

BEDEL ARTIŞI YAPILMAYAN EK KİRA SÖZLEŞMESİNDE DAMGA VERGİSİ ARANIR MI?

İsmail Hakkı YAKTI*

ÖZ

Kira sözleşmeleri damga vergisi açısından vergiye tabi kâğıt mahiyetinde olup, üzerinden Damga Vergisi Kanun'unun ekli (1) sayılı tablosunda gösterilen nispet üzerinden vergi hesaplanması gerekmektedir. Mükelleflerin düzenlemiş oldukları, imza altına almış oldukları kira sözleşmeleri üzerinden damga vergisi hesaplayıp vergi dairesine ödeme yükümlülükleri vardır. Mükellefler ticari yaşam içerisinde imza altına almış oldukları kira sözleşmelerinde değişiklik yapmak amacıyla ek kira sözleşmesi düzenleyebilmektedirler. Ek kira sözleşmelerinde yapılacak değişikliklerin bir kısmı yeniden damga vergisine tabi olacağı gibi, kimi değişiklikler ise yeniden damga vergisi hesaplanmasını gerektirmez. Ek kira sözleşmelerinde kira bedelinin azaltılmasına ilişkin yapılan değişikliklerin damga vergisi hesaplanmasını gerektirip gerektirmeyeceği bu makalemizde ele alınacak ve bir örnek ile anlatılmaya çalışılacaktır.

Anahtar Sözcükler: Kira sözleşmesi, ek kira sözleşmesi, kira bedelinin azaltılması, damga vergisi

1. GİRİŞ

Ülkemizde ticari yaşam içerisinde yapılan kiralama sözleşmeleri ile hüküm altına alınmaktadır. Vergi idaresi yapılan kira sözleşmelerinde kanunda belirtilen istisna ve muafiyetler dışında damga vergisi aranmaktadır. Kira sözleşmesinin tarafları imza altına aldıkları kira sözleşmeleri için kanunda belirtilen maktu veya nispi oran üzerinden damga vergisi hesaplayıp ödemekle mükelleftirler.

Kira sözleşmesinin tarafları çeşitli nedenlerden(ekonomik durum, vb.) dolayı kira bedelini yeniden belirleme gereksinimi duyabilmekte ve ek kira sözleşmesi imzalayabilmektedirler. Makalemizin konusu oluşturan kira tutarında indirimine gidilmesine yönelik ek kira sözleşmesi tanziminin damga vergisinin konusuna girip girmediği net bir şekilde açıklanmaya çalışılacaktır.

* Vergi Müfettişi

2. KİRA VE EK KİRA SÖZLEŞMESİNİN DAMGA VERGİSİ YÖNÜYLE İNCELENMESİ

DVK' nın 1. maddesi damga vergisinin konusunu “*Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar Damga vergisine tabidir.*

Bu kanundaki kâğıtlar terimi, yazılıp imzalamak 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.” Şeklinde hüküm altına almıştır.

DVK' ya ekli (1) sayılı tabloda damga vergisi konusuna giren kâğıtlar dört başlıkta aşağıdaki gibi sayılmıştır.

- I. Akitlerle ilgili kâğıtlar
- II. Kararlar ve mazbatalar
- III. Ticari işlemlerde kullanılan kâğıtlar
- IV. Makbuzlar ve diğer kâğıtlar

Kira sözleşmeleri, kanuna ekli bir sayılı tablonun 1. maddesinin A. fıkrasının 2. bendinde yer almaktadır.

Kanunun 2. maddesi “*Vergiye tabi kâğıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kâğıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhler de Damga Vergisine tabidir.*” Şeklinde dir.

Vergiye tabi kâğıtların vergilendirilmesi için kanunun 4. maddesi dikkate alınması gerekmektedir. 4'üncü madde ise “*Bir kâğıdın tabi olacağı verginin tayini için o kâğıdın 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 kâğıt üzerinde başka bir kâğıda atf yapılmışsa, atf yapılan kâğıdın hükümlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete göre vergi alınır.*” Şeklinde dir.

Kanuna ekli (1) sayılı tablonun 1-A/2 maddesinde kira sözleşmeleri için belirtilen oran 63 No' lu DV Genel Tebliği 01.01.2019 tarihinden itibaren uygulanmak üzere “Binde 1,89” olarak belirlenmiştir.

1 Sayılı TABLO²⁴
Damga Vergisine Tâbi Kâğıtlar

I. Akitlerle İlgili Kâğıtlar	Kanunla Getirilen Oran	Uygulanacak Olan
A. Belli Parayı İhtiva Eden Kâğıtlar		
1...
2.Kira mukavelenameleri (Mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden)	(Binde 1,50)	(Binde 1,89)
3...

Damga Vergisinin “Vergileme Ölçüleri” ve uygulanacak “Nispet” Kanununun 10 ve 14. maddelerinde hüküm altına alınmıştır.

Vergileme Ölçüleri başlıklı 10. madde: “*Damga Vergisi nispi veya maktu olarak alınır.*”

Nispi vergide, kâğıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kâğıtlarda yazılı belli para, maktu vergide kâğıtların mahiyetleri esastır.”

Nispet başlıklı 14. madde ise “*Kâğıtların Damga Vergisi bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı nispet veya miktarlarda alınır. (Ek hüküm: 22/7/1998-4369/77 md.) Şu kadar ki her bir kâğıt için hesaplanacak vergi tutarı (1) sayılı tabloda yer alan sınırlamalar saklı kalmak üzere 800 bin Türk Lirasını aşamaz. Bir önceki yılda uygulanan bu azami tutar, her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılır. (Ek ibare: 9/4/2003-4842/28 md.) Cumhurbaşkanı yeniden değerlendirme oranının % 50 fazlasını geçmemek ve % 20’sinden az olmamak üzere yeni oranlar tespit etmeye yetkilidir. Belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin değiştirilmesi halinde artan miktar aynı nispette vergiye tabidir. (Ek cümle: 15/7/2016- 6728/25 md.) Birinci fıkraya göre azami tutardan vergi alınan mukavelenamelerin, diğer hükümlerinde değişiklik olmaksızın sadece bedelinin artması durumunda, artan bedele ilişkin bu hüküm uygulanmaz. Bunların devri halinde aslından alınan verginin dörtte biri alınır. (Ek: 29/7/1970 - 1318/95 md.) Mukavelenamelerin müddetinin uzatılması halinde aynı miktar veya nispette vergi alınır.”* Şeklinde dir.

3. KONUYLA İLGİLİ ÖRNEK

Örnek: İ Ltd. Şti. sahibi olduğu işyerini HY Ltd. Şti.’ ne 01.08.2019 tarihinde 1 yıllık 48.000 TL (aylık 4.000 TL) üzerinden kiraya vermiş ve kira sözleşmesi imzalanmıştır. HY Ltd. Şti aynı gün bağlı bulunduğu vergi

²⁴ 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa Ekli (1) sayılı tablonun yalnızca makalemize konu maddelerine değinilmiştir.

daresine giderek $(48.000 * \%0,189) = 90,72$ TL damga vergisini tahakkuk ettirip ödemiştir.

Görüldüğü üzere, işyeri kiralamasına ilişkin sözleşme 488 sayılı DVK' na ekli (1) sayılı tablonun I/A-2 fıkrasına göre damga vergisine tabi tutulmuştur.

HY Ltd. Şti. 01.10.2019 tarihinde, işlerinin iyi gitmemesi nedeniyle mülk sahibi İ Ltd. Şti.' ne aylık kira tutarını aylık 3.500 TL olmasını teklif etmiş ve kalan 10 aylık kirasını 3.500 TL üzerinden ödemeyi teklif etmiştir. İ Ltd. Şti. de bunu kabul ederek aynı iş yerinin aylık kirasını 3.500 TL olarak belirleyip ek kira sözleşmesi imzalamışlardır.

488 sayılı DVK' unun 14. maddesinin 2. fıkrasında yer alan “*Belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin değiştirilmesi halinde artan miktar aynı nispette vergiye tabidir. (6728 sayılı Kanununun 25 inci maddesiyle eklenen cümle; Yürürlük 09.08.2016) Birinci fıkraya göre azami tutardan vergi alınan mukavelenamelerin, diğer hükümlerinde değişiklik olmaksızın sadece bedelinin artması durumunda, artan bedele ilişkin bu hüküm uygulanmaz. Bunların devri halinde aslından alınan verginin dörtte biri alınır.*” hükmü gereği, ek kira sözleşmesinde kira bedelinde artış olmadığı için damga vergisi hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak ek kira sözleşmesinde kira tutarında artış yapılması veya kira süresinin uzatılmasına ilişkin şerh/hüküm bulunması halinde mezkur madde ve DVK' unun 14. maddesinin 3. fıkrasında yer alan “(Ek: 1318/95 md.) (Yürürlük: 10.8.1970) Mukavelenamelerin müddetinin uzatılması halinde aynı miktar veya nispette vergi alınır.” hükmü gereği damga vergisi hesaplanacağı tabiidir.

	Kira Sözleşmesi	Ek Kira Sözleşmesi
Dönem	01.08.2019-01.08.2020	01.10.2019-01.08.2020
Aylık Kira Tutarı	4.000 TL	3.500 TL
Hesaplanan DV	$(48.000 \text{ TL} * \%0,000189) = 90,72$ TL	DV doğmuyor
Kanuni Dayanak	DVK ekli (I) sayılı tablo I.A/2	DVK madde 14

Özet olarak ifade etmek gerekirse yukarıda tabloya çıkarılmış olan kira sözleşmelerine yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere; kira sözleşmesinin ilk defa tanzim edilmesi DVK' ekli (1) sayılı tablosunun 1. maddesinin A/2. fıkrası gereği damga vergisinin konusuna girmektedir. Yine aynı hüküm gereği toplam kira bedelinin binde 1,89' u damga vergisi olarak hesaplanmıştır. Ek kira sözleşmesinde ise kira bedelinde bir artış olmadığından ve başkaca bir değişiklik olmadığından damga vergisi doğmamıştır.

4. KONUYLA İLGİLİ ÖZELGE

Karabük Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü tarafından 02.10.2018 tarihinde verilen 35831311-010-17052 sayılı özelge metninde “İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden, şirketiniz ile Gençlik ve Spor Bakanlığı Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu Genel Müdürlüğü arasında düzenlenen .../.../2016 tarihli kira sözleşmesinde “Bir yıllık kullanım süresi bittikten sonra kiralamaya devam edilmesi halinde yıllık kira artışı her yıl Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Kamu İdarelerinin Taşınmaz Kiralamalarına İlişkin Genelgede açıklandığı üzere Üretici Fiyat Endeksi (ÜFE) oranını geçmeyecek şekilde belirlenecektir” ibaresinin bulunduğu, aylık kira bedelinin ise ... TL olarak belirlendiği, kira sözleşmesine ait damga vergisinin ödendiği, .../.../2017 tarihli ek kira sözleşmesinde ise kira bedelinin ... TL olarak yeniden belirlendiği, söz konusu ek kira sözleşmesinin damga vergisine tabi olup olmayacağı ve daha sonraki yıllarda ÜFE oranında kira artışı yapılacağından her yıl zamlı kira bedeli üzerinden damga vergisi ödenip ödenmeyeceği hususunda görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu; 3 üncü maddesinde, damga vergisi mükellefinin kağıtları imzalayanlar olduğu; 4 üncü maddesinde, bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılacağı ve buna göre tabloda yazılı vergisinin bulunacağı, kağıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılacağı; 10 uncu maddesinde, belli para teriminin, kağıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade ettiği; 14 üncü maddesinin birinci fıkrasında, kağıtların damga vergisinin bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı nispet veya miktarlarda alınacağı, her bir kağıt için hesaplanacak vergi tutarının (1) sayılı tabloda yer alan sınırlamalar saklı kalmak üzere 800 bin Türk Lirasını (61 Seri No.lu Damga Vergisi Genel Tebliği ile 1/1/2017 tarihinden itibaren 1.865.946,80 TL) aşamayacağı; ikinci fıkrasında, belli parayı ihtiva eden mukavelelerin değiştirilmesi halinde artan miktarın aynı nispette vergiye tabi olacağı hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanuna ekli (1) sayılı tablonun, “/- Akitlerle ilgili kağıtlar” başlıklı bölümünün A/1 fıkrasında, belli parayı ihtiva eden mukaveleler, taahhütname ve temliknamelerin nispi damga vergisine tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

Konu ile ilgili olarak söz konusu özelge talep formu ekinde yer alan kira sözleşmelerinin incelenmesinden, şirketiniz ile Gençlik ve Spor Bakanlığı Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu Genel Müdürlüğü arasında düzenlenen .../.../2016 tarihli kira sözleşmesinde “Bir yıllık kullanım süresi bittikten sonra kiralamaya devam edilmesi halinde yıllık kira artışı her yıl Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Kamu İdarelerinin Taşınmaz Kiralamalarına İlişkin Genelgede açıklandığı üzere Üretici Fiyat Endeksi (ÜFE) oranını geçmeyecek şekilde belirlenecektir” ibaresinin bulunduğu, aylık kira bedelinin ... TL, kira süresinin ise 15 yıl olarak belirlendiği, söz konusu kira sözleşmesine ait damga vergisinin 15 yıl üzerinden ödendiği; .../.../2017 tarihli ek kira sözleşmesinde ise .../.../2016 tarihli kira sözleşmesine atıfta bulunduğu, kira bedelinin aylık ... TL olarak yeniden belirlendiği anlaşılmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, şirketiniz ile Gençlik ve Spor Bakanlığı Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu Genel Müdürlüğü arasında düzenlenen .../.../2017 tarihli ek kira sözleşmesi ile .../.../2016 tarihli kira sözleşmesine atıf yapıldığı ve söz konusu kira sözleşmesinde belirtilen **kira bedelinin azaltılmasına gidildiği dikkate alındığında, ek kira sözleşmesinin damga vergisine tabi tutulmaması;** daha sonraki yıllarda kira bedeli artışına ilişkin olarak taraflar arasında düzenlenen mevcut sözleşmeye şerh konulması veya izleyen yıl kira bedellerinin belirlenmesine ilişkin olarak ilgili kurumlarca “onay” ya da “olur” alınması veyahut bu mahiyette bir kağıt düzenlenmesi durumunda, düzenlenen bu kağıt nedeniyle artan tutar ve süre dikkate alınmak suretiyle ayrıca damga vergisi aranılması; ancak söz konusu kira sözleşmesinde herhangi bir değişiklik yapılmaksızın sözleşme süresinin kendiliğinden uzaması durumunda, sözleşme süresinin bitimini izleyen yıllar için ayrıca damga vergisi aranılmaması gerekmektedir.” Şeklinde açıklama yapılmıştır.

5. SONUÇ

Konuya ilişkin yasal mevzuat ve yukarıda yapılan açıklamalar ışığında, kira bedellerinin azaltılmasına ilişkin ek kira sözleşmelerinin damga vergisi konusuna girmediği, bundan dolayı da damga vergisi doğmadığı anlaşılmaktadır. Ancak mükelleflerin kira bedellerinin artırımına ilişkin veya kira sürelerinin uzatılmasına ilişkin ek kira sözleşmeleri düzenlemeleri halinde söz konusu durumların DVK’ unun 14. maddesi gereği damga vergisine tabi olduğu unutulmamalıdır.

KAYNAKÇA

Karabük Valiliği Gelir Müdürlüğü (02.10.2018) 35831311-010-17052
sayılı muktezası

Maliye Bakanlığı (31.12.2018) *Damga Vergisi Kanunu 63 No' lu Genel
Tebliği*. Ankara Resmi Gazete[30642 (**3. Mükerrer**)]

T.C. Yasalar (11/07/1964) 488 sayılı *Damga Vergisi Kanunu*. Ankara,
Resmi Gazete (11751 sayılı)