

VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz.

Sayı: 6 - Ekim 2023



ÖRTÜLÜ SERMAYE KULLANAN ŞİRKETİN ZARAR VE BENZERİ SEBEPLERLE CARİ YILDA KURUMLAR VERGİSİ ÖDEMEDİĞİ DURUMDA BORÇ VEREN KURUMDA OLUŞAN FAİZ GELİRİNİN İŞTİRAK KAZANCI OLARAK İNDİRİME TABİ TUTULUP TUTULMAYACAĞI KONUSUNDA VERİLEN YARGI KARARLARINDA SON DURUM

Haluk ERDEM

7194 SAYILI KANUN'LA YAPILAN DEĞİŞİKLİĞE BİNAEN BİNEK OTOMOBİL GİDERLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ayfer KAYACAN • Pelin COŞKUN

ASIL İŞVEREN İLE ALT İŞVEREN ARASINDAKİ ÜCRET TEVKİFATI MESELESİ

Candan DUMAN

SAĞLIK TURİZMİ ARACI KURULUŞLARI TARAFINDAN VERİLEN REHBERLİK, DANIŞMANLIK VB. HİZMETLERİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMLARI

İkbal BAŞ • Hasan KAYA

YAPAY ZEKÂ: GELİŞİMİ, ETKİLERİ VE YÖNETİMİ

Hüseyin ÖZ

TAX DAY

www.vergipusulasi.com.tr

VERGİ PUSULASI



5. YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneđi 3 Aylık Yayın

SADECE SÜRESİ UZATILAN SÖZLEŞMELER İÇİN DAMGA VERGİSİ HESAPLANMALI MIDIR?

Tugay MANAV¹

ÖZET

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre Kanuna ekli 1 sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabi tutulmakta olup, taraflar arasında imzalanan sözleşmeler de bu kapsamda yer almaktadır. Sözleşmenin geçerlik süresinin bitmesine binaen, taraflarca; diğer sözleşme şartları aynı kalmak koşuluyla süre uzatımına ilişkin yeni bir sözleşme imzalanması damga vergisi hesaplanmasını gerektirmekte olup, sözleşmenin yanı sıra tarafların birbirlerine yapacakları bildirimler dahi Mali İdare tarafından verilen özgelelerdeki açıklamalardan hareketle bu kapsamda değerlendirilmektedir. Bununla birlikte Mali İdare tarafından verilen başka bir özelge, süre uzatımına yönelik yapılan ek sözleşme bakımından damga vergisinin doğumunu, ek sözleşmedeki bedelde artış olup olmamasına bağlamış; artış olmaması durumunda damga vergisinin hesaplanmamasını gerektiğini belirtmiştir. Diğer taraftan 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesi, madde gerekçesi ve diğer ilgili düzenlemeler bu konuda damga vergisi hesaplanması gerektiğine işaret etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Damga Vergisi, Süre Uzatımı, Sözleşme

¹Vergi Müfettişi, ORCID Numarası: 0000-0002-1469-2584

GİRİŞ

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre Kanuna ekli 1 sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabi tutulmaktadır. 1 sayılı tablo ise akitlerle ilgili kağıtlar, kararlar ve mazbatalar, ticari işlemlerde kullanılan kağıtlar ile makbuzlar ve diğer kağıtlar olmak üzere dört bölümden oluşmaktadır. Bunlardan en kapsamlı olanı akitlerle ilgili kağıtlar olup taraflarca imzalanan sözleşmeler (kira, gayrimenkul satış vaadi, abonelik, mesafeli satış vb.) bu tabloda yer alan esaslar çerçevesine vergilendirilmektedir.

Bilindiği üzere sözleşmeler taraflarca herhangi bir süre belirlenmeksizin düzenlenebileceği gibi belirli bir süreyi kapsayacak şekilde de imzalanabilmektedir. Belirli bir süreyi kapsayacak şekilde imzalanan sözleşmeler, tarafların iradesine bağlı olarak uzatılabilmektedir.²

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinde mukavelenamelerin müddetinin uzatılması halinde aynı miktar veya nispette vergi alınacağı hükme bağlanmıştır. Taraflarca daha önce imzalanmış olan ve geçerlik süresi belirli bir süreyle sınırlandırılmış olan mukavelenameler, mukavelenamede öngörülen sürenin bitmesine binaen uzatılmak istenebilir. Söz konusu uzatma işleminin, bir önceki mukavelename hükümlerinin değiştirilmeden sadece sözleşme süresinin uzatılarak gerçekleştirilmesi durumunda damga vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı konusu tartışmalı bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Her ne kadar Damga Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesi mukavelenamelerin süresinin uzatılması durumunda aynı miktar ve nispette vergi alınacağını açıkça hükme bağlamış olsa da Mali İdare tarafından konuyla ilgili olarak verilen özelgelere farklı uygulamalar öngörülmektedir.

Makalenin izleyen bölümlerinde sözleşme hükümlerinde herhangi bir değişiklik yapılmaksızın sadece sürenin uzatılması amacıyla düzenlenen sözleşmeler bakımından damga vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı konusu ele alınmaya çalışılacaktır.

1. SÖZLEŞMELERİN DAMGA VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun (DVK) 1'inci maddesine göre Kanuna ekli 1 sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabi tutulmaktadır. Sözleşmeler de 1 sayılı tabloda akitlerle ilgili kağıtlar başlığı altında yer almakta olup damga vergisinin konusuna girmektedir. Kanunda geçen kağıtlar terimi, yazılıp imzalanmak 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 etmektedir.

Bunun yanında DVK'nın 2'nci maddesine göre, vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine,uzatılmasına,değiştirilmesine devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhler de damga vergisine tabi tutulmaktadır. DVK'nın 2'nci maddesiyle birlikte taraflarca imzalanan bir sözleşmenin daha sonradan uzatılmasına ilişkin olarak tarafların iradesini ortaya koyan bir mektup ya da şerh de damga vergisine tabi olmaktadır.

DVK'nın 4'üncü maddesine göre ise 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 üzerlerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılacağı belirtilmiştir.

²Tugay MANAV, Süresi Uzatılan Sözleşmelerde Damga Vergisi Uygulaması, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 191, 2019,

Görüldüğü üzere kanun koyucu damga vergisinin uygulanmasında kağıtlara verilen isimler ve yazılanlardan ziyade, kağıttan yararlananın kağıdı ne için kullandığına bakmaktadır.³ Diğer bir deyişle söz konusu Kanun'un 4'üncü maddesindeki hükme göre, bir kağıdın vergiye tabi olup olmadığı veya ne miktarda vergiye tabi olduğunu tayin ve tespit etmek için kağıtların içeriğindeki yazıların ifade ettiği anlam ve manaya bakılmaktadır. Çünkü bir kağıdın mahiyetini tayin ve tespit etmedikçe kanuna ekli 1 sayılı tablonun hangi fıkra veya pozisyonuna dayanarak vergiye tabi tutulacağını belirlemek çok güçtür.⁴

DVK'nın 14'üncü maddesine göre ise mukavelenamelerin müddetinin uzatılması halinde aynı miktar veya nispette vergi alınmakta iken, akreditif mektup ve telgraflarında ise süre uzatıldığı takdirde verginin dörtte biri alınmaktadır.⁵

2. SÖZLEŞMELERİN SADECE SÜRESİNİN UZATILMASI DAMGA VERGİSİ HESAPLANMASINI GEREKTİRİR Mİ?

DVK'nın 14'üncü maddesi, mukavelenamelerin müddetinin uzatılması halinde aynı miktar veya nispette vergi alınacağını açık bir şekilde hükme bağlamıştır. Söz konusu maddeye eklenen bu fıkra ile kanun koyucu, vergiyi doğuran olay açısından yeniden bir sözleşme düzenlenmesi ile hâlihazırda mevcut olan bir sözleşmenin süresinin uzatılmasının bir farklılık doğurmayacağı görüşünü benimsemiştir.⁶ Madde gerekçesinde ise "... Kanun koyucu,

bir taraftan belirli bir parayı ihtiva eden sözleşmelerin de içinde bulunduğu bazı kâğıtlar için nispi damga vergisi ödenmesini hükme bağlarken, diğer taraftan da, sözleşmelerin düşük bedelle ve kısa süreli olarak düzenlenip bu yolla vergi ziyasına sebebiyet verilmesini önlemek için, sözleşmelerin süre uzatımlarında da aynı oranda vergi ödenmesini DVK'nun 14. maddesinde hüküm altına almıştır.

... Sürenin asli 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 damga vergisinin ödenmesi gerekir." açıklamalarına yer verilmiştir.

DVK'nın 14'üncü maddesinin 1970 yılında yürürlüğe girmesinin akabinde söz konusu maddenin uygulanması bağlamında Sayıştay Genel Kurulu'nun 21.12.1972 tarihli bir kararı mevcuttur. Söz konusu kararda;⁷

- Damga Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinde yer alan fıkra hükmünün sözleşme için alınan maktu damga vergisiyle, sözleşmede bulunan meblağa uygulanmış olan damga vergisi oranına işaret ettiği,

- Anılan fıkra hükmünün, sürenin asli unsur olduğu sözleşmeleri kapsadığı, diğer bir ifadeyle; süre sonunda akdın bütün şekil ve şartlarıyla sonuçlanması gereken sözleşmelerin aynı şartlarla bir süre daha uzatılması halinde mümkün olduğu,

³ Burhan GÜNDOĞDU, Vergi Hukukunda Muvazaa, Vergi Dünyası Dergisi, 288, 2005

⁴ Yasin ÖZYOLCU, Damga Vergisinde Kağıtların Mahiyetinin Tayini Zorunluluğu, Vergi Dünyası Dergisi, 395, 2014

⁵ Tugay MANAV, Süresi Uzatılan Sözleşmelerde Damga Vergisi Uygulaması, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 191, 2019,

⁶ Prof. Dr. Mehmet YÜCE, Öğr. Gör. Neslihan KIZILER, Damga Vergisi Kanunu Çerçevesinde Sözleşmelerle İlgili Özel Durumlar, Gümrük&Ticaret Dergisi, 38, 2016

⁷ Mehmet Emek KURT, Sözleşmelerin Süresinde Meydana Gelen Değişikliklerin Damga Vergisine Etkisi, Yaklaşım Dergisi, 267, 2015

- 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 nispi damga vergisi, *şayet belli ya da hesap edilmesi mümkün bir meblağ mevcut bulunmuyorsa, sözleşme için alınmış olan miktarda, maktu damga vergisi alınması gerektiği*,

açıklamalarına yer verilmiştir. Bu karar üzerine Maliye Bakanlığı 01.02.1973 tarih ve 2101104-1467/6483-6 sayılı genelgeyi yayınlayarak söz konusu genelgede özetle;

- 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 tutulmasının gerekmekte olduğu, açıklamalarına yer vermiştir.

Taraflar arasında imzalanmış olan bir sözleşmenin, yürürlük süresinin sona ermesine binaen sözleşmenin diğer hükümlerinde herhangi bir değişiklik yapılmaksızın uzatılması söz konusu olabilir. Bu durumda sözleşme maddeleri aynen geçerliliğini korumakta ve bunun yanında sözleşmenin geçerlik süresi uzatılmaktadır. Sürenin uzatılması durumunda ise edilgen bir durum olduğu için merkezde mükellefler yani taraflar vardır.⁸ Ancak bunun için yeni bir sözleşme yapılması durumunda damga vergisinin hesaplanıp hesaplanmayacağı hususu Mali İdare tarafından verilen özelgelere tartışmalı bir hal almıştır.

Örneğin, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.02.2019 tarih ve E.108370 sayılı özelgesinde özetle; borç alan ile borç veren arasında 2015 yılında düzenlenen ve 3 yıl süre ile geçerli olan bir borç sözleşmesinin düzenlenerek damga vergisinin ödendiği, 2018 yılında ise ek sözleşme ile ilk sözleşmenin süresinin 3

yıl uzatıldığı, ilk sözleşmenin diğer tüm hükümlerinin geçerliliğini koruduğu, ek sözleşmede bedelle ilgili hiçbir ibareye yer verilmediği belirtilerek damga vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağına yönelik görüş talebine; borcun ödeme süresini uzatmaya yönelik düzenlenen ve ilk sözleşme bedelini artıran bir hususa yer verilmemesi dikkate alındığında, söz konusu ek sözleşme için damga vergisi aranılmaması gerektiği şeklinde görüş verilmiştir. Özelge; ek sözleşme üzerinden damga vergisi hesaplanıp hesaplanmamasını, sözleşme bedelinde bir artış olup olmamasına bağlamış olup; buradan hareketle ilk sözleşmede yer alan bedele ek sözleşmede yer verilse dahi damga vergisi hesaplanmaması gerektiği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla özelgeye göre mevcut bir sözleşmeden hareketle sadece süre uzatımı öngören ek sözleşme için damga vergisini hesaplanmasının koşulu, ilk sözleşme bedelinin ek sözleşmede artırılmasıdır. Bunun dışında özelgeye göre ilk sözleşme bedelini artırmayıp sadece süre uzatımı öngören ek sözleşme için damga vergisi hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

Öte yandan Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.10.2015 tarih ve 90792880-155[2015/339]-1029 sayılı özelgesi durumu başka bir boyuta taşımaktadır. Özelgede özetle, imzalanan protokolde; protokolün süresinin bir yıl olduğu, taraflardan herhangi birinin protokol süresinin bitiminden 2 ay önce yazılı bildirimde bulunmaması halinde protokolün aynı şartlarda birer yıl süre ile yürürlükte kalmaya devam edeceği hükümlerinin yer aldığı, düzenlenen söz konusu protokolün aynı şartlar ile devam edilmesinin karşı tarafa bildirilmesine yönelik olarak düzenlenen yazının damga vergisine tabi olup olmayacağı hususuna yönelik olarak verilen cevapta; daha önce düzenlenmiş bir sözleşmenin, aynı şartlar ile devam edeceğine

⁸Prof. Dr. Mehmet YÜCE, Öğr. Grv. Neslihan KIZILER, a.g.e.

dair karşı tarafa yönelik olarak düzenlenen süre uzatımının bildirimine ilişkin söz konusu kağıdın, atıf yapılan kağıdın içerdiği bedel üzerinden Kanuna ekli (1) sayılı tablonun I-A/1 fıkrası uyarınca damga vergisine tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir. Söz konusu özelge; sözleşmenin devamını karşı tarafa bildirilmesini öngören bildirim dahi damga vergine tabi tutulmasını öngörmektedir.

Diğer taraftan Bartın Defterdarlığı tarafından verilen 26.01.2012 tarih ve B.07.4.DEF.0.74.10.00-040-DA-1 sayılı özelgede ise özetle, sözleşmelerin süresinin, bu sözleşmelere şerh konulması veya yeni bir sözleşme veyahut bu mahiyette bir kağıt düzenlenmesi şeklinde herhangi bir değişiklik yapılmaksızın kendiliğinden uzaması durumunda, sözleşme süresinin bitimini izleyen yıllar için ayrıca damga vergisi aranılmaması gerektiği belirtilmiştir. Dolayısıyla, sözleşmelerin süresinin sözleşmede yer alan hükümden hareketle otomatik olarak uzaması damga vergisi hesaplanmasını gerektirmemekte ancak süre uzatımına ilişkin olarak sözleşmelere şerh konulması veya yeni bir sözleşme veyahut bu mahiyette bir kağıt düzenlenmesi durumunda damga vergisi ödenmesi gerekecektir.

DVK'nın 14'üncü maddesi, söz konusu maddeye ait gerekçe, Sayıştay Genel Kurulu'nun ilgili kararı, Maliye Bakanlığı'nın ilgili genelgesi ve özeldeler dikkate alındığında; bir sözleşmenin hükümlerinin aynı kalmak suretiyle sadece süresinin uzatılmasına yönelik yeni bir sözleşmenin yapılması durumunda;

- Sürenin asli unsur olması,
- Sözleşmenin aynı şartlarla bir kez daha uzatılması,
- Belli paranın hesaplanabilir olması, (uzayan süre nedeniyle ilk sözleşme bedelinde artış ortaya çıkması)

hallerinde damga vergisinin hesaplanması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır.

SONUÇ

DVK'nın 1'inci maddesine göre Kanuna ekli 1 sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabi tutulmaktadır. Taraflar arasında imzalanan sözleşmeler de verginin konusuna girmekte olup, damga vergisi uygulaması bakımından kendisine geniş bir uygulama alanı bulmaktadır. Yürürlük süresinin sona ermesine binaen, sözleşmelerin geçerlik süresinin uzatılması için yeni bir sözleşmenin düzenlenmesi ya da sözleşmenin devam etmesi hususunun karşı tarafa bildirilmesi hali dahi damga vergisi hesaplanmasını gerektirmektedir. Bununla birlikte İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.02.2019 tarih ve E.108370 sayılı özeldesi; süre uzatımı öngören ek sözleşme üzerinden damga vergisi hesaplanıp hesaplanmamasını, sözleşme bedelinde bir artış olup olmamasına bağlamıştır.

Ancak makalenin önceki bölümlerinde yer verilen açıklamalardan hareketle; bir sözleşmenin hükümlerinin aynı kalmak suretiyle sadece süresinin uzatılmasına yönelik yeni bir sözleşmenin yapılması durumunda;

- Sürenin asli unsur olması,
 - Sözleşmenin aynı şartlarla bir kez daha uzatılması, (uzayan süre nedeniyle ilk sözleşme bedelinde artış ortaya çıkması)
 - Belli paranın hesaplanabilir olması,
- hallerinde damga vergisinin hesaplanması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır.

KAYNAKÇA

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu 14'üncü Maddesine Ait Gerekçe

Maliye Bakanlığı'nın 01.02.1973 Tarih

ve 2101104-1467/6483-6 Sayılı Genelgesi

Sayıştay Genel Kurulu'nun 21.12.1972
Tarihli Kararı

Gündoğdu Burhan, Vergi Hukukunda
Muvazaa, Vergi Dünyası Dergisi,288, 2005

Özyolcu Yasin, Damga Vergisinde Kağıtların
Mahiyetinin Tayini Zorunluluğu, Vergi Dünyası
Dergisi, 395, 2014

Yüce Mehmet, Kızıler. Neslihan, Damga
Vergisi Kanunu Çerçevesinde Sözleşmelerle
İlgili Özel Durumlar, Gümrük&Ticaret
Dergisi, 38, 2016

Kurt Mehmet Emek, Sözleşmelerin
Süresinde Meydana Gelen Değişikliklerin
Damga Vergisine Etkisi, Yaklaşım Dergisi,
267, 2015

Manav Tugay, Süresi Uzatılan
Sözleşmelerde Damga Vergisi Uygulaması,
Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 191, 2019,

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın
04.02.2019 Tarih ve E.108370 Sayılı Özelgesi

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın
15.10.2015 Tarih ve 90792880-
155[2015/339]-1029 Sayılı Özelgesi

Bartın Defterdarlığı'nın 26.01.2012 Tarih
ve B.07.4.DEF.0.74.10.00-040-DA-1 Sayılı
Özelgesi