



INTERNATIONAL  
PRACTICE GROUP

**BAKIŞ**

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK & BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.

Ankara Merkez  
Çetin Emec Bulvarı 1364.Sokak No1/1  
Balgat-ANKARA-TR  
Tel:0312-284 03 35-36  
Fax:312-284 36 85  
e-posta:info@bakis.com.tr

## BAKIŞ MEVZUAT

**KONU: Limited Şirket Pay Devirlerinde Damga Vergisi Ve Harç Uygulaması Değişikliği**

**SAYI: 2012/88**

**ÖZET:** Türkiye Noterler Birliğinin 20.07.2012 tarihli ve 14 sayılı Genelgede Genelgesinde Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 2006/982 Esas ve 2007/4198 Karar Sayılı Kararına istinaden Limited şirket pay devirlerine ilişkin harç uygulaması yönünden Gelir İdaresi Başkanlığının görüş değiştirdiğini duyurdu.

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 (binde 8,25 ) tabi tutulması gerekmektedir.

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.

Ancak 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



INTERNATIONAL  
PRACTICE GROUP

**BAKIŞ**

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK & BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.

Ankara Merkez  
Çetin Emeç Bulvarı 1364.Sokak No1/1  
Balgat-ANKARA-TR  
Tel:0312-284 03 35-36  
Fax:312-284 36 85  
e-posta:info@bakis.com.tr

üzerinden harç ödemeye mecbur tutulmasının yasal dayanaktan yoksun olduğuna hükmedilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı da Türkiye Noterler Birliğine yazdığı 12.06.2012 tarihli ve 062857 sayılı yazısında uygulamanın aşağıdaki gibi olacağını bildirmiştir.

“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<sup>1</sup> (binde 8,25 ) tabi tutulması gerekmektedir.”

Bu yazıya istinaden Türkiye Noterler Birliği yayınladığı 20.07.2012 tarihli ve 14 sayılı Genelgede Genelgesinde limited şirket hisse devirlerine ilişkin uygulamanın noterlerde aşağıdaki gibi yapılması gerektiğini belirtmiştir.

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

<sup>1</sup> Mezkur Kanuna ekli (1) sayılı tablonun “I.Akitlerle ilgili kağıtlar” başlıklı bölümünün A/1 fıkrasında, belli parayı ihtiva eden mukavelelerin 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.



INTERNATIONAL  
PRACTICE GROUP

**BAKIŞ**

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK & BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.

Ankara Merkez  
Çetin Emec Bulvarı 1364.Sokak No1/1  
Balgat-ANKARA-TR  
Tel:0312-284 03 35-36  
Fax:312-284 36 85  
e-posta:info@bakis.com.tr

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.

Türkiye Noterler Birliğinin 20.07.2012 tarihli ve 14 sayılı Genelgesi aşağıda verilmiştir.

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



INTERNATIONAL  
PRACTICE GROUP

**BAKIŞ**

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK & BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.

Ankara Merkez  
Çetin Emec Bulvarı 1364.Sokak No1/1  
Balgat-ANKARA-TR  
Tel:0312-284 03 35-36  
Fax:312-284 36 85  
e-posta:info@bakis.com.tr

Mali Danışmanlık – 198-15995

Ankara, 20.07.2012

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

G E N E L G E

( 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 dayanakta 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 tarifinin “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 fıkraya ilişkin olarak bütün imzalar için 2012 Yılında alınacak harcın 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 mukavelenamelerin 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. Mukavelenin 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 tutabilir.

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 tarifinin 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 yapılacak;

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



INTERNATIONAL  
PRACTICE GROUP

**BAKIŞ**

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK & BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.

Ankara Merkez  
Çetin Emec Bulvarı 1364.Sokak No1/1  
Balgat-ANKARA-TR  
Tel:0312-284 03 35-36  
Fax:312-284 36 85  
e-posta:info@bakis.com.tr

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)

**BAKIŞ YMM VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.**

**YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR**

**İLHAN ALKILIÇ**