

iki ayrı şirketin hissedarlarınca, anılan şirketlerin birleşmesi taahhüdünü ve hisselerinin devrini içeren ve Yurt dışında imzalanan sözleşme sonrasında, Türk Ticaret Kanunu'nda ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan şartlar yerine getirilerek anılan şirketlerin birleşmesi üzerine, bahsi geçen sözleşmenin hükümlerinden Türkiye'de yararlanılmış olacağı;

T.C.

D A N I Ş T A Y

Yedinci Daire

Esas No : 2008/7150

Karar No : 2012/1313

Özeti : Her ikisi de tam mükellef olan iki ayrı şirketin hissedarlarınca,

anılan şirketlerin birleşmesi taahhüdünü ve hisselerinin devrini

içeren ve Yurt dışında imzalanan sözleşme sonrasında, Türk

Ticaret Kanunu'nda ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan

şartlar yerine getirilerek anılan şirketlerin birleşmesi üzerine,

bahsi geçen sözleşmenin hükümlerinden Türkiye'de

yararlanmış olacağı; her ne kadar sözleşmenin içeriğinde,

hisse devri söz konusu olsa da, bunun, şirketlerin birleşmeleri

için gerçekleşmesi gereken koşullardan biri olması nedeniyle,

taraflarca, karşılıklı olarak, şirketlerin birleşmesi taahhüdünde

bulunulmasına ilişkin asıl amaca herhangi bir etkisinin söz

konusu olmadığı; şirket birleşme ve devrine ilişkin işlemlerin,

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli (2) sayılı Tablonun

“IV- Ticari ve Medeni İşlerle İlgili Kağıtlar” bölümünün 17'nci

bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş olması nedeniyle,

uyuşmazlık konusu sözleşmenin bu kapsamda değerlendirilmesi

ve vergilendirilmemesi gerektiği hakkında.

Temyiz İsteminde Bulunan : ... Otomotiv Sanayii ve Ticaret Anonim

Şirketi (... Otomotiv Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin külli halefi)

Vekili : Av. ...

Karşı Taraf : İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

İstem Özetini : Yurt dışında imzalanan ve Türkiye'de yerleşik iki ayrı

şirketin birleşmesi taahhüdünü ve hisse devrini içeren sözleşme nedeniyle ihtirazi

kayıtla 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 yükümlülüklerle işlerlik

kazandırılması olarak tanımlanabileceği; dosyanın

incelenmesinden, Türk

Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş ve tam mükellef olan ... Otomotiv

Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinin ana hissedarı bulunan, Hollanda'da yerleşik

... ile yine Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş ve tam mükellef

olan ... Otomotiv Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinin ortağı bulunan,

Hollanda'da yerleşik ... arasında 18.5.2006 tarihinde imzalanan sözleşmeyle,

... Otomotiv firması ile ... firması arasında hisse devrinin öngörüldüğünün,

ayrıca, bu anlaşmanın yanında, Türk Ticaret Kanunu ve Kurumlar Vergisi

Kanunu hükümleri uyarınca, ... Otomotiv 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

işlemden 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 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 : İstemin 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 kayıtla 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 hükmünden

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

taktirde, 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,

hükmünden 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 düşünölmektedir.

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 sürölen hususlar, söz konusu maddede yazılı

nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen mahkeme

kararının onanmasının uygun olacağı düşünölmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince işin gereği görüşüldü:

Dosyanın incelenmesinden; her ikisi de Türk Ticaret Kanunu

hükümlerine göre kurulmuş ve tam mükellef olan ... Otomotiv Sanayi ve Ticaret

Anonim Şirketi ile ... Otomotiv Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinin

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, ... Otomotiv 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 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 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

faydalanıldığı 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.

Her ne kadar, uyuşmazlık 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 koşullarınının saptanmasına ve bu hususun

tarafarca karşılıklı olarak taahhüt edilmesine ilişkin bulunduğu kabulü

gerekir.

Mahkemece, ... Otomotiv firması ile Standart Profil 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 yararlanıldığı 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 kararınının

bozulmasına, bozma kararı üzerine, Mahkemece, yeniden verilecek kararlar

birlikte yargılama giderleri de hüküm altına alınacağından, bu hususta ayrıca

hüküm tesisine gerek bulunmadığına, 10.4.2012 gününde oybirliği ile karar

verildi.