



GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI LİMİTED ŞİRKET HİSSE DEVİRLERİNDE DAMGA VERGİSİ VE NOTER HARCININ MATRAHININ BELİRLENMESİNE İLİŞKİN GÖRÜŞÜNÜ DEĞİŞTİRDİ

ÖZET

Limited şirket ortaklık paylarının devrine ilişkin olarak düzenlenen Limited Şirket Hisse Devri Sözleşmesi şirket ana sözleşmesinin tadili hükmünde değerlendirilemeyeceğinden, **hisse devir sözleşmesinin; sözleşmeyle devredilen hissenin ihtiva ettiği tutar üzerinden** 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (2) sayılı tarifenin I/1 fıkrasına göre her bir imza için binde 0,99 oranında (2012 Yılı için 43,90 TL den az 22.499,75 den çok olmamak üzere) noter harcına, nüsha sayısı dikkate alınarak 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tablonun I/A-1 fıkrasına göre damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli (II) sayılı Tablonun IV-16 ncı bendinde anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonlarının kuruluşlarına, sermaye artırımlarına ve süre uzatımlarına ilişkin olarak düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisna edilmiştir.

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 123 üncü maddesinin (2) nci fıkrasında da anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin kuruluş, sermaye artırımı, birleşme, devir, bölünme ve nev'i değişiklikleri nedeniyle yapılacak işlemler ile Esnaf ve Sanatkarlar Kredi ve Kefalet Kooperatifleri (Bu kooperatifler ile Kredi Garanti Fonu İşletme ve Araştırma Anonim Şirketi tarafından bankalardan kullanılacak krediler için verilecek kefaletler dahil) bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilere, bunların teminatlarına ve geri ödenmelerine ilişkin işlemler (yargı harçları hariç) bu Kanunda yazılı harçlardan müstesna kılınmıştır.

Diğer taraftan 6762 sayılı mülga TTK'nun 520 nci maddesinde Limited Şirketlerde *payın devri veya devir vadi hakkındaki mukavele yazılı şekilde yapılmış ve imzası noterce tasdik*





ettirilmiş olmadıkça ilgililer arasında dahi, hüküm ifade etmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Meri 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 595 inci maddesinde de limited şirketlerde esas sermaye payının devri ve devir borcunu doğuran işlemlerin yazılı şekilde yapılacağı ve tarafların imzaları noterce onanacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla 6102 sayılı TTK'nunda da limited şirketlerde, hisse devrinin Noterde yapılması zorunluluğu korunmuştur.

Bugüne kadar Maliye Bakanlığı limited şirket pay devir sözleşmelerini ana mukaveleyi tadil eden belge vasfında kabul ettiğinden;

a) Düzenlenen pay devir mukavelelerine de damga vergisi istisnası tatbik edilmekte,

b) Pay devrinin,

- Ortak içine yapılıyor olması halinde devir bedeli üzerinden iki imza itibarıyla,

- Pay devrinin ortak dışına yapılıyor olması halinde ise devredenden devir bedeli üzerinden, pay devir olarak şirkete yeni ortak giren şahıstan da şirket sermayesi üzerinden, harç alınmakta ve uygulama halen bu şekilde yürütülmekte idi.

Yukarıdaki yoruma göre yürütülmekte olan işlemlerle ilgili olarak Türkiye Noterler Birliği'nce Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvuruda bulunulmuştur. Bununla ilgili olarak, Türkiye Noterler Birliği'nce çıkarılan 20.07.2012 Tarihli 14 Numaralı Genelgede, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Noterler Birliği'ne gönderdiği 12.06.2012 tarihli ve 062857 sayılı yazıda;

“Bilindiği üzere, 492 sayılı Harçlar Kanununun 38 inci maddesinin 1. fıkrasında, “Noter işlemlerinden bu kanununa bağlı (2) sayılı tarifede yazılı olanları noter harçlarına tabidir.” hükmü yer almakta olup, 41 inci maddesinde de; noter harçlarının (2) sayılı tarifede yazılı işlemlerden değer ve ağırlık ölçüsüne göre nispi, işlemin nevi ve mahiyetine göre maktu esas üzerinden alınacağı hükme bağlanmıştır. Kanunun 42 nci maddesinde ise “Değer veya ağırlık ölçüsüne göre harca tabi işlemlerde (2) sayılı tarifede yazılı değer veya ağırlıklar esastır. Menkul ve gayrimenkul mallar hakkında alım, satım, taahhüt ve rehinle ilgili her nevi mukavele, senet ve kağıtlarda değer gösterilmesi mecburidir. Rehin Bordroları ile kamu idarelerine verilmek üzere ilgili mevzuatla belirlenen kurallara uyulacağına ilişkin olarak düzenlenen taahhütnameler hakkında bu hüküm uygulanamaz.” hükmü yer almaktadır.

Biçiminde açıklama yapıldığı belirtilmiştir. Buna göre de Noterlerce bu Genelgenin yayımı tarihinden itibaren Limited Şirket Hisse devrine ilişkin işlemler de aşağıdaki şekilde gerçekleştirileceği söz konusu Genelgede belirtilmiştir.

1- Limited şirket pay devirlerinde düzenlenen sözleşmeler **devir bedeli üzerinden** nispi damga vergisine tabi tutulacaktır.





2- Limited şirket hissesi devir alan şahıs şirkete yeni ortak olarak giriyor olsa dahi nispi harcı şirket sermayesi üzerinden değil, devreden şahısta olduğu **gibi pay devir bedeli üzerinden** ödeyecektir.

3- Limited şirket ortaklarının paylarını diğer ortaklara veya pay alarak şirkete yeni ortak girenlere devretmelerinde, örneğin;

a) Bir ortağın hissesini iki ortağa,

b) İki ortağın hisselerini diğer iki ortağa veya şirkete yeni ortak giren şahıslara devirleri aynı kağıtta yapılıyor olsa dahi

-aynı ortağın birden fazla şahsa yaptığı devir işlemlerinin,

- birden fazla ortağın bir veya birden fazla şahsa yaptığı pay devirlerinin

her birine, bu işlemlerin her biri ayrı kağıtta düzenlenmiş gibi, her bir devir işlemi için asgari ve/veya azami harç tutarlarının tatbiki icap eder.

4- Limited şirket pay devri sözleşmelerinin feshinde, fesih talebinin kimden geldiğine bakılmaksızın fesih işlemi temin eden sözleşmeden devir konusu hisse değeri üzerinden binde 1.65 nispetinde damga vergisi, yine aynı değer üzerinden beher imza için binde 0,99 nispetinde harç alınması gerekmektedir.

Bahse konu Genelgeden de anlaşıldığı üzere, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Limited Şirket hisse devirlerinde damga vergisi ve noter harcının matrahının/tutarının tespitinde yorum değişikliğine gitmiştir. Yorum değişikliğini gerektiren herhangi bir yasa değişikliği yapılmadığı göz önüne alındığında, önceki yoruma göre yapılan işlemlerde alınan noter harçları ile damga vergileri açısından 213 sayılı VUK'nun 117/2¹ uyarınca vergi miktarında hata yapılmıştır. Dolayısıyla, fazla ve yersiz tahsil edilen damga vergisi ve noter harçlarının da Vergi Usul Kanunu'nun 126 ncı maddesi² uyarınca, aynı Kanunun 114'üncü³ maddesinde yazılı zamanaşımı süresi içinde nakden/mahsuben iade talep edilmesi hukuken mümkündür.

¹ 2. Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

² Madde No 126

114'üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi:

a) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı;

b) (2686 sayılı Kanununun 26'ncı maddesiyle değişen bent) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği;

c) (3239 sayılı Kanununun 11'inci maddesiyle eklenen bent) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre hacizin yapıldığı;

Tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.

³ Madde No 114





Türkiye Noterler Birliği'nin 20.07.2012 Tarihli 14 Numaralı Genelgesi bu sirkülerimize eklenmiştir.
Saygılarımızla...

Vergi alacağına doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. (6009 sayılı Kanununun 8 inci maddesiyle değişen fıkra Yürürlük; 01.07.2010 tarihinden geçerli olmak üzere 01.08.2010)Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz. () (5228 sayılı Kanununun 5'inci maddesiyle değişen fıkra) Şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlar. (**)*

(3239 sayılı Kanununun 9'uncu maddesiyle değişen fıkra) Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde mezkûr evraka ait vergi alacağı yeniden doğar.





KAYNAK :

<http://www.tmb.org.tr/GenelgeDetay.aspx?TURU=GENELGE&ULAS=68909&K=>

20.07.2012 Tarihli 14 Numaralı Genelge

Mali Danışmanlık – 198-15995

Ankara, 20.07.2012

Özü: Limited şirket pay devirlerinde damga vergisi ve harç hakkında.

GENELGE

(14)

..... **NOTER ODASI BAŞKANLIĞINA**

..... **NOTERLİĞİNE**

Bilindiği üzere limited şirket kuruluşlarında düzenlenen ana mukaveleler damga vergisinden, noterlik işlemleri de harçtan istisna edilmiştir.

Yine bu uygulama çerçevesinde limited şirket pay devir sözleşmeleri ana mukaveleyi tadil eden belge vasfında kabul edildiğinden;

a) Düzenlenen pay devir mukavelelerine de damga vergisi istisnası tatbik edilmekte,

b) Pay devrinin,

- Ortak içine yapılıyor olması halinde devir bedeli üzerinden iki imza itibariyle,

- Pay devrinin ortak dışına yapılıyor olması halinde ise devredenden devir bedeli üzerinden, pay devir olarak şirkete yeni ortak giren şahıstan da şirket sermayesi üzerinden,

harç alınmakta ve uygulama halen bu şekilde yürütülmekte idi.

Diğer taraftan, Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 2006/982 Esas ve 2007/4198 Karar Sayılı Kararında da ortak dışına yapılan hisse devir işlemlerinde, yeni ortak giren şahsın şirket sermayesi üzerinden harç ödemeye mecbur tutulmasının yasal dayanaktan yoksun olduğuna hükmedilmiştir.





Limited şirket pay devirlerine ilişkin harç uygulaması yönünden yukarıda belirtilen Danıştay kararı da esas alınarak Birliğimize intikal eden talepler üzerine Gelir İdaresi Başkanlığına müracaatla uygulamanın yeniden gözden geçirilmesi talep edilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığından cevaben alınan ve Yönetim Kurulumuzun 13.07.2012 günlü toplantısında görüşülen 12.06.2012 tarihli ve 062857 sayılı yazıda;

“Limited şirket hisse devirlerine ilişkin olarak düzenlenen hisse devir sözleşmelerinin noterde tasdiki sırasında aşağıdaki açıklamalara göre harç alınması gerekmektedir.

Bilindiği üzere, 492 sayılı Harçlar Kanununun 38 inci maddesinin 1. fıkrasında, “Noter işlemlerinden bu kanununa bağlı (2) sayılı tarifede yazılı olanları noter harçlarına tabidir.” hükmü yer almakta olup, 41 inci maddesinde de; noter harçlarının (2) sayılı tarifede yazılı işlemlerden değer ve ağırlık ölçüsüne göre nispi, işlemin nevi ve mahiyetine göre maktu esas üzerinden alınacağı hükme bağlanmıştır. Kanunun 42 nci maddesinde ise “Değer veya ağırlık ölçüsüne göre harca tabi işlemlerde (2) sayılı tarifede yazılı değer veya ağırlıklar esastır. Menkul ve gayrimenkul mallar hakkında alım, satım, taahhüt ve rehinle ilgili her nevi mukavele, senet ve kağıtlarda değer gösterilmesi mecburidir. Rehin Bordroları ile kamu idarelerine verilmek üzere ilgili mevzuatla belirlenen kurallara uyulacağına ilişkin olarak düzenlenen taahhütnameler hakkında bu hüküm uygulanamaz.” hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun “çeşitli işlemlerde değer” başlıklı 43 üncü maddesinde ise, “Tarifede yazılı nispi harçların hesabında, sulh işlemlerinde sulh olunan bedel, rehin işlemlerinde rehin bedeli, kiralarda mukaveledeki süreye göre kira karşılığının toplamı, süre belli değilse bir yıllık kira tutarı, hizmet akdinde süreye göre verilecek ücretin toplamı, süre belli değilse bir yıllık ücret tutarı, sermaye şirketlerinde konulan ve ileride konulması taahhüt edilen sermayenin toplamı, kaydı hayatla irat bağlanmasında bir yıllık irat tutarı, harca esas olur.

Kiralamanın devir ve feshinde geri kalan süreye, sermayenin artırılmasında yalnız artırılan kısma ve sermaye paylaşılmasında mevcut miktara göre harç alınır...” hükmü bulunmaktadır.

492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (2) sayılı tarifenin “Noter Harçları” başlıklı I/1 fıkrasında, muayyen bir meblağı ihtiva eden her nevi senet, mukavele ve kağıtlardan beher imza için binde 0,60 oranında harç





alınacağı hüküm altına alınmıştır. (Bu oran 29.12.2009 tarih ve 2009/15725 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 01.01.2010 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere binde 0,99 olarak yeniden tespit edilmiştir.) Anılan fıkra ile ilişkin olarak bütün imzalar için 2012 Yılında alınacak harcin toplam miktarının 43,90 TL'den az 22.499,75 TL'den çok olamayacağı 30.12.2011 tarih ve 2011/2628 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir.

Öte yandan, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanununa ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu; 5 inci maddesinde, bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtların her nüshasının ayrı ayrı aynı miktar veya nispette damga vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Mezkur Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "I.Akitlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün A/1 fıkrasında, belli parayı ihtiva eden mukavelemelerin nispi damga vergisine tabi olacağı hüküm altına alınmıştır. 2009/15725 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 01.01.2010 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, Kanun'a ekli (1) sayılı tablonun I/A-1 fıkrasındaki kağıtlar için damga vergisi oranı binde 8,25 olarak belirlenmiştir.

Bilindiği üzere, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun limited şirketlerin mukavelelerinin değiştirilmesi ile ilgili 513 üncü maddesinin ilk fıkrasında, "Mukavelede daha yüksek bir nisap öngörülmemiş ise mukavele, sermayenin üçte ikisini temsil eden ortakların kararıyla değiştirilebilir." hükmü ile mukavele değişikliğinin tescil ve ilan ile ilgili 515 inci maddesinde ise "Mukavelede yapılan her değişiklik, ilk mukavelede olduğu gibi tescil ve ilan edilir. Mukavelelerin değiştirilmesi hakkındaki kararlar üçüncü şahıslar hakkında, tescil tarihinden itibaren hüküm ifade eder." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun limited şirketlerin paylarının devri ile ilgili 520 nci maddesinde, "Bir payın devri, şirket hakkında ancak şirkete bildirmek ve pay defterine kaydedilmek şartıyla hüküm ifade eder.

Devir hususunun pay defterine kaydedilebilmesi için, ortaklardan en az dörtte üçünün devre muvafakat etmesi ve bunların esas sermayesinin en az dörtte üçüne sahip olması şarttır.

Ortağın koymayı taahhüt ettiği sermaye ayın ise payını şirketin kuruluşunu takip eden üç yıl içinde başkasına devredemez.

Şirket mukavelesi payların devrini yasak edebileceği gibi yukarıdaki fıkralarda derpiş edilenlerden daha ağır şartlara da bağlı tutulabilir.





Payın devri veya devir vadi hakkındaki mukavele yazılı şekilde yapılmış ve imzası noterce tasdik ettirilmiş olmadıkça ilgililer arasında dahi, hüküm ifade etmez.” hükmü bulunmaktadır.

Bu bağlamda, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun limited şirketlerin mukavelelerinin değiştirilmesi ve ortaklık paylarının devrine ilişkin maddeleri birlikte ele alındığında, hisse devri sözleşmesinin şirket mukavelesinin değiştirilmesini gerektiren bir sözleşme olmadığı sonucuna varılmaktadır.

Buna göre, limited şirket ortaklık paylarının devrine ilişkin olarak düzenlenen Limited Şirket Hisse Devri Sözleşmesi şirket ana sözleşmesinin tadili hükmünde değerlendirilemeyeceğinden, hisse devir sözleşmesinin; sözleşmeyle devredilen hissenin ihtiva ettiği tutar üzerinden 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (2) sayılı tarifenin I/1 fıkrasına göre her bir imza için binde 0,99 oranında (2012 Yılı için 43,90 TL den az 22.499,75 den çok olmamak üzere) noter harcına, nüsha sayısı dikkate alınarak 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tablonun I/A-1 fıkrasına göre damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.”

şeklinde görüş bildirilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı bu görüşünde, Birliğimizin 2005/19 sayılı Genelgesine esas teşkil eden 09.05.2005 tarihli ve 20336 sayılı görüşünden vazgeçerek, limited şirket ortaklık paylarının devrine ilişkin olarak düzenlenen limited şirket hisse devir sözleşmesini şirket ana mukavelesinin tadili hükmünde değerlendirilemeyeceğinden, hisse devir sözleşmesinin, devredilen hissenin ihtiva ettiği tutar üzerinden, hem devreden ortak hem de devralan ortak olmayan tarafın her birinin imzası için binde 0,99 oranında nispi harç alınmasının yanısıra, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu ekli (1) sayılı tablonun I/A-1 fıkrasına göre damga vergisine de tabi tutulması gerektiği bildirilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığının bu görüşü üzerine Yönetim Kurulumuzda alınan karar gereği özellikle damga vergisi yönünden konunun görüşülmesi amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığından toplantı talep edilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı yetkilileri ile yapılan toplantı sonucunda bu görüşün damga vergisi yönünden değişmesinin söz konusu olmadığı sonucuna varıldığından, uygulamaya ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaların yapılması gerekli görülmüştür.

Buna göre, Bakanlık görüşüne göre hazırlanan iş bu Genelgemiz tarihinden itibaren uygulanacaktır;





1- Limited şirket pay devirlerinde düzenlenen sözleşmeler devir bedeli üzerinden nispi damga vergisine tabi tutulacaktır.

2- Limited şirket hissesi devir alan şahıs şirkete yeni ortak olarak giriyor olsa dahi nispi harcı şirket sermayesi üzerinden değil, devreden şahısta olduğu gibi pay devir bedeli üzerinden ödeyecektir.

3- Limited şirket ortaklarının paylarını diğer ortaklara veya pay alarak şirkete yeni ortak girenlere devretmelerinde, örneğin;

a) Bir ortağın hissesini iki ortağa,

b) İki ortağın hisselerini diğer iki ortağa veya şirkete yeni ortak giren şahıslara devirleri aynı kağıtta yapıyor olsa dahi

-aynı ortağın birden fazla şahsa yaptığı devir işlemlerinin,

- birden fazla ortağın bir veya birden fazla şahsa yaptığı pay devirlerinin

her birine, bu işlemlerin her biri ayrı kağıtta düzenlenmiş gibi, her bir devir işlemi için asgari ve/veya azami harç tutarlarının tatbiki icap eder.

4- Limited şirket pay devri sözleşmelerinin feshinde, fesih talebinin kimden geldiğine bakılmaksızın fesih işlemini temin eden sözleşmeden devir konusu hisse değeri üzerinden binde 1.65 nispetinde damga vergisi, yine aynı değer üzerinden beher imza için binde 0,99 nispetinde harç alınması gerekmektedir.

Gereğinin buna göre yapılmasının yanısıra limited şirket pay devirleri ve pay devrinin feshi ile ilgili 1989/45, 1992/36, 1992/43, 2004/20, 2001/5, sayılı Birliğimiz Genelgeleri tümünden, 2005/19 sayılı Genelgenin ise limited şirketlere ilişkin olan bölümünün uygulamadan kaldırıldığının bilinmesini rica ederim.

Saygılarımla,

BAŞKAN

Yunus TUTAR

(Beykoz 2. Noteri)

