

KEFİLLERİN YER ALDIĞI KİRA KONTRATLARINDA ÖDENMESİ GEREKEN DAMGA VERGİSİ

Uğur UĞURLU (*)

1 - GİRİŞ

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun¹ konusu, Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tabloda yazılı olan kâğıtlardır. Dolayısıyla bu tabloda yer alan kâğıtlar damga vergisine tabi olacaktır. Damga Vergisi Kanuna ekli (1) sayılı tabloda gösterilen kâğıtların hangilerinin maktu veya nispi ölçüye tabi olacağı yine aynı tabloda gösterilmiştir.

Bilindiği üzere kira kontratları esas olarak belli bir bedel karşılığında kiralama konusu olan şeyin belli bir süre kiraya veren tarafından kiracıya devredilmesini öngören sözleşmelerdir.

Kira kontratları esas olarak damga vergisine tabidir. Zira Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tablonun I-A/2 bölümünde "*kira mukavele-namelerinin (mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden) belli bir parayı ihtiva etmesi durumunda binde 1,5 oranında damga vergisine*" tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. Ancak kira kontratlarında kefillerin de olması durumunda

ödenecek olan damga vergisi tutarı değişmektedir. Bizde bu makale ile bu konuyu açıklamaya çalışacağız.

2- KİRA KONTRATLARINDA ÖDENMESİ GEREKEN DAMGA VERGİSİ TUTARI ve İSTİSNALAR

Bahsettiğimiz üzere kira kontratlarında damga vergisi hesaplaması normalde mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden binde 1,5 oranında hesaplanmaktadır. Örneğin; A Limited Şirketine ait gayrimenkul yıllık 120.000.-TL bedel karşılığı iki yıllığına tacir B'ye işyeri olarak kiralanmasına karar verilmiş ve bunun karşılığında tek nüsha kira kontratı düzenlenerek, imzalanmıştır. Bu durumda düzenlenip, imzalanan kira kontratının iki yıllık toplam kira bedeli olan 120.000.-TL nin binde bir buçuğu olan 180.-TL tutarındaki damga vergisinin vergi idaresine ödenmesi gerekmektedir.

Kira kontratlarında özellik gösteren bir durum, kira kontratlarının hem kiralayan hem de kiracıda kalmak üzere iki nüsha yapılmasıdır.

^(*)Vergi Denetmeni

¹ 11.07.1964 Tarih Ve 11751 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

Damga Vergisi Kanununun beşinci maddesinde “Bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kâğıtların her nüshası ayrı ayrı ve aynı miktar veya nispette Damga Vergisine tabidir. Şu kadar ki, poliçe veya emre yazılı ticari senetlerin yalnız tedavüle çıkarılan nüshaları vergiye tabi tutulur.” hükmü yer almaktadır.

Dolayısıyla Damga Vergisi Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan kira kontratları birden fazla düzenlendiği takdirde kâğıtların her nüshası ayrı ayrı ve aynı oranda damga vergisine tabi olacaktır. Örneğin yukarıda verdiğimiz örnekteki kira kontratı hem kiracıda hem de kiralayanda kalmak üzere iki nüsha düzenlenip imzalanmış olsaydı vergi dairesine ödenecek damga vergisi tutarı 360.-TL olacak idi.

Nitekim İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu bir muktezada²

“Bu nedenle, şirketiniz ile ... arasında düzenlenen kira sözleşmesinin, mukavele süresine göre bulunacak toplam kira bedeli üzerinden binde 1,5 nispetinde damga vergisine tabi tutulması gerekmekte olup, sözü edilen sözleşmenin iki nüsha düzenlendiği anlaşıldığından her nüshasının ayrı ayrı (aslı kadar) aynı miktar veya nispette damga vergisine tabi tutularak verginin kağıdı ibraz edenler tarafından ödenmesi icap etmektedir” şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur.

Her ne kadar Damga Vergisi Kanuna ekli (1) sayılı tabloda kira kontratları damga vergisine tabi olduğu belirtilmiş olsa da Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tabloda yer alan bazı kira kontratları damga vergisinden istisna edilmiştir.

Damga Vergisi Kanuna ekli (2) sayılı tablonun “IV-Ticari Ve Medeni İşlerle İlgili Kâğıtlar” bölümünün 31. fıkrasında “ Dernek ve vakıflarca yerleşim

yeri, gerçek kişilerce mesken olarak kullanılmak üzere kiralanan ve iktisadî işletmelere dahil olmayan taşınmazlara ilişkin kira mukavelenameleri” nin damga vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. Anlaşılabacağı üzere bu fıkra kapsamında kira kontratlarının damga vergisinden istisna olması iki şarta bağlanmıştır. İlk şart kiralanan gayrimenkulün dernek ve vakıflarca yerleşim yeri veya gerçek kişilerce mesken olarak kullanılması iken ikinci şart ise bu gayrimenkulün iktisadî işletmeye dahil olmaması gerekliliğidir.

Bir diğer ve son istisna Damga Vergisi Kanuna ekli (2) sayılı tablonun “IV- Ticari Ve Medeni İşlerle İlgili Kağıtlar” bölümünün 32. fıkrasında “ Gelir vergisinden muaf esnaf, muaf serbest meslek erbabı ile basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından işyeri olarak kullanılmak üzere kiralanan ve iktisadî işletmelere dahil olmayan taşınmazlara ilişkin kira mukavelenameleri.” nin damga vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. Anlaşılabacağı üzere bu fıkra kapsamındaki kira kontratlarının damga vergisinden istisna olması tıpkı 31. fıkrada olduğu gibi iki şarta bağlanmıştır. İlk şart düzenlenen kira kontratının gelir vergisinden muaf esnaf, muaf serbest meslek erbabı veya basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından işyeri olarak kullanılma şartı iken ikinci şart bu gayrimenkulün iktisadî işletmeye dâhil olmamasıdır.

3- KİRA KONTRATLARINDA KEFİLLERİN BULUNMASI DURUMUNDA ÖDENMESİ GEREKEN DAMGA VERGİSİ TUTARI

Bilindiği üzere uygulamada, malını kiraya veren alacağını güvence altına almak amacıyla kiracıdan kefil isteyebilmektedir. Kefil esas olarak, kiracının borcunu ifa etmemesi durumunda bundan şahsen sorumlu olmayı kiraya verene karşı

² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 19.10.2006 Tarih Ve 5367 Sayılı Muktezası

taahhüt eden kimsedir. Dolayısıyla kira kontratlarında kefillerin olması durumu uygulamada var olan doğal bir durumdur.

Borçlar Kanunumuzda birçok kefalet türü yer almakla birlikte kira kontratlarında en çok kullanılan kefalet türü, adi ve müteselsil kefaletlerdir.

Adi kefalette, alacaklı önce asıl borçluyu takip ederek alacağını ondan almak durumunda kalan, asıl borçlunun ödeme güçsüzlüğü sabit olduğu anlaşıldıktan sonra kefile gitme imkânı doğan kefalet türüdür. Bu kefalet türünde alacaklı doğrudan kefile gidememekte, borçlunun borcunu ödeyemeyeceği anlaşıldıktan sonra kefile gitme hakkına sahip olmaktadır.

Müteselsil kefalette ise adi kefaletin aksine alacaklının önce borçluyu takip etmek veya varsa rehinin paraya çevrilmesini istemek yollarına gitmeksizin doğrudan doğruya kefile başvuracağı kefalet türüdür. Dolayısıyla adi kefalete göre müteselsil kefalet, alacaklının alacağına daha çabuk kavuşmasını sağlayan bir kefalet türüdür.

Kira kontratlarında kefillerin olması durumunda ödenecek damga vergisi tutarı değişmektedir. Zira kira kontratlarında kefil olması durumunda düzenlenen kâğıtta artık sadece kira kontratı olmamakta, kira kontratı yanında bu kâğıtta ayrıca birde kefalet yer almış olmaktadır.

Nitekim Damga Vergisi Kanununun "*Bir kâğıtta birden fazla akit ve işlem bulunma*" başlıklı altıncı maddesinde

"Bir kâğıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit veya işlem bulunduğu takdirde bunların her birinden ayrı ayrı vergi alınır.

Bir kâğıtta toplanan akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma oldukları takdirde Damga Vergisi, en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit ve işlem üzerinden alınır.

Ancak bu akit ve işlemlere asıl işlemin akitlelerinden başka bir şahsın eklenen akit veya işlemi de ayrıca vergiye tabidir." hükmü yer almaktadır

Ayrıca Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tablonun I-A/3 bölümünde "*belli parayı ihtiva eden kefalet, teminat ve rehin senetlerinin binde 7, 5 nispetinde damga vergisine tabi olduğu*" hükme bağlanmıştır.

Dolayısıyla düzenlenen kira kontratlarında kiracı ve kiralayan yanında birde kefil olması durumunda ödenecek damga vergisi tutarı Damga Vergisi Kanununun altıncı maddesi gereği değişmektedir. Fakat ödenecek damga vergisi tutarı kira kontratında yer alan kefilin adi kefil veya müteselsil kefil olması durumuna göre farklılık arz etmektedir.

Düzenlenen kira kontratlarında kiracı ve kiralayan yanında adi kefilde bulunması durumunda kira kontratı üzerinden binde 1,5 nispetinde damga vergisinin yanında kira kontratı üzerinde kefaletin olması nedeniyle ayrıca binde 7,5 nispeti olmak üzere toplam binde 9 nispetinde damga vergisi alınması gerekmektedir. Zira Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tablonun I-A/3 bölümünde "*belli parayı ihtiva eden kefalet, teminat ve rehin senetlerinin binde 7, 5 nispetinde damga vergisine*" tabi olduğu hükme bağlandıktan sonra Damga Vergisi Kanununun altıncı maddesinin ilk fıkrasında "*bir kâğıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem bulunduğu takdirde bunların her birinden ayrı ayrı vergi alınır*" hükmü yer almaktadır. Bu hükümler birlikte değerlendirildiğinde her nüsha üzerinden binde 1,5 nispetinde kira kontratı damga vergisinin yanında ayrıca her nüsha üzerinden binde 7,5 nispetinde de kefalet damga vergisinin hesaplanıp ödenmesi gerekmektedir.

Eğer düzenlenen kira kontratlarında kiracı ve kiralayanın imzası yanında müteselsil kefil tarafından da imzalanmış olması halinde sadece binde 7,5 nispetinde damga vergisi alınacaktır. Çünkü Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tablonun

I-A/3 bölümünde "belli parayı ihtiva eden kefalet, teminat ve rehin senetlerinin binde 7,5 nispetinde damga vergisine" tabi olduğu hükme bağlandıktan sonra, Damga Vergisi Kanununun altıncı maddesinin ikinci fıkrasında "Bir kâğıtta toplanan akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma oldukları takdirde Damga Vergisi en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden alınır." hükmü yer almaktadır. Bu hükümler birlikte değerlendirildiğinde her nüsha üzerinden binde 1,5 oranında kira kontratı damga vergisi ile binde 7,5 oranında kefalet damga vergisinin karşılaştırılması sonucu sadece yüksek olan binde 7,5 nispetinde damga vergisinin hesaplanıp ödenmesi gerekmektedir.

Kira kontratlarında adi kefil bulunması ile müteselsil kefil bulunması durumunda ödenecek damga vergisi tutarının değişmesinin nedeni; müteselsil kefalette alacaklının alacağını alamaması halinde borçluya gitmeden doğrudan kefile gitme imkânının olması kira kontratı ile kefaleti birbirine bağlayan bir işlem olmakta iken, adi kefalette alacaklının alacağını alamaması halinde borçluya gitmeden doğrudan kefile gidememesi kira kontratı ile kefaleti birbirinden ayıran bir işlem olmaktadır.

Nitekim İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu bir muktezada³

".....Aynı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun I bölümünün 1/c pozisyonunda Kira mukavele-namelerinin (mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden) binde 1,5 nispetinde damga vergisine tabi olduğu belirtilmiştir.

Aynı bölümün 4/a pozisyonunda da; belli parayı ihtiva eden kefalet, teminat ve rehin senetlerinin binde 7,5 nispetinde damga vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Kanunun 5 inci maddesi hükmü gereğince bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kâğıtların her nüshası ayrı ayrı aynı miktar veya nispette Damga Vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Ayrıca yine Kanunun 6 ncı maddesinin 2'nci paragrafı gereğince bir kâğıtta toplanan akit ve işlemlerin birbirine bağlı ve bir asıldan doğma olmaları durumunda Damga Vergisinin, en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden alınması gerekmektedir.

Bu nedenle, düzenlenen kira mukavelesine ait damga vergisinin mukavelede belirtilen süreye göre yıllık artışlarla birlikte tespit olunan toplam bedel üzerinden binde 1,5 kira sözleşmesi üzerinde kefaletin olması halinde binde 7,5 nispetinde olmak üzere toplam binde 9 nispetinde, müteselsil kefil veya müşterek borçlu ve müteselsil kefil şeklinde kefalet şerhi olması halinde ise kanunun 6'ncı maddesinin 2'nci fıkrası gereğince en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit üzerinden başka bir ifade ile toplam yıllık kira tutarı üzerinden (binde 7,5) oranında damga vergisi tahsil edilmesi kanun gereğidir." şeklinde açıklama-
malarda bulunulmuştur.

Yine İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu bir başka muktezada⁴

".....Ayrıca, ilgi yazınızda da belirtildiği üzere;

a) Sadece kiracı ile kiralayan arasında imzalanan kira sözleşmesine ait damga vergisi; mukavele süresine göre bulunacak toplam kira tutarının **binde 1,5** damga vergisi oranı ile çarpılmak suretiyle hesaplanacak tutar olacaktır.

b) Sözleşmenin kiracı ile kiralayan yanı sıra **adi kefil** tarafından da imzalanması halinde, söz konusu kira sözleşmesine ait damga vergisi, mukavele süresine göre bulunacak toplam kira

³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 29.03.2002 Tarih Ve 1923 Sayılı Muktezası

⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 22.03.2007 Tarih ve 1589 Sayılı Muktezası

tutarının **binde 9** damga vergisi oranı ile çarpılmak suretiyle hesaplanacak tutar olacaktır.

c) Sözleşmenin kiracı ile kiralayan yanı sıra **müteselsil kefil veya müşterek borçlu tarafından da** imzalanmış olması halinde, söz konusu kira sözleşmesine ait damga vergisi, mukavele süresine göre bulunacak toplam kira tutarının **binde 7,5** damga vergisi oranı ile çarpılmak suretiyle hesaplanacak tutar olacaktır." şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur.

Ayrıca konu ile ilgili İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu başka muktezalarda bulunmaktadır.⁵

4- SONUÇ

488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tablonun I-A/2 bölümünde "kira mukavelenamelerinin (mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden) belli bir parayı ihtiva etmesi durumunda binde 1,5 oranında damga vergisine" tabi olduğu hüküm altına alınmış iken diğer taraftan (1) sayılı tablonun I-A/3 bölümünde ise "belli parayı ihtiva eden kefalet, teminat ve rehin senetlerinin binde 7, 5 nispetinde damga vergisine" tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre eğer düzenlenen kira kontratında adi kefil bulunuyorsa Damga Vergisi Kanununun altıncı maddesinin ilk fıkrasında yer alan "bir kâğıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem bulunduğu takdirde bunların her birinden ayrı ayrı vergi alınır" hükmü gereği kira kontratının her nüshası üzerinden binde 1,5 nispetinde kira kontratı damga vergisinin yanında ayrıca her nüsha üzerinden binde 7,5 nispetinde de kefalet damga vergisinin hesaplanıp ödenmesi gerekmekte iken, kira kontratlarında müteselsil kefil bulunması durumunda Damga Vergisi Kanununun

altıncı maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "Bir kâğıtta toplanan akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma oldukları takdirde Damga Vergisi en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden alınır." hükmü gereği kira kontratı üzerinden binde 1,5 oranında kira damga vergisi ile binde 7,5 oranında kefalet damga vergisinin karşılaştırılması sonucu sadece yüksek olan binde 7,5 nispetinde damga vergisi hesaplanıp ödenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan makalemizde yaptığımız açıklamalar sadece damga vergisine tabi bir kağıt olan 'kira kontratları' için geçerli değil aynı zamanda damga vergisine tabi olan diğer kağıtlar içinde geçerlidir. Örneğin Damga Vergisi Kanunu' na ekli (1) sayılı tablonun I-A/1bölümünde 'mukavelenameler' in binde 7,5 nispetinde damga vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla damga vergisine tabi olan mukavelenamelerde (sözleşmelerde) yer alan şartların yerine getirileceği bir kefil ile sağlanmış ise artık mukavelenamede kefil olması nedeniyle bu kâğıdın vergilendirilmesi farklı olacaktır. Bu durumda söz konusu bu kâğıtlar (içinde kefalet olan mukavelenameler) tıpkı kira kontratlarındaki gibi vergilenecektir. Dolayısıyla eğer mukavelenamede adi kefil bulunuyorsa, mukavelenamenin her nüshası üzerinden binde 7,5 nispetinde 'mukavelename' damga vergisinin yanında ayrıca her nüsha üzerinden binde 7,5 nispetinde de 'kefalet' damga vergisinin hesaplanıp ödenmesi gerekmektedir. Yine söz konusu mukavelenamede müteselsil kefil bulunuyor ise mukavelename üzerinden binde 7,5 oranında 'mukavelename' damga vergisi ile binde 7,5 oranında 'kefalet' damga vergisinin karşılaştırılması sonucu her ikisinin de eşit olmasından dolayı sadece binde 7,5 nispetinde damga vergisinin hesaplanıp ödenmesi gerekecektir.

⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 18.10.2004 Tarih ve 6619 Sayılı Muktezası