

DENET DUYURU



Duyuru Tarihi : 04.03.2015
Duyuru No : 2015/036
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM - Mart- 2015- Sayı: 267

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

SÖZLEŞMELERİN SÜRESİNDE MEYDANA GELEN DEĞİŞİKLİKLERİN DAMGA VERGİSİNE ETKİSİ

Mehmet Emek KURT
Yeminli Mali Müşavir
emek.kurt@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 ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

1. GİRİŞ:

Damga vergisi; ticari, resmi ve hukuki işlemlerden alınan hukuki muamele vergisidir. 2013 ve 2014 yıllarına ilişkin bütçe verilerine bakıldığında, damga vergisinin kamu gelirleri içerisindeki payı sırasıyla % 2,5 ve % 2,9 olarak gerçekleşmiştir. Her ne kadar kamu gelirleri arasında önemli bir yere sahip olmasa da, damga vergisinin uygulama alanı son derece geniş bir mükellef kitlesini kapsamaktadır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun (ilerleyen kısımlarda "**Kanun**" veya "**DVK**" olarak anılacaktır) 1'inci maddesinde, Kanuna ekli (1) sayılı tabloda **yazılı kağıtların** Damga Vergisine tabi olduğu açıklanmıştır. Maddenin devamında ise Kanundaki **kağıtlar teriminin**, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade ettiği belirtilmiştir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2014 yılında 7,02 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 152 ülkede bulunan 1.328 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 60.000 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.

Kanunun 2'nci maddesinde ise, vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhlerin de Damga Vergisine tabi olduğu açıklanmıştır.

Kanunun 14'üncü maddesinde ise, belli parayı ihtiva eden sözleşmelerin değiştirilmesi halinde **artan miktarın aynı nispette vergiye** tabi olduğu, **sözleşmelerin müddetinin uzatılması halinde ise aynı miktar veya nispette vergi** alınacağı hükme bağlanmıştır.

Bu yazımızda, Damga Vergisine tabi kağıtlar içerisinde önemli bir yeri olan sözleşmelerde yapılan süre değişikliklerinin, damga vergisi karşısındaki durumu irdelenecektir.

2. DÜZENLENEN SÖZLEŞMELERDEKİ DAMGA VERGİSİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ:

Kanunun 10'uncu maddesi uyarınca, Damga Vergisi nispi veya maktu olarak alınmaktadır. Nispi vergide, kağıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kağıtlarda yazılı belli para üzerinden vergi hesaplanmaktadır. Maktu vergide ise kağıtların mahiyetlerine göre vergi alınmaktadır.

Belli para terimi, kağıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade etmektedir.

Sözleşmeler, Damga Vergisine tabi kağıtların gösterildiği (I) sayılı listede yer almaktadır. 31.12.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5281 sayılı Kanun öncesinde, belirli bir parayı ihtiva eden sözleşmeler nisbi, etmeyenler için ise maktu damga vergisine tabiydi. Anılan kanunla yapılan değişiklik ile **sadece belirli bir parayı ihtiva eden sözleşmeler verginin kapsamında bırakılmış olup, belli parayı ihtiva etmeyen sözleşmeler ise damga vergisinin kapsamından çıkartılmıştır.**

Belli parayı ihtiva eden sözleşmeler genel olarak binde 9,48 oranında damga vergisine tabidir. Kira sözleşmeleri ise sözleşmede belirtilen kira bedeli üzerinden, binde 1,89 oranında damga vergisine tabidir.

3. SÖZLEŞMELERDEKİ SÜRE UZATIMINA İLİŞKİN DEĞİŞİKLİKLERİNİN DAMGA VERGİSİNE ETKİSİ:

Yukarıda da belirtildiği üzere DVK'nun 14'üncü maddesinde, belli parayı ihtiva eden sözleşmelerin değiştirilmesi halinde **artan miktarın aynı nispette vergiye** tabi olduğu belirtildikten sonra, sözleşmelerin müddetinin uzatılması halinde ise **aynı miktar veya nispette** vergi alınacağı hükme bağlanmıştır.

Anılan hüküm değerlendirildiğinde, sözleşme süresinin uzatılması durumunda, sözleşme tutarının tamamı üzerinden mi, yoksa sürenin uzaması nedeniyle sözleşme tutarında (sözleşmede yer alan belli parada) meydana gelen artış üzerinden mi damga vergisi alınması gerektiği konusunda tereddütte düşülmüştür. Önceden Maliye İdaresi süre değişimine ilişkin sözleşmeler üzerinden tekrardan damga vergisi hesaplanması gerektiğini ileri sürmüştür.

Ancak, 1972 yılında Sayıştay Genel Kurulu’nun aldığı karar, hükme yeni bir anlayış getirmiştir.

21.12.1972 tarih, E.72/2 sayılı karar şu şekildedir¹:

“1318 sayılı Finansman Kanununun 95. maddesi ile 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa eklenen bahis konusu fıkradaki -aynı miktar veya nispette vergi alınır- deyimi ile, sözleşme için alınmış bulunan maktu damga vergisiyle, sözleşmede bulunan meblağa uygulanmış olan damga vergisi oranına işaret edilmek istendiği anlaşılmaktadır.

Anılan fıkra hükmü, sürenin asli unsur olduğu sözleşmeleri kapsamakta, diğer bir deyimle, ihtiva ettiği hükme göre, süre sonunda, akdin bütün şekil ve şartlarıyla sonuçlanması gereken sözleşmelerin, aynı şartlarla bir süre daha uzatılması haline münhasır bulunmaktadır.

Bu bakımdan sürenin asli bir unsur olduğu sözleşmelerde, bunların aynı şartlarla bir süre daha uzatılması ile ilave olunan veya tekerrür eden bir meblağ ortaya çıkmış bulunuyorsa bu meblağ üzerinden ve sözleşmeye uygulanan oranda nisbi damga vergisi, şayet belli yada hesap edilmesi mümkün bir meblağ mevcut bulunmuyorsa, sözleşme için alınmış olan miktarda, maktu damga vergisi alınması gerekmektedir.”

Konu ile ilgili olarak Sayıştay’ın yukarıdaki kararı üzerine Maliye Bakanlığı, 1 Şubat 1973 tarih ve 2101104-1467/6483-6 sayılı genelge ile aşağıdaki açıklamalara yer vermiştir²:

“Mukavelename sürelerinin, ilk mukaveledeki işten ayrı olarak, yeniden bir iş veya taahhüdü icap ettirecek şekilde uzatılması halinde artan belli ya da hesap edilebilir meblağ üzerinden nispi damga vergisine tabi tutulması gerekir.”

Yukarıda belirtilen Sayıştay Genel Kurul Kararı ve Maliye Bakanlığı’nın Genelgesi incelendiğinde, sürenin sözleşmenin önemli / asli unsurlarından biri olduğu durumlarda, süre uzatılması ile ilave olunan veya tekerrür eden bir meblağ ortaya çıkmış bulunuyorsa, bu meblağ üzerinden sözleşmeye uygulanan orana göre damga vergisinin hesaplanması gerekmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın konuyla ilgili olarak vermiş olduğu özelgelerde³; sözleşmelerde yapılan süre değişimlerinin, sözleşmenin diğer hususlarında bir değişiklik içermemesi ve belli para miktarında artış yaratmaması kaydıyla, süre uzatılmasına dair düzenlenen kağıtların damga vergisine tabi olmadığı açıklanmıştır.

¹ ÖZBALCI Yılmaz, Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Mayıs 2008, syf.195-196

² ÖZBALCI Yılmaz, a.g.e., s. 196

³ 20/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG-1402-230 sayılı, 06/03/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.55.15.01-2011-DVK-ÖZE-45-108 sayılı, 20/10/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG-170-652 sayılı özelgeler.

Dolayısıyla konuyla ilgili olarak Maliye İdaresinin görüşü, sözleşmelerde yapılan süre değişimlerinin, sözleşmenin diğer hususlarını etkilememesi ve asıl sözleşmede yer alan belli para miktarında bir artış yaratmaması durumlarında, bir diğer ifadeyle süre değişimlerinin aslı bir unsur olmadığı durumda, süre uzatımına ilişkin olarak düzenlenen sözleşmelerin damga vergisine tabi olmadığıdır.

Örnek 1: Yapılan kira sözleşmesi ile Ocak 2015 - Ekim 2015 dönemlerini kapsayan 10 ay boyunca toplam 120.000 TL'ye kiralanan bir gayrimenkulün, toplam kira bedeli aynı kalmak şartıyla kira süresinin Ocak 2015 - Aralık 2015 dönemlerini kapsayacak şekilde 10 aydan 12 aya uzatılması halinde ilave damga vergisi hesaplanmamalıdır.

Ancak, sözleşmelerde yapılacak süre değişimlerinin sözleşmenin diğer hususlarında bir değişiklik içermesi ve asıl sözleşmedeki belli para miktarında artış yapması halinde, bir diğer ifadeyle sürenin aslı bir unsur olduğu sözleşmelerde, artan miktar aynı nispette vergiye tabi olmalıdır.

Örnek 2: Yapılan kira sözleşmesi ile 10 ay boyunca toplam 120.000 TL'ye kiralanan bir gayrimenkulün, kira bedelinin 240.000 TL'ye yükselterek, kira süresinin 10 aydan 20 aya uzatılması halinde artan bedel olan 120.000 TL için damga vergisi hesaplanmalıdır.

Diğer taraftan, süresi biten, bir diğer ifadeyle hükümlerinden faydalanan sözleşmenin ilave bir sözleşmeyle veya mevcut sözleşmeye şerh düşülmesi suretiyle tekrardan uzatılması durumunda, damga vergisi hesaplanmalıdır.

Örnek 3: Yapılan kira sözleşmesi çerçevesinde, 1 yıllığına toplam 120.000 TL'ye kiralanan bir gayrimenkulün kira süresi tamamlanmıştır. Taraflar, süre uzatımı için yapmış oldukları yeni bir sözleşme ile asıl sözleşmenin hükümlerini 1 yıl daha uzatarak 120.000 TL'ye tekrardan anlaşmışlardır. Süre uzatımına ilişkin söz konusu sözleşme damga vergisine tabidir.

4. SÜRESİ KENDİLİĞİNDEN UZAYAN SÖZLEŞMELERDE DAMGA VERGİSİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ:

Uygulamada bazı sözleşmelerde, özellikle kira sözleşmelerinde, sözleşmenin bitiminden önce tarafların sözleşmeyi feshetmemesi halinde, sözleşmenin hükümlerinin belirli bir süre boyunca tekrardan devam edeceğine / uzayacağına ilişkin hüküm konulabilmektedir.

Sözleşmenin, sözleşmede yer alan bir hükme dayanarak kendiliğinden uzaması durumunda, damga vergisinin hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Zira, böyle bir durumda yeni bir sözleşme yahut sözleşme yerine geçecek bir kağıt düzenlenmediği gibi, mevcut sözleşme üzerine süre uzatımı yönünde bir şerh de düşülmemektedir. Dolayısıyla, damga vergisinin konusuna giren bir işlem bulunmamaktadır.

Örnek 4: 10 ay boyunca toplam 120.000 TL'ye kiralandan bir gayrimenkul için yapılan kira sözleşmesinde, süre bitmeden önce taraflardan birinin sözleşmeyi fesih etmemesi ve bu sebeple sözleşme süresinin kendiliğinden uzaması durumunda damga vergisi yükümlülüğü ortaya çıkmamaktadır.

Ancak, süresi biten bir sözleşmenin uzatılması için yeni bir sözleşme düzenlenmesi yahut asıl sözleşmeye şerh düşülmesi durumunda, yapılan süre uzatımı damga vergisine tabi olmalıdır.

Maliye Bakanlığı konuyla ilgili olarak son dönemde verdiği özeltede⁴; sözleşmelerin sürelerinin, yeni bir sözleşme veya sözleşme yerine geçecek bir kağıt düzenlenmeksizin veya mevcut sözleşme üzerine süre uzatımı yönünde bir şerh verilmeksizin, kendiliğinden uzaması durumunda, uzayan süreye ilişkin olarak tekrardan damga vergisi hesaplanmasına gerek bulunmadığını belirtmiştir.

5. SONUÇ:

Kamu gelirleri arasında önemli bir yere sahip olmasa da, damga vergisinin uygulama alanı son derece geniş bir mükellef kitlesini kapsamaktadır. Damga Vergisine tabi kağıtlar içerisinde önemli bir yeri olan sözleşmeler ise yalnızca belli bir parayı ihtiva etmesi durumunda Damga Vergisine tabidir.

Damga Vergisi Kanununun 14'üncü maddesinde, belli parayı ihtiva eden sözleşmelerin değiştirilmesi halinde artan miktarın aynı nispette vergiye tabi olduğu belirtildikten sonra, sözleşmelerin müddetinin uzatılması halinde ise aynı miktar veya nispette vergi alınacağı hükme bağlanmıştır. Anılan hüküm değerlendirildiğinde, sözleşme süresinin uzatılması durumunda, sözleşme tutarının tamamı üzerinden mi, yoksa sürenin uzaması nedeniyle sözleşme tutarında (sözleşmede yer alan belli parada) meydana gelen artış üzerinden mi damga vergisi alınması gerektiği sorusu gündeme gelmektedir.

Sözleşmelerde yapılan süre değişimlerinin, sözleşmenin diğer hususlarını etkilememesi ve asıl sözleşmede yer alan belli para miktarında bir artış yaratmaması durumlarında, bir diğer ifadeyle süre değişimlerinin asli bir unsur olmadığı durumda, süre uzatımına ilişkin olarak düzenlenen sözleşmeler damga vergisine tabi değildir.

Ancak, sözleşmelerde yapılacak süre değişimlerinin, sözleşmenin diğer hususlarında bir değişiklik içermesi ve asıl sözleşmedeki belli para miktarında artış yapması halinde, bir diğer ifadeyle sürenin asli bir unsur olduğu sözleşmelerde, artan miktar aynı nispette damga vergisine tabi olacaktır.

⁴ 08/12/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.10.15.01-2010-DVK/478-135 sayılı özelge.

Uygulamada bazı sözleşmelerde, özellikle kira sözleşmelerinde, sözleşmenin bitiminden önce tarafların sözleşmeyi fesih etmemesi halinde, sözleşmenin hükümlerinin belirli bir süre boyunca tekrardan devam edeceğine / uzayacağına ilişkin hüküm konulabilmektedir. Sözleşmenin, sözleşmede yer alan bir hükme dayanarak kendiliğinden uzaması durumunda, damga vergisinin hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Zira, böyle bir durumda yeni bir sözleşme yahut sözleşme yerine geçecek bir kağıt düzenlenmediği gibi, mevcut sözleşme üzerine süre uzatımı yönünde bir şerh de düşülmemektedir. Dolayısıyla, damga vergisinin konusuna giren bir işlem bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, süresi biten, bir diğer ifadeyle hükümlerinden faydalanan sözleşmenin ilave bir sözleşmeyle veya mevcut sözleşmeye şerh düşülmesi suretiyle tekrardan uzatılması durumunda, damga vergisi hesaplanmalıdır.