



KAMULAŞTIRMA BEDELLERİNİN ÖDENMESİ SIRASINDA DÜZENLENEN KÂĞITLARIN DAMGA VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

UĞUR UĞURLU (*)

1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere kamulaştırma, devlet veya kamu tüzel kişilerin, kamu yararının gerektirdiği hallerde, karşılığını peşin ödemek şartıyla, özel mülkiyette bulunan taşınmaz malların tamamına veya bir kısmına el konulması veya üzerinde irtifak hakkı tesis edilmesi işlemidir.

Kamulaştırma işlemleri 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu¹ çerçevesinde yürütülmektedir. Kamulaştırmanın tapuya tescili malikin rızasıyla olabileceği gibi mahkeme kararı ile de yapılabilmektedir. Kamulaştırılacak taşınmaz gerek malikin rızasıyla gerekse de mahkeme kararı ile olması durumunda 2644 sayılı Tapu Kanunu'nun² 26'ncı maddesine göre taşınmaz ilgili kamu kurumu adına tescil edilmektedir.

Bu yazımızda devlet veya kamu tüzel kişileri lehine yapılan kamulaştırma işlemlerine ilişkin düzenlenen kâğıtlar ile kamulaştırma bedelinin ilgisine ödenmesi sırasında düzenlenen kâğıtların damga vergisine tabi olup olmadığı hususunu açıklamaya çalışacağız.

2- KAMU KURUMLARI TARAFINDAN DÜZENLENEN KÂĞITLARIN DAMGA VERGİSİ YÖNÜNDEN VERGİLENDİRİLMESİ

Bilindiği üzere 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun³ 1'inci maddesinde damga vergisinin konusu açıklanmıştır. Söz konusu maddede; Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olduğu belirtiltikten sonra maddenin ikinci fıkrasında; bu kanunda yer alan kâğıt teriminin, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak

(*) Vergi Müfettişi

¹ 08.11.1983 Tarih Ve 18215 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

² 29.12.1934 Tarih Ve 2892 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

³ 11.07.1964 Tarih Ve 11751 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

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 ettiği belirtilmiştir.

Diğer taraftan Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda yer alan vergiye tabi kâğıtların bir kısmı vergiden istisna edilmiştir. Damga Vergisinden istisna edilen bu kâğıtlar ise yine Damga Vergisi Kanunu'na ekli (2) sayılı tabloda belirtilmiştir.

Damga Vergisi Kanunu' nun 3'üncü maddesinde ise damga vergisinin mükellefi açıklanmıştır. Söz konusu maddede damga vergisinin mükellefinin Kanuna ekli (1) sayılı listede yer alan veya bunların yerine geçen kâğıtları imza edenler olduğu belirtildikten sonra maddenin devamında resmi dairelerle şahıslar arasında düzenlenen kâğıtların vergisini şahısların ödeyeceği belirtilmiştir.

Resmi daireler ifadesi ile ne kastedildiği ise Damga Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinde açıklığa kavuşturulmuştur. Söz konusu maddede resmi daireden maksadın, genel ve özel bütçeli idareler⁴, il özel idareleri, belediyeler ve köyler olduğu, bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerin ise resmi daire sayılmayacağı belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan açıklamalarımızdan anlaşılacağı üzere resmi daire kapsamına giren kamu kurumları tarafından yapılacak kamulaştırma işlemleri sırasında düzenlenen kâğıtlara ait damga

vergişi “resmi dairelerle şahıslar arasında düzenlenen kâğıtların vergisini şahısların ödeyeceği” hükmü gereğince kamulaştırmaya taraf olan gerçek kişi veya kurum tarafından ödenecektir.

3- KAMULAŞTIRMA BEDELLERİNİN

DAMGA VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Her ne kadar kamu kurumları tarafından yapılacak kamulaştırma işlemleri sırasında düzenlenen kâğıtlar, Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda yer alan kâğıtlardan ise vergiye tabi olacak ise de Damga Vergisi Kanunu'na ekli (2) sayılı Cetvelin I/A-9. pozisyonunda “resmi daireler lehine yapılan kamulaştırmalarda düzenlenen kâğıtların” damga vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir.

Söz konusu hükümden anlaşılacağı üzere resmi daireler lehine yapılan kamulaştırmalarda düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden istisna edilmiştir. Yalnız burada dikkat edilecek önemli husus damga vergisi istisnasından yararlanılabilmek için kamulaştırmayı yapacak idarenin resmi daire kapsamına giren bir kurum olması gerekliliğidir.

Resmi daire tanımı içinde yer alan belediye, il özel idareleri ve köyler ile ilgili bir tereddüt bulunmamakla birlikte tereddüt edilen husus 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda⁵ belirtilen genel ve özel bütçeli idarelere bağlı kuruluşların resmi daire kapsamına girip girmediğidir.

⁴ Genel ve Özel Bütçeli Daire ve İdareler tanımı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu' nun da yapılmıştır. Buna göre **Genel Bütçe:** Devlet tüzel kişiliğine dâhil olan ve 5018 sayılı Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesi olarak tanımlanmış iken **Özel Bütçe:** bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen ve 5018 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesi olarak tanımlanmıştır.

⁵ 24.12.2003 Tarih Ve 25326 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

Vergi idaresi tarafından verilen birçok muktezada⁶ genel ve özel bütçeli idarelere bağlı olan idarelerin ayrı bir tüzel kişilik ve iktisadilik vasıflarının her ikisinden birine haiz olmayan kuruluşların resmi daire olduğu, ayrı bir tüzel kişilik ve iktisadilik vasıflardan her ikisine de sahip olan kurumlar ise resmi daire kapsamına girmediğidir.

Makale konumuza dönersek, Damga Vergisi Kanunu'na ekli (2) sayılı Cetvelin I/A-9. bölümünde yer alan "resmi daireler lehine yapılan kamulaştırmalarda düzenlenen kâğıtlar" ifadesi kapsamına kamulaştırma bedelinin ödenmesi sırasında düzenlenen kâğıtlarında girip girmediği hususu açık değildir.

Önceleri Maliye Bakanlığı vermiş olduğu muktezalarda⁷ kamulaştırma bedellerinin ödenmesinin kamulaştırma işlemi ile ilgili olmadığı, bedel ödenmesi işleminin kamulaştırma işlemi bittikten sonra yapılan bir işlem olduğu, bu nedenle kamulaştırma bedellerinin ödenmesi sırasında damga vergisi kesintisinin yapılması gerektiğini belirtmiştir. Ancak mükelleflerce konunun yargıya taşınması üzerine Danıştay tarafından verilen ve müstakar hale gelen kararlarda kamulaştırma bedellerinin ödenmesi sırasından düzenlenen kâğıtlarında "resmi daireler lehine yapılan kamulaştırmalarda düzenlenen kâğıtlar" ifadesi kapsamına girmesi gerektiği belirtmiştir.

Yargı kararlarının müstakar hale gelmesi üzerine Maliye Bakanlığı yayınladığı bir tamim yazı-

sında⁸; *"kamulaştırma bedellerinin ödenmesi sırasında düzenlenen kâğıtların daha önce damga vergisine tabi tutulduğu, ancak bu konu ile ilgili olarak idari yargı mercilerince özellikle Danıştay'ca idare aleyhine alınan ve müstakar hale gelen kararlarda, resmi daireler lehine yapılan kamulaştırmalar sonucu ortaya çıkan kamulaştırma bedelleri ile açılan tezyidi bedel davaları sonucunda tespit edilen bedellerin hak sahiplerine ödenmesi sırasında damga vergisi kesintisi yapılmayacağına hükme bağlandığı belirtilerek, bundan böyle kamulaştırma ve tezyidi bedellerin ödenmesi sırasında düzenlenen kâğıtların da damga vergisine tabi tutulmamasının Bakanlıkça uygun görüldüğü"* şeklinde açıklama yapılmıştır.

Maliye Bakanlığı tarafından yukarıda yer alan tamim ile yapılan açıklama sonrasında Vergi İdaresi tarafından verilen muktezalarda kamulaştırma bedellerinin ödenmesi sırasında damga vergisi kesintisi yapılmaması gerektiği belirtilmiştir. Konuyla ilgili iki önemli muktezanın ilgili bölümleri şöyledir.

Yine Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada⁹ *"...Damga Vergisi Kanunu'na ekli (2) sayılı tablonun "I-Resmi işlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün A/9 fıkrasında, "Resmi daireler lehine yapılan istisnalarla düzenlenen kâğıtların damga vergisinden istisna edileceği hükme bağlanmıştır. Bu itibarla, resmi daireler lehine yapılan kamulaştırma işlemlerine ilişkin düzenlenen kâğıtların, Damga Vergisi Kanu-*

⁶ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.09.2008 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.16.16.02-320-08-/1608 Sayılı Muktezası, Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.06.2009 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.42.16.01 KVV-2-1178 Sayılı Muktezası, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.05.2007 Tarih Ve DMG:031-544/1334 Sayılı Muktezası

⁷ Maliye Bakanlığı'nın 26.04.1996 Tarih Ve B.07.0.GEL.0.62/6226-9-38/18050 Sayılı Muktezası

⁸ Maliye Bakanlığı'nın 08.08.2000 Tarih ve 37201 Sayılı Tamimi

⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 11.11.2009 Tarih ve B.07.1.GİB.0.02.62/6226-9-55/106245 Sayılı Muktezası

nu'na ekli (2) sayılı tablonun I/A-9 bölümü hükümü gereğince damga vergisinden istisna edilmesi, kamulaştırma bedelinin ilgisine ödenmesi sırasında düzenlenen kâğıtların ise 08.08.2000 tarihli ve 37201 sayılı tamim yazımızda yapılan açıklamalar çerçevesinde damga vergisi istisnasından yararlanması gerekmektedir." şeklinde açıklama yapılmıştır.

Izmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada¹⁰ "Konuyla ilgili olarak Bakanlığımızca yayımlanan 08.08.2000 tarih ve 37201 sayılı yazıda; resmi daireler lehine yapılan kamulaştırma işlemlerine ilişkin düzenlenen kâğıtlar, kamulaştırma bedellerinin ilgisine ödenmesi sırasında düzenlenen kâğıtlar da dahil olmak üzere anılan Kanuna ekli (2) sayılı tablonun I/A-9 fıkrası hükmü gereğince damga vergisinden istisna edilmesi gerektiği, bildirilmiştir. Buna göre, şahzınıza ait bahse konu arsa niteliğindeki taşınmazınızın kamulaştırma bedeline ilişkin tarafınıza yapılacak ödeme tutarı üzerinden Damga vergisi kesintisi yapılmaması gerekmektedir." şeklinde açıklama yapılmıştır.

Yukarıda yer alan tamim ve muktezalardan anlaşılacağı üzere Damga Vergisi Kanunu'na ekli (2) sayılı cetvelde yer alan "resmi daireler lehine yapılan kamulaştırmalarda düzenlenen kâğıtlar" istisna maddesi kapsamına kamulaştırma bedelinin ödenmesi sırasında düzenlenen kâğıtlar da girmektedir.

4- SONUÇ

Makalemizde de açıkladığımız üzere Damga Vergisi Kanunu'na ekli (2) sayılı tablonun "I-Resmi işlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün A/9

fıkrasında, "Resmi daireler lehine yapılan kamulaştırmalarda düzenlenen kâğıtlar"ın damga vergisinden istisna olduğu belirtilmiş, fakat istisna maddesi kapsamına kamulaştırma bedellerinin ödenmesi sırasında düzenlenen kâğıtlarında girip girmediği konusundan tereddüt yaşanmıştır.

Maliye Bakanlığı'nın 08.08.2000 tarih ve 37201 sayılı tamim yazısında, kamulaştırma bedellerinin ödenmesi sırasında düzenlenen kâğıtların daha önce damga vergisine tabi tutulduğu, ancak konu ile ilgili olarak idari yargı mercilerince özellikle Danıştay'ca idare aleyhine alınan ve müstakar hale gelen kararlarda, resmi daireler lehine yapılan kamulaştırmalar sonucu ortaya çıkan kamulaştırma bedelleri ile açılan tezyidi bedel davaları sonucunda tespit edilen bedellerin hak sahiplerine ödenmesi sırasında damga vergisi kesintisi yapılmayacağına hükme bağlandığı belirtilerek, bundan böyle kamulaştırma ve tezyidi bedellerin ödenmesi sırasında düzenlenen kâğıtların da damga vergisine tabi tutulmayacağı belirtilmiştir.

Bu nedenle Damga Vergisi Kanunu' na ekli (2) sayılı cetvelde yer alan "resmi daireler lehine yapılan kamulaştırmalarda düzenlenen kâğıtlar" istisna maddesi kapsamına kamulaştırma bedelinin ödenmesi sırasında düzenlenen kâğıtlar da girmektedir.

¹⁰ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 22.10.2009 Tarih ve DMG:031-1435/2633 Sayılı Muktezası