



## KİRA BEDELİNİN CİRO/HASILAT ÜZERİNDEN HESAPLANDIĞI KİRA KONTRATLARINDA DAMGA VERGİSİ UYGULAMASI

Uğur UĞURLU<sup>(\*)</sup>

### 1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tablonun "I.Akitlerle İlgili Kağıtlar" başlıklı bölümünün A/2 fıkrasında *kira mukavelenamelerinin (mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden) belli bir parayı ihtiva etmesi durumunda binde 1,65 oranında damga vergisine* tabi olduğu belirtilmiştir.

Son zamanlarda yaşanan ekonomik krize bağlı olarak kiracılar, kiralayanlara yüksek tutarda belli bir kira ödemek yerine hasılatın belli bir yüzdesini kira olarak vermek istemektedir. Bu nedenle son zamanlarda yapılan bir çok kira kontratında, kira bedeli cironun (hasılatın) belli bir yüzdesi şeklinde belirlenmektedir. Bizde makalemizde bu durumdaki kontratların damga vergisi karşısındaki durumunu açıklamaya çalışacağız.

### 2- KİRA KONTRATLARININ DAMGA VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Konuyla ilgili açıklamalarımıza geçmeden önce kira kontratlarının damga vergisi karşısındaki durumu ile ilgili bazı açıklamalara gerek vardır. Bu nedenle bu bölümde kısaca kira kontratlarında damga vergisi konusunu, vergiyi doğuran olayı, verginin mükellefini ve kontratın birden fazla düzenlenmesi halinde vergi uygulamasının nasıl olacağını anlattıktan sonra kira kontratına tekabül eden damga vergisinin nasıl beyan edilip ödeneceğini açıklayacağız.

#### 2.1- Kira Kontratlarında Damga Vergisinin Konusu

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun<sup>1</sup> 'Konu' başlıklı 1' inci maddesinde "Bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga Vergisine tabidir. Bu Kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalanmak veya

<sup>(\*)</sup> Vergi Müfettişi

<sup>1</sup> 11.07.1964 Tarih Ve 11751 Sayılı Resmî Gazetede Yayınlanmıştır.

imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan ( 16.7.2004-5228/59 s.k. ile değiştirilen ibare; Yürürlük: 31.07.2004 ) belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder.

Yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kâğıtlar, Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalandığı takdirde vergiye tabi tutulur." hükmü yer almaktadır.

Söz konusu hükümden anlaşılacağı üzere Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisinin konusuna girdiği belirtildikten sonra bu kâğıtların sahip olmaları gereken özellikler açıklanmıştır. Buna göre herhangi bir yazılı kâğıdın damga vergisine tabi olabilmesi için:

- Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tablo kapsamına girmesi,
- Kâğıdın herhangi bir hususu ispat veya belli etmesi özelliğine sahip olması,
- Kâğıdın yazılıp imzalanması veya imza yerine geçen bir işaret taşıması,
- Kâğıdın ibraz edilebilecek nitelikte olması, gereklidir.

Damga vergisinin konusu belirli işlemler olmayıp işlemler sonucu düzenlenen kâğıtlardır. Eğer yapılan işlemler sonucunda bir kâğıt düzenlenmemiş ise damga vergisinden söz etmek de mümkün olmayacaktır. Damga vergisinden söz edebilmek için ortada mutlaka bir kâğıt olması gerekmektedir. Bu nedenle ortada bir kâğıt yoksa veya bir kâğıdın varlığı ispatlanamıyorsa damga vergisinin de olması gerekmektedir.

Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tablonun "I.Akitlerle İlgili Kağıtlar" başlıklı bölümünün A/2 fıkrasında "kira mukavelenamelerinin (mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden) belli bir parayı ihtiva etmesi durumunda binde 1,65 oranında damga vergisine" tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Kira kontratları hem Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda yer almakta olup hem de belli bir hususu ispat veya belli etmek üzere ibraz edilebilecek bir belge vasfına sahiptir. Zira kira kontratı kiracı ve kiralayana hem borçlar yükleyen hem de haklar tanıyan iki taraflı bir sözleşmedir. Bu sözleşme ile taraflar haklarını mahkemede veya diğer ilgili kurumlarda savunabilecektir.<sup>2</sup> Ayrıca kira kontratları taraflarca imzalanarak yürürlüğe konulmaktadır.

Kira kontratları sadece nispi vergiye tabi tutulmuş, maktu vergiye tabi tutulmamıştır. Dolayısıyla içeriğinde belli para ihtiva etmeyen kira kontratları damga vergisine tabi olmayacaktır.

Kira kontratlarında damga vergisinin matrahı hesaplanırken mukavelename süresinin tamamı üzerinden matrahın hesaplanması gerekmektedir. Örneğin düzenlenen bir kira kontratında taşınmaz aylık 20.000.-TL den bir yıllığına kiralınmış ise bu kira kontratının damga vergisi 20.000.-TL X 12 = 240.000.-TL üzerinden binde 1,65 oranında hesaplanan 396,00.-TL olacak iken yıllık 200.000.-TL olmak üzere beş yıllığına yapılan kira sözleşmesinde damga vergisi, yıllık kira bedeli olan 200.000.-TL üzerinden değil beş yıllık kira bedeli olan 1.000.000.-TL üzerinden hesaplanması gerekmektedir.<sup>3</sup>

Kira kontratlarında damga vergisi hesaplamasının net kira bedeli üzerinden mi yoksa brüt tutar üzerinden mi hesaplanacağı da uygulamada oldukça tereddüt edilen bir konudur. Gayrimenkullerin

<sup>2</sup> UÇURLU, Uğur. "Kira Sözleşmelerinin Damga Vergisi Karşısındaki Durumu" Vergi Raporu Dergisi, Sayı:94, Temmuz/2007

<sup>3</sup> Maliye Bakanlığı yayımladığı 30 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliğ ve 1998/1 Sıra nolu Damga Vergisi İç Genelgesinde damga vergisinin KDV hariç tutar üzerinden hesaplanması gerektiği belirtilmiştir.

kiralınmasında, kira tutarının brüt olarak belirlenmesi ve bunun üzerinden de gerekli kesintilerin yapılması esastır. Ancak, özellikle son yıllarda, gayrimenkullerini kiralayanların, kiracı ile sözleşme yaparken, net kira tutarına göre talepte bulunduğu gözlemlenmektedir. Bu gelişmelerden dolayı kiralama olayında, dükkân, mağaza, depo, büro ve benzeri yerlerin kira tutarının “**net olarak**” belirlenmesi, son derece yaygın bir uygulamadır. Düzenlenen kira kontratlarında kiralayanın elde ettiği kira geliri nedeniyle ödemesi gereken gelir (stopaj) vergisine ilişkin tutarın da kiracı tarafından ödeneceği hususuna yer verilmesi halinde, bu tutar kira bedelinin bir unsuru olacağından damga vergisi matrahının brüt kira bedeli olması gerekmektedir. Kiranın net olarak belirlendiği durumlarda, kiracının “**netten brüte giderek**” kiranın gayrisafi tutarını hesaplaması gerekmektedir.<sup>4</sup>

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada<sup>5</sup> “... arasında imzalanan kira sözleşmesinin tapu siciline şerh edilmesinin istenildiği belirtilerek, şerh işleminde uygulanacak damga vergisi ve harcın net kira bedeli üzerinden mi yoksa tespit edilecek brüt kira bedeli üzerinden mi hesaplanacağı hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

...Diğer taraftan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde tevkifat yapmakla yükümlü olanlar sayılmış, aynı maddenin 5/a bendi uyarınca 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiralınması karşılığında yapılan ödemelerden istihkak sahiplerinin, gelir vergilerine mahsuben %20 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre yazınız ekinde ...arasında imzalanan kira sözleşmesinin incelenmesinden, kira sözleşmesinin net tutar üzerinden düzenlendiği anlaşılmış olup, kira sözleşmelerinde damga vergisi ve harcın hesaplanmasında brüt bedelin esas alınması gerekmektedir.” şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

## 2.2- Kira Kontratlarında Damga Vergisini Doğuran Olay

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun<sup>6</sup> 19' uncu maddesinde vergiyi doğuran olay “Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vuku veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.” şeklinde tanımlanmıştır.

Diğer taraftan Damga Vergisi Kanunu'nun 1' inci maddesinde “Bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga Vergisine tabidir. Bu Kanundaki kağıtlar 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.” hükmü yer almaktadır

Bu hükümlerden hareketle damga vergisinde vergiyi doğuran olay Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda yer alan kağıtların tanzim edilmesidir. Bir diğer ifadeyle vergiye tabi kağıtların düzenlenmesi, yazılıp imzalanması damga vergisinde vergiyi doğuran olaydır. Bu çerçevede, yazılıp imzalanan veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenerek herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan kağıtlarda damga vergisi açısından vergi alacağı doğacaktır.<sup>7</sup>

<sup>4</sup> UĞURLU, Uğur. “Kiralanan Taşınmaza Tapu Kayıtlarında Kira Şerhi Konulması Durumunda Damga Vergisi Uygulaması” Vergi Raporu Dergisi, Sayı:149, Şubat/2012

<sup>5</sup> Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 18.02.2008 Tarih Ve B.07.1.GİB.04.99.16.02/2-Muk/205 (4263) Sayılı Muktezası

<sup>6</sup> 04.01.1961 Tarih Ve 10705 Sayılı Resmî Gazetede Yayınlanmıştır.

<sup>7</sup> UĞURLU, Uğur. “İptal Edilen Kamu İhaleleri Nedeniyle Daha Önceden Ödenen Damga Vergilerinde İade Sorunu” Vergi Ve Muhasebeci İle Diyalog Dergisi, Haziran 2008

Bu nedenle kira kontratları taraflarca düzenlenip imzalandıktan sonra damga vergisi açısından vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir

### 2.3- Kira Kontratlarında Verginin Mükellefi

Damga Vergisi Kanunu'nun '**Mükellef**' başlıklı 3' üncü maddesinde damga vergisinin mükellefi açıklanmıştır. Söz konusu madde de "*Damga Vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir.*

*Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların Damga Vergisini kişiler öder.*

*Yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik veya konsolosluklarda düzenlenen kağıtların vergisini, Türkiye'de bu kağıtları resmi dairelere ibraz eden, üzerlerinde devir veya ciro işlemleri yapanlar veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalananlar öderler. Ancak bunlardan ticari veya mütedavil kağıt mahiyetinde bulunanların vergisini, bunları en evvel satan veya kabul veya başka suretle kullanan kişiler öderler."* hükmü yer almaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 8' inci maddesine göre mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek ve tüzel kişilerdir.

Damga Vergisi Kanunu'nun 3' üncü maddesine göre damga vergisinin mükellefi Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan veya bunların yerine geçen kâğıtları imza edenlerdir. Bu nedenle kira kontratlarında damga vergisinin mükellefi kira sözleşmesini imzalayan kiracı ve kiralayandır. Dolayısıyla kira kontratında imzası olmayanlar verginin mükellefi olmayacaklardır. Örneğin kira kontratında ismi olan fakat imzası olmayan kişi bu kağıtta imzası olmaması nedeniyle mükellef olmayacaktır.<sup>8</sup>

Diğer taraftan kira kontratında kiracı ve kiralayan haricinde kefil olması durumunda damga vergisinin mükellefi kiracı, kiralayan ve kefil olacaktır. Kira kontratında imzası olan üç kişi de verginin eksiksiz bir şekilde ödenmesinden müşterek ve müteselsilen sorumlu olacaktır.<sup>9</sup>

Damga Vergisi Kanunu'nun "**Birden Fazla İmzalı Kağıtlar**" başlıklı 7'nci maddesinin ilk fıkrasında "*kağıtlara konulan imzanın birden fazla olması verginin tekerrürünü gerektirmez.*" hükmü yer almaktadır

Damga vergisi, Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı listede yer alan kağıtlardan alınmaktadır. Bu kağıtların damga vergisine tabi olması için imzalı olmaları gerekmektedir. Bu kağıtlarda genellikle birden fazla imza bulunmaktadır. Ancak vergiye tabi kağıtlarda birden fazla imzanın bulunması verginin de her bir imzanın dikkate alınmak suretiyle hesaplanmasını gerektirmeyecektir. Bu nedenle kira kontratında kiracı ve kiralayanın hatta kefilin birden fazla olması ödenecek verginin artması anlamına gelmeyecektir. Ancak imzası olanlar verginin mükellefi olacaklardır.<sup>10</sup>

Damga Vergisi Kanunu' nun 3' üncü maddesinde resmi dairelerle şahıslar arasında düzenlenen kâğıtların vergisini şahısların ödeyeceği belirtilmiştir. Aynı Kanun' un 8' inci maddesinde resmi daireden maksadın ise "*Genel ve Özel Bütçeli İdarelerle, İl Özel İdareleri, Belediyeler ve köyler olduğu fakat bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeler resmi daire sayılmayacağı*"

<sup>8</sup> UĞURLU, Uğur. "Kira Kontratlarında Damga Vergisi Uygulaması" Mali Pusula Dergisi, Sayı:53, Ocak 2008

<sup>9</sup> UĞURLU, Uğur. "Kefillerin Yer Aldığı Kira Kontratlarında Ödenmesi Gereken Damga Vergisi" Vergi Raporu Dergisi, Sayı 117, Haziran 2009

<sup>10</sup> UĞURLU, Uğur. "Kiralanan Taşınmaza Tapu Kayıtlarında Kira Şerhi Konulması Durumunda Damga Vergisi Uygulaması" Vergi Raporu Dergisi, Sayı:149, Şubat/2012

belirtilmiştir. Bu nedenle Damga Vergisi Kanunu' nun 8' inci maddesinde sayılan resmi dairelerden biri ile imzalanan kira kontratına ait damga vergisinin tamamı resmi daire olmayan kişi tarafından ödenmesi gerekmektedir.<sup>11</sup>

#### 2.4- Kira Kontratlarının Birden Fazla Nüsha Düzenlenmesi

Damga Vergisi Kanun'un 5' inci maddesinde, *"Bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtların her nüshası ayrı ayrı aynı miktar veya nispette Damga Vergisine tabidir. Şu kadar ki, poliçe ve emre yazılı ticari senetlerin yalnız tedavüle çıkarılan nüshaları vergiye tabi tutulur."* hükmü yer almaktadır.

Söz konusu kanun hükmünden anlaşılacağı üzere Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda yazılı olan kağıtlar birden fazla düzenlendiği takdirde her nüsha (damga vergisine tabi kağıt) ayrı ayrı vergilenecektir. Uygulamada kira kontratları hem kiralayan hem de kiracıda kalmak üzere iki nüsha düzenlenmektedir. Bu nedenle kira kontratları birden fazla düzenlendiği takdirde her nüsha ayrı ayrı damga vergisine tabi olacaktır.

Nüsha; aslı ile aynı hüküm ve gücü taşıyan, aslındaki ibarelerin ve imzaların aynısını ihtiva eden kağıtlar olduğu ifade edilmektedir. Bu tanımda dikkat çeken en önemli husus ise nüshaların her birinde imza olmasıdır. Nüshaların ayrı ayrı damga vergisine tabi tutulmasının nedeni aslında her nüshanın herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için müstakilen ibraz edilebilecek belge olmasından kaynaklanmaktadır. Örneğin; bir kira kontratı hem kiralayan hem de kiracıda kalmak üzere iki nüsha olarak düzenlendikten sonra, ilerde taraflar arasında bir ihtilaf çıktığında her iki tarafta kendisinde bulunan nüsha ile dava açıp hakkını savunabilecektir.<sup>12</sup>

Nüshalarda kağıdın vergiye tabi olmasını gerektiren imza veya imzalar ayrı ayrı yer almaktadır. İmzanın her nüshaya ayrı ayrı atılmış olması veya araya karbon kağıdı konularak hepsinin bir defada imza edilmiş olması sonucu etkilememektedir.

Nitekim İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı bir muktezasında<sup>13</sup> *".. diğer taraftan nüsha aynı kuvveti haiz olmak üzere birden fazla düzenlenmiş olan kağıtlardan her biridir. Nüshalarda kağıdın vergiye tabi olmasını gerektiren imza veya imzalar ayrı ayrı yer almaktadır. İmzanın her nüshaya ayrı ayrı atılmış olması veya araya karbon kağıdı konularak hepsinin bir defada imza edilmiş olması sonucu etkilememektedir."* şeklinde açıklamada bulunulmuştur

Damga vergisine tabi olan kağıtların vergilendirilmesinde nüsha ile karıştırılan bir diğer kağıt çeşidi ise suret kağıtlardır. Suret; aslında bulunan ibarelerin aynısını taşıyan fakat aslında bulunan imzaları taşımayıp aslına uygunluğu onaylayanın imzasını veya kaşesini ihtiva eden kağıtlar olduğu ifade edilmektedir. Söz konusu tanımdan anlaşılacağı üzere suret bir kağıdın usulüne uygun olarak çıkarılmış "aslı gibidir" şerhini taşıyan onaylı örneğidir ve suretlerde imza yoktur.<sup>14</sup>

<sup>11</sup> UĞURLU, Uğur. "Kamu Kurumlarından İhale Alan Mükelleflerin Damga Vergisi Yükümlülükleri " Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:53, Mayıs 2008

<sup>12</sup> UĞURLU, Uğur. "Damga Vergisine Tabi Kağıtların Vergilendirilmesinde Nüshanın Önemi" Vergici Ve Muhasebeci İle Diyalog Dergisi, Mayıs 2009

<sup>13</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 31.05.2007 Tarih B.07.1.GİB.4.34.18.01/2.1/718-124/6506 (2910) Sayılı Muktezası

<sup>14</sup> UĞURLU, Uğur. "Damga Vergisi Uygulamasında Nüsha-Suret Ayırımı" Maliye Ve Sigorta Dergisi, 15 Aralık 2007, Sayı:500



**2.5- Kira Kontratlarına Tekabül Eden Vergini Beyanı ve Ödenmesi**

Damga Vergisi Kanunu'nun "**Makbuz Verilmesi Şekliyle Ödeme**" başlıklı 18 inci maddesinde "(Değişik: 5035/48 md.) (Değişik: 5281/2 md.) (Geçerlilik: 1.1.2005, Yürürlük: 31.12.2004 ) Bu Kanunda gösterilen haller dışında Damga Vergisi makbuz karşılığında ödenir.

*Maliye Bakanlığı makbuz karşılığı ödemeye ilişkin usûl ve esasları belirlemeye yetkilidir."* hükmü yer almaktadır.

Söz konusu hükümden anlaşılacağı üzere Damga Vergisi Kanun'unda belirtilen özel haller dışındaki diğer tüm damga vergisi ödemelerin makbuz karşılığı yapılacağı belirtilmiştir. Bu ödeme usulünde vergi doğrudan vergi dairesine ödenmekte karşılığında ise makbuz alınmaktadır.

Damga Vergisi Kanunu' nun 15' inci maddesinde 5281 sayılı Kanunla<sup>15</sup> yapılan değişiklik ile 01.01.2005 tarihinden itibaren pul yapılandırılması suretiyle ödeme usulü kaldırılmıştır. Damga Vergisi Kanunu' nun 18' inci maddesinde yapılan değişiklik ile makbuz karşılığı ödeme asıl ödeme usulü haline gelmiştir. Kira kontratlarına ait damga vergisi ile ilgili özel bir hüküm olmadığından dolayı kira kontratlarına ait damga vergisinin makbuz karşılığı ödenmesi gerekmektedir.

Damga Vergisi Kanunu'nun "**Makbuz Karşılığı Ödemelerde Ödeme Zamanı**" başlıklı 22' inci maddesinde "(Değişik: 5281/3 md.) (Geçerlilik 1.1.2005; Yürürlük: 31.12.2004) Makbuz karşılığı ödemelerde Damga Vergisi;

a) Maliye Bakanlığınca belirlenen mükellefler, kurum ve kuruluşlar tarafından bir ay içinde düzenlenen kağıtların vergisi, ertesi ayın yirminci (371 Sıra No.lu VUK Tebliği uyarınca yirmi üçüncü) günü akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenir.

b) (a) bendi dışındaki hallerde, kâğıdın düzenlendiği tarihi izleyen on beş gün içinde vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve aynı süre içinde ödenir.

*Maliye Bakanlığı, bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye, lüzum göreceği işlemlere ilişkin kâğıtlara ait verginin yukarıdaki sürelerle bağlı kalmaksızın ve beyanname aranmaksızın kâğıdın düzenlenmesinden önce veya noterlerce işleme tâbi tutulması sırasında ödenmesi zorunluluğunu getirmeye, vergiyi işlem anında ilgili kamu kurum veya kuruluşuna makbuz karşılığı ödettirmeye yetkilidir."* hükmü yer almaktadır.

Açıkladığımız üzere damga vergisinde asıl ödeme şekli makbuz karşılığı ödemedir. Bu madde ile de makbuz karşılığı ödemelerde mükellefler, zorunlu veya ihtiyari olarak sürekli mükellefiyet tesis ettirecek mükellefler ile sürekli mükellefiyet tesis ettirmeyecek mükellefler olarak iki gruba ayrılmıştır.

Söz konusu kanun hükmünün son fıkrasının verdiği yetki ile Maliye Bakanlığı, çıkarmış olduğu tebliğler ile kimlerin Damga Vergisi Kanunu'nun 22'nci maddesinin ilk fıkrası kapsamında sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmesi gerektiğini açıklamıştır. Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 43 seri no'lu Damga Vergisi Tebliği<sup>16</sup> ile 44 seri nolu Damga Vergisi Tebliğinde<sup>17</sup> konu hakkında detaylı açıklamalar yapılmıştır.

<sup>15</sup> 30.12.2004 Tarih ve 25687 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

<sup>16</sup> 04.02.2005 Tarih ve 25717 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

<sup>17</sup> 16.04.2005 Tarih ve 25788 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

Söz konusu tebliğlerde özetle özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, döner sermayeli kuruluşlar, bankalar, kamu iktisadi teşebbüsleri, devlet ve kamu iktisadi teşebbüsleri iştirakleri, özerk kuruluşlar, diğer kamu kurumları (sadece 16 seri nolu Damga Vergisi Tebliğinde<sup>18</sup> sayılan belli kamu kurumları) ve anonim şirketlerin sürekli olarak damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmelerinin zorunlu olduğu belirtilmiştir. Bu kurum ve kuruluşların sürekli Damga Vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeleri zorunlu olup, sürekli damga vergi mükellefiyeti tesis ettirmemek gibi bir ihtiyarılığa sahip değildir.<sup>19</sup>

Diğer taraftan kurumlar vergisi kanununa tabi diğer mükellefler, kollektif ve adi komandit şirketler ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde bilanço esasına göre defter tutan kişi ve kurumlar, Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde işletme hesabı esasına göre defter tutanlar ve serbest meslek erbabının sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmesinin zorunlu olmadığı, sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmelerinin kendi isteklerine bırakıldığı belirtilmiştir.<sup>20</sup>

Sürekli olarak damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirecek kurum ve kuruluşlar tarafından bir ay içinde düzenlenen kağıtların vergisi, ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile bildirilecek ve yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenecektir. Sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeyen mükellefler ise düzenledikleri veya taraf oldukları kağıtlara ilişkin damga vergisini kağıdın düzenlendiği tarihi izleyen on beş gün içinde ilgili vergi dairesine damga vergisi beyanamesi ile bildirecek ve aynı süre içinde ödeyecektir.

Bu açıklamalar ışığında düzenlenen kira kontratının taraflarından biri sürekli damga vergisi mükellefiyeti olan mükelleflerden ise kontrata ait damga vergisinin tamamı sürekli damga vergisi mükellefiyeti olan mükellef tarafından kontratın düzenlendiği ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile bildirilecek ve yirmi altıncı günü akşamına kadar gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine ödenecektir. Kira kontratının taraflarından biri sürekli damga vergisi mükellefiyeti olan mükelleflerden değilse yani her iki tarafta sürekli damga vergisi mükellefiyeti olmayan mükellef ise kira kontratına ait vergi kontratın düzenlendiği tarihi izleyen on beş gün içinde ilgili vergi dairesine damga vergisi beyanamesi ile bildirecek ve aynı süre içinde ödenecektir. Beyanı hangi tarafın yapacağı ile ilgili kanunda bir belirleme yapılmadığından taraflardan birinin beyan etmesinin yeterli olacağı düşüncesindeyiz.<sup>21</sup>

### 3- DAMGA VERGİSİ UYGULAMASINDA 'BELLİ PARA' TUTARI

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 Kanun'un "**Kağıtların Mahiyetlerinin Tayini**" başlıklı 4'üncü maddesinde ise "*Bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılır ve buna göre tabloda yazılı*

<sup>18</sup> 31.12.1980 Tarih ve 17207 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

<sup>19</sup> UĞURLU, Uğur. "Belediyeler Ve İl Özel İdarelerin Damga Vergisi Kanunundaki Yeri, Yükümlülükleri Ve Sorumlulukları" Mali Pusula Dergisi, Sayı:53, Mayıs 2009

<sup>20</sup> UĞURLU, Uğur. "Belediyeler Ve İl Özel İdarelerin Taraf Olduğu İhalelere Ait 'Karar' Ve 'Sözleşme' Damga Vergisinin Beyanı Ve Ödenmesi – I," Maliye Postası Dergisi, Sayı:665, Mayıs 2008

<sup>21</sup> UĞURLU, Uğur. "Damga Vergisi Defteri," Vergici Ve Muhasebeci İle Diyalog Dergisi, Sayı:116, Mayıs 2009

vergisi bulunur. Kağıtların 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

Söz konusu hükümlerden anlaşılacağı üzere damga vergisine tabi kağıtlarda belli paranın tayininde öncelikle bu kağıtlarda açıkça gösterilen işlem bedeline bakılacak eğer bu bedel doğrudan belirtilmiş ise damga vergisi hesaplaması bu bedel üzerinden yapılacaktır. Eğer bu bedel doğrudan belirtilmemiş fakat başka bir kağıda atıf yapılmış ise atıf yapılan kağıtlarda yer alan rakamlardan 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 alınmamasını gerektirmemektedir. Damga vergisine tabi kağıtlarda meblağ özel olarak belirtilmemiş ise bu kağıtlarda tayin edilmek istenen kağıt üzerinde başka bir kağıda atıf yapılmışsa, atıf yapılan kağıdın hükümlerine nazaran hesaplama yapılacaktır. Zira kağıtta atıf yapılan belge veya bilgiler de kağıdın parçası sayılmaktadır.<sup>22</sup>

Daha çok sözleşmelerde karşımıza çıkan başka bir kağıda atıfta bulunulması halinde yasa “atıf yapılan kağıdın hükümlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete göre vergi alınır” demektedir. Örneğin yol yapımıyla ilgili bir sözleşmede yapılacak yol (..... km) denilmekle beraber, beher km. için Bayındırlık Bakanlığı Genel Şartnamesine göre belirlenen km/TL’ye göre ödeme yapılacaktır denmiş olsa o kağıtta kendi içeriğine göre sadece miktar var olduğu için belli para saptanamamaktadır. Ancak yine aynı sözleşme beher km. fiyatının Bayındırlık Bakanlığınca belirlenmiş birim fiyata göre ödemeyi öngörmektedir. Bakanlığın sözleşme imza tarihinde belirlediği birim fiyatın ise ..... TL olduğunun saptanabilmesi halinde belli para” hesaplanabilecektir.<sup>23</sup>

Bazı hallerde sözleşmenin ihtiva ettiği ya da sözleşmedeki rakamların belli bir tutarı hasıl edeme gibi bir durum söz konusu olabilmektedir. Örneğin 2 yıl süreyle çimento satışı hususunu düzenleyen bir sözleşmede taraflar; yalnızca çimento alım satımına ilişkin bir sözleşme gerçekleştirdiklerinde, satışın konusunu oluşturan malın birim fiyatı sözleşme ile belirlenmiş olsa dahi bu yapılan sözleşme ile belli bir meblağa ulaşmak mümkün olmamaktadır. Çünkü bu sözleşme ile sadece çimento alım satımına ilişkin bir husus ortaya konmuş fakat öngörülen sürede ne kadar miktarda bir malın alım satımına konu olacağı belirtilmemiştir. Bu gibi durumlarda tarafların sözleşme hükümlerine uymaması halinde ödenmesi lazım gelen bir tazminat tutarı varsa bu meblağ vergilemede belli para olarak esas alınacaktır. Fakat bu tür bir meblağ da sözleşmede yer almıyorsa, verginin alınması durumu söz konusu olmayacaktır.

Bu durumdan farklı olarak bazı hallerde ise; miktar belirlenmiş olmakla birlikte işleme ilişkin fiyat net olarak ortaya konulmayabilir. Bazı sözleşmelerde birim fiyatın sözleşmeyle belirlenmesi yerine işlem tarihindeki borsa fiyatı, narh fiyatı veya satışların gerçekleşeceği tarihte geçerli olacak olan fiyat tarifesinde yazılı olacak fiyatın işlem için geçerli olacağı belirtilebilir. Bu durumlarda vergilemenin

<sup>22</sup> UÇURLU, Uğur. “Mal Alım-Satımı İçeren Sözleşmelerde Miktar Bilgisinin Olup Fiyat Bilgisinin Olmaması Durumunda Damga Vergisi Uygulaması” Vergici Ve Muhasebeci İle Diyalog Dergisi, Aralık 2009

<sup>23</sup> ORHUN, Ali Hadi. “Damga Vergisinde Hatalara Düşülmemesi İçin Açıklamalar” Maliye Ve Sigorta Dergisi, Sayı:328, 15 Eylül 2000



sözleşmenin düzenlendiği tarihteki geçerli olan borsa fiyatı, narh fiyatı yada tarife fiyatı ile sözleşmede belirlenen miktarın çarpılması suretiyle belirli paraya ulaşarak nispi şekilde yapılması gerekir. Örnek verecek olursak; taraflar aralarında 2 yıl geçerli olmak üzere, 1.000 ton fotokopi kağıdı alımına ilişkin bir sözleşme düzenlemiş olsunlar ve sözleşmede satış fiyatı olarak da, satıcı firmanın belirli tarihlerde yayınladığı fiyat tarifesinin geçerli olacağı hususunda anlaştıkları bir durumda, verginin hesaplanmasında sözleşmenin yapılmış olduğu tarihte satıcı firmanın satışlarında esas olan (geçerli bulunan) fiyat tarifesine göre tespit edilecek fotokopi kağıdının fiyatı üzerinden 1.000 ton fotokopi kağıdının hasıl edeceği rakam tespit edilmeli ve vergileme bu tutar üzerinden nispi olarak yapılmalıdır.<sup>24</sup>

Sonuç olarak düzenlenen sözleşmelerde belli bir para tutarına ulaşılamaması halinde bu sözleşmelerin damga vergisine tabi olmaması gerekmektedir.

Konuyla ilgili olan 4 önemli Danıştay kararının ilgili kısımları aşağıdaki gibidir.

Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunu vermiş olduğu kararında<sup>25</sup> "...Olayda; beş yıl boyunca belli miktarda akaryakıt ve madeni yağ satılması taahhüt edildiğinden, taahhütnamenin belli para içerdiği, dolayısıyla da nispi damga vergisine tabi olduğu görüşüyle, taahhütnamede yer alan akaryakıt ve madeni yağ miktarları ile Petrol Ofisi depo satış fiyatlarının çarpılmasıyla bulunan değer vergi matrahı olarak alınmış ve nispi damga vergisi tarhiyatı yapılmıştır. Taahhütnamede satışı üstlenilen akaryakıt ve madeni yağın fiyatı gösterilmediği gibi fiyatı etkileyen madeni yağ cinsi, benzinin süper veya normal benzin olup olmadığı gibi ayrımlara da yer verilmemiştir. Kaldı ki, akaryakıt fiyatlarının beş yıllık bir sürede nasıl bir seyir göstereceğinin önceden belirlenmesi de mümkün değildir. Bu durumda, vergiye tabi kağıttaki rakamların, bu kağıtta yer almayan üstelik zaman ve mekana göre değişebilecek bazı değerlerle çarpılması sonucu bulunacak parasal değer, yasanın aradığı anlamda "belli para" olarak kabul edilemez." şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Danıştay 9'uncu Dairesi vermiş olduğu bir kararında<sup>26</sup> "...Olayda, yükümlü şirket ile bayiler arasında karşılıklı olarak "Bayilik Şartları" ve "Talep Koşullarım" adı altında düzenlenen belgeler ile bayilik tesis edildiği ve ticari bağlantı yapıldığı, bu belgelerin dışında herhangi bir sözleşme yapılmadığı anlaşıldığından söz konusu belgelerin sözleşme olarak kabul edilmesi ve damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Diğer taraftan, aynı Kanununun 10. maddesinde, damga vergisinin nispi veya maktu olarak alınacağı, nispi vergide kağıtların nevi ve mahiyetlerine göre bu kağıtlarda yazılı belli paranın, maktu vergide kağıtların mahiyetlerinin esas tutulacağı, belli para teriminin ise kağıtların ihtiva ettiği veya bunlara yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade edeceği hükme bağlanmıştır. Bu durumda oluşan sözleşmede satın alınacak, diğer bir ifade ile bağlantı kurulan çimento miktarı belli olmakla beraber kanda öngörülen şekilde fiyatı ve kıymeti belirleyen kesin rakam (belli para) bulunmadığından anılan sözleşmenin maktu damga vergisine tabi tutulması gerekirken, nispi damga vergisine tabi tutulmasında yasal isabet görülmemiştir." şeklinde açıklamada bulunulmuştur

Danıştay 7'nci Dairesi vermiş olduğu bir kararında<sup>27</sup> "...Akti mutazammın kabul mektubu ile oluşan sözleşmede, satın alınacak çimento miktarı belli olmakla beraber yasadaki öngörüldüğü şekilde fiyatı

<sup>24</sup> SÜER, Nedim Tolga. "Damga Vergisi Kanunu Uygulamasında Belli Para Terimi" Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 295, Mart 2006

<sup>25</sup> Vergi Dava Daireleri Genel Kurulununun 18.11.1994 Tarih Ve E.1994/26, K.1994/438 Sayılı Kararı

<sup>26</sup> Danıştay 9. Dairesininin 19.06.1996 Tarih Ve E.1996/472, K.1996/2308 Sayılı Kararı

<sup>27</sup> Danıştay 7. Dairesininin 14.12.1990 Tarih Ve E.1989/4572, K.1990/461 Sayılı Kararı

ve kıymeti belirleyen kesin rakam (belli para) bulunmadığından anılan sözleşmenin maktu Damga Vergisine tabi tutulması gerekirken, nispi Damga Vergisine tabi tutulmasında yasal isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle yükümlü temyiz isteminin kabulüyle Vergi Mahkemesi kararının bozulmasına ve maktu Damga Vergisinin bırakılmasından sonra fazlasının terkinine karar verildi." şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Danıştay 7'nci Dairesi vermiş olduğu bir kararında<sup>28</sup> "...Davacı ile seyahat acentesi firma arasında imzalanan kontenjan sözleşmelerinde, oda fiyatları dışında rakamsal veri gösterilmediği; otele ait odaların tamamının esas alınması suretiyle matrah tespit edilmiş ise de; sözleşmelerde oda sayısı belirtilmediği gibi; belli bir sayıya ulaştıran, herhangi bir düzenlemeye de yer verilmediği; aksine, başka acentelere indirim uygulanırsa, aynı indirimin sözleşmenin tarafı olan acenteye de uygulanacağına öngörüldüğü; bu bakımdan, imzalanan sözleşmelerin belli bir meblağı içermemeleri karşısında, anılan sözleşmelerin nispi vergiye tabi tutularak tesis edilen işlemde, hukuka uyarlık bulunmamaktadır" şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Söz konusu Yargı kararlarından anlaşılacağı üzere düzenlendiği anda **belli bir para bilgisine** ulaşılamayan sözleşmelerden damga vergisinin alınmaması gerekmektedir.

#### 4- KİRA BEDELİNİN CİRO ÜZERİNDEN HESAPLANDIĞI KİRA KONTRATLARINDA DAMGA VERGİSİ HESABI

Son zamanlarda yaşanan ekonomik krize bağlı olarak kiracılar, kiralayanlara yüksek tutarda belli bir kira ödemek yerine hasılatın belli bir yüzdesini kira olarak vermek istemektedir. Bu nedenle son zamanlarda yapılan bir çok kira kontratında, kira bedeli cironun (hasılatın) belli bir yüzdesi şeklinde belirlenmektedir.

Kira kontratlarında damga vergisini doğuran olay kira kontratının düzenlenmesidir. Bu nedenle kira kontratının düzenlendiği anda kira kontratı üzerinde belli ve hesap edilebilir bir meblağ olması durumunda vergilemenin bu meblağ üzerinden yapılması gerekmektedir. Hâlbuki kira bedelinin cironun belli bir yüzdesi şeklinde belirlenmiş olduğu kira kontratlarında, kontrat düzenlendiği anda ortada belli bir meblağ olmadığı gibi, kira kontratında kira bedeli ile ilgili olarak başka bir kağıda da atıf yapılmamaktadır.

Örneğin iki tacir arasında düzenlenen bir kira kontratında kira bedeli kiracının her ay sonunda yapacağı cironun % 2'si olarak belirlenmiş ise bu şekilde düzenlenen kira kontratının düzenlendiği anda damga vergisinin hesaplanması için geçerli olan **belli bir para bilgisine** ulaşılamamakta, bu nedenle de bu şekilde düzenlenen kira kontratlarının damga vergisine tabi olmaması gerekmektedir.

Diğer taraftan uygulamada kira bedelinin cironun belli bir yüzdesi şeklinde belirlenmiş olduğu kira kontratlarının düzenlenmesi sonrasında cironun belli olması ve ödenecek kira bedelinin ortaya çıkması üzerine damga vergisinin bu zamanda ödenebileceği şeklindeki iddialar ise tamamıyla hukuken temelden yoksun olacaktır. Zira açıkladığımız üzere damga vergisinde vergiyi doğuran olay, kira kontratının düzenlenmesidir ve vergilemenin yapılabilmesi için kontratın düzenlendiği anda **belli bir para bilgisine** ulaşmak gerekmekte, aksi takdirde vergileme yapılmamaktadır.

<sup>28</sup> Danıştay 7. Dairesinin 27.11.2008 Tarih Ve E.2006/2697, K 2008/4819 Sayılı Kararı

Kira kontratları sadece nispi vergiye tabi tutulmuş, maktu vergiye tabi tutulmamıştır. Dolayısıyla içeriğinde **belli bir para bilgisine** ulaşılamayan kira kontratları damga vergisine tabi olmayacaktır.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada<sup>29</sup> *“İlgi dilekçenizde, ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün mükellefi olduğunuzu, sinema, tiyatro, ve diğer sosyal ve kültürel etkinliklere ilişkin biletlerin, internet üzerinden satışı işi ile iştigal ettiğinizi, bu faaliyeti de etkinlikleri düzenleyen firma ve kuruluşlar ile aranızda bir internet hizmet sözleşmesi düzenlemek suretiyle yaptığınızı ancak satılan bilet adedi üzerinden komisyon hesapladığınızdan ve ileriye dönük ne kadar bilet satışı yapılacağını bilemediğinizden bahisle sözleşmede herhangi bir bedel gösterilmediğini belirterek imza ettiğiniz sözleşmenin damga vergisinin ne şekilde ödeneceği konusunda Başkanlığımız görüşünü istemektesiniz.*

*Öte yandan şirketiniz ile ...Şirketi arasında ...tarihinde imzalanan internet hizmet sözleşmesinin, sözleşme bedeli ve ödeme koşullarının düzenlendiği 4'üncü maddesinde, sinemalarda internet sitesinden ... yazılım programı ile sinema adına satılan her sinema bileti başına ilk yıl için KDV dahil ... YTL komisyon ücreti alınacağı belirtilmiş olmakla birlikte; satılacak bilet adedi konusunda herhangi bir belirleme yapılamadığından, sözleşme bedelinin de tespit edilemediği anlaşılmaktadır.*

*Diğer taraftan, Damga Vergisine Tabi Kağıtlara İlişkin, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda, 5281 sayılı Kanunun 7'nci maddesiyle yapılan değişiklik sonucu, belli parayı ihtiva etmeyen mukavelenameler, 01.01.2005 tarihinden itibaren (1) sayılı tablo kapsamında çıkartılmıştır.*

*Kanun hükümlerinin incelenmesi sonucu görüleceği üzere bir kağıdın damga vergisine tabi tutulabilmesi için o kağıdın (1) sayılı tabloda yer alması gerekmekte olup, şirketiniz ile ...Şirketi. arasında imzalanan internet hizmet sözleşmesi, belli parayı ihtiva eden bir sözleşme niteliğinde olmadığından damga vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir.” şeklinde açıklamada bulunulmuştur.*

Diğer taraftan kira bedelinin cironun belli bir yüzdesi şeklinde belirlenmiş olan kira kontratlarında damga vergisi hesaplanmaması için teminat bedeli, taahhüt edilen bedel veya sigorta bedeli gibi başkaca bir **belli bir para bilgisine** ulaşılmaması gerekmektedir. Aksi takdirde damga vergisi bu tutar üzerinden hesaplanacaktır. Zira verginin hesaplamasında önemli olan kontrat üzerinde yazılı olan belirli bir para tutarına ulaşabilmektir.

Örneğin iki tacir arasında düzenlenen bir kira kontratında kira bedeli kiracının her ay sonunda yapacağı cironun % 2 si olarak belirlenmiş olan kira kontratında kira bedeli belirli olmamakla birlikte kiracının yükümlülüğün yerine getirilmemesi halinde ödenmesi gereken belli tazminat tutarı, sigorta tutarı veya depozito gibi herhangi bir parasal tutara yer verilmiş ise damga vergisi bu tutar üzerinden hesaplanacaktır. Zira tazminat tutarı, sigorta tutarı veya depozito gibi tutarlar kira kontratının bir yan unsurudur ve de bu tutar bilgileri asıl kira sözleşmesi konusundan doğmaktadır.

Nitekim Noterler Birliği tarafından yayınlanan bir genelgede<sup>30</sup> *“Ankara Defterdarlığından cevaben alınan 09.07.1998 günlü ve 6199 sayılı yazıda, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün bu konudaki 25.06.1998 günlü ve 23778 sayılı yazısı dayanak gösterilerek söz konusu kira sözleşmesi ile ilgili olarak verilen görüşte;*

<sup>29</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 31.10.2005 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.06.17.02/DMG Sayılı Muktezası

<sup>30</sup> Noterler Birliğinin 03.09.1998 Tarih ve 45 Sayılı Genelgesi

...Yukarıda belirtilen Kanun hükümleri ve yapılan açıklamalar çerçevesinde incelenen sözkonusu kira sözleşmesinin KİRA BEDELİ başlıklı 6. maddesinde; "...mecurun kirası kiracının geçmiş aya ait kasa raporlarının ve bilgisayar kayıtlarının gösterdiği aylık KDV hariç net cironun % 5'dir. Açılıştan sonra ödenecek ilk kira bedeli hesaplanırken açılış tarihi ile ay sonu arasındaki ciro bedeli esas alınacaktır. Takip eden aylarda da kira bedelleri hep bir önceki ayın KDV hariç toplam net cirosu üzerinden % 5 olarak hesaplanacak olup, 10 yıl süre ile kira bedelleri bu madde esasına göre hesaplanacaktır..." şeklinde, DEPOZİTO başlıklı 7. maddesinde ise; "Kiracı kira borcu ...vb. teminat teşkil etmek üzere 100.000.-ABD Doları tutarında teminat senedinin süresiz olmak kaydı ile hazırlayıp kiralayana verecektir." şeklinde hükümlerin yer aldığı görülmektedir.

Buna göre, yukarıda yer alan ifadelerin tetkikinden de anlaşılacağı üzere, kira sözleşmesinin bu şekliyle düzenlenmesi halinde damga vergisi matrahının düzenlenme sırasında hesaplanması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu şekliyle düzenlenecek mukaveleden önceki damga vergisine tabi tutulması da mümkün değildir.

Ancak, kira sözleşmesinde depozit ve teminat gibi damga vergisi alınmasını gerektiren akit ve işlemler bulunmaktadır. Dolayısıyla söz konusu sözleşmeye ait damga vergisi matrahını, sözleşmenin 7- Depozito başlıklı bölümünde yer alan 100.000.-ABD Doları süresiz teminat miktarı teşkil edecektir. Zira her ne kadar sözleşme düzenlenmesi sırasında kesin kira tutarının tespiti söz konusu olmamakla birlikte, gerek kiranın tahsil edilememesi riski, gerekse diğer hususlar göz önünde bulundurularak, asgari ve tahmini bir değer tespit edilmekte ve bu değer teminata bağlanması öngörülmektedir. Bu teminat tutarı aynı zamanda asgari kira karşılığı olarak kabul edilebilecektir.

Bu nedenle, kira sözleşmesinin 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 10 uncu maddesi hükmü çerçevesinde aynı kanuna ekli (1) sayılı tablonun I-4/a fıkrası uyarınca binde 6 nispetinde damga vergisine tabi tutulması gerekir. Ancak, sözleşmenin (2) nüsha olarak düzenleneceği de göz önünde bulundurulduğunda, her nüshanın 488 sayılı Kanunun 5 inci maddesi gereğince ayrı ayrı aynı miktar ve nispette damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir." şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Diğer taraftan Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tablonun 1/A-1 pozisyonunda belli parayı ihtiva eden taahhünamelerin binde 8,25 oranında damga vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Kira bedelinin ciro üzerinden hesaplandığı kontratlarda taahhütname vasfına haiz olacak bir şerh düşülmesi halinde kira kontratından damga vergisi alınması söz konusu olmayacak iken kontrat üzerine şerh düşülen taahhünameden damga vergisi alınması gerekecektir.

Nitekim benzer bir konuda Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada<sup>31</sup> "İlgide kayıtlı dilekçeniz ve eklerinin incelenmesinden, ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, ... 'ye ait olan ... Havalimanı Yeni İç Hatlar Gidiş Terminali yiyecek-içecek ünitesini 10/11/2009 tarihinde imzalanan kira sözleşmesi ile (alt işletmeci olarak) kiraladığınızı, sözleşmede kira bedeli olmayıp, brüt satış üzerinden % 40 pay verileceği belirtilerek, söz konusu sözleşmenin damga vergisine tabi olup olmadığı ve tabi olması durumunda hangi bedel üzerinden damga vergisi tahakkuk ettirilmesi gerektiği ile damga vergisi beyannamesi verilip verilmeyeceği konusunda özelge talep edildiği anlaşılmıştır.

<sup>31</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 21.06.2010 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.07.16.02-DH-2010-10-64 Sayılı Muktezası

... ..İlgide kayıtlı dilekçeniz ekinde yer alan kira sözleşmesinin incelenmesinden, (6.1) maddesinde, alt işletmeci olarak bu sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde belirlenen tüm ödemelerin teminatını teşkil etmek üzere her yılın Ocak ayının ilk 10 (on) günü içinde birinci sınıf bir Türk Bankasından alacağınız ilk görüldüğünde ödenecek, gayri kabili rücu, kesin ve süresiz bir teminat mektubunun ... 'ye verileceği ile söz konusu firmaya ilk yıl için verilen teminat mektubu tutarının 44.000.-TL olduğu; (7.17) maddesinde, alt işletmeci tarafından bu maddede belirtilen haller için 100.000,00 TL'lik sigorta poliçesinin bir kopyasının sözleşmenin imzalanmasından sonraki 15 gün içerisinde ... 'ye verileceği hususlarının düzenlendiği anlaşılmıştır.

Buna göre, 2009 yılında düzenlenen sözleşmenin Damga Vergisi Kanununun 6 ncı maddesi gereğince sigorta yaptırılmasına dair taahhüt bedeli olan 100.000,00.-TL üzerinden Kanuna ekli (1) sayılı tablonun I-A/1 bölümü uyarınca binde 7,5 nispetinde damga vergisine tabi tutulması ve verginin damga vergisi beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir." şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

## 5- SONUÇ

Son zamanlarda yaşanan ekonomik krize bağlı olarak kiracılar, kiralayanlara yüksek tutarda belli bir kira ödemek yerine hasılatın belli bir yüzdesini kira olarak vermek istemektedir. Bu nedenle son zamanlarda yapılan bir çok kira kontratında, kira bedeli cironun (hasılatın) belli bir yüzdesi şeklinde belirlenmektedir.

Makalemizde de detaylı olarak açıkladığımız üzere kira kontratlarına ait damga vergisinde vergiyi doğuran olay kira kontratının düzenlenmesidir. Bu nedenle kira kontratının düzenlendiği anda kira kontratı üzerinde belli ve hesap edilebilir bir meblağ olması durumunda, vergilemenin bu meblağ üzerinden yapılması gerekmektedir. Halbuki kira bedelinin cironun belli bir yüzdesi şeklinde belirlenmiş olduğu kira kontratlarında, kontrat düzenlendiği anda ortada belli bir meblağ olmadığı gibi, bu kira kontratında başka bir kağıda atıfta yapılmamıştır. Bu nedenle bu şekilde düzenlenen kira kontratlarında; vergiyi doğuran olay olan kira kontratının düzenlendiği anda damga vergisinin hesaplanması için geçerli olan **belli bir para bilgisine** ulaşılamamakta, bu nedenle de bu kira kontratlarında damga vergisinin aranılmaması gerekmektedir.