



SÖZLEŞME SÜRESİNİN UZATILMASI İLE KENDİLİĞİNDEN UZAMASI HALLERİNDE DAMGA VERGİSİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Serdar KUŞCU (*)

1 - GİRİŞ

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun¹(DVK) birinci maddesinde verginin konusunun, Kanuna ekli (I) sayılı tabloda yazılı kağıtlar olduğu belirtildikten sonra, aynı maddenin devamında kağıtlar teriminin; 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 belgeler olduğu hususu hüküm altına alınmıştır.

Kanunun "Şümül" başlıklı 2'inci 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.

İki ya da daha fazla kişi arasında birbirine uygun irade açıklamalarıyla yapılan bir hukuki işlem olarak tanımlayabileceğimiz sözleşmeler (mukavelelener), DVK'ya ekli (I) sayılı tabloda vergiye tabi olan kağıtlar arasında yer almakta olup DVK'ya ekli (I) sayılı tabloya göre binde 8,25 oranında² damga vergisine tabi bulunmaktadır. Damga vergisine tabi olan kağıtlar içerisinde önemli bir yer tutan sözleşmelerin süresinin uzatılması ile sürenin kendiliğinden uzaması hallerinin damga vergisi karşısındaki durumu yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

2- SÖZLEŞMELERDE DAMGA VERGİSİ

Damga vergisinin konusunu kağıtlar oluşturunca, günümüzdeki ticari ilişkiler de göz önüne alındığında, tarafların hak ve yükümlülükleri ile bu yükümlülükler uymamasının sonuçlarının bir arada gösterildiği hukuki metinler olan söz-

(*) Vergi Denetmeni

¹ 11.07.1964 Tarih ve 11751 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² 31.12.2009 Tarih ve 27449 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 53 Seri No'lu DVK Genel Tebliği'nde 01.01.2010 tarihinden geçerli olmak üzere belirlenen miktar.

leşmelerin bu kağıtlar içerisinde önemli bir yer tuttuğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Sözleşmeler, DVK'ya ekli (I) sayılı tabloda vergiye tabi kağıt olarak sayılmıştır. 5281 sayılı Kanunun 7'inci maddesiyle³ yapılan değişiklikten önce, belirli bir parayı ihtiva eden sözleşmeler nisbi, etmeyenler ise maktu damga vergisine tabi kılınmışken, anılan kanunla yapılan değişiklik ile sadece belirli bir parayı ihtiva eden sözleşmeler verginin kapsamında bırakılmıştır. Buna göre 01.01.2010 tarihinden geçerli olmak üzere, belirli bir parayı ihtiva eden sözleşmeler binde 8,25 oranında damga vergisine tabi bulunmaktadır.

3- SÜRESİ UZATILAN SÖZLEŞMELERDE DAMGA VERGİSİ

488 sayılı DVK'nın 2'inci maddesinde; "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 tabidir." hükmü yer almaktadır.

Kanunun 14'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında ise, mukavelenamelerin müddetinin uzatılması halinde aynı miktar veya nispette vergi alınacağı belirtilmiştir.⁴ Buna göre; sözleşmelerin sürelerinin bitmesinden sonra sözleşmeye konulan bir şerhe istinaden sözleşme süresinin uzatılması halinde süresi uzayan bu sözleşmelerden yeniden damga vergisi alınması gerekmektedir. Çünkü mektup ve şerhlerle yapılan değişikliklerde önceki sözleşmenin bazı hükümleri değiştirilebilmekte ya da süresi uzatılabilmektedir.

Sonuçta mektup ve şerhle yapılan değişiklik ne olursa olsun yeni bir kağıdın düzenlenmesi söz konusu olduğundan bu işlemler sonucunda damga vergisi doğmaktadır. Kanun koyucu vergi miktarı açısından mevcut bir mukavelenamenin süresinin uzatılması ile yeni bir mukavelename düzenlenmesi arasında bir fark gözetmemiştir.

Örneğin 2009 yılı Ocak ayında 1 yıllık süre için düzenlenen bir sözleşmenin süresinin Ocak 2010 tarihinde 1 yıl süre ile uzatılması halinde (ayrıca bir kağıt, mektup ya da şerhle), sözleşmede belirlenen yıllık bedel üzerinden kağıdın tabi olduğu vergi oranında damga vergisinin alınması gerekmektedir.⁵

Maliye Bakanlığı'nın 01.02.1973 tarih ve 2101104-1467/6483-6 sayılı Genelgesinde de; mukavelename sürelerinin, ilk mukaveledeki işten ayrı olarak, yeniden bir işi veya taahhüdü icap ettirecek şekilde uzatılması halinde artan belli ya da hesap edilebilir meblağ üzerinden nispi damga vergisi hesaplanması gerektiğini belirtmektedir. Bu itibarla, 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 nisbi damga vergisi alınması gerekmektedir. Dolayısıyla süresi uzatılan sözleşmelerde damga vergisi aynı nispette vergiye tabidir.

4- SÜRESİ KENDİLİĞİNDEN UZAYAN SÖZLEŞMELERDE DAMGA VERGİSİ

Bazen kişiler arasında düzenlenen kağıtlarda yer alan sürenin dolması sonucunda, tarafların

³ Geçerlilik 01.01.2005, Yürürlük; 31.12.2004.

⁴ Akreditif mektup ve telgraflarında süre uzatıldığı takdirde verginin dörtte biri alınır (DVK Md. 14/5).

⁵ Bu konuda bkz: 17.02.2005 Tarih ve B.07.0.GEL.0.62/6202 Sayılı Özelge.

itiraz etmemesi halinde, sürenin kendiliğinden uzayacağına dair hükümler yer almaktadır. Özellikle kira sözleşmelerinde bu hükme sıklıkla rastlanmaktadır. Örneğin birçok kira sözleşmesinde ayrı bir madde olarak; *“Kira sözleşmesi, sürenin bitimine 15 gün kala hiçbir itirazda bulunulmaması halinde kendiliğinden uzar.”* şeklinde ifadeler yer almaktadır.

Bu durumda sözleşmenin süreli olarak düzenlenmesi ancak sürenin dolması nedeniyle aynı şartlarda mevcut sözleşmenin süresinin uzaması ve hükmünden tekrar yararlanılması halinde, yeniden herhangi bir sözleşme düzenlenmediği veya süre uzatılmasına dair şerh konulmadığından bu işlemin damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Zira damga vergisinde vergiyi doğuran olay meydana gelmediğinden, DVK’nın 14’üncü maddesi hükmü gereğince vergiye tabi tutulmasına imkan yoktur.

Dolayısıyla süre uzamasına ilişkin yeni bir sözleşme ve sözleşme yerine geçecek bir kağıt düzenlenmediği hallerde, damga vergisinin konusunu teşkil eden yeni bir kağıdın bulunmaması nedeniyle, sürenin uzadığı gerekçesi ile ek bir vergilendirme yapılmaması gerekmektedir. Bu gibi durumlarda, tarafların aktif eylemi ve iradesi ile yapılmış yeni bir hukuki işlem bulunmamaktadır.

Danıştay Yedinci Dairesinin bu görüşü destekler mahiyetteki 20.12.1995 tarih ve E:1993/5576, K: 1995/5516 sayılı kararında;

“..süresiz olarak imzalanan ve borçlu cari hesap şeklinde çalışan genel kredi ve cari hesap sözleşmelerinin düzenlendiği tarihte damga vergisinin ödendiğinin ve bu sözleşmelerin süresinin uzatıldığına ilişkin herhangi bir mektup veya şerh bulunmadığının görüldüğü, ancak davalı idarece borçlu cari hesap şeklinde çalışan genel kredi ve cari hesap sözleşmelerinin yenilenmesi

işlemleri yapılmadan aynı sözleşmelerle kredi kullandırılmaya devam edilmesi halinde, mukavelelerin sürelerinin uzatılmış sayılacağından hareketle vergi tarhiyatının yapılmış olduğu, oysa vergi hukukunda vergiyi doğuran olayın her vergi nev’inde ayrı ayrı belirtildiği, damga vergisinde vergiyi doğuran olayın kanunda belirlenmiş kağıtların düzenlenmesi veya bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesi, uzatılması ve değiştirilmesi, devri veya bozulmasının şerh edilmesi ile meydana geleceği, sözleşmelerde sürenin uzatıldığına ilişkin Damga Vergisi Kanunu’nun 2. maddesine uygun bir şerh veya mektup bulunmamakla birlikte süre uzatılmaksızın aynı sözleşmelerle kredi kullandırılmasına devam edilmesi halinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmemesine rağmen sürenin zımnen uzatılmış olduğundan hareketle vergi salınmasında yasal isabet bulunmadığı” değerlendirilmesi yapılmıştır.

Danıştay’ın yukarıda belirtilen kararından da anlaşılacağı üzere, yeni bir sözleşme veya sözleşme yerine geçecek bir kağıt düzenlenmeksizin veya mevcut sözleşme üzerine süre uzatımı yönünde bir şerh verilmeksizin, sözleşme süresinin yine sözleşmenin bir hükmüne dayanarak kendiliğinden uzaması durumunda, uzayan süreye ilişkin olarak tekrar damga vergisi hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

Maliye Bakanlığı da verdiği birçok özalgede yeni bir kağıt düzenlenmeden veya ayrı bir şerh ve mektupla uzadığı belirtilmeyen sözleşmelerde damga vergisi hesaplanmayacağını belirtmiştir.

5- SONUÇ

İki ya da daha fazla kişi arasında birbirine uygun irade açıklamalarıyla yapılan bir hukuki işlem olarak tanımlayabileceğimiz sözleşmeler (mukavelenameler), DVK’ya ekli (I) sayılı tabloda vergiye tabi olan kağıtlar arasında yer almaktadır.

Sözleşmelerde damga vergisi yükümlülüğünün belirlenmesinde, sözleşmelerin süresinin uzatıldığıнын mı yoksa kendiliğinden mi uzadığının tespiti önem arz etmektedir. Çünkü kendiliğinden uzayan sözleşmelerde ayrı bir kağıt düzenlenmeyip sözleşme hükümlerine göre bir uzama söz konusu olduğundan yeniden damga vergisi hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Süresi uzatılan sözleşmelerde ise; yeni bir sözleşme ya da süre uzatımına ilişkin şerh ya da mektup söz konusudur. Dolayısıyla yeni bir kağıt düzenlenmesi mevcut olduğundan Kanunun 14/3'üncü maddesi hükmü gereği aynı nispette damga vergisi hesaplanması gerekmektedir.

Başka bir deyişle, sözleşme süresinin bitiminden sonra ek bir kağıt düzenlenmesi veya sözleşmeye süreyle ilgili olarak bir şerh konulması durumunda damga vergisi doğmakla birlikte; sözleşme süresinin kendiliğinden uzaması durumunda yeni bir şerh ve kağıttan söz edilemeyeceğinden tekrar damga vergisi hesaplanması gerekmemektedir.

KAYNAKÇA

-488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu

-Yılmaz ÖZBALCI, Damga Vergisi Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ekim 1999.