



KİRA ALACAĞININ KİRACIYA OLAN BORCA MAHSUP EDİLMESİ ŞEKLİNDE DÜZENLENEN KİRA KONTRATLARINDA VERGİ SÜRPRİZİ

Volkan AKSOYOĞLU^(*)

1 - GİRİŞ

Günümüzde ticari hayatta alacak ve borçların karşılıklı mahsup edilmesi uygulaması sıkça yapılan bir uygulamadır. Bu uygulamanın bir benzeri de kiralayanın kiracıya borçlu olduğu durumlarda meydana gelmektedir. Bu şekilde kiralayanın kiracıya borçlu olduğu durumlarda taraflar düzenlenen kira kontratına bir hüküm ekleyerek kiralayanın kiracıya olan borcunun kira alacağından mahsup edilmesi şeklinde ödenmesi yolunu tercih edebilirler.

Bizde bu yazımızda bu şekilde uygulamada kiracı ile kiralayan arasında karşılıklı ve aynı nitelikteki alacakların takasını içeren kira kontratlarının damga vergisi uygulaması karşısında hangi mahiyette olacağını, bu tür kontratların vergiye tabi olup olmadığını, vergiye tabi ise hangi oranda vergiye tabi olması gerektiğini açıklamaya çalışacağız.

2- KİRA ALACAĞININ KİRACIYA OLAN BORCA MAHSUP EDİLMESİ ŞEKLİNDE DÜZENLENEN KİRA KONTRATLARININ MAHİYETİ

2.1- Damga Vergisinde Genel Olarak Kâğıtların Mahiyetinin Tespiti

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun¹ "Kâğıtların Mahiyetlerinin Tayini" başlıklı 4'üncü maddesinde " Bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılır ve buna göre tabloda yazılı vergisi bulunur.

Kâğıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının tazammun 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.

^(*) Vergi Müfettişi

¹11/07/1964 tarih ve 11751 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Söz konusu hükümlerden anlaşılacağı üzere damga vergisine tabi kağıtlarda belli paranın tayininde öncelikle bu kağıtlarda açıkça gösterilen işlem bedeline bakılacak eğer bu bedel açık bir şekilde belirtilmiş ise damga vergisi hesaplaması bu bedel üzerinden yapılacaktır. Eğer bu bedel açık bir şekilde belirtilmemiş fakat bu kağıtta başka bir kağıda atıf yapılmış ise ve atıf yapılan kağıtlarda belli bir para tutarı yer alıyor ise bu tutarlar üzerinden yapılacak hesaplamalara göre bulunacak bedel üzerinden damga vergisi hesaplanacaktır.

Bir diğer ifadeyle damga vergisine tabi kağıtlarda yer alan verginin hesabında esas alınacak meblağın özel olarak belirtilmemiş olması, bu kağıttan vergi alınmayacağı anlamına gelmemekte, meblağın özel olarak belirtilmediği bu kağıtlarda başka bir kağıda atıf yapılmışsa, atıf yapılan kağıdın hükümlerine göre hesaplama yapıp damga vergisi ödenecektir.

Örneğin içeriğinde sözleşmenin bütün unsurlarını taşıyan ve özünde sözleşme olan bir kağıdın başlığında tutanak yazabilir. Bu nedenle sadece başlığında tutanak yazıyor diye kağıt sözleşme vasfını yitirmemektedir. Bu yüzden şekli kanunlarda tayin edilmemiş olan kağıtlara ilişkin damga vergisinin tespitinde mahiyetindeki yazılara ve düzenleyenlerin o kağıdı düzenlemelerindeki maksadına bakılarak karar verilmesi gerekmektedir.

Nitekim Danıştay 7' inci dairesi vermiş olduğu bir kararında² "...banka müşterisi tarafından imzalanarak bankaya verilen ve forward işlemlerine dayanak teşkil eden belgede karşılıklı ta-

ahhütlerde bulunduğu ve vaadedilen işlemlerin yerine getirilmemesi durumunda, müşteri açısından ağır müeyyidelerin öngörüldüğü göz önünde bulundurulduğunda, sözü edilen belge, başlığında "teklifname" olarak adlandırılmış olsa da mahiyeti itibarıyla gerçekte bir taahhütname olduğu açıktır. Bu sebeple bir taahhütname olan kağıdın nispi damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir." şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Yine İstanbul Defterdarlığı tarafından verilen bir muktezada uzlaşma tutanaklarının sulhname olarak değerlendirilerek damga vergisine tabi tutulması gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir. Söz konusu muktezada³ "...avukatlık kanununa göre düzenlenecek olan ve ilam hükmünde sayılan uzlaşma tutanaklarının 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu' na ekli (1) sayılı tablonun 1/5 pozisyonu gereğince tahkimname ve sulhname olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, belli parayı ihtiva edenler için binde 7,5 nispetinde belli bir parayı ihtiva etmeyenlerin ise TL maktu olarak damga vergisine tabi tutulması icabetmektedir." şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Örneğin protokol; Damga Vergisi Kanunu' na ekli (1) sayılı tabloda yer almadığından damga vergisine tabi değildir ama söz konusu protokol mahiyeti itibarıyla bir 'sözleşme' niteliği taşıyorsa, Damga Vergisi Kanunu' na ekli (1) sayılı tablonun '1-Akitlerler İlgili Kağıtlar' başlıklı bölümünde belli bir parayı ihtiva eden mukavelenemelerin binde 8,25 oranında damga vergisine tabi olacağı hükmü gereği de söz konusu protokol damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

² Danıştay 7. Dairesinin 08.12.1998 Tarih ve E;1998/574, K;1998/4374 Sayılı Kararı

³ İstanbul Defterdarlığının 07.09.2001 Tarih ve B.07.4.DEF.0.34.12.2-10-7442 (4874) Sayılı Muktezası

**2.2- Kiralamadan Doğan Alacağın
Borca Mahsup Edilmesi Şeklinde****Düzenlenen Kira Kontratlarının Mahiyeti**

Yazımızın önceki bölümünde yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere bir kâğıdın mahiyetini tespit ederken kâğıdın üzerindeki mevcut yazılara ve düzenleyenlerin o kâğıdı düzenlemele-
rindeki maksadına bakılarak karar verilmesi gerekmektedir

Bilindiği üzere ticari hayatta alacak ve borçların karşılıklı mahsup edilmesi uygulaması sıkça yapılan bir uygulamadır. Bu uygulamanın bir benzeri de kiralayanın kiracıya borçlu olduğu durumlarda meydana gelmektedir. Bu şekilde kiralayanın kiracıya borçlu olduğu durumlarda taraflar düzenlenen kira kontratına bir hüküm ekleyerek kiralayanın kiracıya olan borcunun kira alacağından mahsup edilmesi şeklinde ödenme-
si yolunu tercih edebilirler.

Ancak kira bedelinin nakit ödeme şeklinde değil de kiracıya olan bir borca mahsup edilmesi şeklinde düzenlenmesi, kira kontratının vasfını kira sözleşmesinden çıkarmakta ve bu düzenlenen sözleşme genel bir sözleşme olarak kabul edilmektedir.

Uygulamada bu şekilde karşılıklı ve aynı nitelikteki alacakların takasını amaçlayan kira kontratlarının "genel sözleşme" olarak değerlendirilmesi nedeniyle bu tür kira kontratları binde 1,65 oranında değil, 'mukavelename' damga vergisi olan binde 8,25 oranında damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Noterler Birliği Tarafından Yayınlanan Bir Genelgede⁴ "Gelir İdaresi Başkanlığından ceva-

ben alınan ve Yönetim Kurulumuzun 28.08.2007 günlü toplantısında görüşülen 18.07.2007 tarih ve 063959 sayılı yazıda;

" İlgide kayıtlı yazınızın incelenmesinden, bir şirkete ait fabrika binası ve deponun, yıllık 20.000.-YTL bedelle 10 yıllığına başka bir şirketçe kiralandığı, kira sözleşmesinin özel şartlar bölümünde de, kiracı ile kiralayan arasında geçmişteki ticari muamelelerden kaynaklanan alacak nedeniyle kiracı şirket tarafından yürütül-
mekte olan sayılı icra takip dosyasındaki alacak için kiracı tarafından kiralayan aleyhine herhangi bir takip yapılmayacağı, ödenecek kira bedellerinin bu borçtan mahsup edileceği, kiralamanın belirtilen dönem sonuna kadar devam ettiği takdirde kiracı şirketin kira bedellerinin mahsubu sonrasında kalan alacağından da feragat edeceği belirterek sözleşmenin tabi olacağı damga vergisi ve harç hakkında Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmaktadır.

Bilindiği üzere, 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 42'nci maddesinde;

" Değer veya ağırlık ölçüsüne göre harca tabi işlemlerde (2) sayılı tarifede yazılı değer ağırlık esastır. Menkul ve gayrimenkul mallar hakkında alım satım taahhüt ve rehinle ilgili her nevi mukavele, senet ve kağıtlarda değer gösterilmesi mecburidir. Rehin bordroları hakkında bu hüküm uygulanmaz."denilmektedir.

Aynı Kanunun " Bir arada yapılan işlemler" başlıklı 46 ncı maddesinde de birbiriyle ilgili işlemlerin bir arada bulunması halinde en yüksek harç alınması gereken iş üzerinde harç alınacağı hükmüne yer verilmiştir.

⁴Noterler Birliğinin 06.09.2007 Tarih ve 45 Sayılı Genelgesi,
<http://www.tnb.org.tr/GenelgeDetay.aspx?TURU=GENELGE&ULAS=57616&K=>, Erişim:28/11/2011

Öte yandan, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olacağı; 2 nci maddesinde, vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve serhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve serhlerin de damga vergisine tabi olacağı; 6 ncı maddesinde, bir kağıtta toplanan akit ve işlemlerin birbirine bağlı ve bir asıldan doğma oldukları takdirde damga vergisinin, en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden alınacağı açıklanmıştır.

Mezkur Kanuna ekli (1) sayılı tablonun “ I-Akitlerle ilgili kağıtlar” başlıklı bölümünün A/1 fıkrasında belli parayı ihtiva eden sözleşmelerin binde 7,5 nispetinde damga vergisine tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, kiracı şirket ile kiralayan arasındaki hukuki ilişkinin kira sözleşmesi ile birlikte karşılıklı ve aynı nitelikteki alacakların takasını amaçlayan ve belli parayı içeren “genel sözleşme” olarak değerlendirilmesi gerektiğinden bu sözleşmenin, icra takip dosyasına konu olacak tutarı üzerinden nispi harca ve binde 7,5 nispetinde damga

vergisine tabi tutulması gerekmektedir.” denilmektedir.” şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

3- SON SÖZ

Bu yazımızda kiracı ile kiralayan arasında karşılıklı ve aynı nitelikteki alacakların takasını içeren kira kontratlarının damga vergisi uygulaması karşısında hangi mahiyette olacağını, bu tür kontratların vergiye tabi olup olmadığını, vergiye tabi ise hangi oranda vergiye tabi olması gerektiğini açıkladık.

Anlaşılabileceği üzere kiralayanın kiracıya borçlu olduğu durumlarda kiralayanın kiracıya olan borcunun kira alacağından mahsup edilmesi şeklinde ödenmesini öngören kira kontratları mahiyeti itibariyle “ belli parayı ihtiva eden genel sözleşme olarak kabul edilmekte ” ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’na ekli 1 sayılı tablonun I-A/1 bendine göre binde 8,25 oranında damga vergisine tabi tutulmaktadır.

Mükelleflerin ise ilerde böyle bir vergi sürprizi ile karşılaşmalarını için bu tür kira alacağının kiracıya olan borca mahsup edilmesi şeklinde kira kontratı düzenlemeleri halinde damga vergisini 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’na ekli 1 sayılı tablonun I-A/2 bendinde kira kontratları için belirlenen binde 1,65 oranına göre değil, I-A/1 bendindeki belli parayı içeren sözleşmeler için öngörülen binde 8,25 oranında hesaplayıp ödemeleri gerekir.