

# DENET DUYURU



Duyuru Tarihi : 12.09.2012  
Duyuru No : 2012/076  
Yayınlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ, EYLÜL 2012,  
SAYI : 105, Sayfa : 30 - 38

Mehmet MAÇ  
Yeminli Mali Müşavir

## ANONİM VEYA LİMİTED ŞİRKET İŞTİRAK HİSSELERİ İLE TAŞINMAZLARIN DEVRİNİ KONU ALAN SÖZLEŞMELERİN DAMGA VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

### 1. GENEL AÇIKLAMA:

Damga Vergisi Kanunu'na bağlı 1 sayılı tablonun I/A-1 maddesi uyarınca belli parayı ihtiva eden mukavelenameler (sözleşmeler) binde 8,25 oranında damga vergisine tabidir.

Sözleşmenin konusu anonim şirket veya limited şirket iştirak hissesi veya gayrimenkul devri olduğu durumlar damga vergisi açısından bazı özellikler arz etmektedir.

Bu özellikler aşağıda açıklanmış fakat öncelikle damga vergisinin ve bilhassa sözleşmelerdeki damga vergisinin kaldırılması yönündeki görüşümüz tekrarlanmıştır.

### 2. SÖZLEŞMELERDE DAMGA VERGİSİ KALDIRILMALIDIR:

Damga vergisinin ne derece ilkel ve zararlı bir vergi olduğu, özellikle sözleşmelerden alınan damga vergisinin;

- Anayasaya aykırı olduğu,
- hukuk sistemimize ve ticari hayata zarar verdiği,
- kaçak oranının yüksekliği nedeniyle kanun hakimiyetini zedelediği,
- yine kaçak oranı yüksekliğinin vergi adaletsizliğine sebebiyet verdiği,

### 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](http://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 ağına bir parçasını teşkil etmektedir.*

*BDO International global ağına toplam gelirleri 2011 yılında 5,7 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 135 ülkede bulunan 1.118 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 49.000 kişi çalışmaktadır.*

*Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla 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.*

*Denet'in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, iktibas edilemez.*

- sözleşmelerde alınan damga vergisinin kaldırılmasının gerçekte, zannedildiği kadar büyük bir kamu geliri eksikliği yaratmayacağı

nedenleri ile bir an önce kaldırılması gerektiği görüşündeyiz. Bu görüşlerimizin detayı “**SÖZLEŞMELERDE DAMGA VERGİSİ KALDIRILMALIDIR**” başlıklı olup Lebib Yalkın mevzuat dergisinin Kasım 2010 sayısında yayınlanan makalemizdedir.

Bahsi geçen makalemiz [www.bdo.com.tr](http://www.bdo.com.tr) adresli sitemizin vergi hizmetleri/makalelerimiz/Mehmet MAÇ/2010 bölümünde görülebilir.

### 3. LİMİTED ŞİRKET HİSSELERİNİN DEVRİNİ KONU ALAN SÖZLEŞMELERİN DAMGA VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU:

Eski Türk Ticaret Kanunumuzun 520 nci maddesi uyarınca limited şirket pay devrinin geçerli olabilmesi için yazılı ve noter tarafından onaylı mukavele yapılması şarttır.

Aynı hüküm yeni Türk Ticaret Kanunu’nun 595 inci maddesinde de yer almaktadır.

Limited şirket hisse devri için noterde yapılan sözleşmelerde 01.01.2004 tarihinden bu yana damga vergisi alınmamaktaydı. Çünkü Maliye İdaresi limited şirketlerde ortak değişikliğini şirket sözleşmesini değiştiren bir işlem olarak kabul etmekteydi ve 5035 sayılı Kanun ile şirket ana mukavelelerinin damga vergisine tabi olmaktan çıkmasına bağlı olarak limited şirket hissedarlarının değişmesini konu alan sözleşmelerin damga vergisine tabi tutulmayacağı yönündeki görüşünü beyan etmişti.<sup>1</sup>

Ne var ki, Maliye Bakanlığı konuyla ilgili hiçbir yasal değişiklik olmadığı halde bu görüşünü değiştirerek limited şirket hisse devri sözleşmesinin şirket mukavelesinin değiştirilmesi sonucunu sağlayan bir sözleşme olmadığı şeklinde görüş beyan etmiş ve limited şirket hisse devir sözleşmelerinde, devir bedeli üzerinden ve nüsha başına binde 8,25 oranında **damga vergisi alınmaya başlanmıştır.**<sup>2</sup> (Konumuzun dışında olmakla beraber noterde yapılan limited şirket hisse devir sözleşmelerinde Harçlar Kanunu’na bağlı 2 sayılı tarifenin 1/1 pozisyonu uyarınca binde hisse devir bedeli üzerinden 0,99 oranında noter harcı alındığını, bu harcın 2012 yılı için 43,90 TL’den az ve 22.499,79 TL’den çok olamayacağını hatırlatmakta yarar görüyoruz.)

Ancak noterde yapılan limited şirket hisse devir sözleşmesindeki iştirak hissesi;

- bir kurum tarafından satılıyorsa ve

<sup>1</sup> Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 18.02.2004 tarih ve 6569 sayılı yazısı ve bu yazıya dayanılarak çıkarılan 22.04.2004 tarih ve 20 no.lu Noterler Birliği Genelgesi.

<sup>2</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 12.06.2012 tarih ve 062857 sayılı yazısı ve bu yazıya istinaden çıkarılan 20.07.2012 tarih ve 14 sayılı Noterler Birliği Genelgesi.

- bu kurumun aktifinde iki yıldan fazla kaldığı için Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5/1-e maddesi uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilmişse,

bu sözleşme Damga Vergisi Kanununa bağlı 2 sayılı tablonun IV/35 sayılı pozisyonu uyarınca damga vergisinden müstesnadır.

Noterde yapılmayan limited şirket hissesi devir sözleşmeleri geçersizdir.

Danıştay, geçersiz olan veya hukuki sonuç doğurucu nitelik taşımayan sözleşmelerin damga vergisine tabi olmadığı görüşündedir.

Söz konusu istisna hükmüne ve Danıştay Kararlarına ait açıklamalar aşağıdaki bölümlerde yer almaktadır.

**Sonuç olarak limited şirket hisse devir sözleşmeleri ;**

- Danıştay’ın görüşüne göre noterde yapılmadıkları takdirde damga vergisi doğurmaz,
- Noterde yapılan limited şirket hisse devir sözleşmeleri, Maliye İdaresi’nin yeni görüşü uyarınca devir bedeli üzerinden ve nüsha başına binde 8,25 oranında damga vergisine tabi tutulmaya başlanmıştır.
- Ancak hisseyi bir kurum satıyorsa ve bu satış kurumlar vergisi istisnası kapsamında ise noterde yapılan limited şirket hissesi devir sözleşmesi damga vergisinden müstesnadır.

Bizim anlayışımıza göre, Maliye İdaresi’nin eski görüşü doğrudur. Çünkü limited şirket kuruluş sözleşmelerinin sermaye maddesinde ortakların isim veya unvanları ile hisse oranları yazılıdır. Ortakların veya hisse oranlarının hisse devri yoluyla değişmesi ana sözleşmenin bu maddesinin değişmesi demektir. Her ne kadar bu ana sözleşme değişikliğinin olabilmesi için, hisse devir sözleşmesinin yanı sıra, yeterli nisaplarda ortaklar kurulu kararı da gerekli ise de, bu karar yoksa zaten hisse devir sözleşmesi hüküm ifade edemez, bu kararın varlığı durumunda ise hisse devir sözleşmesi, şirket ana sözleşmesinin değişmesini sağlayan bir sözleşme niteliği kazanır. Bu nedenle limited şirket hisse devir sözleşmelerinden damga vergisi alınmaya başlanmasını doğru bulmuyoruz.

#### **4. ANONİM ŞİRKET HİSSELERİNİN DEVRİNİ KONU ALAN SÖZLEŞMELERİN DAMGA VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU:**

##### **4.1. Maliye İdaresi Anonim Şirket Hisse Devrini Konu Alan Sözleşmelerin Damga Vergisine Tabi Olduğu Görüşündedir:**

Belli para ihtiva eden sözleşmelerin damga vergisine tabi olduğu malumdur.

Maliye İdaresi anonim şirket iştirak hisselerinin satışını konu alan sözleşmelerin de damga vergisine tabi olduğu görüşündedir.

Nitekim bir özelgede<sup>3</sup>;

bir kısmı başka bir şirkete bir kısmı gerçek kişiye ait olan anonim şirket hisselerinin üçüncü bir kişiye satışını konu alan sözleşmede hem hisse satıcısı şirketin hem de hissesini satan gerçek kişinin imzasının bulunduğu durumda damga vergisi açısından ne yapılacağı sorusu;

- Şirketçe yapılan iştirak hissesi satışının kurumlar vergisi istisnası kapsamında olması halinde bu sözleşmenin şirketin satışı açısından damga vergisinden istisna olduğu (2 sayılı tablonun IV/35 pozisyonu), dolayısıyla sözleşmedeki belli paranın şirketçe yapılan satışa isabet eden kısmında damga vergisi aranmayacağı,
- Gerçek kişi tarafından yapılacak hisse devir bedeli üzerinden damga vergisi hesaplanması gerektiği

şeklinde cevaplandırılmıştır.

Ancak Danıştay'ın anonim şirket hissesi satışını konu alan hiçbir sözleşmenin damga vergisine tabi olmadığı görüşünü içeren kararları mevcut olup aksi yönde bir karara rastlanmamıştır.

Aşağıdaki bölümde söz konusu kararlara yer verilmiştir.

#### **4.2. Danıştay Anonim Şirket Hissesi Satışını Konu Alan Sözleşmenin Damga Vergisi Gerektirmediği Görüşündedir:**

Danıştay'ın tespit edebildiğimiz dört adet kararında<sup>4567</sup>;

- Bir sözleşmenin damga vergisi doğmasına yol açabilmesi için hukuki sonuç doğurucu nitelik taşıması gerektiği,
- Anonim şirket hisselerinin devrine ilişkin özel usuller bulunduğu, bunların devri için sözleşme yapılmasının gerekmediği, sözleşme yapılmış olsa bile bu sözleşmenin değil hisse devir işleminin hüküm doğuracağı

görüşleri ile, anonim şirket hissesi devrini konu alan sözleşmenin düzenlenmesinin damga vergisi doğurucu bir işlem olmadığı görüşü benimsenmiştir.

<sup>3</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 27.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB4.34.18.01-002.01-1645 sayılı özelge

<sup>4</sup> Danıştay 7. Dairesinin, 14.12.1999 tarih ve E.1999/70; K.1999/4120

<sup>5</sup> Danıştay 7. Dairesinin, 21.11.2000 tarih ve E.2000/745; K.2000/3403

<sup>6</sup> Danıştay 7. Dairesinin, 29.01.2001 tarih ve E.2000/2831; K.2001/156

<sup>7</sup> Danıştay 7. Dairesinin, 16.05.2002 tarih ve E.2011/818; K.2002/1908

2 no.lu dipnotta belirttiğimiz Karardaki şu paragraflar Danıştay'ın görüşünü ve bu görüşün dayanağını yansıtmaktadır:

*“Yukarıda yer verilen kanun hükümlerinden açıkça anlaşılacağı üzere, ilmühaberler, gerek nama, gerekse hamiline yazılı hisse senedi yerine kaim olmak üzere çıkarılmış olsunlar, hisse senetleri gibi birer kıymetli evraklardır. Anonim şirketler açısından esas olan hisselerdir. Hisselerin senede bağlanmaları şart olmadığı gibi, haklar, borçlar ve yükümlülükler açısından da bir değişiklik yaratmazlar. Hisse senetleri ve bunların yerini tutmak üzere çıkarılan ilmühaberler, hisseleri belgeleyen ve bunların devrini kolaylaştıran birer belgedir. Nama yazılı hisse senetleri yerini tutmak üzere çıkarılan ilmühaberler ciro edilmek ve karşı tarafa teslim edilmekle devir işlemi tamamlanmakta, pay defterine kaydedilme dışında, devrin sözleşmeye bağlanması ve benzeri gibi başkaca herhangi bir işleme gerek bulunmamaktadır.*

*Olayda, nama yazılı hisse senetleri yerini tutmak üzere çıkarılmış olan nama yazılı ilmühaberlerin üçü ...., biri ... tarihinde ciro edilip davacı şirkete teslim edilmekle devir işlemi tamamlanmış ve mülkiyet davacıya geçmiştir. Damga Vergisi Kanununun 9'uncu maddesinde öngörüldüğü üzere, Kanuna ekli (2) sayılı tablonun IV'üncü bölümünün 1'inci maddesi gereği, ciro, damga vergisinden müstesnadır. Söz konusu ilmühaberlerin devralınması bakımından gerekli olmamasına rağmen, “hisse senedi devir ve ferağ mukavelenamesi” adı altında belgeler düzenlenmiş ve davalı idarece söz konusu kağıtlar birer mukavelename kabul edilmek suretiyle vergiye tabi tutulmuş olduğundan, sözü edilen kağıtların, 488 sayılı Kanunun 4'üncü maddesi uyarınca mahiyetlerinin belirlenmesi gerekmektedir.*

*Borçlar Hukukunda, mukavelename, iki veya daha çok kimse arasında bir hakkın kurulması, değiştirilmesi veya ortadan kaldırılması amacıyla yapılan anlaşmaya ilişkin bir belge olarak tanımlanmaktadır. Söz konusu belgenin damga vergisine tabi tutulabilmesi için ise, herhangi bir hususu ispat eden veya belli etmek için ibraz edilebilecek nitelikte olması şarttır.*

*Taraflar arasında düzenlenen ve vergiye tabi tutulan kağıda “mukavelename” adı verilmiş ise de; ... Çelik ve Zincir İmalat Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketindeki hisseler, nama yazılı hisse senetleri yerini almak üzere çıkarılmış nama yazılı ilmühaberlerin ciro edilmesi ve davacı şirkete teslim edilmesiyle devralınmış olduğundan, devir ve ferağ mukavelenamesi olarak adlandırılan kağıtlar, herhangi bir hakkın kurulması, değiştirilmesi veya ortadan kaldırılmasına yönelik bulunmayıp, herhangi bir hukuki sonuç doğurucu nitelik de taşımamaktadır. Damga Vergisi Kanununun 1'inci maddesi kapsamında, herhangi bir hususu ispat veya belli edici nitelik taşımayan söz konusu kağıtların mahiyetleri itibarıyla birer mukavelename olarak kabulü mümkün olmadığından, yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmayıp, aksi yolda verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir.”*

Dipnotlarda belirttiğimiz diğer üç kararda da benzer gerekçelerde gerek hamiline gerekse nama yazılı anonim şirket hisselerinin devrini konu alan sözleşmelerdeki hisse devir bedellerinin damga vergisine matrah teşkil edemeyeceği görüşü benimsenmiştir.

Keza Yargıtay bir kararında<sup>8</sup>, limited şirket hisse devir sözleşmesine istinaden, hisseleri devredecek olan lehine verilmiş senetlerin geçersiz olduğunu, çünkü limited şirket iştirak hisselerinin devrinden söz edilebilmesi için, TTK'nın 520 nci maddesi uyarınca devrin pay defterine kaydedilmesi ve devir mukavelesinin noterde yapılmasının gerektiğini bu nedenle taraflar arasında yapılan hisse devir sözleşmesinin hükümsüz olduğunu, dolayısıyla bu sözleşmeye dayanan senetlerin de geçersiz olduğunu hükme bağlamıştır.

##### 5. TAŞINMAZ SATIŞLARINI KONU ALAN SÖZLEŞMELERİN DAMGA VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU:

Yukarıda belirttiğimiz gibi Maliye İdaresi, taşınmaz satışını konu alan sözleşmelerin de prensip olarak damga vergisine tabi olduğu görüşündedir.

Danıştay ise iştirak hissesi satışlarında olduğu gibi taşınmaz satışlarında da taraflar arasında yapılacak sözleşmenin taşınmaz devrini sağlamadığı, dolayısıyla geçersiz olduğu, geçersiz bir belgeden vergi alınamayacağı görüşündedir.

Danıştay'ın bu görüşünü yansıtan kararlarından birinde<sup>9</sup>;

*“Görüldüğü üzere; taşınmaz mülkiyetinin devrini konu edinen sözleşmeler, ancak resmi şekilde yapılmak koşuluyla hukuki değere sahip bulunmaktadır. Sözleşmenin resmi şekilde yapıldığının kabulü ise, tapu sicil görevlilerince veya noter tarafından düzenlenmiş olmasıyla mümkündür. Dolayısıyla; olayda olduğu gibi, taraflar arasında hariçte düzenlenen mülkiyet devrini amaçlayan sözleşmelerin, ispat ve belli etme gücünün varlığından söz edilmesine hukuki olanak yoktur.*

*Bu itibarla; ortada, Damga Vergisi Kanunu'nun yukarıda sözü edilen 1. maddesi anlamında vergiye tabi kağıt bulunmadığından; dava konusu tarh ve ceza kesme işlemleriyle, vergi mahkemesi kararının aksi yolda verilen temyize konu hüküm fıkrasında hukuka uyarlık görülmemiştir.”*

ifadelerine yer verilmiştir.

##### 6. İŞTİRAK HİSSESİ VEYA TAŞINMAZ SATIŞINI KONU ALAN SÖZLEŞMEDE CEZAI ŞART BULUNMASI HALİ:

İştirak hissesi veya gayrimenkul satışını konu alan sözleşmelerin damga vergisine tabi olmadığı yönünde verilmiş olan Danıştay kararlarında, damga vergisinin

<sup>8</sup> Yargıtay 11. Hukuk Dairesinin 12.06.2001 tarih ve E.2001/3564; K.2001/5388 sayılı Kararı

<sup>9</sup> Danıştay 7. Dairesinin 20.10.2009 tarih ve E.2007/5116; K.2009/4267 sayılı Kararı



İştirak hissesi veya taşınmaz satış bedeli üzerinden damga vergisi hesaplanamayacağı görüşü yer almaktadır. Ancak bu tür sözleşmelerde, satacak veya alacak tarafın cayması halinde cezai şart ödeyeceği yönünde bir belirleme var ise söz konusu cezai şart, bir hakkın ve mükellefiyetin kurulmasına yönelik ve hukuki nitelik taşıyan sözleşme maddesi olduğu için, bu cezai şart üzerinden yapılacak damga vergisi tarhiyatının Danıştay tarafından da onaylanacağı anlaşılmaktadır.

Şayet satışa konu iştirak hissesi veya taşınmaz, aşağıdaki bölümde belirttiğimiz istisnanın kapsamında ise, cezai şart dahi damga vergisi doğurmaz.

**7. KURUMLARCA YAPILAN İŞTİRAK HİSSESİ VE TAŞINMAZ SATIŞLARI, KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASI KAPSAMINDA İSE, BU SATIŞLARA İLİŞKİN OLARAK DÜZENLENEN KAĞITLAR DAMGA VERGİSİNDEN MÜSTESNADIR:**

Damga Vergisi Kanuna bağlı 2 sayılı tablonun IV/35 sayılı pozisyonu şöyledir:

*“5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (12) numaralı bendi kapsamındaki işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtlar”*

Her ne kadar bu istisna hükmünde hedef gösterilen kanun yürürlükten kalkmış bulunan 5422 sayılı Kanun ise de, bunun yerine geçen 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun Geçici 1 inci maddesinin (5) numaralı fıkrasında, 5422 sayılı Kanuna yapılmış atıfların ilgili olduğu maddeler itibarıyla bu Kanuna yapılmış sayılacağı hükmü mevcut olup, yeni KVK’daki 5/1-e maddesi, eski KVK’daki 8/12 nci maddeye paralel olduğu için, bahsi geçen **damga vergisi istisnası yeni KVK’nın 5/1-e maddesi kapsamına giren işlemler açısından da geçerlidir.**

Nitekim bir özelgede<sup>10</sup>;

*“Buna göre, 1996 yılından beri sahip olduğunuz ... A.Ş.’nin hisselerinin bir kısmının ... A.Ş.’ye satışına ilişkin olarak düzenlenen sözleşmenin, söz konusu satış işleminin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesi kapsamında olması durumunda 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun IV/35 inci fıkrası gereğince damga vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir.”*

ifadesi yer almaktadır. Yukarıdaki 1 ve aşağıdaki 9 no.lu<sup>11</sup> dipnotlardaki özelgeler de buna paraleldir.

KVK’nun 5/1-e maddesi kapsamındaki işlemler;

<sup>10</sup> Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 16.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.02-320.10.30-106 sayılı özelge

<sup>11</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 04.08.2008 tarih B.07.1.GİB.4.34.18.01/2.1.1158.220/7394-2823 sayılı özelge

*“Kurumların, en az iki tam yıl süre ile aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süre ile sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışı”*

işlemleridir.

Bu maddede bahsi geçen taşınmaz kelimesi ile ne kastedildiği 1 no.lu KVK Genel Tebliği'nin 5.6.2.2.1. bölümünde açıklanmıştır. Keza bu maddedeki iştirak hisselerinin neler olduğu aynı Tebliğin 5.6.2.2.2 no.lu bölümünde belirtilmiştir.

Bizim anlayışımıza göre satışa konu taşınmazlar ve iştirak hisseleri, kurucu ve intifa senetleri veya rüçhan hakları satışı yapan kurumun aktifinde iki yıldan fazla kalmışsa ve satışa konu mal ticarete veya kiralamaya konu bir mal değilse, damga vergisi istisnası için aranan KV istisnası kapsamında olma şartı yerine gelmiş demektir. Böyle bir durumda damga vergisi istisnasının uygulanmasına engel yoktur.

KVK'nın 5/1-e maddesinde sayılan diğer şartların (kazancın 4/3'nü fon hesabına alınıp beş yıl süre ile bu hesapta tutulması, satışı izleyen yılbaşından itibaren iki yıl içinde satış bedelini tahsil edilmesi) sağlanmaması, kurumlar vergisi istisnası hakkı var olmasına rağmen bu istisnadan yararlanılmamış olması, satıştan kar değil zarar doğmuş olması, bize göre damga vergisi istisnasına engel değildir. Ancak satışın istisna kapsamına girmesi için gerekli şartlardan biri olan, satışa konu taşınmaz veya iştirak hissesinin ticarete veya kiralamaya konu bir mal olmaması şartı, aynı zamanda damga vergisi istisnası için de aranması gereken bir şarttır.

Bizim görüşümüz böyle olmakla beraber, damga vergisi istisnasının kurumlar vergisi istisnasına bağlı olduğu, dolayısıyla kurumlar vergisi istisnası uygulandığı takdirde damga vergisi istisnasının uygulanabileceği yönündeki görüşlere de rastlanması muhtemeldir.

Söz konusu damga vergisi istisnasının uygulanmasında ağır güçlükler yaşanmaktadır. Özellikle noterde yapılan iştirak hissesi veya gayrimenkul satışını konu alan sözleşmelerde noterler damga vergisi hesaplamakta, sözleşmenin tarafları istisna hükmünü belirterek bu verginin alınmamasına talep ettiklerinde noterler, istisnanın uygulanacağına dair Maliye İdaresinden yazı (özelge) getirilmesini istemekte, özelge alınması için zaman gerektiğinden (acil hallerde), ödeme yapıp, bu ödemenin düzeltme yoluyla, düzeltme kabul edilmezse dava yoluyla geri alınması için uğraşmaktadır.

## 8. ÖZET VE SONUÇ:

Maliye İdaresi iştirak hissesi veya taşınmaz satışını konu alan sözleşmelerin damga vergisine tabi olduğu görüşündedir.

Ancak bahsi geçen sözleşmeler kurumlar vergisi istisnası kapsamındaki satışlarla ilgili ise, damga vergisinden müstesna olduğu göz önünde tutulmalıdır.



Danıştay ise gerek iştirak hissesi gerekse taşınmaz satışını konu alan sözleşmelerin, işlevsiz veya hukuki değer olmayan (yok hükmündeki) kağıtlar olduğu görüşüyle, bu sözleşmelerin damga vergisine tabi olmadığı görüşündedir.

Bu sözleşmelerde satıştan veya alıştan cayma halinde cezai şart ödeneceği ifadesi varsa cezai şart üzerinden hesaplanacak damga vergisinin Danıştay tarafından da onaylanacağı anlaşılmaktadır.

Bizim görüşümüz de Danıştay'ın görüşüne paraleldir.

**Bizim asıl görüşümüz, damga vergisinin çok ilkel ve zararlı bir vergi olduğu bu nedenle kaldırılması gerektiği, özellikle ve öncelikle sözleşmeler üzerinden damga vergisi alınması uygulamasına bir an önce son verilmesi gerektiği yönündedir.**

Noterde yapılan (hukuken geçerli olan ve sonuç doğuran) limited şirket hisse devirleri Maliye İdaresi'nce ana sözleşme tadili sayıldığı ve 01.01.2004 tarihinden itibaren ana sözleşmelerde damga vergisi kaldırılmış olduğu için damga vergisi aranmıyordu. Ancak Maliye İdaresi bu görüşünü değiştirmiş<sup>2</sup> olduğundan halen noterde yapılan limited şirket hisse devir sözleşmelerinde nüsha başına ve hisse devir bedeli üzerinden binde 8,25 oranında damga vergisi alınmaya başlanmıştır.