



Celal KAYA (\*)

## İNŞAAT İŞLERİNDE DAMGA VERGİSİ

### 1 - GİRİŞ

Damga vergisi hukuki işlemlere bağlı olarak düzenlenen kâğıtlar üzerinden alınan bir vergi türüdür. Verginin konusu; 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun (DVK) birinci maddesinde açıklandığı üzere, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlardır. Söz konusu tablonun birinci kısmında akitle ilgili kâğıtların, ikinci kısmında kararlar ve mazbataların, üçüncü kısmında ticari işlemlerde kullanılan kâğıtların, dördüncü kısmında makbuzlar ve diğer kâğıtların hangi oran veya tutarlarda damga vergisine tabi olacağı belirtilmiştir. Bir kâğıdın tabi olacağı verginin tayini için o kâğıdın mahiyetine bakılır ve buna göre tabloda yazılı vergisi bulunur. DVK'ndaki kâğıtlar 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 eder.

Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan kâğıtların bir kısmı maktu tutarda, bir kısmı ise nispi oranda damga vergisine tabidir. Nispi vergide, kâğıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kâğıtlarda yazılı belli para, maktu vergide kâğıtların mahiyetleri esastır. DVK'nun üçüncü maddesine göre, verginin mükellefi kâğıtları imza edenlerdir. Resmi daireler ile kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların damga vergisini kişiler öder.

Genel anlamda inşaat, inşaatın alt yapısını oluşturan arsa ve arazi üzerine çeşitli malzemelerle birlikte emek harcanarak yapı oluşturma faaliyetidir. İnşaat işlerinde iş sahibi ve yüklenici olmak üzere iki taraf vardır. İş yüklenen taraf genel anlamda müteahhit olarak adlandırılır. İş sahibi ise gerçek veya tüzel kişiler ile resmi daire ve kuruluşlar olabilmektedir. Bu çalışmada, iş sahibi ile müteahhit arasında yapılan sözleşmelerin, resmi dairelerin yaptığı ihaleler sonucu alınan kararların, müteahhitlere yapılan hak ediş ödemeleri nedeniyle düzenlenen makbuzların ve inşaat işleri nedeniyle yapılan avans ödemelerinin damga vergisi karşısındaki durumları açıklanmaya çalışılmıştır.

(\*) Vergi Denetmen Yardımcısı

## 2- İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNDE DAMGA VERGİSİ

Sözleşme, bir hukuki sonuç yaratmak amacıyla iki tarafın karşılıklı ve birbirine uygun irade açıklamalarında bulunmalarıyla ortaya çıkan hukuki işlemdir. Sözleşmeler hukuka, ahlak ve adaba aykırı olamamak ve edimi imkânsız hale sokmamak koşuluyla, serbestçe tayin edilebilirler<sup>1</sup>.

İnşaat taahhüt işleri nedeniyle imzalanan sözleşmeler, 818 Sayılı Borçlar Kanunu'nun 355-371 maddeleri arasında düzenlenen istisna (eser) sözleşmesi kapsamındadır. İstisna sözleşmesinde, bir taraf (müteahhit) diğer tarafın (iş sahibi) vermeyi taahhüt ettiği ücret karşılığında bir eser yaratmayı borçlanır. İstisna sözleşmeleri rızai bir sözleşme olup, kural olarak hiçbir şekilde bağli değildir. Ancak devletin iş sahibi sıfatıyla taraf olduğu taahhüt işleri Devlet İhale Kanunu'na göre yazılı sözleşmeye bağlanmak zorundadır.

İnşaat sözleşmelerinde, tarafların karşılıklı irade beyanlarını bir kâğıda dökmeleri ve bu kâğıdın imzalanması sonucu damga vergisi mükellefiyeti doğar. İmzalanan sözleşme nedeniyle ortaya çıkan damga vergisinin ödenmesinden sözleşmeyi imzalayanlar sorumludur. Ancak sözleşme bir resmi daire ile özel kişi veya kurum arasında imzalanmışsa, ödenecek olan vergiden bu kişi veya kurumlar sorumludurlar. İmzalanan sözleşmenin belli bir parayı ihtiva edip etmemesine göre damga vergisi nispi veya maktu olarak alınır. DVK'na ekli (1) sayılı tabloya göre; belli bir parayı ihtiva eden mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler binde 8,25 oranında; belli bir parayı ihtiva etmeyen tahkimnameler ve sulhnameler 27,90 TL tutarında damga vergisine tabidir. Buna göre; inşaat işleri nedeniyle taraflar arasında

düzenlenen ve belli bir parayı ihtiva eden istisna sözleşmelerinden binde 8,25 oranında; belli bir parayı ihtiva etmeyen istisna sözleşmelerinden ise 27,90 TL damga vergisi alınır. Belli bir bedel üzerinden imzalanan inşaat sözleşmelerinde iş bedeli olarak geçen tutar damga vergisinin matrahını oluşturur. Sözleşmede yazılı olan katma değer vergisi tutarının damga vergisi matrahına dahil edilip edilmeyeceği hususu, Maliye Bakanlığı'nın yayınlamış olduğu 30 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliği'nde açıklanmıştır. Buna göre **belli bir bedeli ihtiva eden inşaat sözleşmelerinde damga vergisi, KDV hariç tutarla ekli (1) sayılı tabloda gösterilen oranın (binde 8,25) çarpılması suretiyle hesaplanır.**

DVK'nun beşinci maddesinde, bir nüshadan fazla düzenlenen kâğıtların her nüshasının ayrı ayrı aynı miktar veya nispette damga vergisine tabi olacağı; altıncı maddesinde, bir kâğıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem bulunduğu takdirde bunların her birinden ayrı ayrı vergi alınacağı; bir kâğıtta toplanan akit ve işlemler birbirine bağli ve bir asıldan doğma oldukları takdirde damga vergisinin en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden alınacağı belirtilmiştir.

İnşaat sözleşmesi imzalanırken tarafların sözleşme aslını birden fazla düzenlemesi uygulamada çok fazla rastlanan bir durumdur. Çünkü sözleşmeyi imzalayan her iki taraf da ileride ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklarda ispat vasıtası olarak kullanmak amacıyla sözleşme aslının elinde bulunmasını ister. Her bir nüsha için ayrı ayrı vergi alınmasının tüm hukuki işlemler için geçerli olması bizim kanaatimize göre adaletsiz bir uygulamadır. Çünkü sözleşme kâğıdının birden fazla

<sup>1</sup> ARDIÇ Oğuzhan, ERSOL Emel, "Borçlar Hukuku", Agon Bilgi Akademisi, Ankara, 2007, s.159

düzenlenmesi, tarafların bunu nüsha olarak kullanmak isteğinden değil, ileride ispat vasıtası olarak kullanma düşüncesindedir. Danıştay da birden fazla düzenlenen nüshaların kullanım amaçları üzerinde durmuş ve taraflar için, suret mahiyetinde kullanılacak imzalı nüshaların birden fazlasının damga vergisine tabi tutulmasını, kâğıtların gerçek mahiyetine ters görmüştür.<sup>2</sup>

Taraflar arasında imzalanan inşaat sözleşmelerinde, sözleşmeye konulan imzaların birden fazla olması damga vergisinin tekrerrünü gerektirmez. Şu kadar ki, bir resmi daire veya gerçek veya tüzel kişi adına sözleşmelere konulan birden fazla imza bir imza hükmündedir. Birden fazla kişi tarafından imza edilen inşaat sözleşmelerine ait damga vergisi ve cezanın tamamından imza edenler müteselsilen sorumludurlar. Bunlar arasında vergiden müstesna olanların bulunması damga vergisinin noksan ödenmesini gerektirmez.

DVK'nun 14. maddesinin ikinci fıkrasında belirtildiği üzere; "Belli bir parayı ihtiva eden mukavelenamelerin değiştirilmesi halinde artan miktar aynı nispette vergiye tabidir. Bunların devri halinde aslından alınan verginin dörtte biri alınır."

Belli bir bedel üzerinden imzalanan inşaat sözleşmesinin değiştirilmesi sonucu, eğer sözleşme metninde yer alan bedel artıyorsa, artan miktar aynı oranda damga vergisine tabi olur. Örneğin, 1.000.000,00-TL (KDV hariç) bedel ile imzalanan bir inşaat sözleşmesi üzerinden (1.000.000,00\_0,00825=) 8.250,00-TL damga vergisi hesaplanmış ve taraflar bu bedeli vergi dairesine yatırmışlardır. Daha sonra inşaat işini yüklenen taraf, iş sahibinin isteği üzerine inşaatın

dekapaj işini de yapmaya başlamış ve sözleşme metninde yer alan bedel 1.200.000-TL olarak değiştirilmiştir. Taraflar, sözleşme metnindeki artan 200.000-TL üzerinden hesaplanan (200.000,00\_0,00825=) 1.650,00-TL tutarındaki damga vergisini vergi dairesine yatırmak zorundadırlar. Eğer inşaat sözleşmesini imzalayan taraflarda bir değişiklik meydana geliyorsa DVK'nun devir ile ilgili hükümleri uygulanır. Buna göre; devralan taraf, sözleşme aslı üzerinden daha önce hesaplanmış olan damga vergisinin dörtte birini ödemekle mükelleftir. Yukarıdaki örnekten hareket edildiğinde, toplamda (8.250,00+1.650,00=) 9.900,00-TL damga vergisi ödenmiş olan bu inşaat sözleşmesinin bir tarafı değişecek olursa, devralan taraf (9.900,00/4=) 2.475,00-TL olarak hesaplanan damga vergisini vergi dairesine yatırmak zorundadır.

DVK'nun 14.maddesinin üçüncü fıkrasında; "mukavelenamelerin müddetinin uzatılması halinde aynı miktar veya nispette vergi alınır" hükmü yer almaktadır. Süre uzatımına bağlı olarak nispi esasta vergileme yapılması için, süre uzatımı sonucunda ilave olunan veya tekrerr eden bir meblağın ortaya çıkması şarttır.<sup>3</sup>

Sayıştay Genel Kurulunca alınan 1972 tarih ve 3624/2 sayılı bir kararın sonuç kısmında: "Sürenin uzatılması ile sözleşmenin tekrerrü veya bir iş ilavesi meydana geliyor ve bu artış belli ya da hesap edilebilir bir meblağa tekabül ediyorsa, bu meblağ üzerinden ve sözleşmeye uygulanmış bulunan oranda nispi damga vergisi; aksi takdirde, sözleşmeden alınmış olan miktarda maktu damga vergisi alınması gerekmektedir" denilmiştir.

<sup>2</sup> GÜNDÜZ Ferhat, "Kamu İdareleri ile Kişiler Arasında Yapılan Sözleşmelere Ait Nüshaların Tamamı Damga Vergisine Tabi Olacak mı?" Yaklaşım Dergisi, Sayı:166, 2006, s.181

<sup>3</sup> AKSOYOĞLU Volkan, "Sözleşmelerin Değiştirilmesi, Devri ve Süre Uzatımlarında Damga Vergisi Uygulaması", Maliye Postası Dergisi, Sayı: 670, 2008, s.89

İşi yüklenen taraf (müteahhit), inşaat sözleşmesinde yer alan süre içerisinde inşaatı bitiremezse karşı taraftan sözleşme süresinin uzatılmasını talep edebilir. Sözleşme süresinin bu nedenden dolayı uzatılması sonucunda ilave olunan veya tekerrür eden bir meblağ ortaya çıkmadığı için, tekrar aynı nispette damga vergisi alınması da yanlış bir uygulama olurdu. Bu nedenle, Sayıştay Genel Kurulunca alınan karar örneğine katılıyor ve bu gibi süre uzatımları sonucu damga vergisi alınmaması gerektiği düşüncesinin doğru olduğu kanaatindeyiz.

### 3-İNŞAATLARLA İLGİLİ İHALE KARARLARINDA DAMGA VERGİSİ

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli 1 Sayılı Tablo'nun II bölümünün ikinci kısmında belirtildiği üzere; ihale kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğine haiz kurumların her türlü ihale kararları binde 4,95 oranında damga vergisine tabidir. İhale kararları için söz konusu tabloda maktu bir tutar öngörülmemiştir. DVK'nun "Belli Bir Parayı Gösterme Mecburiyeti" başlıklı 11. maddesinde ihale kararları yer almadığı halde, 1 sayılı tabloda ihale kararları için sadece nispi vergi oranının yer alması, ihale kararlarında mutlaka belli bir bedel gösterme zorunluluğunu da beraberinde getirmiştir.

Söz konusu edilen ihale kararları, bu amaçla oluşturulan komisyonlar tarafından alınan ve ihalenin hangi istekli üzerinde bırakıldığını gösteren kararlardır. Bu kararlar yetkili makamın onaylanmasıyla geçerlilik kazanırlar ve onayın yapıldığı

anda damga vergisini doğuran olay meydana gelmiş olur<sup>4</sup>.

Bu kanunda yazılı resmi daireden maksat ise; genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köylerdir. Buna göre; **ihale kanununa tabi olsun veya olmasın, resmi daireler veya kamu tüzel kişiliğine haiz kurumlar tarafından yapılan ve inşaat taahhüt işleri ile ilgili her türlü ihale kararları binde 4,95 oranında damga vergisine tabidir.** İhale kararı yetkili makamın onaylanmasıyla geçerlilik kazanır ve onayın yapıldığı anda damga vergisini doğuran olay meydana gelmiş olur. Söz konusu verginin mükellefi, ihale üzerine kalan müteahhittir.

### 5-MÜTEAHHİTLERE YAPILAN HAKEDİŞ ve AVANS ÖDEMELERİNDE DAMGA VERGİSİ

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli 1 Sayılı Tablo'nun IV/a bölümünde belirtildiği üzere; resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler (avans olarak yapılanlar dahil) nedeniyle, kişiler tarafından resmi dairelere verilen ve belli parayı ihtiva eden makbuz ve ibra senetleri ile bu ödemelerin resmi daireler nam ve hesabına, kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledilmesini veya emir ve havalelerine tediyelerini temin eden kağıtlar binde 8,25 oranında damga vergisine tabidir.

Damga vergisine konu olan evrak hakediş raporları olmayıp, bu raporlara dayanılarak ödenen istihkakları tevsik için ödemeyi yapan daireye verilen makbuz niteliğindeki şerhler ya da belgelerdir<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> VURAL Murat, "İhale Kararlarında Damga Vergisi Açısından Özellikli Bir Durum", Yaklaşım Dergisi, Sayı:166, 2004, s.144

<sup>5</sup> ÇELİK Abdullah, "Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Damga Vergisi Uygulaması", Vergi Dünyası, Sayı:246, 2002 s.55

DVK'nun "İstihkaktan Kesinti Şekliyle Ödeme" başlıklı 19. maddesine göre; genel ve özel bütçeli dairelerle il özel idareleri ve belediyeler, bankalar, iktisadi kamu teşekkülleri ile bunların iştirakleri ve müesseseleri ve benzeri teşekkül, iştirak ve müesseselerin ödemelerinde kullanılan ve nispi vergiye tabi bulunan makbuzlarla bu mahiyetteki kâğıtlara ait vergilerin; bu ödemelerin yapılması veya avans suretiyle yapılan ödemelerde avansın itası sırasında ilgili daire ve müesseseler tarafından istihkaktan kesinti yapılması şekliyle ödenmesine Maliye Bakanlığınca izin verilebilir.

Buna göre; **resmi daireler tarafından, müteahhitlere hakediş veya avans adı altında bir ödeme yapılması halinde; söz konusu daireler yapacakları bu ödemeler üzerinden binde 8,25 oranında damga vergisi kesintisi yapmaktadırlar.**

Eğer iş sahibi özel bir kişi veya kuruluş ise; bu kişi veya kuruluşların müteahhitlere yaptıkları avans ödemeleri DVK'na ekli 1 Sayılı Tablo'nun IV/b bölümünde belirtildiği üzere binde 6,6 oranında damga vergisine tabidir.

Hakediş tutarlarında gösterilen KDV, taahhüt edilen işin ya da verilen hizmetin bir bedeli olmadığı ve damga vergisi matrahına dahil edilmesi halinde verginin vergilendirilmesi gibi bir sonucu doğuracağı için nispi damga vergisinin hesaplanmasında dikkate alınmaz.

## 6-SONUÇ

Damga vergisinin konusu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun (DVK) birinci maddesinde açıklandığı üzere, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlardır. İnşaat işleri kapsamında düzenlenen bir takım kâğıtlar da söz konusu tabloda yer almaları nedeniyle damga vergisine tabidir. Bu çalışmada; inşaat işleri nedeniyle düzenlenen

inşaat sözleşmeleri, resmi daireler tarafından alınan inşaat işleri ile ilgili ihale kararları, müteahhitlere yapılan hakediş ve avans ödemelerinin hangi şartlarda damga vergisinin konusuna girdiği ve vergilendirme koşulları kanun maddelerine dayanarak açıklanmaya çalışılmıştır.

İnşaat işleri nedeniyle imzalanan sözleşmeler, nispi veya maktu olarak damga vergisine tabi tutulabilmektedir. Nispi vergide, kâğıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kâğıtlarda yazılı belli para, maktu vergide kâğıtların mahiyetleri esastır. Belli bir belli bir bedeli ihtiva eden inşaat sözleşmelerinde Damga Vergisi, KDV hariç tutarla ekli (1) sayılı tabloda gösterilen oranın (binde 8,25) çarpılması suretiyle hesaplanır. Belli bir bedeli ihtiva etmeyen inşaat sözleşmelerinden ise 27,90 TL damga vergisi alınır. İhale kanununa tabi olsun veya olmasın, resmi daireler veya kamu tüzel kişiliğine haiz kurumlar tarafından yapılan ve inşaat taahhüt işleri ile ilgili her türlü ihale kararları binde 4,95 oranında damga vergisine tabidir. İhale kararı yetkili makamın onaylamasıyla geçerlilik kazanır ve onayın yapıldığı anda damga vergisini doğuran olay meydana gelmiş olur. Resmi daireler tarafından, müteahhitlere hakediş veya avans adı altında bir ödeme yapılması halinde ise; söz konusu daireler yapacakları bu ödemeler üzerinden binde 8,25 oranında damga vergisi kesintisi yapmaktadırlar. Eğer iş sahibi özel bir kişi veya kuruluş ise; bu kişi veya kuruluşların müteahhitlere yaptıkları avans ödemeleri DVK'na ekli 1 Sayılı Tablo'nun IV/b bölümünde belirtildiği üzere binde 6,6 oranında damga vergisine tabidir.

Damga vergisinin ödenmesinden sorumlu olanlar, DVK'ndaki özellikli haller dışında damga vergisini makbuz karşılığı ödemek zorundadırlar. Resmi daireler tarafından müteahhitlere yapılan hakediş ve avans ödemeleri istihkaktan

kesinti suretiyle, özel iş sahiplerinin yaptığı avans ödemeleri ise düzenlenen makbuza basılı damga koymak suretiyle ödenir.

**KAYNAKÇA**

AKSOYOĞLU Volkan, "Sözleşmelerin Değiştirilmesi, Devri ve Süre Uzatımlarında Damga Vergisi Uygulaması", Maliye Postası Dergisi, Sayı:670, 2008

ARDIÇ Oğuzhan, ERSOL Emel, "Borçlar Hukuku", Agon Bilgi Akademisi, Ankara 2007

ÇELİK Abdullah, "Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Damga Vergisi Uygulaması", Vergi Dünyası, Sayı:246, 2002

GÜNDÜZ Ferhat, "Kamu İdareleri ile Kişiler Arasında Yapılan Sözleşmelere Ait Nüshaların Tamamı Damga Vergisine Tabi Olacak Mı?", Yaklaşım Dergisi, Sayı:166, 2006

VURAL Murat, "İhale Kararlarında Damga Vergisi Açısından Özellikli Bir Durum", Yaklaşım Dergisi, Sayı:166, 2004

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu

30 Seri No'lu Damga Vergisi Genel Tebliği