



## KİRA SÖZLEŞMELERİNDE DEPOZİTO ve CEZAI ŞARTIN BULUNMASI DURUMUNDA DAMGA VERGİSİ UYGULAMASI

Volkan AKSOYOĞLU (\*)

### 1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere kira sözleşmeleri yapılırken taraflarca, sözleşmede tarafların yükümlülüklerini gereği gibi yerine getirmedikleri durumlarda oluşacak zararın tazmin edileceğine ilişkin bazı cezai hükümler eklenmekte, yine kiralanan gayrimenkule ilişkin belli bir tutarda Türk Lirası cinsinden veya yabancı para cinsinden döviz olarak depozito alınmaktadır. Her iki durumda da bu husus kira sözleşmesine yer almaktadır.

Ancak kira sözleşmelerinde binde 1,5 oranında olan damga vergisinin sözleşmenin asıl konusu ile ilgili olan tutar üzerinden mi yoksa cezai şart<sup>1</sup> veya depozito tutarı üzerinden mi hesaplanacağı konusunda tereddüt yaşanmaktadır. Bizde bu yazımızda depozito ve cezai şartın bulunduğu kira sözleşmelerinde damga vergisinin hangi tutar üzerinden hesaplanması gerektiğini açıklamaya çalışacağız.

### 2- GENEL OLARAK KİRA SÖZLEŞMELERİN DAMGA VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Bilindiği üzere 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun<sup>2</sup> konusu, bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı olan kağıtlardır. Herhangi bir tereddüde yer bırakmamak amacıyla kanuna ekli (1) sayılı tabloda vergiye tabi kağıtlar ismen sayılmıştır. Damga Vergisi Kanununda yer alan 'kağıtlar' terimi ise, 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 edeceği belirtilmiştir.

Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tabloda yer alan kağıtlar damga vergisine tabi olacak iken bu tabloda yer almayan kağıtlar damga vergisine tabi olmayacaktır. Damga Vergisi Kanununun 9' uncu maddesinin istisnalar başlıklı

(\*) Vergi Denetmeni

<sup>1</sup>Cezai Şart, esas borca bağlı olarak vücuda gelen ve borçlunun borcunu ifa etmemesi veya geç yerine getirmesi veya hut noksan ifa etmesi ve nihayet şart kılınan mahalde ifa etmemesi halinde, alacaklıya muayyen bir meblağı çoğunlukla bir miktar paranın tediyesi şartını kapsayan bir taahhüttür

<sup>2</sup> 11.07.1964 tarih ve 11751 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

maddesinde ise bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar Damga Vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla Damga Vergisine tabi kâğıtlar (1) sayılı tabloda gösterilmiş iken vergiye tabi olmayan kâğıtlar ise (2) sayılı tabloda gösterilmiştir.

Damga vergisinde vergiyi doğuran olay damga vergisine tabi olan kağıdın hem yazılıp, imzalanması hem de söz konusu kağıdın herhangi bir hususu ispat veya belli etmek özelliğine sahip olmasıdır. Verginin doğması için her iki özelliğin bir arada olması gerekmektedir

488 sayılı 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. Örneğin yıllık 12.000 TL olmak üzere üç yıllığına yapılan bir nüsha kira kontratında yıllık kira bedeli olan 12.000 TL üzerinden değil üç yıllık kira bedeli olan 36.000 TL üzerinden binde 1,5 oranında damga vergisi hesaplanarak vergi idaresine ödenmesi gerekmektedir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun üçüncü maddesinde damga vergisinin mükellefi açıklanmıştır. Buna göre kira kontratlarının (mukavele-  
namelerin) damga vergisi mükellefi kira kontratlarını imzalayanlardır. Yani kira kontratını imzalayan her iki tarafta damga vergisinin ödenmesinden doğrudan sorumludur. Ancak kira kontratının taraflarından biri resmi daire sınıfına giren kurumlardan biri ise bu kurumun payına düşen damga vergisini de karşı tarafın ödemesi gerektir. Diğer taraftan kira kontratları birden fazla düzenlendiği takdirde Kanunun 5. maddesi hükümüne göre kâğıtların her nüshası ayrı ayrı ve ay-

nı tutar yada oranda damga vergisine tabi olacaktır.

Ayrıca kira sözleşmelerinin bazıları ise 5281 sayılı Kanun<sup>3</sup> ile 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere damga vergisinden istisna edilmiştir.

Buna göre 488 sayılı damga vergisi kanuna ekli (2) sayılı tablonun “IV - Ticari Ve Medeni İş-  
lerle İlgili Kâğıtlar” bölümünün 31. fıkrasında “(Ek: 5281/8 md.) (Yürürlük: 1.1.2005) Dernek ve vakıflarca yerleşim yeri, gerçek kişilerce mesken olarak kullanılmak üzere kiralanan ve iktisadî işletmelere dahil olmayan taşınmazlara ilişkin kira mukavele-  
nameleri” nin damga vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. Anlaşılacağı üzere bu fıkra kapsamındaki kira kontratlarının damga vergisinden istisna olması iki şarta bağlanmıştır. İlk şart kiralanan gayrimenkulun dernek ve vakıflarca yerleşim yeri veya gerçek kişilerce mesken olarak kullanılması iken ikinci şart ise bu gayrimenkulun iktisadî işletmeye dahil olmaması gerekliliğidir.

488 sayılı damga vergisi kanuna ekli (2) sayılı tablonun “IV - Ticari Ve Medeni İşlerle İlgili Kâğıtlar” bölümünün 32. fıkrasında ise “(Ek: 5281/8 md.) (Yürürlük: 1.1.2005) 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 mukavele-  
nameleri” nin damga vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. Anlaşılacağı 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

<sup>3</sup> 30.12.2004 tarih ve 25687 3.mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

usulde vergilendirilen mükellefler tarafından iş-yeri olarak kullanılma şartı iken ikinci şart bu gayrimenkulun iktisadî işletmeye dahil olmamasıdır.<sup>4</sup>

### 3- KİRA SÖZLEŞMELERİNDE DEPOZİTO ve CEZAI ŞARTIN BULUNMASI DURUMUNDA DAMGA VERGİSİ UYGULAMASI

#### 3.1-Damga Vergisi Kanunu'ndaki Belli Bir Para Teriminden Ne Anlaşılması Gerektiği

Damga Vergisi Kanunu' nun "**Vergileme Ölçüleri**" başlıklı 10'uncu maddesinde, "**Damga Vergisi nispi veya maktu olarak alınır. Nispi vergide, kağıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kağıtlarda yazılı belli para, maktu vergide kağıtların mahiyetleri esastır. Belli para terimi, kağıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade eder.**" hükmü yer almaktadır

Ayrıca Damga Vergisi Kanunu' nun "**Kağıtların Mahiyetlerinin Tayini**" başlıklı 4'üncü maddesinde "**Bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılır ve buna göre tabloda yazılı vergisi bulunur. Kağıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının tazammum ettiği hüküm ve manaya bakılır. Mahiyeti tayin edilmek istenen kağıt üzerinde başka bir kağıda atıf yapılmışsa, atıf yapılan kağıdın hükümlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete göre vergi alınır.**" hükmü yer almaktadır

Söz konusu hükümlerden anlaşılacağı üzere damga vergisine tabi kağıtlarda belli paranın tayininde öncelikle bu kağıtlarda açıkça gösterilen işlem bedeline bakılacak eğer bu bedel doğrudan

belirtilmemişse ilgili belgelerde gösterilen veya atıf yapılan kağıtlarda yer alan rakamlardan yapılacak hesaplamalara göre bulunacak bedel şeklinde tespit edilebilecektir.

Bir sözleşmenin, nispi oranda vergilendirilmesi için işlem bedelinin kağıtta açıkça belirtilmiş olması veya bu bedelin matematiksel olarak hesaplanmasına olanak sağlayan rakamlar kağıtta yer almalıdır. Kağıtta atıf yapılan belge veya bilgiler kağıdın parçası sayılmaktadır, bu nedenle de kağıtta yazılı metinde bedel yazılmamış olsa bile, bir başka yerde belirlenmiş bedele atıf yapılırsa o bedel bu kağıtta yazılı bedel olarak kabul edilecektir.

Dolayısıyla Damga Vergisi Kanunda yer alan bu hükümlerden hareketle bir ticari sözleşmeden damga vergisi alınabilmesi için bu sözleşme içinde belli bir para tutarının olması gerekecektir. İçinde depozito ve cezai şart bulunan kira sözleşmelerinde de damga vergisine esas alınacak belli bir para tutarı sözleşmenin asıl konusu ile ilgili olan tutar olabileceği gibi depozito veya cezai şart tutarı da olabilecektir.

#### 3.2- Depozito Ve Cezai Şart İçeren Kira Sözleşmelerinde Damga Vergisinin Matrahı

Öncelikle içinde depozito ve cezai şart bulunan kira sözleşmelerinde, sözleşmenin asıl konusu ile ilgili belli bir para tutarı yok fakat o sözleşmede sadece cezai şart veya depozitoya ilişkin belli bir tutar var ise damga vergisi yukarıda açıkladığımız üzere depozito veya cezai şart tutarı üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Eğer her ikisi de var ise depozito veya cezai şarttan hangisi fazla ise bu tutar üzerinden hesaplanması gerektiğini belirtmek isteriz.

<sup>4</sup> UĞURLU,Uğur. "Kira Kontratlarında Damga Vergisi Uygulaması", Mali Pusula Dergisi, 2008/Ocak Sayısı

Nitekim vergi idaresi tarafından verilen bir muktezada<sup>5</sup> *"İlgi dilekçenizde özetle; " .....İlçesi ..... Mh. .... Cd. .... adresinde oto yedek ticareti ile iştigal ettiğiniz, şirketinizin ..... A.Ş. ile 2002 ve 2003 yıllarına ait bayilik sözleşmesi yaptığı ve sözleşmenin herhangi bir bedel içermediği, ancak sözleşmenin bir maddesinde bayilik veren firmanın ticari sır ve gizlilik hükümlerine aykırı davranması halinde ise 100.000.USD (Amerikan doları) cezai şart koyduğu belirtilerek, bu koşullar dahilinde 100.000.USD (Amerikan doları) cezai şartın damga vergisi kanununa göre matrah teşkil edip etmeyeceği hususunda bilgi"* istenmektedir.

*Bu itibarla, .....A.Ş. ile yapmış olduğunuz bayilik sözleşmesinde belirtilen 100.000.USD (Amerikan Doları) cezai şart karşılığının, sözleşmenin düzenlenip imzalandığı (01.01.2003) tarihindeki Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankasınınca saptanmış bulunan son satış kuru üzerinden, Türk Parasına çevrilerek binde 7,5 oranında damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir."* şeklinde açıklama yapmıştır.

Diğer taraftan içinde depozito veya cezai şart bulunan kira sözleşmelerinde, sözleşmenin asıl konusu ile ilgili belli bir para tutarı var ise damga vergisi sözleşmenin asıl konusu ile ilgili tutar üzerinden mi yoksa depozito ve/veya cezai şart tutarı üzerinden mi hesaplanacağı uygulamada ihtilaf konusu olmaktadır.

Damga Vergisi Kanunu' nun 6'ncı maddesinde, *"Bir kağıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem bulunduğu takdirde bunların her birinden ayrı ayrı vergi alınır. Bir kağıtta top-*

*lanan 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.

Depozito veya cezai şart, ticari nitelikteki sözleşmelerin bir yan unsurudur. Dolayısıyla depozito veya cezai şart asıl sözleşme konusundan doğmaktadır. Bir diğer ifadeyle kira sözleşmelerinde depozito ve/veya cezai şartın olması ikinci bir sözleşmenin olduğunu göstermez. Tam aksine birbirine bağlı ve bir asıldan doğduğunu gösterir.

Bu nedenle kanaatimizce içinde depozito ve/veya cezai şart bulunan kira sözleşmelerinde damga vergisine esas alınacak belli bir para tutarı, sözleşmenin asıl konusu ile ilgili olan tutar ile depozito ve cezai şart tutarının karşılaştırılması sonucu hangi tutar daha yüksek ise bu meblağdır ve bu tutar üzerinden damga vergisinin hesaplanması gerekir.

Adalet Bakanlığı'nın konu ile ilgili bir tamiminde<sup>6</sup>; **Bir akdin içinde, akdin konusunun yanında, pey akçesi, zamanı rücu, ücret tevkifi ve cezai şart gibi muhtelif meblağlar bulunduğu, vergileme 6'ncı madde ikinci fıkra hükmü kapsamında içinde, en yüksek meblağ üzerinden yapılması gerekmektedir,** şeklinde açıklama yapmıştır.<sup>7</sup>

Vergi idaresi tarafından verilen özelgeler de bu görüşümüzü destekler niteliktedir. Nitekim Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özalgede<sup>8</sup>;

*"İlgide kayıtlı dilekçeniz ile personel maaşlarının ödenmesi ile ilgili olarak düzenlenen*

<sup>5</sup> Adana Defterdarlığının 27.10.2003 Tarih Ve B.07.4.DEF.0.01.12/2003-2651 Sayılı Muktezası

<sup>6</sup> Adalet Bakanlığı'nın 30.12.1965 gün, 102/17-25375 sayılı tamimi

<sup>7</sup> ÖZBALCI, Yılmaz. Damga Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları, Ankara, Oluş Yayıncılık, Ocak 2008, Sayfa:128

<sup>8</sup> Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 01.03.2007 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.99.16.01/2-Muk-19 Sayılı özalgesi

sözleşmede, bankanızın kurum maaş ödemelerine başlanmasını müteakiben fatura karşılığı kuruma nakden ödemede bulunduğu, kurumun sözleşmeyi tek taraflı olarak feshetmesi veya sözleşmeye aykırı hareket etmesi halinde cezai şart bedeli adı altında bankanıza ödemeyi kabul ettiğine dair hükümlerin bulunduğu belirtilerek, sözleşmede yazılı belli para, faiz ve cezai şarttan hangisinin damga vergisine tabi olduğu konusunda görüş talep edilmektedir.

İlgi dilekçeniz ile personel maaşlarının ödemesi ile ilgili olarak bankanız ile kurumlar arasında düzenlenen sözleşmenin ihtiva ettiği tutar ile cezai şart bedeli adı altında bankanıza ödenecek üst bedelin sözleşmede yer aldığı belirtilmektedir. Buna göre sözleşmede birbirine bağlı ve bir akitten doğma iki ayrı tutarın varlığı söz konusu olmaktadır. Bu takdirde vergi, en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden alınacaktır.” şeklinde açıklama yapmıştır.

Yine Konya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özeldede de<sup>9</sup>;

“.....

Bu hükümler çerçevesinde; kira sözleşmesinde kiralama süresi karşılığında ödenecek kira bedelinin haricinde ayrıca geçici ve kafi teminat, depozito ve cezai şart gibi birbirine bağlı ve bir asıldan doğma işlemlerin birlikte bulunması durumunda Damga Vergisi Kanunu'nun 6/2. maddesi hükmü dahilinde en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit ve işlem üzerinden damga vergisi hesaplanması gerekir.” şeklinde görüş verilmiştir.

Ayrıca konu ile ilgili vergi idaresinin aynı yönlü başka muktezaları da<sup>10</sup> bulunmaktadır.

Anlaşılabacağı üzere vergi idaresinin görüşü; içinde depozito ve cezai şart bulunan kira sözleşmelerinde damga vergisine esas alınacak para tutarı sözleşmenin asıl konusu ile ilgili olan tutar ile depozito ve cezai şart tutarının karşılaştırılması sonucu daha yüksek olan meblağ üzerinden alınması gerektiği yönündedir.

Öte yandan yazımızın önceki bölümünde açıkladığımız üzere, Dernek ve vakıflarca yerleşim yeri, gerçek kişilerce mesken olarak kullanılmak üzere kiralanan ve iktisadî işletmelere dahil olmayan taşınmazlara ilişkin kira mukaveleneleri ile 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 mukaveleneleri damga vergisinden istisna edilmiştir. Bu nedenle, bu tür kira sözleşmelerinde yer alan depozito ve cezai şartlar da ikinci bir sözleşme olarak kabul edilmediğinden, diğer bir ifade ile birbirine bağlı ve bir asıldan doğduğundan ve işlemin aslı damga vergisine tabi olmadığından bu tür sözleşmelerde yer alan depozito ve cezai şartlarda damga vergisine tabi olmayacaktır.

#### 4- SONUÇ

Kira sözleşmeleri yapılırken taraflar bu sözleşmelere bazı cezai hükümler ekleyerek, sözleşme hükümlerinin hiç veya gereği gibi ifa edilmemesi halinde, sözleşme hükümlerini ihlal eden taraf diğer tarafa bir ceza ödemesi gündeme gelmektedir. Yine kiralamalarda kiralanan gayrimenkule ilişkin belli bir tutarda Türk Lirası cinsinden veya yabancı para cinsinden döviz olarak

<sup>9</sup> Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.10.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.42.16.02/DVK -1489-1550 sayılı özeldesi

<sup>10</sup> Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.05.2008 Tarih Ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/2Muk. 285-15761 Sayılı özeldesi ve 26.02.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01/2-Muk-15-2653 sayılı özeldesi

depozito alınmakta ve alınan bu depozito tutarları kira sözleşmelerinde ayrıca belirtilmektedir.

Damga Vergisi Kanunu' na göre belli bir parayı içeren kira sözleşmeleri binde 1,5 oranında damga vergisine tabidir. Ancak bu ticari nitelikteki sözleşmelerde binde 1,5 oranında olan damga vergisinin sözleşmenin asıl konusu ile ilgili olan tutar üzerinden mi yoksa depozito veya cezai şart tutarı üzerinden mi hesaplanacağı konusunda tereddüt yaşanmaktadır

Konu ile ilgili bizimde katıldığımız vergi idaresinin görüşü, içinde depozito ve/veya cezai şart bulunan kira sözleşmelerinde damga vergisine esas alınacak belli bir para tutarı sözleşmenin asıl konusu ile ilgili olan tutar ile depozito ve cezai şart tutarının karşılaştırılması sonucu daha yüksek olan meblağ tarafından alınması yönündedir.