

SİRKÜLER
Sayı: 2012/164

İstanbul, 03.07.2012
Ref: 4/164

Konu:

TÜRKİYE'DE MUKİM İKİ ANONİM ŞİRKETİN BİRLEŞMESİNE İLİŞKİN OLARAK, BU ŞİRKETLERİN YURT DIŞINDA MUKİM YABANCI ANA ORTAKLARI ARASINDA YURT DIŞINDA İMZALANAN KÂĞITLARIN DAMGA VERGİSİNDEN İSTİSNA OLMASI GEREKTİĞİNE DAİR BİR DANIŞTAY KARARI

Türkiye'de mukim iki şirketin hisselerine sahip olan yurt dışında mukim iki yabancı şirket arasında imzalanan ve Türkiye'deki şirketlerin hisse devri ve birleşme taahhüdünü içeren sözleşmenin hükümlerinden Türkiye'de yararlanıldığı ve ayrıca bu sözleşmenin Damga Vergisi Kanunu'na ekli (2) sayılı tablonun IV-17 bendi kapsamında istisna olmayacağı gerekçesiyle bu sözleşmenin damga vergisine tabi olduğuna hükmeden vergi mahkemesi kararını bozan T.C. Danıştay 7. Dairesi tarafından verilen E.2008/7150 – K.2012/1313 sayılı kararın özeti aşağıdaki gibidir.

“Her ikisi de Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş ve tam mükellef olanSanayi ve Ticaret Anonim Şirketi ile Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin hissedarlarınca, anılan şirketler arasında, hisse devrinin yanında, bu firmaların bir yıllık süre içerisinde birleşmesi taahhüdüne ilişkin olarak, Yurt dışında, 18.5.2006 tarihli bir ortaklık sözleşmesi imzalandığı; sözü geçen firmaların 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri uyarınca gerekli yükümlülüklerin yerine getirilerek birleşmesinin ardından, firmasınınca, bu durumun, yukarıda anılan sözleşmenin hükümlerinden Yurt içinde yararlanıldığını göstermeyeceği kabul edilmekle birlikte, sonradan vergisel sorumluluğun doğmaması amacıyla, bahsi geçen sözleşmeye ilişkin olarak ihtirazi kayıtla yapılan beyan üzerine, 2006 yılının Eylül dönemi için damga vergisi tahakkuk ettirilmesi yolunda tesis edilen işlemin iptali istemiyle açılan davanın, Mahkemece, istemin özeti bölümünde yazılı gerekçeyle reddi yolunda karar verildiği anlaşılmıştır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinin birinci fıkrasında; bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olduğu öngörüldükten sonra; üçüncü fıkrasında, yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kâğıtların, Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalandığı takdirde vergiye tabi tutulacağı belirtilmiş; 3'üncü maddesinin birinci fıkrasında, damga vergisinin mükellefinin kâğıtları imza edenler olduğu; üçüncü fıkrasında da, yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kâğıtların vergisini, Türkiye'de bu kâğıtları resmi dairelere ibraz eden, üzerlerinde devir veya ciro işlemleri yapanlar veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalananların ödeyeceği ifade edilmiş; 4'üncü maddesinde, bir kâğıdın tabi olacağı verginin tayini için o kâğıdın mahiyetine bakılacağı ve buna göre tabloda yazılı vergisinin bulunacağı, kâğıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılacağı hükme bağlanmış; 9'uncu maddesinde, bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kâğıtların

damga vergisinden müstesna olduğu hüküm altına alınmış; Kanuna ekli (1) sayılı Tablonun “I. Akitlerle İlgili Kağıtlar” başlıklı bölümünde, belli parayı ihtiva eden kağıtlardan, mukavelenamelerin, taahhütnamelerin ve temliknamelerin binde 7,5 oranında damga vergisine tabi olduğu açıklanmıştır.

Bu düzenlemelere göre; yabancı memleketlerde veya Türkiye’deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar dolayısıyla damga vergisinin doğabilmesi, birbirinden bağımsız üç ayrı durumdan herhangi birinin gerçekleşmiş olmasına bağlı olup, bunlardan biri de, kağıtların hükümlerinden, Türkiye’de herhangi bir suretle yararlanılmasıdır.

Her ne kadar, uyuşmazlık konusu sözleşme ilk bakışta, birleşme taahhüdü ve hisse devri olmak üzere iki ayrı amaç için hazırlanmış gibi görünse de, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 409’uncu ve devamı maddelerine göre, hisse senetleri nama veya hamiline yazılı olarak düzenlenebilmekte ve hamiline yazılı hisse senetlerinin devri teslim ile, nama yazılı olan hisse senetlerinin devri ise, şirket ana sözleşmesinde aksine hüküm olmadıkça, ciro edilmiş senedin devralana teslimi ile gerçekleşmektedir. Anılan hükümler uyarınca, iki şirket arasında hisse devri için ayrıca bir sözleşme yapılmasına gerek bulunmamakta, sözleşmede yer alan hisselerin devredilmesine ilişkin hüküm, birleşmenin gerçekleştirilebilmesi için yerine getirilmesi gereken koşullardan birini oluşturmaktadır. Bu maddi ve hukuki duruma göre, sözleşmenin konusunun, iki şirket arasındaki birleşmenin koşullarının saptanmasına ve bu hususun taraflarca karşılıklı olarak taahhüt edilmesine ilişkin olduğunun kabulü gerekir

MahkemeceSanayi ve Ticaret Anonim Şirketi ile Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi arasında hisse devrini ve taahhüdünü içeren ve yurt dışında imzalanan sözleşme hükümleriyle sözleşmede yer alan hükümler doğrultusunda gerçekleşen şirketlerin birleşmesi olgusunun bir bütün olarak değerlendirilmesi sonucunda, sözleşme hükümlerinden yurt içinde yararlanıldığı yolunda ulaşılan tespit yerinde ise de 488 sayılı Kanuna ekli (2) sayılı tablonun “IV-Ticari ve Medeni İşlerle İlgili Kağıtlar” bölümününün 17’nci bendinde, Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisna edilen kağıtlar arasında sayılmış olup, bendin sınırlayıcı bir ifade içermemesi nedeniyle, şirketlerin birleşmesi amacıyla yapılan her türlü işlemin istisna hükmü kapsamında değerlendirilmesi gerektiği açık olduğundan, olayda, iki ayrı şirketin iki ayrı şirketin birleşmesi amacını taşıyan sözleşme nedeniyle damga vergisi tahakkuk ettirilmesi yolunda tesis edilen işlemde ve anılan işlemin iptali istemiyle açılan davanın reddi yolunda verilen kararda hukuka uyarlık görülmemiştir.”

Saygılarımızla,

**DENGE DENETİM YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

EK:

T.C. Danıştay 7. Dairesi’nin 10.04.2012 tarih ve E.2008/7150 – K.2012/1313 sayılı kararı

(*) Sirkülerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirk lerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

(**) Sirkülerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için aşağıda bilgileri yer alan uzmanlarımıza yazabilirsiniz.

Erkan YETKİNER

YMM

Mazars/Denge Vergi Departmanı, Ortak

eyetkiner@mazarsdenge.com.tr

Güray  ĖREDİK

SMMM

Mazars/Denge Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür

gogredik@mazarsdenge.com.tr

T.C.
DANIŞTAY
YEDİNCİ DAİRE
Esas No : 2008/7150
Karar No : 2012/1313

Temyiz İsteminde Bulunan :

Ticaret Anonim Şirketi

Anonim Şirketi'nin kÜllî halefi)

Vekili _____ : A

Karşı Taraf _____ : İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

İSTANBUL

İstem Özetİ

: Yurt dışında imzalanan ve Türkiye'de yerleşik iki ayrı şirketin birleşmesi taahhüdünü ve hisse devrini içeren sözleşme nedeniyle ihtirazi kayıtlı yapılan beyan üzerine, 2006 yılının Eylül dönemi için damga vergisi tahakkuk ettirilmesi yolunda tesis edilen işlemin iptali istemiyle açılan davayı; 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 ve 3'üncü maddelerinden bahsedilerek, damga vergisinin konusunu oluşturan her kağıdın, taraflara haklar yaratan ya da borç ve yükümlülükler getiren, böylelikle akit tarafların hukuki durumunu belli eden veya ispat imkanı sağlayan belge olduğu; kağıdın hükmünden yararlanılmasının da, onun herhangi bir hukuki, ticari, ya da benzer bir amaca bağlı olarak kullanılması, sözleşmeyle öngörülen hak ve yükümlülükler işlerlik kazandırılması olarak tanımlanabileceği; dosyanın incelenmesinden, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş ve tam mükellef olan _____ Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinin ana hissedarı bulunan, Hollanda'da yerleşik _____ ile yine Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş ve tam mükellef olan _____ Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinin ortağı bulunan, Hollanda'da yerleşik _____ arasında 18.5.2006 tarihinde imzalanan sözleşmeyle, _____ firması ile _____ firması arasında hisse devrinin öngörüldüğü, ayrıca, bu anlaşmanın yanında, Türk Ticaret Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri uyarınca, _____ firmasının tüm hak ve borçlarıyla _____ firmasına devredildiğinin anlaşıldığı; davacı tarafından, sözleşmenin salt hisse devrine ilişkin olduğu iddia edilmiş olsa da; yukarıda yapılan açıklamalar karşısında, bu iddiaya itibar edilemeyeceği; dolayısıyla, uyuşmazlığa konu sözleşme hükümlerinin incelenmesi sonucunda, anılan sözleşmeyle, yukarıda bahsi geçen Türkiye'de yerleşik iki ayrı şirketin birleşmesinin öngörüldüğü; daha sonra, Türk mevzuatında şirket birleşmeleri için öngörülen prosedürün gerçekleştirilmesiyle de sözleşme hükümlerine işlerlik kazandırıldığı; buna bağlı olarak da, sözleşmenin hükümlerinden Türkiye'de yararlanıldığı; ayrıca, sözleşmenin, 488 sayılı Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yer alan ve vergiden istisna tutulmuş kağıtlardan olmadığı sonucuna ulaşıldığından, tesis edilen işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle reddeden İstanbul Beşinci Vergi Mahkemesinin 14.5.2008 gün ve E:2006/3043; K:2008/1699 sayılı kararının; vergisi davaya konu edilen sözleşmenin bir ortaklık

T.C.
DANIŞTAY
YEDİNCİ DAİRE
Esas No : 2008/7150
Karar No : 2012/1313

sözleşmesi olduğu; ortaklığın oluşturulabilmesi için gereken koşulları içerdiği; hisse devir işleminin de ortaklık koşullarından biri olduğu; yabancı memleketlerde düzenlenip, Türkiye'de resmi dairelere ibraz edilen kağıtların damga vergisine tabi bulunduğu; olayda, sözleşmenin hükümlerinden yararlanılmasının söz konusu olmadığı; ayrıca, sözleşmenin, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı Tablonun "IV- Ticari ve Medeni İşlerle İlgili Kağıtlar" bölümünün 17'nci bendi uyarınca damga vergisinden istisna olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti : İstem reddi gerektiği savunulmuştur.

Tetkik Hakimi Murat ASİLTÜRK'ün Düşüncesi: Dosyanın incelenmesinden; Yurt dışında düzenlenen ve Türkiye'de yerleşik iki ayrı şirketin birleşmesi taahhüdünü içeren sözleşme nedeniyle, ihtirazi kayıtlarla yapılan beyan üzerine damga vergisi tahakkuk ettirilmesi yolunda tesis edilen işlemin iptali istemiyle açılan davanın, Mahkemece, istemin özeti bölümünde yazılı gerekçeyle reddedildiği anlaşılmıştır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu hükümlerine göre, yabancı memleketlerde düzenlenen kağıt dolayısıyla damga vergisinin doğabilmesi için öngörülen üç ayrı durumdan herhangi birinin gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Bu üç durum; kağıdın Türkiye'de resmi dairelere ibraz edilmesi, üzerinde devir veya ciro işlemi yapılması ve herhangi bir suretle hükümden yararlanılmasıdır.

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda şirketlerin birleşmesi ve devrine ilişkin yer alan düzenlemeler, tüketilmesi zorunlu birtakım prosedürleri içermektedir. Olayda, Yurt dışında imzalanan ve iki şirketin birleşmesi taahhüdünü içeren sözleşmeyle, taraflar birleşmeyi taahhüt etsinler ya da etmesinler, şirketlerin birleşmesine ilişkin yukarıda yer verilen kanunlardaki usullere riayet etmekle yükümlüdürler. Bu konuda, bir taraf, diğerine, taahhütte bulunduğu hususu yerine getirmediği takdirde, anılan kişinin, herhangi bir hukuki sorumluluğunun var olacağından söz edilemez. Dolayısıyla, taraflardan herhangi biri için, hukuki bir yola başvurarak hakkını arama imkanı vermeyen bir taahhüde ilişkin olarak düzenlenen sözleşmenin, salt Yurt içinde birleşme gerçekleştiğinden bahisle, hükümden yararlanıldığından; dolayısıyla, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğinden söz edilemeyeceğinden, anılan sözleşmenin damga vergisine tabi olmadığı sonucuna ulaşılmakla, aksi yolda tesis edilen işlemin ve bu işlemin iptali istemiyle açılan davanın reddi yolunda verilen kararın bozulması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı H. Hüseyin TOK'un Düşüncesi: İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizden incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49'uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen mahkeme kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

T.C.
DANIŞTAY
YEDİNCİ DAİRE
Esas No : 2008/7150
Karar No : 2012/1313

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince işin gereği görüldü:

Dosyanın incelenmesinden; her ikisi de Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş ve tam mükellef olan Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi ile

Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinin hissedarlarıncı, anılan şirketler arasında, hisse devrinin yanında, bu firmaların bir yıllık süre içerisinde birleşmesi taahhüdüne ilişkin olarak, Yurt dışında, 18.5.2006 tarihli bir ortaklık sözleşmesi imzalandığı; sözü geçen firmaların 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri uyarınca gerekli yükümlülüklerin yerine getirilerek birleşmesinin ardından, firmasınınca, bu durumun, yukarıda anılan sözleşmenin hükümlerinden Yurt içinde yararlanıldığını göstermeyeceği kabul edilmekle birlikte, sonradan bir vergisel sorumluluğun doğmaması amacıyla, bahsi geçen sözleşmeye ilişkin olarak ihtirazi kayıtlı yapılan beyan üzerine, 2006 yılının Eylül dönemi için damga vergisi tahakkuk ettirilmesi yolunda tesis edilen işlemin iptali istemiyle açılan davanın, Mahkemece, istemin özeti bölümünde yazılı gerekçeyle reddi yolunda karar verildiği anlaşılmıştır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1'inci maddesinin birinci fıkrasında; bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu öngörüldükten sonra; üçüncü fıkrasında, yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtların, Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalandığı takdirde vergiye tabi tutulacağı belirtilmiş; 3'üncü maddesinin birinci fıkrasında, damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu; üçüncü fıkrasında da, yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtların vergisini, Türkiye'de bu kağıtları resmi dairelere ibraz eden, üzerlerinde devir veya ciro işlemleri yapanlar veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalananların ödeyeceği ifade edilmiş; 4'üncü maddesinde, bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılacağı ve buna göre tabloda yazılı vergisinin bulunacağı, kağıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılacağı hükme bağlanmış; 9'uncu maddesinde, bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisinden müstesna olduğu hüküm altına alınmış; Kanuna ekli (1) sayılı Tablonun "I. Akitlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünde, belli parayı ihtiva eden kağıtlardan, mukavelenamelerin, taahhütnamelerin ve temliknamelerin binde 7,5 oranında damga vergisine tabi olduğu açıklanmıştır.

Bu düzenlemelere göre; yabancı memleketlerde veya Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar dolayısıyla damga vergisinin doğabilmesi, birbirinden bağımsız üç ayrı durumdan herhangi birinin gerçekleşmiş olmasına bağlı olup, bunlardan biri de, kağıtların hükümlerinden, Türkiye'de herhangi bir suretle yararlanılmasıdır.

T.C.
DANIŞTAY
YEDİNCİ DAİRE
Esas No : 2008/7150
Karar No : 2012/1313

Her ne kadar, uyumsuzluk konusu sözleşme ilk bakışta, birleşme taahhüdü ve hisse devri olmak üzere iki ayrı amaç için imzalanmış gibi görünse de, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 409'uncu ve devamı maddelerine göre, hisse senetleri nama veya hamiline yazılı olarak düzenlenebilmekte ve hamiline yazılı hisse senetlerinin devri teslim ile, nama yazılı olan hisse senetlerinin devri ise, şirket ana sözleşmesinde aksine hüküm olmadıkça, ciro edilmiş senedin devralana teslimi ile gerçekleşmektedir. Anılan hükümler uyarınca, iki şirket arasında hisse devri için ayrıca bir sözleşme yapılmasına gerek bulunmamakta, sözleşmede yer alan, hisselerin devredilmesine ilişkin hüküm, birleşmenin gerçekleştirilebilmesi için yerine getirilmesi gereken koşullardan birini oluşturmaktadır. Bu maddi ve hukuki duruma göre, sözleşmenin konusunun, iki şirket arasındaki birleşmenin koşullarının saptanmasına ve bu hususun taraflarca karşılıklı olarak taahhüt edilmesine ilişkin bulunduğu kabulü gerekir.

Mahkemece, firması ile firması arasında hisse devrini ve birleşme taahhüdünü içeren ve Yurt dışında imzalanan sözleşme hükümleriyle, sözleşmede yer alan hükümler doğrultusunda gerçekleşen şirketlerin birleşmesi olgusunun bir bütün olarak değerlendirilmesi sonucunda, sözleşmenin hükümlerinden Yurt içinde yararlandığı yolunda ulaşılan tespit, bu yönüyle yerinde ise de, 488 sayılı Kanuna ekli (2) sayılı Tablonun "IV- Ticari ve Medeni İşlerle İlgili Kağıtlar" bölümünün 17'nci bendinde, Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisna edilen kağıtlar arasında sayılmış olup, bendin sınırlayıcı bir ifade içermemesi nedeniyle, şirketlerin birleşmesi amacıyla yapılan her türlü işlemin istisna hükmü kapsamında değerlendirilmesi gerektiği açık olduğundan, olayda, iki ayrı şirketin birleşmesi amacını taşıyan sözleşme nedeniyle damga vergisi tahakkuk ettirilmesi yolunda tesis edilen işlemde ve anılan işlemin iptali istemiyle açılan davanın reddi yolunda verilen kararda hukuka uyarlık görülmemiştir.

Açıklanan nedenle, temyiz isteminin kabulü ile mahkeme kararının bozulmasına, bozma kararı üzerine, Mahkemece, yeniden verilecek kararla birlikte yargılama giderleri de hüküm altına alınacağından, bu hususta ayrıca hüküm tesisine gerek bulunmadığına, 10.4.2012 gününde oybirliği ile karar verildi.

Başkan	Üye	Üye	Üye	Üye
Ali	Turan	Eren	Nurdane	Dr. Hasan
ATAGÜN	KARAKAYA	SONBAY	TOPUZ	GÜL