAĞLAM T24 Bağımsız İnternet Gazetesi'ndeki 30.09.2021 tarihli yazısında, "Veraset ve intikal vergisine gecikme faizi olmaz" ; "Danıştay 7. Dairesi hatalı kararından beş yıl sonra dönmüş bulunuyor." cümleleri ile görüşümüze katıldığını ifade etmiştir.