

## 100 Soruda Damga Vergisi\*

**Savaş ERAY**

**E. Gelirler Başkontrolörü,  
YMM**

**Selçuk TEKİN**

**E. Gelirler Başkontrolörü,  
Vergi Başmüfettişi**

\* Bu çalışmada yer alan görüşler tamamen yazarların görüşleri olup hiçbir şekilde Maliye Bakanlığı'nı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nı, Gelir idaresi Başkanlığı'nı, Vergi Dairesi Başkanlıklarını ve mükelleflerce yapılan iş ve işlemleri bağlamaz.

## ÖNSÖZ

Vergiler, ülkelerin egemenlik gücünün bir yansıması olarak zora dayalı, kamu harcamalarının finansmanında kullanılan, somut normları bulunan bir özelliğe sahiptir. Öyle ki vergi kanunlarının ihdas edilmesi, değiştirilmesi ya da kaldırılması Anayasa'nın 73'üncü maddesine göre kanunlarla yapılmak zorundadır. Gelişip hızla değişen ve yoğun bir rekabetin yaşandığı günümüzde işletmeler; gelecek planlarını, yatırım ve üretim kararlarını alırken göz önüne aldıkları unsurlardan belki de en önemlisi işte bu vergilerdir. Vergiler; barındırdıkları anlam ve etki bakımından maliye politikasının en etkili aracıdır. Mükellefler getirilen vergisel düzenlemelere uymak zorundadırlar. Mevcut vergi kanunlarının çok sık değiştirdiği dikkate alındığında vergi kanunlarına yeterince nüfuz edebilmek ve getirilen düzenlemeleri uygulamak, bu yasal zorunluluğun bir gereğidir. Uygulamada üzerinde en çok tartışılan ve tartışıkça da birçok bilinmezi beraberinde getiren vergi türlerinin belki de en önemlisi Damga Vergisi'dir.

Damga Vergisi, uygulaması eskiye dayanan bir vergi türü olarak birçok tartışmalı konuyu içinde barındırmaktadır. İşletmeler, bahsini ettiğimiz işletme ve yatırım kararlarını alırken iş ve işlemlerine esas olan düzenledikleri kağıtların Damga Vergisi'ne tabi olup olmadıklarını da bilmek istemektedirler.

Yaptığımız bu çalışmada elbette bütünüyle Damga Vergisi Kanununu ve tartışmalı konuları açıklama niyetimiz olmadı. Her bir sorunun dahi ayrı birer makale konusu olacak kadar geniş özelliklere sahip olduğunun farkındayız. Ancak uygulamada sıklıkla karşılaştığımız ve içinde tartışmalı konuları ya da ihtilafli yanları bulunan önemli gördüğümüz bazı sorulara yanıt bulmaya çabalarken açıklamalarımızda ilgili mevzuat hükümlerine, idarenin görüşlerine, yargı kararlarına ve akademik bakış açlarına da yer vermeye özen gösterdik. Bu yönüyle elinizdeki çalışma; Damga Vergisi uygulayıcılarına yol gösterici olma umudunu beslemektedir.

Bilindiği üzere; Gelirler Kontrolörleri Derneği'nin 1978 yılından bu yana yayın organı olarak faaliyet gösteren ve vergicilik alanında ilk olma özelliğine sahip Vergi Sorunları Dergisi; misyonunu Ulu Önder Gazi Mustafa Kemal Atatürk'ün çizdiği yolda ilerlemek ve ülkemize her alanda ve koşulda hizmet etmek anlayışından almaktadır. Bu anlayışın bir gereği olarak, mesleki deneyim ve birikimlerimizi geçmişten geleceğe taşıma anlayışına bizce de minik bir katkı koymayı amaç edindik. Bu bağlamda başta Dernek Başkanımız Burhan DÜZ, çalışmamızın teşvik ve destekçisi Sedat KURDOĞLU, Dergimizin Genel Yayın Yönetmeni Tufan SEViM ve Sorumlu Yazı İşleri Müdürü Yunus BERK olmak üzere tüm yayın kurulu üyelerimize bu çalışmamıza gösterdikleri içten katkıları için teşekkürü borç biliriz.

Tüm uygulayıcılara yararlı olması dileğiyle.... İstanbul, Haziran 2015.

**Savaş ERAY - Selçuk TEKİN**

### 1-) Hangi kağıtlar Damga Vergisinin konusuna girer?

Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre kanuna ekli 1 sayılı tabloya giren kağıtlar Damga Vergisine tabidir. Damga Vergisi Kanunu'nun 1. Maddesine göre "kağıtlar terimi 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. Bu şartlara sahip olan kağıtlarla elektronik imza kullanılarak imzalanan kağıtlar için bu çalışmaya ek olarak sunulan 1 sayılı tabloya bakılarak Damga Vergisine girip girmediği, girecek ise nispi mi maktu mu olarak vergilendirileceği tespit edilmelidir. Dolayısıyla bir kağıdın Damga Vergisine tabi olması için birlikte aranan şartlar şunlardır;

a-Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tabloda yazılı olmalıdır,

b- Yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen veya elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belge olmalıdır,

c-Bu belgeler herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan bir belge olmalıdır,

Bu üç şartın birlikte sağlanması halinde, bahis konusu belge Damga Vergisine tabi olacaktır. Bu şartların herhangi birinin sağlanamaması halinde bahis konusu kağıt Damga Vergisine tabi olmayacaktır. imza yerine geçen işaretler ise Borçlar Kanunu'nun 16'ncı maddesine göre "imza atamayanlar, imza yerine usulüne göre onaylanmış olması koşuluyla, parmak izi, el ile yapılmış bir işaret ya da mühür kullanabilirler. Kambyo senetlerine ilişkin hükümler saklıdır."

### 2-) Her kağıt Damga Vergisine tabi midir?

Damga Vergisinin doğması için bakılması gereken ilk konu bir kağıdın varlığıdır. ikinci konu bu kağıdın imzalanmasıdır. imzalanan ya da imza yerine geçen işaret konulan bir kağıt herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek nitelikte ise kağıt Damga Vergisinin konusuna girmektedir. Bu kağıtlar yine çalışmamızın ekinde yer alan "Damga Vergisinden istisna edilen kağıtlar" başlıklı 2 sayılı tabloya ya da başka kanunlara göre istisna değilse 1 sayılı tabloya bakılarak Damga Vergisi oranı bulunur ve kağıt vergilendirilir.

### 3-) Elektronik imza nedir?

5070 sayılı Elektronik imza Kanunu'nda yer alan şekliyle elektronik imza; başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veriyi tanımlar. Elektronik imza; bir bilginin üçüncü tarafın erişimine kapalı bir ortamda, bütünlüğü bozulmadan (bilgiyi ileten tarafın oluşturduğu orijinal haliyle) ve tarafların kimlikleri doğrulanarak iletildiğini elektronik veya benzeri araçlarla garanti eden harf, karakter veya sembollerden oluşur.<sup>1</sup>

### 4-) Elektronik ortamda düzenlenen tüm belgeler Damga Vergisine tabi midir?

Damga Vergisinin konusuna bakıldığında imzalı kağıdın herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilir bir niteliğinin olması gerekmektedir. Bu nedenle herhangi bir hususu ibraz edebilir nitelikte olmayan ve elektronik ortamda düzenlenen belgeler (şahsi ya da şirket mail adreslerinden ) bir kağıda basılmadığı ve imzalanmadığı sürece, ortada bir kağıt olmadığı için Damga Vergisinden de bahsedilemeyecektir. Sadece Elektronik imza Kanunu'nun öngördüğü şekilde elektronik imza taşıyan belgeler Damga Vergisine tabidir.

Borçlar Kanunu ve Damga Vergisi kanunu birlikte değerlendirildiğinde sözleşmeler yazılı ya da sözlü olarak yapılabilir. Yazılı sözleşme için sözleşmenin ıslak imza ile imzalanması ya da güvenli elektronik imza ile gönderilip saklanması temel şarttır. Damga Vergisi Kanunu da buna paralel ıslak imza ya da elektronik imzayla oluşturulan belgeleri kapsama almaktadır. ıslak imza ya da elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulmayan belgeler Damga Vergisinin konusuna girmeyecektir.

<sup>1</sup> Mehmet YILDIRIM, "E imza ve internet üzerinden yapılan sözleşmelerin Damga Vergisi açısından değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 293, Şubat 2013, s.42.

Kanaatimizce internet üzerinden alışveriş sırasına sözleşmeyi onaylıyorum seçeneğinin işaretlenmesi ve bu sözleşmenin ispat gücü açısından tekemmül etmiş bir sözleşme olarak mahkemelerce ispat açısından kabul edilmesi de Damga Vergisi açısından sonucu değiştirmeyecektir. Mesafeli satış sözleşmeleri ya da değil elektronik güvenli imza kullanılmadığı müddetçe elektronik ortamda onaylanan belgeler Damga Vergisinin konusuna girmediğinden Damga Vergisine tabi olmamalıdır. Onaylıyorum seçeneğinin işaretlendiği mesafeli satış sözleşmelerinin herhangi bir hususu ispat ettiği ileri sürülebilir olsa da sırf bu nedenle belgenin Damga Vergisine tabi olduğunu söylemek doğru olmayacaktır. Damga Vergisi kanununa göre;

1-)imza/imza yerine geçen işaretle imzalanmış ve bir hususu ispat için ibraz edilebilecek belgeler,

2-)Elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler,

Kanunun 1.maddesi uyarınca konusuna girmektedir. Bilgisayar ekranındaki "Sözleşmeyi Okudum, Onaylıyorum" butonu tıklanarak onaylanan "Mesafeli Satış Sözleşmesi" nin ispat gücü açısından tekemmül etmiş bir sözleşme olarak mahkemelerce ispat açısından kabul edilmesi de sözleşmenin imzalandığı sonucunu doğurmamaktadır. Konu, sözleşmenin ispat gücünün bulunması ve mahkemelerde delil olarak kabul edilmesi çerçevesinden değerlendirilecek ise, telefonla başta bankacılık, aracı kurum ve finansal sistem üzerinden yapılanlar olmak üzere kayıt altına alınan tüm telefon görüşmeleri ve sesli talimatlar da ispat gücü taşımakta ve mahkemelerce ispat aracı olarak kabul edilmektedir. Bu durumda kayıt altına alınan ve talimat, onay ve kabul içeren telefon görüşmeleri ve sesli mesajların da tekemmül etmiş sözleşme gibi değerlendirilmesi gündeme gelebilecek olup, bunun mümkün olmadığı açıktır. Bu açıdan elektronik imza kullanılmadan onaylanan uzaktan mesafeli satış sözleşmeleri ile kayıt altına alınan sesli telefon görüşmelerinin aynı kapsamda değerlendirilmesi, ispat gücü bulunmasına rağmen imzalanmadığından dolayı Damga Vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir.

Yukarıda açıklanan nedenlerle internet ortamında düzenlenen mesafeli satış sözleşmelerinin elektronik güvenli imza kullanılmadığı müddetçe Damga Vergisinin konusuna girmediği düşüncesindeyiz.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/05/2013 tarih ve 97895701-002.01-765 sayılı özeldes de aynı görüştedir.

" ...

elektronik ortamda oluşturulan üyelik sözleşmelerinden; taraflarca 5070 sayılı Kanunda tanımlanan elektronik imza ile imzalanan belli parayı içerenler Damga Vergisine tabi olacak, 5070 sayılı Kanun kapsamında tanımlanan elektronik imza ile imzalanmamış olanları ile bu imza ile imzalanmış olmakla birlikte belli parayı içermeyenler Damga Vergisine tabi olmayacaktır."

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.09.2014 tarih ve 90792880155[12012/1360]894 sayılı özeldesinde de;

" ...

- Karşı tarafça yazılı ya da elektronik imza kullanılmak suretiyle elektronik olarak teyit edilmemiş ve herhangi bir sözleşmeye bağlanmamış olan sipariş emirlerinin damga vergisine tabi tutulmaması,

- Belli parayı ihtiva etmeyen bir sözleşmenin imzalanmasını müteakip bu sözleşmeye atfen ve/veya sözleşmede yazılı birim fiyatlar kullanılmak suretiyle düzenlenen belli paranın hesaplanabildiği sipariş emirlerinin, mevcut sözleşme hükümlerini değiştiren yeni bir kağıt olması nedeniyle damga vergisine tabi tutulması,

- internet sitesi üzerinden on line olarak yapılan sipariş emirleri ile sipariş emri düzenlemeksizin elektronik posta iletili şeklinde teklif ve kabul süreci gerçekleştirilen alım işlemlerinin 5070 sayılı Kanunda tanımlanan elektronik imza kullanılmak suretiyle gerçekleştirilmesi halinde kabule ilişkin elektronik imzanın kullanıldığı tarih itibarıyla damga vergisine tabi tutulması ve söz konusu damga vergisinin sürekli damga vergisi mükellefiyeti bulunan tarafça, her iki tarafın sürekli damga vergisi mükellefiyeti bulunması veya bulunmaması durumlarında ise taraflardan herhangi birince müteselsil sorumluluk dahilinde Damga

Vergisi Kanununun 22 nci maddesi kapsamında damga vergisi beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi,

- 5070 sayılı Kanunda tanımlanan elektronik imza kullanılmaksızın gerçekleştirilen internet sitesi üzerinden on line olarak yapılan alım işlemlerinde ise damga vergisi aranılmaması, gerekmektedir.”

denilmektedir.

Dolayısıyla elektronik imza taşımayan adi e posta/şirket e posta adresleriyle mutabık kalınan ve imzalanmayan bir metin Damga Vergisi doğurmayacaktır.

### 5-) Hangi kağıtlar Damga Vergisine tabidir?

Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre kanuna ekli 1 sayılı tabloda yer alan kağıtlar Damga Vergisine tabidir. Bu tablodan görüleceği üzere Damga Vergisine tabi kağıtlar;

- akitlerle ilgili kağıtlar,
- kararlar ve mazbatalar,
- ticari işlemlerde kullanılan kağıtlar,
- makbuzlar ve diğer kağıtlar

olarak 4 ana başlıkta toplanabilir. Her başlığı da kendi içinde 2'ye ayırabiliriz. Belli parayı ihtiva edenler, belli parayı ihtiva etmeyenler olarak.

### 6-) Bir kağıdın hangi oranda Damga Vergisine tabi olduğu nasıl anlaşılır?

Damga Vergisi Kanunu'nun 4. Maddesine göre bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılır ve buna göre tabloda yazılı vergisi bulunur. Kağıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının içerdiği hüküm ve manaya bakılır. Kağıdın mahiyeti tespit edildikten sonra herhangi bir istisnası yoksa 1 sayılı tabloya bakılarak nispi mi maktu mu vergilendirileceği nisbi ise oranı tespit edilir ve Damga Vergisi hesaplanır.

### 7) Damga Vergisi'nde atıf yapılan kağıt ne demektir?

Damga Vergisi Kanununun 10' uncu maddesinin son fıkrasında; belli para deyiminin, kağıtların ihtiva ettiği veya kağıtlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade edeceği hükme bağlanmıştır. 4' üncü madde hükmüne göre, kağıtların mahiyetinin tayininde, atıf yapılan kağıdın mahiyeti nazara alınacağından, kağıt ekleri ve atıf yaptığı diğer kağıtlardaki rakamlar da, asıl kağıttaki rakamlar yerine geçer. Bu durumda vergilendirme açısından düzenlenen kağıdın yanı sıra atıf yapılan kağıdın mahiyeti vergilendirmeyi etkiler. Damga Vergisine matrah olacak tutar, gerektiğinde bu rakamların hasıl edeceği tutara göre bulunur. İki şirket arasında düzenlenen fesihnamede örneğin 03.05.2015 tarihli sözleşmenin feshedileceği belirtilirse, fesihname Damga Vergisi matrahı, feshedilen sözleşmenin parasal tutarı olacaktır.

### 8-) Tüm kağıtlar aynı oran ya da tutarda Damga Vergisine mi tabidir?

Bunu anlamak için 1 sayılı tabloya bakmak gerekir. Örnek olarak bu tablonun akitlerle ilgili kağıtlar bölümünü inceleyebiliriz. Anılan tabloya göre belli parayı ihtiva eden mukavelenameler, taahhütnameler, temliknameler, kefalet, teminat, rehin senetleri, tahkimnameler ve sulhnameler binde 9,48 Damga Vergisine tabi iken kira sözleşmeleri, fesihnameler, Karayolları Trafik Kanunu uyarınca kayıt ve tescil edilmiş ikinci el araçların satış ve devrine ilişkin sözleşmeler binde 1,89 oranında Damga Vergisine tabidirler. Belli parayı ihtiva etmeyen tahkimnameler, sulhnameler 45,30 TL. Damga Vergisine tabidir. Belli parayı ihtiva etsin ya da etmesin turizm işletmeleri ile seyahat acentelerinin aralarında düzenledikleri kontenjan sözleşmeleri ise 254,40 TL. Damga Vergisine tabidir.

### 9-) Belli parayı içermeyen sözleşmeler, taahhütnameler Damga Vergisine tabi midir?

Hayır bu sözleşmeler Damga Vergisine tabi değildir. 5281 sayılı kanunla 1 Ocak 2005 yılından itibaren maktu Damga Vergisi kaldırılmıştır. Üzerinden 10 yıl geçmiş olmasına rağmen uygulamada herhangi bir bedel içermeyen sözleşmeler için örneğin 5 TL. Damga Vergisi hesaplandığını görmekteyiz. Bu uygulamanın herhangi bir yasal dayanağı bulunmamaktadır.

### 10-) Belli para ne demektir?

Kanunun 10'uncu maddesinde yer aldığı üzere belli para terimi, kağıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade eder. Damga Vergisi kanununun en çok sıkıntı yaratan tanımlarından bir budur. Gelir idaresi Başkanlığı tarafından verilen özetlerde kağıdın nispi olarak Damga Vergisine tabi tutulabilmesi için vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yani sözleşmenin imzalandığı tarihte, kağıtta parasal bir büyüklüğün açıkça yer alması veya matematiksel olarak bir meblağın hesaplanmasına olanak sağlayan rakamların bulunması gerektiği ifade edilmektedir. Konu sonraki bölümlerde ayrıca analiz edilmeye çalışılacaktır.

### 11-) Yurtdışında ya da Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar Damga Vergisine tabi midir?

Kanunun 1. maddesine göre "Yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar, Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalandığı takdirde vergiye tabi tutulur." Kanun maddesinden görüleceği üzere yurtdışında düzenlenen sözleşme resmi dairelere ibraz edilme, devir veya ciro işlemi yürütülme, ya da herhangi bir suretle hükümlerinden yararlanma gerçekleşmesi kaydıyla vergiye tabi tutulacaktır. Hükmünden yararlanma Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu kararında aynen ... "Kağıdın hükmünden yararlanma da; onun herhangi bir hukuki, ticari ya da benzer bir amaca bağlı olarak kullanılması sözleşmeyle öngörülen hak ve yükümlülükler işlerlik kazandırılması olarak tanımlanabilir.<sup>2</sup> Yurtdışında düzenlenen ve Türkiye'de hiçbir şekilde hükmünden faydalanılmayan kağıtlar ise Damga Vergisine tabi tutulmayacaktır.

### 12-) Bir tarafı yurtdışında yerleşik bir firmayla yapılan ancak imzası Türkiye'de tamamlanan sözleşmelerde Damga Vergisi ne zaman doğar?

Sözleşme imzaları Türkiye'de tamamlanırsa imzalandığı anda, ilk imza yurtdışında diğer imza Türkiye'de tamamlanırsa yine imzalandığı anda Damga Vergisi doğacaktır. Son imza yurtdışında tamamlanırsa ya da sözleşme yurtdışında imza edilirse bu sözleşme, Damga Vergisi açısından artık yabancı memlekette düzenlenen bir kağıt durumundadır.<sup>3</sup> Bu durumda sözleşmenin düzenlenme yerinin yabancı memleket olduğu kabul edilmelidir. Yabancı memleketlerde düzenlenen kağıtların damga verisine tabi olabilmesi için yasanın öngördüğü şartların aranması gerekecektir. Buna göre; vergiyi doğuran olayın varlığı için yukarıda bahsedilen 3 koşulun (ibraz, devir veya ciro, herhangi bir suretle hükmünden faydalanma) herhangi birinin gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespiti yasa gereğidir.

### 13-) Cezai şart ve teminat bedelleri Damga Vergisine tabi midir?

Cezai şart bedeli uygulamada sözleşmede yazılı belli para olarak kabul edilmektedir. Eğer sözleşme imza anında tespit edilemeyen bir bedel üzerinden belli parayı ihtiva etmediğinden Damga Vergisi matrahına bir etkisi olmayacaktır. Örneğin mutabakatsızlık bildirimine sebep olan her bir olay için mutabakatsızlığın gerçekleştiği ayda yapılan/yapılacak toplam alışların %1'i kadar cezai şart uygulanır maddesine göre sözleşme imza anında tespit edilemeyecek rakam için belli para hükmü işletilemeyecek, dolayısıyla bu madde hükmüne göre nisbi Damga Vergisine tabi tutulamayacaktır. Ancak 100.000 TL. gibi belirli bir tutarın yazıldığı sözleşmeler sadece cezai şart rakamı olsa bile nisbi oranda (binde 9,48) oranında Damga Vergisine tabi olacaktır. Aynı şekilde sözleşmede yer alan teminat bedelleri rakamsal bir bedel olarak

<sup>2</sup> Erhan COŞKUN ve Nail Umut AVCI, "Yabancı Memleketlerde Düzenlenen Kağıtların Damga Vergisi Kanunu Yönüyle İncelenmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 269, Şubat 2011, s.66.

<sup>3</sup> Erhan COŞKUN ve Nail Umut AVCI, a.g.m., s.67-69.

hesaplanabiliyorsa Damga Vergisine tabidir.

#### **14-) Bir kağıtta birden fazla akit ve işlem bulunması halinde uygulanacak Damga Vergisi nasıl hesaplanır?**

Damga Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesine göre bir kağıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem bulunduğu takdirde bunların herbirinden ayrı ayrı vergi alınır. Örneğin A Ltd. Şirketi'nin B inşaat A.Ş.'ne 700.000 TL'lik mal satacağı belirtilen sözleşmede, B inşaat A.Ş.'nin 300.000 TL.'den 3 işyeri satacağı da taahhüt edilirse Damga Vergisi matrahı 1.600.000 TL. olacak ve ödenmesi gereken Damga Vergisi  $(1.600.000 \times 9,48/1000=)$  15.168 TL.olacaktır.

#### **15-) Bir kağıtta yer alan akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma oldukları takdirde Damga Vergisi nasıl hesaplanır?**

Eğer bir kağıtta imzalanan akit ve işlemler bir asıldan doğuyorsa Damga Vergisi en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden alınır. Örneğin bayi olarak çalışması için Türkiye distribütörünün piyasaya yeni giren şirkete 100.000 TL pazarlama faaliyetlerine destek primi ödeyeceği protokolde, anlaşmanın yürürlüğe girmesinden önce 50.000 TL avans verileceği, bu avans ödemesi için 80.000 TL. teminat mektubu verileceği, anlaşmanın yürürlüğe girmesinden sonra distribütör tarafından sözleşmede yer alan haklı nedenlerle feshedilmesi halinde 120.000 TL cezai şart ödeneceği hükümlerinin yer aldığı protokolde bütün işlemler bir asıldan doğduğundan Damga Vergisi matrahı tüm tutarların toplamı değil en yüksek vergi alınmasını gerektiren işlem olan 120.000 TL. cezai şart bedeli olacaktır. Bu matrah üzerinden hesaplanan Damga Vergisi ise  $(120.000 \times 9,48/1000=)$  1.137,60 TL olacaktır.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 03/09/2014 tarih ve 45404237-155[13-20]-236 sayılı özelge de bu konudur.

" ...

Buna göre, aldığınız kredi dolayısıyla düzenlenen ilgi (b)'de kayıtlı dilekçeniz eki sözleşmede, kredi miktarı ile birlikte kararlaştırılan miktarda faiz ödenmesinin şart koşulduğu anlaşılmış olup, her iki işlemin aynı kağıtta toplanması ve bir asıldan doğmuş olması sebebiyle, söz konusu sözleşmenin 488 sayılı Kanununun 6 ncı maddesinin ikinci fıkrası ve Kanuna ekli (1) sayılı tablonun I/A-1 fıkrası uyarınca en yüksek vergi alınmasını gerektiren tutar olan kredi tutarı üzerinden Damga Vergisine tabi tutulması gerekmektedir."

#### **16-) Bir kağıtta yer alan akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldansa ancak sözleşmede yer alan işlemler farklı Damga Vergisi oranlarına tabi ise yapılacak işlem nasıl olacaktır?**

Yukarıda da açıklandığı üzere bir kağıtta yer alan akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğuyorsa Damga Vergisi en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden alınır. Eğer sözleşmede yer alan işlemlerden bazıları binde 9,48 oranında vergiye tabiyken bazıları 1.89 oranında vergiye tabi ise en yüksek Damga Vergisi matrahı değil en yüksek Damga Vergisine odaklanmak gerekmektedir. Örneğin sahibi olduğu işyerini 1 yıllığına 250.000 TL'na kiralayan ABC A.Ş. ile kiracı B Ltd. Şti. arasında düzenlenen kira sözleşmesinde kiracının sözleşmenin uygulanması sırasında veya tahliye sonucuna kadar kiralayana karşı doğabilecek her türlü borcun teminatı için 75.000 TL'lik ve bilahare kiralayan tarafından belirlenip talep edilecek miktarda süresiz teminat mektubunu vermeyi kabul ve taahhüt ettiği kiralama sözleşmesinde toplam kira bedeli üzerinden doğacak Damga Vergisi  $(250.000 \times 1,89/1000=)$  472,5 TL.'dir. Teminat tutarı üzerinden hesaplanan Damga Vergisi ise  $(75.000 \times 9,48/1000)$  711 TL.'dir. Bu kiralama sözleşmesi üzerinden ödenmesi gereken Damga Vergisi en yüksek vergi alınmasını gerektiren tutar olan 711. TL. olacaktır.

Ancak ödenen tutarların sözleşmeden kaynaklanan ve sözleşme bedelinin bir unsuru olarak belirlendiği sözleşmelerde, asıl sözleşmenin tabi olduğu orandan vergilendirilmesi gerektiğini belirten ve Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 22/12/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-DAMGA-1-169 sayılı bir özelge mevcuttur.

Özelgede "Kira sözleşmesinde kira bedelinin yanısıra reklam bedeli, ortak gider katkı payı bedeli ve

tahsis edilen cihaz maliyet bedeli gibi kiralamadan kaynaklanan bedellerin bulunması halinde matrahın ne olacağı sorulmuştur.

“ ...

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, başvurunuzda belirtilen sözleşmelerde, kira bedeli ile kiralama işleminden kaynaklanan ve kira bedelinin bir unsuru olarak belirlendiği anlaşılabilir sabit ortak gider payı, cihaz maliyet bedeli ve reklam bedeli gibi hizmet bedellerinin (KDV hariç) toplam tutarı üzerinden Kanuna ekli (1) sayılı tablonun I/A-2 fıkrası gereği binde 1,65 nispetinde Damga Vergisine tabi tutulması gerekmektedir” denilmiştir.

### 17-) Bir kağıtta birden fazla kişiyle sözleşme yapılması halinde vergileme nasıl olacaktır?

Bir kağıtta yer alan akit ve işlemler bir asıldan doğsa bile asıl işlem akitlerinden başka bir şahsın eklenmesi akit ve işlemi de ayrıca vergiye tabidir. (DVK md 6) Örneğin yurt çapında 1.000 bayisi olan bir şirketin tek bir sözleşme ile her bayisine 3 yıllık çalışma karşılığı bayi başına 200.000 TL ödeme yapmayı taahhüt ettiği sözleşmede doğacak Damga Vergisi  $(200.000 \times 9,48/1000=)$  1.896 TL'dir. Çalışmamızın sonraki bölümlerinde açıklayacağımız üzere Damga Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinde tanımlanan sözleşme tavanı uygulaması vardır. Bu uygulamaya göre 2015 yılında bir kağıttan doğabilecek Damga Vergisi azami 2015 yılı için 1.702.138,00 TL'dir. Eğer bu sözleşme tek kağıt olarak kabul edilse  $(200.000 \times 1000=200.000.000 \times 9,48/1000=)$  1.896.000 TL. Damga Vergisi hesaplanacak azami tutarın üzerinde kaldığı için en fazla 2015 yılı için 1.702.138,00 TL. Damga Vergisi hesaplanacaktır. Kanun böyle bir uygulamaya izin vermemiş olup anılan örnekte birden fazla eklenen her kişi için ayrıca Damga Vergisi doğacak, her bir kişinin ayrı ayrı değerlendirilmesi sonucu bu kağıttan toplam 1.896.000 TL. Damga Vergisi ödenmek zorunda kalınacaktır.

### 18-) Birden fazla imzalı kağıtların Damga Vergisi nasıl hesaplanır?

Nisbi vergiye tabi bir kağıtta (sözleşme, taahhütname, temlikname vb.) kağıda konulan imzanın birden fazla olması verginin tekrarrünü gerektirmez. (DVK Md.7) Bu kağıdın doğuracağı Damga Vergisi imza sayısından etkilenmeden hesaplanır ve ödenir.

### 19-) Damga Vergisi Kanunu'na göre Resmi Daire tanımı nedir?

Kanunun 8'inci maddesine göre “Resmi Daire”, genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köylerdir.

Bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeler resmi daire sayılmaz.

### 20-) Kağıdı imza eden taraflardan birinin resmi daire olmasının etkisi nedir?

Damga Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesine göre resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların Damga Vergisini kişiler öder. Dolayısıyla bir tarafı resmi daire olan sözleşmenin Damga Vergisinin mükellefi kağıdı imzalayan diğer taraftır. Örneğin belediye ile yapılan mal satım sözleşmesinin Damga Vergisi mükellefi kağıdı imzalayan diğer taraftır. Ayrıca 1 sayılı tabloda sözleşme imzalanan kurumun resmi daire olması bu işlerden doğabilecek Damga Vergisi rakamını doğrudan etkilemektedir.

### 21-) Kazanılan bir resmi daire ihalesinde toplam Damga Vergisi yükü nedir?

Bu sözleşmelerde ilk Damga Vergisi yükü sözleşmeden doğacak Damga Vergisidir. Ve oranı sözleşmede yazan en yüksek bedel üzerinden binde 9,48'dir. İkinci Damga Vergisi ise 1 sayılı tablodan doğan ihale kararı Damga Vergisidir. Damga Vergisi kanununa ekli 1 sayılı tablonun kararlar ve mazbatalar bölümünde yer alan “ihale Kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararları binde 5,69 ihale kararı Damga Vergisine tabidir”. İleride ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere ihale kararı Damga Vergisi alınabilmesinin bir diğer koşulu vardır. Hem resmi daire olmak hem de kamu tüzel kişiliğini haiz kurum olmak. Eğer sözleşmeyi imzalayan karşı taraf bu iki şarta sahipse ihale kararı Damga Vergisi binde 5,69'dur. Üçüncü Damga Vergisi ise yine 1 sayılı tabloya göre 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 tediyasını temin eden kağıtlar binde 9,48 Damga Vergisine tabidirler. Bu açıklamalar dikkate alındığında resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumlarla ihaleyle mal satım sözleşmesi yapıldığından toplam Damga Vergisi yükü binde (9,48+5,69+9,48=) binde 24,65'dir. Neredeyse %2,5 olan Damga Vergisi yükünde dikkat edilmesi gereken bir diğer nokta ise özellikle çok büyük miktarda satış yapımı sözleşmelerinde maliyet olarak dikkate alınacak tutardır. Örneğin bir resmi daireyle 250.000.000 TL.'lik akaryakıt satımı sözleşmesi imzalandığında sözleşme, ihale kararı ve ödeme Damga Vergisinin maliyeti olarak azami Damga Vergisi rakamlarının dikkate alınması ödemeler üzerinden alınan Damga Vergisi maliyetinin yanlış hesaplanmasına yol açar. Yukarıdaki örnekte sözleşme ve ihale kararı Damga Vergisi yükleri 2015 yılı için (1.702.138,00 TL.x2=) 3.404.276 TL.'dir. Ancak ödemelerin kısım kısım yapıldığı gerçeği dikkat alındığında resmi dairenin ödemeler üzerinden hesaplayacağı Damga Vergisi tutarı üst sınıra taksimaksızın 2.370.000'dir. Bu örnekteki sözleşmede üç ayrı üst sınır dikkate alındığında ödenecek Damga Vergisi (3 x 1.702.138,00 ) 5.106.414 TL. iken (ödemelerin kısım kısım yapıldığı varsayımıyla ) ödenecek toplam Damga Vergisi 5.774.276 TL.'dir.

### 22-) İktisadilik özelliklerine bağlı olarak çalışan veya ayrı tüzel kişiliği bulunan kurumları Damga Vergisinin resmi daire tanımına girer mi?

Kanundaki tanımda yer aldığı üzere genel ve özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve köylere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeler resmi daire sayılmaz. Bu kapsamda Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Kamu İktisadi Kuruluşları, Belediye İktisadi Teşebbüsleri resmi daire sayılmamalıdır. Örneğin belediyeye bağlı olup ayrı bir tüzel kişiliği bulunan akaryakıt istasyonu işletmesi resmi daire değildir. Sözleşmenin tarafının resmi daire olması yukarıda da açıklandığı üzere ciddi bir maliyet artışı doğurduğundan aslında tanımda konu net gibi görünmekte ise de bazı durumlarda bazı kurumların resmi daire olup olmayacağı yönünde tereddütler oluşmaktadır. Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.11.2009 tarihli B.07.1.GİB.4.42.16.02/DV-2-1586/1668 sayılı özelgesinde ... Belediyesi Tanzim Satış ve Kumocağı işletmesinin Kanunda tanımı yapılan resmi dairelere (genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köyler) bağlı olmakla birlikte ayrı tüzel kişilik ve iktisadilik vasıflarının her ikisine birden haiz olan kuruluşlar resmi daire olarak kabul edilmemekte, buna karşılık bu iki özellikten herhangi birisine sahip olmayan kuruluşların resmi daire sayılacağını dolayısıyla kum ocağı işletmesinin resmi daire sayılmayacağını belirtmiştir.

### 23-) Döviz üzerinden düzenlenen sözleşmelerde Damga Vergisi matrahı nasıl hesaplanır?

Kağıdın döviz kurunun hesaplanmasında 11/11/1980 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 15 Seri no'lu Damga Vergisi Genel Tebliğinde belirtildiği üzere Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca saptanmış bulunan son satış kurunun esas alınması gerekmektedir. 21.12.1998 tarih ve 23560 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 35 Seri No.lu Damga Vergisi Genel Tebliği'nin 4 üncü maddesinde; "Vergiye tabi kağıdın yabancı para cinsinden düzenlenmesi halinde ise kağıt üzerinde yer alan dövizin, kağıdın düzenlendiği tarihteki T.C Merkez Bankası'nca (TCMB) tespit ve ilan olunan carî döviz satış kuruna göre bulunacak Türk Lirası karşılığı üzerinden Damga Vergisi hesaplanacaktır. Bu nedenle kağıdın düzenlendiği tarihteki kur olarak kağıdın imzalarının tamamlandığı günden önceki TCMB döviz satış kuru esas alınmalıdır.

### 24-) Kağıt nüshalarının birden fazla olması halinde Damga Vergisi nasıl hesaplanır?

Damga Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesine göre bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtların her nüshası ayrı ayrı aynı miktar veya nispette Damga Vergisine tabidir. 19 no'lu Damga Vergisi Sirkülerinde açıklandığı üzere Damga Vergisi Kanunu uygulamasında aynı hüküm ve kuvveti haiz olmak üzere birden fazla düzenlenmiş ve taraf/taflarınca ayrıca imzalanmış olan kağıtların her biri nüshadır. Bu kapsamda nüshalar, belli bir hususu ispat ve belli etmek üzere müstakilen ve aynı zamanda farklı mekanlarda ibraz edilebilir mahiyette olan kağıtlardır.

Suret ise aslında bulunan ibarelerin aynısını taşıyan, fakat aslında bulunan imzaları taşımayıp aslına uygun olduğuna ilişkin, onaylayanın imzasını veya kaşesini ihtiva eden kağıtları ifade etmektedir. Taraf/taflarınca düzenlenerek imzalanmış, diğer bir ifadeyle hukuken tekemmül etmiş bir kağıdın usulüne

uygun olarak çıkarılmış, ancak taraflarınca ayrıca imzalanmamış örnekleri surettir.

Kâğıtların fotokopi ile çoğaltılmış örneklerinin de "Aslına uygundur" ya da "Aslı gibidir" şerhi ile onaylayanın imzası veya kaşesini ihtiva etmesi halinde mahiyeti itibarıyla suret; kâğıdın taraflarınca ayrıca imzalanması halinde ise nüsha olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu açıklamalar ışığında ayrı ayrı imzalanan her nüsha aynı miktar veya nispette Damga Vergisine tabidir. 100.000 TL'lik mal alım satım sözleşmesi için doğacak Damga Vergisi (100.000 x 9,48/1000=) 948 TL'dir. 2 nüsha düzenlenmesi halinde doğacak Damga Vergisi (948 x 2=) 1.896 TL dir. Bu sözleşmenin 1 asıl düzenlenmesi fotokopisinin çekilerek onaylayanın tek taraflı aslı gibidir onayını taşıyan sureti ise normalde Damga Vergisine tabi değildir. Ancak Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "IV- Makbuzlar ve diğer kağıtlar" başlıklı bölümünün 3 numaralı fıkrası uyarınca, tabloda yazılı kağıtlardan aslı 1,00 Türk Lirasından fazla maktu ve nispi vergiye tabi olanların resmi dairelere ibraz edilecek özet, suret ve tercümelere maktu (0,60 TL) Damga Vergisine tabidir.

### 25-) Bir kağıttan alınacak Damga Vergisi için üst sınır nedir?

Damga Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesine göre her bir kağıt için hesaplanacak vergi tutarı (1) sayılı tabloda yer alan sınırlamalar saklı kalmak üzere 2015 yılı için 1.702.138,00 TL.'yi aşamaz demektir.

Damga Vergisi Kanunu'nun 14. maddesindeki düzenleme ile (1) sayılı tablodaki her bir kağıt için hesaplanacak Damga Vergisi tutarına bir üst sınır getirilmiştir. Ancak bu sınırın, kağıtların birden fazla nüsha şeklinde düzenlenmesi halinde, bütün nüshalardan alınacak toplam Damga Vergisine mi yoksa her bir nüshadan alınacak Damga Vergisine mi bir sınır çizildiği sorunu açığa çıkmaktadır. 35 Seri No'lu Damga Vergisi Genel Tebliğindeki açıklamalar dikkate alındığında her bir nüshadan alınacak Damga Vergisine bir üst sınır çizildiği sonucu çıkmakla beraber, bu sonucun aksi yönünde Danıştay Kararları da mevcuttur. Bu kararlardan bir tanesi aşağıdaki gibidir:

"...Ancak; Damga Vergisi Kanununun "Kağıt Nüshalarının Birden Fazla Olması" başlıklı 5'inci maddesinin, "Bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtların her nüshası ayrı ayrı miktar veya nispette Damga Vergisine tabidir." cümlesinde geçen "... kağıtların her nüshası..." ibaresi, Kanunda geçen "Kağıt" teriminin, "nüsha" teriminden farklı olduğu; aynı hususu ispat veya belli etmek üzere düzenlenip imzalanan nüshaların tümünün birlikte, kağıdı ifade ettiğini göstermektedir. Söz konusu 5'inci madde hükmü ile 14'üncü maddenin açıklanan düzenlemesi birlikte değerlendirildiğinde; Damga Vergisine tabi kağıtların her nüshasının diğerinden ayrı olarak vergilendirileceği; ancak, tüm nüshalar için hesaplanan toplam verginin, 14'üncü maddede yazılı azami haddi aşamayacağı sonucuna varılmaktadır. 4369 sayılı Kanunun 77'nci maddesinin gerekçesinde, azami haddin, kimi durumlarda kağıtların vergisinin bu kağıtları düzenleyip imzalayanların sermayelerini aşabileceği göz önünde bulundurularak, bunun önlenmesi amacıyla getirildiği açıklamasının yapılmış olması da, varılan bu sonucu doğrulamaktadır."<sup>4</sup>

Bir sözleşmenin Damga Vergisinin üst sınıra takılması için matrahının 2015 yılı için kabaca 179.550.421 TL'den fazla olması gerekmektedir. Bu rakamda bir sözleşme düzenlendiğinde nüsha alınmadan 1 asıl ve örneğin 1 suret düzenlenmesi gereksiz ihtilafların önüne geçecektir.

### 26-) Belli parayı ihtiva eden mukavelenelerin değiştirilmesi halinde sözleşme miktarı artarsa Damga Vergisi ne olacaktır?

Kanunun 14'üncü maddesi uyarınca belli parayı ihtiva eden mukavelenelerin değiştirilmesi halinde artan miktar aynı nispette vergiye tabidir. Buna göre sözleşmede değişiklik yapılması suretiyle sözleşme tutarının artırılması halinde artan miktar sözleşmenin niteliğine göre aynı nispette Damga Vergisine tabi olacaktır. 100.000 TL'lik bir sözleşmede iş artışı yapılır ve sözleşme 140.000 TL'ye yükseltirse 40.000 TL. üzerinden Damga Vergisi hesaplanması gerekecektir. Kira sözleşmesinin miktarı arttığında artan tutar binde 1,89 Damga Vergisine tabi olacaktır taahhütnamenin miktarı arttığında artan tutar ise binde 9,48 Damga Vergisine tabi olacaktır.

4 Erhan COŞKUN ve Fatih KAYA, "Damga Vergisinde Üst Sınır Sorunu ve Vergilendirmede Belirlik İlkesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 272, Mayıs 2011, s.108-109.

### 27-) Belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin değiştirilmesi halinde sözleşme miktarı azalır mı Damga Vergisi ne olacaktır?

Kanuna göre sözleşmenin değiştirilmesi halinde artan miktar aynı nispette Damga Vergisine tabidir. Miktar azalır mı Damga Vergisi doğmayacaktır. idarenin konuya bakışı da bu doğrultudadır. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 08.05.2009 tarih ve B.07.1.GiB.04.99.16.02/2-Muk-487-15418 sayılı özeliği de aynı görüştür.

### 28-) Belli parayı ihtiva eden sözleşmelerde sürenin uzatılması halinde Damga Vergisi ne olacaktır?

Belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin müddetinin uzatılması halinde aynı miktar veya nispette vergi alınır. ABC A.Ş. tarafından 1 yıllığına KDV hariç 120.000 TL. kiraya verilen bir işyeri için 1 yıllık süre uzatımı yapıldığında  $120.000 \times 1.89/1000 = 226,80$  TL. Damga Vergisi doğacaktır. Sözleşme uzatımıyla ilgili düzenlenen kağıtta bedele ilişkin hiçbir şey yazmasa bile 226,80 TL. Damga Vergisi doğmaktadır. Kişisel kanaatimiz her sözleşme uzatımının bu madde kapsamında değerlendirilmeyeceğidir. Örneğin 24 aylık bir yıllara sari iş sözleşmesinin süresi içinde bitemeyeceği anlaşılır ve süresi 3 ay daha uzatılırsa bu 3 ay uzatım için Damga Vergisi doğmayacağı düşüncesindeyiz. Düşüncemiz Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesine dayanmaktadır. Anılan maddeye göre "Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder." Sözleşme yapıldığında 24 aylık değil 27 aylık yapılsaydı da doğacak Damga Vergisi değişmeyecekti. Kanunun ruhunun sözleşmenin uzatılmasının doğrudan Damga Vergisini etkiler nitelikte bir işlemin varlığını gerektirdiğini bu nedenle her süre uzatımının Damga Vergisi doğurmayacağı düşüncesindeyiz. Nitekim Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafında verilen B.07.1.GiB.4.06.17.02-DMG-1402-230 sayı ve 20/02/2012 tarihli özeliği " ... işine ilişkin revize iş programıyla ilk ihalede düzenlenen sözleşmenin süresinin uzatılması ve aynı zamanda ilave iş yaptırılması halinde, revize iş programına ilişkin düzenlenen kağıdın ilave işe ait tutar üzerinden Damga Vergisine tabi tutulması, iş artışı olmaksızın işin süresinde bitirilememesinden dolayı ilave süre verilmesi halinde ise söz konusu kağıdın Damga Vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir" denilmektedir.

### 29) Süresi kendiliğinden uzayan sözleşmelerin Damga Vergisi nasıl değerlendirilmektedir?

Damga Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesine göre vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhler de Damga Vergisine tabidir. Aynı şekilde Kanunun 14. maddesine göre de "mukavelenamelerin müddetinin uzatılması halinde aynı miktar veya nispette vergi alınır." denilmektedir. Kanun metninden etkin bir biçimde süre uzatılması halinde Damga Vergisi doğacağı açıktır. Ancak süresi kendiliğinden uzayan sözleşmelerde edilgen bir durum söz konusu olduğundan düzenlenen yeni bir kağıt, mektup, şerh yoksa Damga Vergisi de doğmayacağı kanaatindeyiz. Süresi kendiliğinden uzayan sözleşmelere " sözleşme bitiminden 1 ay önce tarafların bir araya gelerek yazılı olarak sözleşmenin feshedilmesine karar vermedikleri müddetçe sözleşme 1 yıl daha uzar" metni örnek verilebilir.

Meslek mensuplarının yaptıkları sözleşmelerle bağlantılı olarak Gelir idaresi Başkanlığı tarafından Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı'na verilen bir görüşte;

"Meslek mensuplarının muhasebe hizmeti verdiği mükellefler ile düzenlediği sözleşmelerin uygulama süresi içinde ücretin artma durumunda, sözleşme hükümlerini değiştiren herhangi bir kağıt (makam oluru, ek sözleşme vb.) düzenlenmesi halinde ücret artışı üzerinden binde 8,25 nispetinde Damga Vergisi hesaplanması gerekir. Ancak, bu kabil ücret artışı ile ilgili olarak ilk sözleşme hükümlerine tesir eden herhangi bir kağıt düzenlenmemesi halinde Damga Vergisinin aranılmaması gerekir. Söz konusu sözleşmelerin sürelerinin bitmesinden sonra sözleşmeye konulan bir şerh istinaden sözleşme süresinin uzatılması halinde, şerh sözleşme hükümlerini değiştiren bir belge vasfında olduğundan, süresi uzayan bu sözleşmelerden yeniden Damga Vergisi alınması gerekmektedir. Diğer taraftan süre uzatımının gerçekleşmesinden sonra meydana gelen ücret artışlarına ilişkin düzenlenecek kağıdın da ayrıca vergilendirilmesi gerekmektedir" şeklinde bir değerlendirmede bulunmuştur.

Günümüzde sıkça görülen uygulamalardan bir tanesi de kira sözleşmelerinde yer almaktadır. Kira sözleşmelerinde genellikle " Kira sözleşmesi süresinin bitimine -örneğin- 15 gün kala hiçbir itirazda bu-

lunulmaması durumunda kendiliğinden uzar " şeklinde ifadeler bulunmaktadır. Bu şekilde düzenlenen sözleşmelerde sürenin taraflarca uzatılması değil de sürenin kendiliğinden uzaması söz konusudur. Bu durumda yeni bir kâğıt düzenlenmesine gerek olmadığı için ayrıca bir Damga Vergisi hesaplanmasına da gerek yoktur. Maliye Bakanlığı da verdiği birçok özalgede yeni bir kâğıt düzenlenmeden veya ayrı bir şerh ve mektupla uzadığı belirtilmeyen kira sözleşmelerinde Damga Vergisi hesaplanmayacağını belirtmiştir.<sup>5</sup>

### 30-) Döviz olarak düzenlenen ve belli parayı ihtiva eden sözleşmelerin değiştirilmesi halinde Damga Vergisi'nin durumu nedir?

Yukarıda açıklandığı üzere belli parayı ihtiva eden bir sözleşmede miktarın azaltılması halinde Damga Vergisi doğmayacaktır. Ancak döviz üzerinden düzenlenen sözleşmelerde döviz miktarının düşmesine rağmen dövizde meydana gelen artıştan dolayı sözleşmede yer alan Damga Vergisi miktarı değişebilir. Bu durumda TL miktarı esas almak uygun olacaktır. TCMB Döviz satış kuru 1 USD= 1,49 iken yapılan 100.000 USD'lik bir sözleşmenin miktarı azaltılarak yeni bir sözleşme düzenlenmiştir. Miktar azaltımının yapıldığı ve 90.000 USD'ye düşürülen ikinci sözleşmede TCMB Döviz satış kuru 1USD=1,80 TL'dir. Bu durumda ilk sözleşmenin matrahı 149.000 TL iken azaltımı gerçekleşen ikinci sözleşmenin Damga Vergisi matrahı (90.000 USD x 1,80 TL.=) 162.000 TL'dir. Azaltım olmasına rağmen (162.000-149.000=) 13.000 TL. üzerinden binde 1,89 oranında Damga Vergisi hesaplanması uygun olacaktır.

### 31-) Belli parayı ihtiva eden sözleşmelerin devri halinde Damga Vergisi nasıl hesaplanır?

Damga Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesine göre belli parayı ihtiva eden kağıtların devri halinde aslından alınan verginin dörtte biri alınır. ilk sözleşmenin 100.000 TL. bedelle imzalandığı ve üzerinden 948 TL. vergi ödendiği düşünülürse devir sözleşmesinin Damga Vergisi (948 x ¼=) 237 TL.'dir.

### 32-) Döviz üzerinden yapılan sözleşmelerin devri halinde vergilendirme nasıl olacaktır?

Yukarıda açıklandığı üzere belli parayı ihtiva eden kağıtların devri halinde aslından alınan verginin dörtte biri alınır. Kanun, devir tarihindeki miktara değil aslından alınan vergiye atıfta bulunmuştur. Dolayısıyla döviz üzerinden düzenlenen sözleşmelerde döviz kurunun değişmesinin devir yönünden önemi bulunmamaktadır. Örneğin 100.000 USD üzerinden imzalanan ilk sözleşme 1 USD=1,49 TL. TCMB döviz satış kuru dikkate alınarak 149.000 TL üzerinden (149.000x9,48/1000=) 1.412,52 TL. Damga Vergisi hesaplanmış ve ödenmiştir. Bu sözleşmenin devredilmesi gündeme geldiğinde ise 1 USD=1,80 TL. TCMB döviz satış kuru üzerinden yeni Damga Vergisi hesaplanmayacak buna karşılık devir edilen sözleşmede doğan Damga Vergisinin ¼'ü esas alınacaktır. Devir sözleşmesinden dolayı ödenmesi gereken Damga Vergisi (1.412,52 x ¼=) 353,13 TL. olacaktır.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 17.05.2007 tarih ve B.07.1.GiB.04.99.16.01/Muk-65/8440 sayılı özalgde dikkate alındığında idare de aynı görüştür.

### 33-) Damga Vergisi pul yapıştırmak suretiyle ödenir mi?

Hayır. 5281 sayılı kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte 01.01.2005 tarihinden başlamak üzere damga pulu yapıştırmak suretiyle Damga Vergisi ödeme uygulaması kaldırılmış bunun yerine makbuz karşılığı Damga Vergisi ödenmesi uygulaması başlamıştır.

### 34-) Damga Vergisi nasıl ödenir?

- Makbuz verilmek suretiyle,
- istihkaktan kesinti yapılmak suretiyle,
- Basılı damga konulmak suretiyle.

5 Furkan FIRAT, "Kendiliğinden Uzayan Sözleşmelerin Damga Vergisi Karşısındaki Durumu", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 267, Aralık 2010, s.167.

**35-) Makbuz karşılığı ödemelerde ödeme ne zamandır?**

Mükelleflerin en çok muhatap olduğu yöntem olan makbuz suretiyle ödemeler Damga Vergisi Kanunu'nun 22'inci maddesine göre;

a) Maliye Bakanlığınca belirlenen mükellefler, kurum ve kuruluşlar tarafından bir ay içinde düzenlenen kağıtların vergisi, ertesi ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenir.

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

**36-) Maliye Bakanlığınca belirlenen mükellefler hangileridir?**

- i. Katma Bütçeli idareler<sup>6</sup>
- ii. İl Özel idareleri ve Belediyeler
- iii. Döner Sermayeli Kuruluşlar
- iv. Bankalar
- v. Kamu iktisadi Teşebbüsleri
- vi. Devler ve Kamu iktisadi Teşebbüsleri iştirakleri
- vii. Özerk Kuruluşlar
- viii. Diğer Kamu Kurumları
- ix. Anonim Şirketler
- x. Kurumlar Vergisi Kanuna Tabi Diğer Mükellefler (32 Seri No'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği)
- xi. Kollektif ve Adi Komandit Şirketler (32 Seri No'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği)
- xii. Bilanço Esasına Göre Defter Tutanlar (32 Seri No'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği)
- xiii. İşletme Esasına Göre Defter Tutanlar (43 Seri No'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği)
- xiv. Serbest Meslek Erbabı (44 Seri No'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği)<sup>7</sup>

**37-) Hangi firmalar sürekli Damga Vergisi mükellefiyeti tesis ettirmek zorundadır?**

Yukarıda 1-9 arası sayılan mükelleflerin (Anonim şirketler dahil) sürekli Damga Vergisi mükellefiyeti tesis ettirmesi zorunludur.

**38-) Sürekli Damga Vergisi mükellefiyeti tesis ettiren kurumların sorumlulukları nelerdir?**

Yukarıda açıklandığı üzere sürekli Damga Vergisi mükellefiyeti tesis ettiren kurumlar bir ay içinde düzenlenen kağıtların vergisini, ertesi ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile bildirir ve yirmialtıncı günü akşamına kadar öderler. Bu kurumlar ayrıca Damga Vergisi defteri tutmak ve onaylatmak zorundadır. Bu konuda, diğer defterlerde olduğu gibi tasdik zamanına, kayıt nizamına vb. uyulmak zorundadır.

<sup>6</sup> Katma Bütçeli idareler 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 81'nci maddesi ile yürürlükten kaldırılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nda yer almaktaydı. Ancak artık Katma Bütçeli idareler bulunmamaktadır. Muhasebe-i Umumiye Kanunu'ndan farklı olarak Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Merkezi Yönetim, Sosyal Güvenlik Kurumları ile Mahalli idareler Bütçeleri ihdas edilmiştir.

<sup>7</sup> Oktay DEMİR, "Damga Vergisinde Makbuz Karşılığında Ödemelerde Beyan Ve Ödeme Zamanı", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 262, Temmuz 2010 s.151.

### 39-) Damga Vergisi defteri ve sözleşmeye konulacak kayıt uygulaması nasıl olacaktır?

20 Seri no'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde sürekli Damga Vergisi mükellefiyeti tesis edilen kurumların tutacakları Damga Vergisi defteri ve kağıtlara nasıl bir işlem yapılacağı açıklanmıştır. Buna göre düzenledikleri kağıtlara ait Damga Vergisini makbuz karşılığı ve ödeyen mükellefler, bu ödemelere ilişkin olarak özetle aşağıda belirtilen esaslara göre işlem yapacaklardır.

Bu kuruluşlar makbuz karşılığı ödemeleri kaydetmek için "Damga Vergisi Defteri" adı altında özel bir defter tutacaklardır. Bu defterin tutulmasında, Vergi Usul Kanununun kayıt nizamı ve tasdik zamanına ilişkin 215-219 uncu ve 221 nci maddelerindeki hükümlere uyulacaktır. Söz konusu defterin her bölümüne takvim yılı başından itibaren 1 den başlayıp teselsül ettirilen sıra numarası verilecektir. Defterde ayrıca düzenlenen kağıdın türü, tarihi, varsa numarası, vergi matrah ve miktarı belirtilecektir. Makbuz karşılığı ödemenin kapsamına giren kağıtlara,

".....liralık Damga Vergisi tarafımızdan makbuz karşılığı ödenecektir.

Defter Sıra No ....."

şeklinde; yeknesak bir kaşe vurulacaktır ve onaylanacaktır. Kağıda ait Damga Vergisi miktarı ile defter sıra numarası kağıda vurulan kaşedeki ilgili yerlere yazılacaktır. Kaşeleme işlemi, düzenlenen kağıdın varsa sureti ve dip koçanı üzerine de yapılacak ve bu kağıda asıl kağıda verilen sıra numarası yazılacaktır. Bu defterler muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların talebi üzerinde ibraz ve inceleme için arz edilecektir.

### 40-) Limited Şirketler Damga Vergisi defteri tutmak zorunda mıdır?

Hayır, limited şirketler Damga Vergisi defteri tutmak zorunda değildir. 43 Seri no'lu tebliğde açıklandığı üzere limited şirketlerin "sürekli Damga Vergisi mükellefiyeti tesis ettirmesi" ve Damga Vergisi defteri tutmaları ihtiyaridir. Sürekli mükellefiyet tesis ettirmek istemeyen bu mükelleflerin, Damga Vergisine ilişkin kayıtlarını 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre tutmak zorunda oldukları defterlerinde ayrıntılı olarak göstermek şartı ile ayrıca Damga Vergisi defteri tutmalarına gerek bulunmamaktadır. Ancak limited şirketlerin sürekli mükellefiyet tesis ettirmesi halinde Damga Vergisi defterini tasdik ettirmek suretiyle tutması zorunludur.

### 41-) Limited şirketler taraf oldukları işlemlere ilişkin Damga Vergilerini nasıl öderler?

Bu konuyu ikiye ayırabiliriz.

#### a) Sürekli Mükellefiyet Tesis Ettirmeyi Tercih Eden Limited Şirketler

Tercihini sürekli mükellefiyet tesis ettirmekten yana kullanan limited şirketler, Damga Vergisi mükellefiyetlerini anonim şirketlerin tabi olduğu esaslara göre yerine getireceklerdir. Buna göre, bu yöntemi tercih eden mükellefler, VUK'a göre Damga Vergisi defteri tutmak, onaylatmak ve kayıt nizamına ilişkin hükümlere uymak zorundadırlar. Ayrıca bir ay içinde düzenlenen kağıtların vergisini ertesi ayın 23. günü akşamına kadar beyan edip 26. günü akşamına kadar ödeyeceklerdir.

#### b) Sürekli Mükellefiyet Tesis Ettirmemeyi Tercih Eden Limited Şirketler

Tercihini sürekli mükellefiyet tesis ettirmemekten yana kullanan limited şirketler ise, Damga Vergisine ilişkin kayıtlarını Vergi Usul Kanununa göre tutmak zorunda oldukları defterlerinde ayrıntılı olarak göstermek kaydıyla ayrıca bir Damga Vergisi defteri tutmayacaklardır. ihtiyarilik hakkını kullanarak sürekli Damga Vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeyen mükellefler, düzenledikleri veya taraf oldukları kağıtlara ilişkin damga vergilerini Kanunun 22'nci maddesi uyarınca kağıdın düzenlendiği tarihi izleyen onbeş gün içinde ilgili vergi dairesine Damga Vergisi beyannamesi ile bildirecek ve aynı süre içinde ödeyeceklerdir.

#### 42-) Sürekli mükellefiyet tesis ettirmemeyi tercih eden limited şirketler ödemelerini nasıl yapacaklardır?

Damga Vergisi Kanununun 22/1'inci maddesinin (a) bendi dışındaki halleri ihtiva eden süreksiz mükellefiyette olanlar, Damga Vergisine tabi beyannamelerini ve ödemelerini aşağıda belirtilen vergi dairelerine vereceklerdir.

- Tek vergi dairesi bulunan il ve ilçelerde mevcut vergi dairelerine,
- Bağımsız vergi dairesi olmayan ilçelerde bağlı vergi dairesine (Malmüdürlüklerine),
- Birden fazla vergi dairesi bulunan il ve ilçelerde bu vergi dairelerinden herhangi birine,

Süreksiz mükellefiyet çerçevesindeki mükellefler Damga Vergisine tabi bir kağıt düzenledikleri takdirde Damga Vergisini; bu kağıdın düzenlendiği tarihi izleyen on beş gün içinde yukarıda belirtilen vergi dairelerine beyan ederek aynı sürede ödemede bulunacaklardır.

Örnek: Damga Vergisi Kanununa göre süreksiz mükellefiyeti ihtiyari olarak seçen ve işletme esasına göre defter tutan mükellef (K) 07.05.2015 tarihinde Damga Vergisine tabi bir kağıt düzenlenmiştir. Bu durumda mükellef (K) en geç 22.05.2015 tarihinin akşamına kadar Damga Vergisi beyannamesini ilgili vergi dairesine vererek aynı süre içinde Damga Vergisini ödeyecektir.<sup>8</sup>

#### 43-) Sürekli Damga Vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükellefler, Damga Vergisine konu işlemi yoksa beyanname vermek zorundalar mı?

Hayır. 43 Seri No.lu Damga Vergisi Genel Tebliğinde sürekli Damga Vergisi mükellefiyeti olan veya ihtiyarilik kapsamında olup sürekli Damga Vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükelleflerin, kanuni süresi içerisinde beyan etmeleri gereken Damga Vergisinin bulunmaması halinde Damga Vergisi beyannamesi vermelerine gerek bulunmadığı, ancak keyfiyetin bir yazı ile vergi dairesine bildirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ancak 46 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile keyfiyetin yazı ile vergi dairesine bildirilmesi zorunluluğu kaldırılmıştır.

Bu açıklamalar ışığında şirketlerin kanuni süresinde beyan etmesi gereken Damga Vergisi bulunmaması halinde, Damga Vergisi beyannamesi verilmesine veya durumun yazı ile bildirilmesine gerek bulunmamaktadır.

#### 44-) Basılı Damga konulması şekliyle ödeme nedir?

Kanunun 17'nci maddesinde açıklandığı üzere Aşağıda yazılı kağıtların Damga Vergisi pul yerine basılı damga konulması şekliyle de ödenebilir.

- 1 - Makbuz ve ibra senetleri,
- 2 - Faturalar,
- 3 - Ulaştırma ile ilgili kağıtlar,
- 4 - Elektrik, havagazı, telefon ve su abonman mukavelenameleri,
- 5 -Maliye Bakanlığının müsaadesi alınmak şartıyla vergiye tabi diğer kağıtlar

Basılı Damga Konulmasında Ödeme Zamanı ise 21'inci maddede açıklandığı üzere basılı damga konulacak kağıtların vergisi, yüzde beş noksanı ile peşin olarak ödenir.

#### 45-) istihkaktan kesinti şekliyle ödemelerde ödeme zamanı nedir?

Kanunun 23'üncü maddesine göre genel bütçeli daireler dışında kalan ve istihkaktan kesinti yapmak

8 Oktay DEMİR, a.g.m., s.153.

durumunda bulunan daire ve müesseseler tarafından bir ay içinde kesilen Damga Vergisi, ertesi ayın 23'üncü günü akşamına kadar ödemenin yapıldığı yer vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir 26 ncı günü akşamına kadar yatırılır.

#### 46-) Katma Değer Vergisi, Damga Vergisi matrahına dahil midir?

30 Seri no'lu Damga Vergisi genel tebliğine kadar idare KDV'nin Damga Vergisi matrahına dahil olduğunu bildirmekte idi. Ancak istikrar kazanan yargı kararlarından sonra anılan tebliğle idare görüşünü değiştirmiş ve Damga Vergisinin katma değer vergisi hariç olmak üzere sadece işin bedeli üzerinden hesaplanması, Katma değer vergisi dahil edilerek düzenlenen kağıtlardan alınması icabeden Damga Vergisinin ise katma değer vergisi tutarı düşüldükten sonra kalan meblağ üzerinden hesaplanması gerektiğini bildirmiştir. Dolayısıyla güncel uygulamada KDV, Damga Vergisi matrahına dahil değildir.

#### 47-) Özel Tüketim Vergisi, Özel İletişim Vergisi gibi dolaylı vergiler Damga Vergisi matrahına dahil midir?

idareye göre evet. Ancak idareyi 30 seri no'lu Damga Vergisi genel tebliğinde yer alan açıklamalara götüren yargı kararları özetle ... katma değer vergisi, Damga Vergisi matrahına dahil edildiği takdirde, verginin vergilendirilmesi gibi, sisteme aykırı bir uygulama meydana gelir. ... bu değerlerin gelir niteliğinde olmayan katma değer vergisi ile birlikte mütalaa edilmesinde isabet bulunmamaktadır. ... Vergi, verginin matrahı olamayacağı gibi, bir vergi üzerinden vergi alınması sonucunu doğuran işlemlerin vergilendirme sisteminin temeline ters düşeceği kuşkusuzdur. Sözleşmede yazılı ihale bedeline katma değer vergisinin de katılması suretiyle toplam miktar üzerinden Damga Vergisi alınması, vergiden vergi alınması sonucunu doğurmaktadır. Böylesine bir vergilendirmenin kabul edilebilmesi, bu hususta yasa da açık ve amir bir hüküm bulunmasına bağlıdır. Oysa, Damga Vergisi Kanununda, verginin de Damga Vergisi matrahına gireceği hakkında açık bir hüküm bulunmamaktadır. demektir.<sup>9</sup> Malın maliyetine girmeyen ve mal bedelinden ayrı olarak hesaplanan ÖiV ve ÖTV gibi dolaylı vergilerin Damga Vergisi matrahına dahil olmaması gerektiği kanaatindeyiz. Eğer imzalanacak sözleşmede maliyete girmeyen + dolaylı vergi olarak düzenlenen bir kağıt varsa ve dolaylı vergilerin Damga Vergisi matrahına dahil olmadığı gerekçesiyle konu yargıya götürülecekse daha sonra cezalı duruma düşülmemesi için ihtirazi kayıtlı ödeme yapıp dava yoluna gidilmesini tavsiye ederiz. Konu hakkında Vergi Sorunları Dergisi'nde eski Gelirler Kontrolörü Mehmet Ali ALP tarafından yayımlanan bir makalede özetle "Maliye Bakanlığı ve Gelir idaresi Başkanlığı verdiği muktezalarda, diğer dolaylı vergilerin; (ÖTV, ÖiV) Damga Vergisine ilişkin yasal mevzuatta açıkça matraha dahil olmadığına ilişkin bir düzenleme olmadığından Damga Vergisi matrahına dahil olduğu görüşünü savunmaktadır. Ancak diğer dolaylı vergiler ile aynı özelliklere sahip olan KDV'nin Damga Vergisi matrahına dahil olmaması ya da diğer dolaylı vergilerin Damga Vergisinin matrahına dahil olması ortaya vergi teorisi bakımından bir çelişki yaratmaktadır."<sup>10</sup> denilerek bu husustaki çelişkiye dikkat çekilmiştir.

Vergi mahkemesi nezdinde dolaylı vergilerin Damga Vergisi matrahına dahil olmayacağı yönünde kararlar elimizde mevcuttur. Ancak Danıştay'ın konuya ilişkin kararına henüz ulaşamamıştır.

#### 48-) Damga Vergisi yansıtma faturalarında KDV var mıdır?

Sözleşmeye ilişkin Damga Vergisi yükümlülüğünün karşılanması konusunda; taraflardan birinin Damga Vergisinin tamamını beyan ederek ödemesi; karşı tarafın payına düşen kısmının ise ödeyen kişi tarafından ilgisine fatura edilerek yansıtılması durumunda Damga Vergisinin kendisi KDV'ye tabi olmadığı için sözleşme uyarınca Damga Vergisi maliyetini üstlenen diğer tarafa ilgili tutarın yansıtılması da KDV'ye tabi olmayacaktır kanısındayız. Bu durumda düzenlenecek Damga Vergisi yansıtma faturası KDV'siz düzenlenecektir. Ancak yansıtılacak tutara herhangi bir bedel eklenecekse faturanın KDV'siz düzenlenmesi uygun olmayacaktır.

Konu hakkında Gelirler Genel Müdürlüğü'nün bir özelgesinde görüleceği üzere;

<sup>9</sup> <http://www.altindagymm.com.tr/tr/html/376/Sirkuler+2012-6+Ozel+Tuketim+Vergisinin+Damga+Vergisi+Matrahina+Dahil+Edilmesinin+Hukukla+Ilis+Kisi+Erisim: 21.05.2015>.

<sup>10</sup> Mehmet Ali ALP, "Dolaylı Vergilerin Damga Vergisine Etkisi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 296, Mayıs 2013 s.35.



... Bilindiği üzere, 3065 sayılı KDVK'nın 1/1. maddesine göre, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamındaki teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusuna girmektedir.

Bu hüküm gereğince, mükelleflerin masraf aktarması işlemleri, bir finans hizmeti olarak katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Ancak aktarılan masrafların katma değer vergisine tabi olmayan işlem beldelerine ait olması halinde, masraf aktarımı için de katma değer vergisi uygulanmamaktadır.

KDVK'nın 17/4-g maddesinde, damga pulu teslimlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre, özgelge tayin ettiğiniz limited şirketin, bir anonim şirket ile yapmış olduğu taşeron sözleşmesine ilişkin olarak anonim şirket tarafından ödenen Damga Vergisi tutarının sözleşme uyarınca yarısının fatura ile limited şirkete yansıtılması işleminde KDV uygulanmasına gerek bulunmamaktadır."<sup>11</sup>

#### 49) Damga Vergisinde zamanaşımı süresi nedir?

Vergi Usul Kanunu'nun 113'üncü maddesi " Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Zamanaşımı, mükellefin bu hususta müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder." demektedir. Zamanaşımı süreleri başlıklı 114'üncü maddeye göre ise "Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.

...

Damga Vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde mezkur evraka ait vergi alacağı yeniden doğar.

Bu hükümler dikkate alındığında vergisi ödemeyen kağıdın hükmünden zamanaşımı süresi dolduktan sonra tekrar yararlanılırsa vergi alacağı tekrar doğar. Hükmünden yararlanan sözleşmeler için zamanaşımını yok kabul etmek doğru olacaktır.

Konuyu bir örnekle açıklamak gerekirse 2002 yılında düzenlenen ve vergiye tabi olan bir sözleşmenin Damga Vergisi ödenmemiş ise 31.12.2007 tarihi itibarıyla zamanaşımı süresi dolacak ve vergi alacağı ortadan kalkacaktır. 15.10.2002 tarihinde iki şirket arasında bir mal alım satım sözleşmesi düzenlenmiş ve Damga Vergisi ödenmemiş olsun. Düzenlenen bu sözleşmeye istinaden 2008 yılının Eylül ayında sözleşmenin taraflarından birinin diğerine sözleşmenin koşullarına uymadığı gerekçesiyle anılan sözleşmedeki cezai şart hükümlerine istinaden tazminat davası açtığını kabul edelim. Bu durumda Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesi uyarınca kağıdın hükmünden yeniden faydalanıldığı an olan 2008 yılı Eylül ayı itibarıyla bu sözleşmeye ait vergi borcu yeniden doğacaktır. Doğacak Damga Vergisi mükellefiyeti sözleşmenin yalnızca cezai şart bölümünde taahhüt edilen kısımdan değil, kağıdın tamamı üzerinden olacaktır. Bu evraka ait zamanaşımı süresi ise 31.12.2013 tarihinde dolacaktır.

#### 50-) Vergi beyannameleri verilirken Damga Vergisi tahakkuk eder mi?

Evet. Damga Vergisi Kanunu'na ek 1 sayılı tabloya göre Vergi beyannameleri;

- Yıllık gelir vergisi beyannameleri (45,30 TL)
- Kurumlar vergisi beyannameleri (60,50 TL)
- Katma değer vergisi beyannameleri (29,90 TL)
- Muhtasar beyannameler (29,90TL)
- Diğer vergi beyannameleri (Damga Vergisi beyannameleri hariç) (29,90 TL)

11 Sezai MANDAL, Damga Vergisi Yansıtılmasında KDV Uygulanır mı? <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/sezai/002/> Erişim:20.04.2015.

Damga Vergisine tabidir. Dikkat edilirse sadece Damga Vergisi beyannamesi maktu vergiye tabi değildir. Bunun dışındaki tüm beyannameler maktu Damga Vergisine tabidir.

### 51-) Damga Vergisi kanununda sorumluluk uygulaması nasıldır?

Kanunun 24'üncü maddesinde yer alan ceza ve sorumluluk başlıklı maddesine göre 22 nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında bulunanlar, taraf oldukları işlemlere ilişkin kâğıtlara ait verginin beyan ve ödenmesinden sorumludurlar. Verginin ödenmemesi veya noksan ödenmesi durumunda vergi, ceza ve fer'ileri, vergi için diğer işlem taraflarına rücu hakkı olmak üzere, bu fıkrada belirtilen kişilerden alınır. 22'nci maddenin 1. Fıkrasının a bendi kapsamında olan kurumlar aşağıda belirtilmiştir.

- Katma bütçeli idareler<sup>12</sup>
- il özel idareleri-belediyeler
- Döner sermayeli kuruluşlar
- Bankalar
- Kamu iktisadi teşebbüsleri
- Devlet ve kamu iktisadi teşebbüsleri iştirakleri
- Özerk kuruluşlar
- Diğer kamu kurumları
- Anonim şirketler

Bu kurumlar için taraf oldukları işlemlere ilişkin kâğıtlara ait verginin beyan ve ödenmesi bakımından sorumluluk getirilmiştir.

Buna göre, zorunlu veya ihtiyari olarak sürekli Damga Vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükellefler ile diğer kişiler arasında düzenlenen ve Damga Vergisine tabi olan kâğıtlara ait verginin tamamı sürekli Damga Vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükellefler tarafından Kanunun 22 nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirlenen süre içinde beyan edilip ödenecektir. Verginin zamanında beyan edilip ödenmemesi veya eksik ödenmesi durumunda, vergi, ceza ve fer'ileri işleme taraf olan ve Damga Vergisini sürekli beyanname verilmesi şekliyle ödemek zorunda olan mükelleflerden alınacaktır. Ancak, bu mükelleflerin vergi aslı için karşı tarafa rücu hakkı saklıdır. Örneğin, bir anonim şirket ile gerçek kişi arasında düzenlenen sözleşmenin Damga Vergisinin beyan edilip ödenmesinden anonim şirket sorumludur. Söz konusu beyan ve ödemenin anonim şirket tarafından yerine getirilmemesi durumunda, vergi, ceza ve fer'ileri işleme taraf olan ve Damga Vergisini sürekli beyanname verilmesi şekliyle ödemek zorunda olan anonim şirketten aranacaktır. Ancak, anonim şirket yalnızca vergi aslı için sözleşmenin diğer tarafı olan gerçek kişiye rücu ederek, ödediği Damga Vergisini yasal yollardan tahsil etme hakkına sahiptir.

### 52-) Vergisi ödenmemiş kağıdın Damga Vergisi kimden istenir?

Kanunun 24'üncü maddesine göre vergiye tabi kâğıtların Damga Vergisinin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması lazım gelen vergi ve cezadan, mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kâğıtları ibraz edenler sorumludur. Birden fazla kişi tarafından imza edilen kâğıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenler müteselsilen sorumludurlar. Sözleşmede Damga Vergisi masrafının örneğin yarı yarıya paylaşılacağı yazılı olsa bile uygulamada Damga Vergisine tabi kâğıtları imzalayan mükelleflerden herhangi birinden kağıttan doğan Damga Vergisinin tamamı istenmektedir. Damga Vergisinin tamamını ödeyen mükelleflerin özel hukuk hükümlerine göre karşı taraftan kendine düşen payı isteyebileceği konusu tabiidir.

<sup>12</sup> Dipnot 6'ya bakınız.

### 53-) Damga Vergisi Kanunu'nda noterlerin sorumluluğu nedir?

Damga Vergisi Kanunu'nun 27'nci maddesi uyarınca Noterler, Damga Vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları vergi ve cezası ödenmedikçe tasdik edemezler veya bunların suretlerini çıkarıp veremezler.

Bu hükme aykırı olarak işlem yapılması halinde, mükellef hakkında Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanmakla birlikte, noterlerden de tasdik ettikleri veya üzerinde işlem yaptıkları her kâğıt için kanunen alınması gereken cezası ayrıca alınır.

### 54-) Bir anonim şirkete tek imzalı olarak sunulan taahhünamenin Damga Vergisinde anonim şirketin sorumluluğu nedir?

Önceki bölümlerde açıklandığı üzere Anonim Şirketler (yukarıda belirtilen Kanunun 22/a bendinde sayılan diğer kuruluşlar da dahil) Damga Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesi uyarınca taraf oldukları işlemlere ilişkin kâğıtlara ait verginin beyan ve ödenmesinden sorumludurlar. Ancak tek taraflı olarak Anonim Şirket adına düzenlenen ve Anonim Şirket yetkililerinin imzası bulunmayan bir taahhünamenin Damga Vergisi için kanunda bir düzenleme yer almaktadır. Kanunun 27'nci maddesine göre Bankalar, kamu iktisadi teşebbüsleri ve iştirakleri ile 22 nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında bulunanlar, vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları usulüne uygun olarak vergi ve cezası ödenmedikçe işleme koyamazlar. Vergi ve cezası ödenmeden bu kâğıtları işleme koyan kişi ve kuruluşlardan, kâğıdın mükelleflerinden alınacak ceza tutarınca ayrıca ceza alınır. Üzerinde imzası bulunmasa dahi yukarıda sayılan kuruluşlar sunulan kâğıdın vergisi ödenmemişse veya noksan ödenmişse işleme koyamayacaklardır. Aksi takdirde kâğıdın mükelleflerinden alınacak ceza tutarınca ayrıca ceza alınacaktır. Dikkat edilirse bu maddeye göre 22 nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında bulunanlar işleme taraf olmadıkları kâğıtlar için kâğıtların asıl sahiplerinden alınacak vergiden değil sadece cezadan sorumlu olacaklardır.

### 55-) Damga Vergisine tabi bir kâğıdın vergisinin ödenmemesi halinde karşılaşılabilecek yaptırımlar nelerdir?

Damga Vergisine tabi bir kâğıdın vergisinin ödenmemesi ve bu durumun vergi incelemesi sırasında tespiti halinde bu kâğıda isabet eden Damga Vergisi, Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesi uyarınca 1 kat vergi ziyai cezası ve gecikme faizi mükelleflerden istenecektir. Vergisi ödenmemiş kâğıdın mükellefçe kendiliğinden ve pişmanlık talepli olarak beyan edilmesi halinde, kâğıda isabet eden vergi ve pişmanlık zammı alınır.

### 56-) Damga Vergisi Kanunu'na göre özel usulsüzlük cezası var mıdır?

Vergi Usul Kanunu'nun 355'inci maddesine göre Damga Vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına her kâğıt için tahsil edilmeyen Damga Vergisi üzerinden maktu vergilerde % 50, nispi vergilerde % 10 oranında özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, bu madde kapsamında kesilecek özel usulsüzlük cezaları her bir kâğıt için 1,70 -TL'den az olamaz. Burada dikkatini çekmek istediğimiz konu aynı kanunun 374'üncü maddesine göre Vergi ziyai cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; 353 ve mükerrer 355'inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl (114'üncü maddenin ikinci fıkrası hükmü ceza zamanaşımı için de geçerlidir).

2. Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl;

içinde cezalar zamanaşımına uğramaktadır. Damga Vergisinde özel usulsüzlük maddesi 355'inci maddede düzenlendiğinden özel usulsüzlük ceza zamanaşımı süresi 2 yıldır.

### 57-) Vergi incelemesi sonucu sonradan tarhedilen Damga Vergileri ve pişmanlıkla beyan edilen Damga Vergileri gider yazılabilir mi?

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinde ise; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının

tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 38'inci maddesinde bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki özsermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değer bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise bu farka ilave olacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanununun 40 ve 41'inci madde hükümlerine uyulacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanun'un 40'inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde, işletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçların da safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği belirtilmiştir.

Gelir veya giderin miktar veya mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması olarak tanımlanabilecek tahakkuk esaslı ilkesi uyarınca ve Damga Vergisinin gider yazılamayacağına ilişkin özel bir düzenleme bulunmadığından kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması düşüncesindeyiz. Bu açıklamalar ışığında vergi inceleme raporlarına göre cezalı olarak tarhedilen ve kesinleşen damga vergileri ile pişmanlıkla ödenen damga vergilerinin kesinleştiği yılın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği kanaatindeyiz.

2009 yılına ilişkin yürütülen vergi incelemesi sonucu 2013 yılına tarhedilen ve uzlaşma yoluyla kesinleşen Damga Vergisinin 2013 yılında giderleştirilmemesi halinde dönemsellik ilkesi gereği 2014 yılında giderleştirilmemesi gerekmektedir. Ayrıca tarhedilen cezalar, gecikme ve pişmanlık zamlarının ise Kanunen Kabul edilmeyen Gider olarak dikkate alınması zorunludur.

### 58-) iptal edilen kağıdın Damga Vergisi ne olacaktır?

Uygulamada idarenin konu hakkındaki görüşü nettir. Vergiyi doğuran olay, kağıtların düzenlenmesi anında tekemmül etmekte olup, vergiyi doğuran olaydan sonra sözleşmenin iptali, hükmünden faydalanılmaması veya kısmen yararlanılması vergileme açısından bir önem arz etmemektedir. Ödenen Damga Vergisinin iptal ve iadesini idare kesinlikle kabul etmemektedir. Doğaldır ki bunun sonucu olarak mükellefler konuyu yargıya taşımaktadırlar. Yargı aksi kararları da olsa genel olarak düzenlenen kağıtların Damga Vergisine tabi olması için sadece yazılıp imzalanmasının yeterli olmayıp; aynı zamanda herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilme özelliğine sahip olması gerektiğinden hükmünden faydalanılmayan sözleşmenin damga vergilerinin iptal edilmesi görüşündedir. Danıştay 7'nci dairesinin 22/03/1995 tarihli 649 esas no'lu kararında ihale ile satış sırasında düzenlenen tutanağın ancak satışın tamamlanması ile hüküm ifade edeceği olayda, itiraz üzerine yapılan inceleme sonucunda sulh hukuk mahkemesi kararıyla ihalenin feshine karar verildiğinden, bu satış sırasında düzenlenen tutanağın da ispat edicilik vasfını kaybettiği dolayısıyla bu kağıt üzerinden hesaplanarak alınan Damga Vergisinin iadesi gerektiği, kaldı ki söz konusu taşınmaz ikinci defa yapılan ihale sonunda aynı şirket tarafından satın alınarak yeniden Damga Vergisi ödenmiş olup, aynı taşınmazın alımı için iki defa Damga Vergisi ödenmesinin de söz konusu olamayacağı gerekçesiyle iptaline karar vermiştir. Danıştay 9'uncu Dairesinin 30/05/1996 tarih ve 623 esas no'lu kararında ise 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1. maddesine göre, düzenlenen kağıtların Damga Vergisine tabi olması için sadece yazılıp imzalanmasının yeterli olmadığı, aynı zamanda herhangi bir hususu ispat ve belli etmek için ibraz edilebilme özelliğine sahip olması gerektiği, olayda oto terminal inşaatına ilişkin ihale kararının iptal edildiği ve bu işin başka bir firmaya verildiğinin anlaşıldığı, söz konusu ihale kararı bir hususu ispat etme niteliğini kaybettiğinden, Damga Vergisi yükümlülüğünü doğuran bir belge niteliğinde bulunmadığı gerekçesi ile kabul ederek işlemin iptaline ve tahsil edilen Damga Vergisinin iadesine hükmeden ilk derece mahkemesinin kararını onamıştır. Danıştay 9. Dairesi 03/03/2014 tarih ve 2013/857 esas, 2014/692 karar sayılı kararında ... ihale kararının hüküm ifade edebilmesi için; ihale kararına ve ihale kararına istinaden düzenlenen sözleşmeye karşı tüm yolların tüketilmesi zorunlu olup, ihaleye ilişkin olarak düzenlenen kağıtlarda vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için, kağıda bağlanan hukuki durumun tekemmül etmesi halinde mümkündür.

Olayda, davacı şirket tarafından üstlenilen ihale kararının idare Mahkemesince iptal edilmesi duru-

munda, ihale kararının ve bu karara istinaden, ihale uhdesinde kalan mükellef ile ihale yetkilisi arasında imzalanan sözleşmenin tekemmül ettiğinden söz etme imkanı bulunmadığından ve bu durumda 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesi kapsamında değerlendirilebilecek nitelikte bir belgeden söz edilemeyeceğinden, Damga Vergisi açısından vergiyi doğuran olayın meydana geldiğinin kabulüne olanak bulunmamaktadır.

Bu nedenle, Damga Vergisi açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmediği anlaşıldığından, davacı adına tarh edilen vergi ziyai cezalı Damga Vergisinin terkinin gerekirken aksi yönde verilen kararda isabet görülmemiştir demektir.

Genel olarak hükmünden kısmen ya da tamamen faydalanılan sözleşmenin damga vergilerinin iadesinin mümkün olmayacağını söylenebilir. Hükmünden faydalanılmayan sözleşmenin Damga Vergisinin mahkeme kararı olmaksızın iade edilmesinin de olanaksız olduğunu söylemek doğru olacaktır.

### 59-) Sözleşmede fiyat ya da miktar yazılmamasının belli paraya etkisi nedir?

Damga Vergisi Kanunu'na göre belli para terimi, kağıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade eder. Açıkça belli paranın tespit edilebildiği sözleşmeler için bir sıkıntı olmadan matrah tespit edilebilmektedir. Örneğin yapılacak inşaat işinin bedelinin 1.000.000 TL. olduğu sözleşmede açıkça yazılıysa Damga Vergisi matrahı 1.000.000 TL. olacak ve üzerinden 9.480 TL. Damga Vergisi ödenecektir. Ancak miktar ya da fiyatı belli olmayan sözleşmeler için belli para hesaplanamaz durumda ise bu sözleşmeden Damga Vergisi doğmayacağını kabul etmek gerekmektedir.

20/07/2012 tarih ve B.07.1.GiB.4.34.18.01-002.01-2184 sayılı özelge de bu görüşü teyit etmektedir. Bu özelgeye göre;

...

-Sözleşmenin "Fiyat" başlıklı 9 uncu maddesinin (9.1.) ayırımında, ürünlerin tedarikçiden ...'ye satılacağı fiyatın her bir ilgili ayrı sözleşmede taraflarca anlaşarak kabul edileceği; (9.2.) ayırımında, ürünlerin ...'den dağıtıcıya satıldığı satın alma fiyatının Japon yeni cinsinden teklif edileceği,

hususlarında belirlemelere yer verildiği anlaşılmıştır.Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, özelge talep formunuz eki Dağıtıcılık Sözleşmesinde ithal edilecek minimum mal miktarının belirtilmesine rağmen malların cinsi ve fiyatları belirtilmediğinden, sözleşmeye ait belli bir paranın belirlenmesi mümkün değildir. Bu nedenle, belli parayı ihtiva etmeyen söz konusu sözleşmenin Damga Vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Ancak, söz konusu sözleşmede bahsi geçen ve daha sonra ürünlere ilişkin ödenecek tutarlara yer verilerek düzenleneceği anlaşılan ayrı sözleşmelerin, Türkiye'de düzenlenmesi ya da yabancı memlekette düzenlenmekle birlikte Türkiye'de resmi daireye ibrazı veya hükmünden faydalanılması halinde Damga Vergisine tabi olacağı tabiidir.

Yine 14/10/2011 tarih ve B.07.1.GiB.4.06.17.02-DMG-1486-877 sayılı özelge ile

...

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, dilekçeniz eki "ek sözleşme"nin 1 inci maddesinde, şirketinizin 2m'lik conta kapaklı cryo tüpünü derneğin uygun göreceği miktarda, birim fiyatı KDV hariç 0,12 Euro bedelle satmayı kabul ve taahhüt ettiği, 2 nci maddesinde, söz konusu 2 m'lik conta kapaklı cryo tüpünün 30.11.2007 tarihinde gerçekleştirilen ihaledeki teknik şartnameye uygun olarak verileceği, idari ve teknik şartnamenin bu sözleşmenin ayrılmaz bir cüzünü teşkil edeceği belirtilmiş olup, söz konusu ek sözleşmede cryo tüpünün miktarı belirtilmediğinden sözleşmeye ait belli bir paranın belirlenmesi mümkün değildir. Bu nedenle, belli parayı ihtiva etmeyen 14/05/2010 tarihli ek sözleşmenin Damga Vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir.

Kısaca düzenlenen sözleşmede sözleşme konusunu oluşturan malın miktarı ve birim fiyatının belirtilmediği durumda kağıdın içerdiği belli para tutarı sözleşmenin düzenlendiği anda mal miktarı ile birim fiyatının çarpımı sonucu bulunabilecektir. Ya da bedelin kâğıt üzerinde gösterilmediği bazı durumlarda bedel; bir borsa, fiyat listesi, katalog ya da başka bir kâğıda bakılarak tespit edilebilir. Bu tür hallerde de yine basit

matematiksel işlemlerle bedelin hesaplanabilmesi mümkün ise bu durumun Damga Vergisi, bu bedel üzerinden hesap edilecektir.<sup>13</sup>

### 60-) Sözleşme imza anında, bedeli gelecekte gerçekleşecek işlemler üzerinden kesinleşecek sözleşmelerde Damga Vergisi var mı?

Uygulamada gelecekteki ciro/kullanım bedeli vb. üzerinden veya cirodan belli pay verilmesi şeklinde düzenlenen sözleşmeler mevcuttur. Bu sözleşmelerde sözleşme imza anında tutar belli olmayacağından Damga Vergisi de doğmayacaktır. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.06.2007 tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-MUK-79-10525 sayılı öznelgesi de aynı görüştedir. ... "Yurtdışında yerleşik bir firma ile aranızda akdedilecek olan lisans sözleşmesinin metninde tahakkuk edilecek lisans bedelinin, aylık olarak gerçekleşecek satışların belli bir yüzdesi olarak öngörüldüğünü belirtip, gelecekteki bir hususu şimdiden tam olarak kestirmenin mümkün olmadığı mevcut durumda düzenlenecek olan lisans sözleşmesinin Damga Vergisine tabi olup olmayacağı hususundaki soruya; belli bir meblağı ihtiva etmeyen sözleşmeler Damga Vergisinin konusu dışına çıkarılmış olup, bu tarihten itibaren düzenlenecek olan ve belli bir parayı ihtiva etmeyen sözleşmelerin Damga Vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir."

### 61-) Ciro primi ya da kullanıma bağlı ve artan ya da azalan oranlı tarifelere dayanan sözleşmelerde Damga Vergisi uygulaması nasıldır?

Birçok satış sözleşmesinde, belirlenmiş sınırların aşılması durumunda, satıcı tarafından alıcı adına ciro primi/satış primi adı altında tutarların ödenmesine ilişkin hükümler bulunduğu görülmektedir. Bu sözleşmelerde belli tutarın olup olmadığı, belli tutarın olduğunun kabulü halinde ise hangi tutarın dikkate alınacağı konusunda farklı yorumlar bulunmaktadır.

Bir örnek ile konuyu açıklamaya çalışalım:

Gelecek yıl için distribütör tarafından bayisine 100.000.000 TL'na kadar ki satışlar için %2 100.000.000-200.000.000 TL arası satışlar için %5 ciro primi verilmesine ilişkin düzenlenen sözleşmede Damga Vergisi nasıl hesaplanacaktır.

Konu ile ilgili olarak eski Gelirler Başkanlığı Ender BOZKIR tarafından yazılan makale bizce konuyu oldukça açık bir şekilde özetlemektedir.<sup>14</sup>

"1. Görüş: Bu görüşü destekleyenler sözleşme konusunun ciro primi olması ve sözleşme konusunu oluşturan işin parasal karşılığının hesaplanmasına ilişkin olarak sözleşmenin içerdiği matematiksel verilerden hareketle belli para tutarının hesaplanmasının mümkün olduğundan hareketle Damga Vergisi matrahının hesaplanabilmesinin mümkün olduğunu bu nedenle Damga Vergisi matrahı olarak ciro priminin alınması gerektiğini savunmaktadırlar. Bu görüşü savunanlara göre Damga Vergisi matrahı ((100.000.000 TL X %2 + 200.000.000 TL X %5) =) 12.000.000 TL olması gerekmektedir.

2. Görüş: Bu görüşe göre satış hedefi olan 100.000.000 TL ve 200.000.000 TL' nin belli para olduğu ve Damga Vergisi matrahı olarak bu tutarların toplamının dikkate alınması gerektiğini düşünmektedirler. Burada dayanak noktası ise sözleşme; ciro primine ilişkin olsa da Damga Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesi hükmü uyarınca bir kağıtta toplanan akit ve işlemlerin birbirine bağlı ve bir asıldan doğması halinde Damga Vergisi'nin en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit ve işlem üzerinden alınır hükmü uyarınca 300.000.000 TL (200.000.000 + 100.000.000) ve 12.000.000 TL (100.000.000 TL X %2 + 200.000.000 TL X %5) rakamlarının kıyaslanarak yüksek olan 300.000.000 TL rakamının Damga Vergisi matrahı olarak alınması gerektiğini savunmaktadırlar.

3. Görüş: Bir başka görüş ise sözleşmenin düzenlendiği anda belli para tutarının kesin olmadığı, çünkü ciro priminin de şayet bayi tarafından söz konusu satış hedefine ulaşılması durumunda bayi tarafından hak kazanılacağı, eğer satış hedefi tutturulamazsa bayinin ciro primini hak etmeyeceği, sözleşmenin dü-

<sup>13</sup> Ender BOZKIR, "Damga Vergisi Açısından Sözleşmenin Düzenlendiği Anda Belli Para Tutarının Tespitinin Önemi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 281, Şubat 2012, s.90.

<sup>14</sup> Ender BOZKIR, a.g.m., 92-93.

zenlendiği anda belli para tutarının net olmadığı, gelecekteki bir hususu şimdiden tahmin etmenin mümkün olmadığı ve bu yüzden de Damga Vergisinin hesaplanmayacağı görüşüdür.

Kanaatimizce de yukarıda belirtilen Danıştay kararları ve özelgelerde de açık olarak ifade edildiği gibi sözleşmenin düzenlendiği anda belli para tutarının kesin olmaması düzenlenen sözleşmede yıllık satış hedefine ulaşılabilmesi durumunda bu satışların belli bir yüzdesi olarak ciro priminin verilmesinin öngörülmesi halinde, belli para tutarının net olmadığından ve gelecekteki bir hususu şimdiden tahmin etmek mümkün olmadığından dolayı söz konusu sözleşmeye ilişkin olarak Damga Vergisinin hesaplanamayacağı yönündedir.”

Bizce de yazarın yorumu doğrudur. Belli para konusu daha önce de bahsedildiği gibi sözleşme serbestisi ilkesini sınırlayacak kadar hassas bir yapıdadır. Sözleşme imza anında ne kadar ciro yapılacağı dolayısıyla ne kadar ciro primi elde edileceği belli değildir. Kanununun 10’uncu maddesinde tanımlanan belli para terimi, kağıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade eder denmektedir. Türk Dil Kurumu’na göre ihtiva, içine alma, içinde bulundurma, içermeye demektir. Hasıl ise olan, ortaya çıkan, görünen demektir. Yukarıdaki örnekte verilen sözleşmede sözleşme imza anında görünen hasıl olan herhangi bir rakam bulunmamaktadır. Sırf sözleşmede bir tutar geçiyor diye vergilemeye çalışmak adil olmayacaktır. Önemli olan yazan tutarın ifade ettiği anlamdır. Bu örnekte verilen sözleşmenin gelecekte bir anlam doğuracağı kesindir. Bu noktada sözleşmenin giriş bölümünde iki ayrı firmanın kısa bir tanıtımı yapılırken cirolarına yer verilmesinin bile Damga Vergisi doğurma ihtimali mevcut olabilmektedir.

Teknik olarak sözleşmede cezai şart, teminat gibi yazılabilecek rakamları ihmal edersek bir sözleşmenin Damga Vergisinin, sözleşme konusu icap ve kabulün doğuracağı rakamdan büyük olmaması mantıklıdır. Eğer afaki rakamlar dikkate alınırsa sözleşmeyle hak kazanılan borç ve alacaklardan daha büyük bir Damga Vergisi ödemesi doğabilecektir.

Eğer bu sözleşmede imza anında asgari yapılacak ödeme belli ise bu belli tutar Damga Vergisinin matrahı olacaktır. Uygulamada ileride Damga Vergisi riskiyle karşılaşmamak için şirketler artan oranlı ya da azalan maliyetli olup belli rakamları ihtiva eden sözleşmeleri yapmamak yolunu seçmektedirler.

Bizce de Maliye Bakanlığı’nın benzeri sözleşmelerdeki belirsizliği gidermek üzere konuyu bir sirkülerle açıklaması piyasada bu gibi belli para içerip içermediği net olmayan sözleşmelerde oluşan belirsizliği gidermesi açısından çok faydalı olacaktır.

### **62- ) Sigorta sözleşmeleri Damga Vergisine tabi midir?**

Hayır, Kanuna ekli Damga Vergisinden istisna edilen kağıtlar başlıklı 2 sayılı tablosunun IV Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtların 5’inci maddesine göre Sigorta mukavelenameleri, sigorta ücretine ait makbuzlar ve sigortanın tecdit ve temidi ile temin olunan meblağın tezyidi halinde verilen beyanname ve avönanlar Damga Vergisinden istisna edilmiştir. Ayrıca aynı tablonun kurumlarla ilgili kağıtlar başlıklı 21 numaralı fıkrasında da, sigorta ve emeklilik şirketleri ile emeklilik yatırım fonlarının kuruluşları dahil her türlü işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu şirketler veya fonlar tarafından ödenmesi gereken kağıtlar nedeniyle Damga Vergisinden istisna tutulacakları hükme bağlanmıştır.

### **63-) Anonim ve limited şirket sermaye artırımına ilişkin kağıtlar vergiye tabi midir?**

Kanuna ekli Damga Vergisinden istisna edilen kağıtlar başlıklı 2 sayılı tablosuna göre anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonlarının kuruluşlarına, sermaye artırımlarına ve süre uzatımlarına ilişkin olarak düzenlenen kağıtlar Damga Vergisinden istisnadır.

### **64-)Kurumlar Vergisi Kanununa göre nevi değiştirme durumunda düzenlenen kağıtların Damga Vergisi karşısındaki durumu nedir?**

Damga Vergisinden istisna edilen kağıtlar başlıklı 2 sayılı tabloya göre Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre yapılan birleşme devir ve bölünmeler nedeni ile düzenlenen kağıtlar Damga Vergisinden istisnadır.” hükmü yer almaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun Devir, bölünme ve hisse değişimi başlıklı 19’uncu maddesine göre “Bu Kanunun uygulanmasında aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir

hükmündedir:

a) Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanunî veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunması.

b) Müfeseh kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi.

(2) Kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir. ...

Yukarıdaki kanun maddeleri ışığında nevi değişikliği işlemleri Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında gerçekleşmişse devir olarak değerlendirilip Damga Vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir. 2 sayılı tabloya göre Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre yapılan birleşme devir ve bölünmeler nedeni ile düzenlenen kağıtlar da Damga Vergisinden istisnadır.

### **65-) Bankaların taraf olduğu forward, future, opsiyon swap vb. sözleşmelerin Damga Vergisi karşısındaki durumu nedir?**

Damga Vergisinden istisna edilen kağıtlar başlıklı 2 sayılı tabloya göre Bankalar arasında, bankanın taraf olduğu veya bankalar aracılığıyla yapılan, belirli bir vadede önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte, ekonomik veya finansal göstergeye dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve dövizli alma, satma, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri ile bu sözleşmelere ilişkin olarak düzenlenen diğer kağıtlar Damga Vergisinden istisna edilmiştir.

### **66-) Faktoring şirketlerinin müşterileriyle yaptıkları faktoring sözleşmeleri vergiden istisna mıdır?**

Evet. Damga Vergisinden istisna edilen kağıtlar başlıklı 2 sayılı tabloya göre Faktoring şirketlerinin müşterileriyle yaptıkları faktoring sözleşmeleri ile bu sözleşmelere ilişkin olarak düzenlenen diğer kağıtlar Damga Vergisinden istisnadır.

### **67-) Kredilerle ilgili düzenlenecek sözleşmelerin Damga Vergisi karşısındaki durumu nedir?**

Damga Vergisinden istisna edilen kağıtlar başlıklı 2 sayılı tabloya göre bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilerin temini ve geri ödenmesi amacıyla düzenlenecek kağıtlar ile bu kağıtlar üzerine konulacak şerhler (kredilerin kullanımları hariç) Damga Vergisinden istisnadır. 12/01/2004 tarih ve 4 no’lu Damga Vergisi sirkülerinde konu aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

488 sayılı Kanuna ekli (2) sayılı tablonun (23) numaralı fıkrasında yapılan değişiklik ile ihracat kredisi, yatırım kredisi, konut kredisi ve benzeri herhangi bir kredi ayırımına gidilmeksizin, bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılan tüm krediler ile ilgili düzenlenen kağıtlar ve bu kağıtlar üzerine konulan şerhler istisna kapsamına alınmıştır.

Kanun kapsamındaki kredi tanımına Bankalar Kanununa göre kredi olarak kabul edilen nakdi krediler ile teminat mektupları, kefaletler, aval, ciro ve kabuller gibi gayrinakdi krediler girmektedir. Akreditifler de bu kapsamda değerlendirilmektedir. 30/01/2004 tarih ve 6 no’lu Damga Vergisi sirkülerinde ise ek açıklamalar yapılarak, bunların sürelerinin uzatılması veya kısaltılması, miktarının artırılması veya azaltılması nedeniyle düzenlenecek kağıtların da Damga Vergisi istisnasından yararlandırılması gerekmektedir.

Kanun metninde geçen “Kredilerin kullanımları hariç” ifadesi yine aynı sirkülerde aşağıdaki şekilde açıklanmıştır. Kredinin temin edilmesinden sonra değişik amaçlarla kullanılması sırasında bu tutarın kullanımı ile bağlantılı olarak düzenlenmesi muhtemel kağıtları kavramaktadır. Örneğin, bir taşıt kredisinin temininden sonra bu kredi ile satın alınan taşıtla ilgili alıcı ile satıcı arasında düzenlenen sözleşme ve benzeri kağıtlar vergiye tabi olacaktır.

### **68-) Damga Vergisi Kanunu’na göre yabancı banka ve finans kurumları neyi ifade etmektedir?**

21/07/2008 Tarih ve B.07.1.GiB.0.02.62/ 6226-68-333 sayılı özelgede açıklandığı üzere, 488 sayılı



Damga Vergisi Kanuna ekli Damga Vergisinden istisna edilen kağıtların yer aldığı (2) sayılı tablonun "IV. Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün (23) numaralı fıkrasında "Bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilerin temini ve geri ödenmesi amacıyla düzenlenecek kâğıtlar"ın Damga Vergisinden istisna olacağı hüküm altına alınmıştır.

Bilindiği üzere, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Kararın 17/a maddesinde, Türkiye'de yerleşik kişilerin yurt dışından temin ettikleri kredileri bankalar veya özel finans kurumları aracılığıyla kullanmaları gerektiği belirtilmektedir.

Bu çerçevede, yurt dışında yerleşik kredi kuruluşlarından bankalar veya özel finans kurumları aracılığıyla temin edilen kredi işlemleri nedeniyle düzenlenen kağıtlara Damga Vergisi istisnası uygulanması mümkün bulunmaktadır. Dolayısıyla şirketlerin yurt dışında yerleşik kredi kuruluşlarından kullanacağı kredilerin bankalar veya özel finans kurumları aracılığıyla temin edilmesi gerekmektedir.

Ancak, öncelikle söz konusu istisna hükümlerinde bahsedilen "yurt dışı kredi kuruluşları ile uluslararası kurumlar" ifadelerinden, hangi kurum ve kuruluşların anlaşılması gerektiği ile bunlara dair tespitinin nasıl yapılacağı hususlarının belirlenmesi gerekmektedir.

Konu ile ilgili olarak Başkanlığımız ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası arasında yapılan yazışmalar neticesinde, anılan Banka tarafından ..... tarih ve ..... sayılı genelge yayımlanarak tüm bankalara ve özel finans kurumlarına gönderilmiştir. Söz konusu genelgede;

"...

Yurt dışı kredi kuruluşları ifadesinden; bu kuruluşların mukimi buldukları ülkenin mevzuatına göre mali (finansal) kaynak sağlamaya yetkili olan ve esas faaliyet konularından birisi de kredi vermek olan kuruluşların; uluslararası kurumlar ifadesinden ise gelişmekte olan ülkelerin kalkınmalarının veya bir ülkenin yeniden yapılandırılmasının finansmanının temini amacıyla bu ülkelere kredi veren Dünya Bankası (Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası), Uluslararası Para Fonu, Avrupa İmar ve Kalkınma Bankası ve benzeri kuruluşların anlaşılması gerekmektedir.

Bankalar ve özel finans kuruluşlarınınca; kullanımına aracılık edilen kredilerin yurt dışı kredi kuruluşlarından sağlandığının belirtildiği durumlarda, kredi kuruluşunun yurt dışı kredi kuruluşu olup olmadığı konusunda karar verilememesi halinde, borç alan kuruluştan, kredi aldığı kuruluşun kendi ülke mevzuatına göre kredi vermeye yetkili kuruluş olduğunun, diğer bir ifadeyle, yurt dışı kredi kuruluşunun faaliyette bulunduğu ülke mevzuatına göre ödünç para verme işi ile uğraştığının, borç vermeye yetkili olduğunun tevsiki istenecektir. Söz konusu tevsik işlemi için kredi veren kuruluşun kendi ülke resmi makamlarından almış olduğu, kredi kullandırmaya yetkili olduğuna dair belgenin, bu ülkede bulunan ülkemizin büyükelçilikleri veya konsoloslukları ya da ekonomi müşavirleri tarafından onaylanmış örneğini işleme aracılık eden bankaya ibraz etmeleri gerekmektedir." şeklinde açıklama yapılmıştır.

### 69-) Yabancı bankalarla düzenlenen kağıtlar istisna kapsamına girecek midir?

30/05/2008 tarih ve B.07.1.GiB.0.02.62/6226-68-324 sayılı özalgede belirtildiği üzere;

"...

Yukarıda yapılan açıklamalara göre, şirketiniz ile ..... Bank Of The United States ..... arasında düzenleneceği ifade edilen "Ticari İşletme Rehni Sözleşmesi"nin, münhasıran adı geçen bankadan temin edilecek kredinin teminatına ilişkin olması ve bu kredi borcu dışındaki borçları kapsayıcı genel mahiyetli ibareler içermemesi kaydıyla, Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun IV/23 fıkrası kapsamında değerlendirilerek Damga Vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır. Damga Vergisi Kanuna ekli Damga Vergisinden istisna edilen kağıtların yer aldığı (2) sayılı tablonun "IV.Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün (23) numaralı fıkrasında yer alan koşulları sağlamak kaydıyla yabancı bankalarla yapılan işlemler de istisna kapsamında değerlendirilecektir.

### 70-) Kefalet Şerhlerinin Damga Vergisi Uygulaması Nedir?

8 Seri No'lu Damga Vergisi Genel Tebliğinde açıklandığı üzere;

“ ...

a) Adi kefalet şeklinde olması halinde; tahvil, mukavelename, taahhütname veya bonolar, kanunda gösterilen nisbette Damga Vergisine tabi olmakla beraber, bu kâğıtlar üzerine konulan mezkûr şerhlerin de ayrıca 488 sayılı kanunun 6 ncı maddesinin 3 üncü fıkrası gözönünde tutularak, kanuna bağlı (1) sayılı tablonun 1. bölümünün 4/a fıkrasına göre binde 5 (günceli binde 9,48) nisbetinde Damga Vergisine tabi tutulması,

b) Sözü edilen şerhlerin “müteselsil kefalet” veya “müşterek borçlu ve müteselsil kefil” şeklinde konulması halinde, 488 sayılı kanunun 6 ncı maddesinin 2 nci fıkrası uyarınca en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya kefalet işlemi üzerinde (binde 5) günceli (binde 9,48) Damga Vergisine tabi olması gerekmektedir.”

Dolayısıyla bir sözleşmeye müşterek borçlu müteselsil kefil sıfatıyla imza atılması halinde sözleşmede ayrıca bir Damga Vergisi aranılmayacak ancak adi kefalet kapsamında imza atılması halinde sözleşmeden doğan Damga Vergisi kadar ayrıca Damga Vergisi doğacaktır.

### 71-) Gerçek kişilerce mesken olarak kullanılan iktisadi işletmeye dahil olmayan taşınmazlara ait kira sözleşmelerinde Damga Vergisi var mıdır?

Hayır. 2 Sayılı tabloya göre Dernek ve vakıflarca yerleşim yeri, gerçek kişilerce mesken olarak kullanılmak üzere kiralanen ve iktisadi işletmelere dahil olmayan taşınmazlara ilişkin kira mukavelenameleri Damga Vergisinden istisna edilmiştir.

### 72-) İşyerleri olarak kullanılacak taşınmazlara ait istisna mevcut mudur?

Damga Vergisinden istisna edilen kâğıtlar başlıklı 2 sayılı tabloya göre gelir vergisinden muaf esnaf, muaf serbest meslek erbabı ile basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından işyeri olarak kullanılmak üzere kiralanen ve iktisadi işletmelere dahil olmayan taşınmazlara ilişkin kira mukavelenameleri Damga Vergisinden istisnadır. Ancak kiralanen taşınmazın iktisadi işletmeye dahil olmaması gerektiğine dikkat edilmelidir. Örneğin bir gerçek kişinin basit usule tabi birine işyeri kiralamasına ilişkin yapılacak sözleşme Damga Vergisinden istisnadır.

### 73-) Gerçek kişiler arasında düzenlenen sözleşmelerin Damga Vergisi karşısındaki durumu nasıldır?

Damga Vergisinden istisna edilen kâğıtlar başlıklı 2 sayılı tabloya göre ticari, zirai veya mesleki faaliyetlere ilişkin olmamak şartıyla gerçek kişiler arasında düzenlenen akitlerle ilgili kâğıtlar (Söz konusu kâğıtlar, resmi dairelere veya noterlere ibraz edildikleri takdirde bu tarih itibarıyla vergiye tâbi tutulur ve ibraz edenlerce ödenir.) istisna maddesine göre düzenlenen kâğıtların ticari, zirai ya da mesleki faaliyetlere ilişkin olmaması temel şarttır. Örneğin ticari, zirai ya da mesleki faaliyetlere ilişkin olmaksızın ve devamlılık arzetmeyecek şekilde bir kişiye 100.000 TL. borç verilmesi işleminin kağıda dökülüp imzalanması halinde bu kâğıt Damga Vergisinden istisnadır. Ancak borcun ödenmemesi halinde dava yoluna gidildiğinde ibraz edildikleri tarih itibarıyla Damga Vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

### 74-) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışından doğan ve sermayeye eklenmesine karar verilen kazançlarının Damga Vergisi karşısındaki durumu nedir?

Damga Vergisinden istisna edilen kâğıtlar başlıklı 2 sayılı tabloya göre 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (12) numaralı bendi kapsamındaki işlemler nedeniyle düzenlenen kâğıtlar Damga Vergisinden istisnadır. Bilindiği üzere 5422 sayılı Kanun eski kurumlar vergisi kanunudur. Bu kanunun yerine 5520 sayılı kurumlar vergisi kanunu yürürlükte. Bu kanunun Geçici 1'inci maddesinin 5'inci bendine göre “ Diğer kanunlarla 5422 sayılı Kanuna yapılmış olan atıflar, ilgili olduğu maddeler itibarıyla bu Kanuna yapılmış sayılır. Kanun koyucunun açık bir şekilde hüküm altına aldığı üzere

eski kanuna yapılan atıfların yeni kurumlar vergisi kanununda ilgili olduğu maddeler itibarıyla dikkate alınması gerekmektedir. 5422 sayılı kanunun 8/12 bendinde yer alan ve kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışından doğan ve sermayeye eklenmesine karar verilen kazançları yeni kurumlar vergisi kanununda 5/1-e maddesinde düzenlenmiştir. Yer verilen kanun maddeleri dikkate alındığında 5/1-e maddesi uyarınca kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlarla ilgili kağıtların Damga Vergisinden istisna tutulması gerekmektedir. Bütün bu açıklamaların gayrimenkul ya da iştirak hisseleri satışının kanunun 5/1-e maddesine uygun gerçekleştirilmesi halinde geçerli olacağına altını bir kez daha çizmekte fayda bulunmaktadır. Uygulamada aktifte iki yıldan fazla tutulan gayrimenkul ve hisse senetleri alışını gerçekleştiren kurumların istisnanın uygulanmasında sonradan bir sorunla karşılaşmamak için vergi aslı/vergi aslının yarısı dışındaki gecikme faizi ve cezanın alıcıya rücu edilemeyeceğine ilişkin taahhüt istedikleri görülmektedir.

### 75-) Hangi faaliyetler döviz kazandırıcı faaliyettir?

Damga Vergisi Kanunu'nun Ek 2'nci maddesi uyarınca döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtlar Damga Vergisinden müstesnadır.

Döviz kazandırıcı faaliyetlerin kısmen veya tamamen gerçekleştirilmemesi halinde, gerçekleşmeyen kısma ait alınmayan Damga Vergisi, mükelleflerden, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ceza ve gecikme faizi ile birlikte geri alınır.

1 seri no'lu döviz kazandırıcı faaliyetlerde Damga Vergisi ve harç istisnası uygulaması hakkında tebliğde konu ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Gelir idaresi Başkanlığı'nın sitesinde değişiklikler işlenmiş haliyle yer alan bu tebliğ göre;

ihracat karşılığı yapılacak ödemeler (Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu çerçevesinde yapılan ödemelere ilişkin taahhütnameler ile temliknameler ve Sosyal Sigortalar Kurumu prim borçları ile genel bütçeli idarelere olan borçların mahsubu dahil),

ihracattan doğan alacağın ihracatçı tarafından temliki,

ihracat bağlantıları için düzenlenecek anlaşmalar,

Transit ticarete konu malın satın alınması ve satılması,

Tedarik edildikleri şekliyle ihraç edilmek üzere mal alımı,

4458 sayılı Gümrük Kanununun 131 inci maddesine istinaden ithalat vergilerinden tam muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi ambalaj malzemesi ithali ile kati ihraç edilen mallara ait ambalaj malzemesinin geçici ihracı ve ithali"

Dahilde işleme izni kapsamında yapılan ithalat,

Dahilde işleme izin Belgesi kapsamında yapılan ithalat veya yurt içi alımlar,

Gerçekleştirilen mamul ürün ihracatı karşılığı olarak bu ürünlerin üretiminde kullanılan girdilerin Toprak Mahsulleri Ofisinden veya T.C. Şeker Kurumunca tespit edilen şeker fabrikalarından alımı,

ile ilgili işlemler ve bu işlemler sebebiyle düzenlenen kağıtlara (gümrük idarelerine verilen beyannameler dahil) ihracata ilişkin olduğunun tevsik edilmesi kaydıyla, işlem yapan kuruluşlarca re'sen Damga Vergisi ve harç istisnası tatbik edilecektir.

istisna kapsamında bulunan ve Damga Vergisinden istisna tutulan diğer döviz kazandırıcı faaliyetler ise;

Diğer döviz kazandırıcı faaliyetler aşağıda sayılmıştır: (Atıflar maddeler itibarıyla yapıldığından madde numaraları tebliğle aynı bırakılmıştır.)

3.2.1. Kalkınma Bakanlığınca yayımlanan cari yıl yatırım programında yer alan yatırımlardan ve Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı'nın bu programda yer almayan kamu yatırımlarından uluslararası ihaleye çıkarılanların (Yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olmak üzere) ihalesini kazanan veya yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen firmaların,"

3.2.1.1. Yerli firma olması halinde, uluslararası ihalelerde tamamı üzerinden, yabancı para ile finanse edilenlerde ise yabancı paraya isabet eden oranda yapacakları hizmet ve faaliyetler ile yerli imalatçı firmaların, mükerrer olmamak kaydıyla, bahse konu işte kullanılmak üzere bu işin yapımını yüklenen firmaya üreterek yapacakları mal ve malzeme ile hizmet satış ve teslimleri,

3.2.1.2. Yabancı firma olması halinde, yabancı firmanın bu işte kullanacağı mal ve malzemeyi üreten yerli imalatçı firmaların (iş taahhüt eden firmalar dahil) yapacakları satış ve teslimleri,

3.2.1.3. Yerli ve yabancı firmaların ortaklığı şeklinde olması halinde, yerli firmaya kendi faaliyeti oranında, yabancı firmaya ise (3.2.1.2.) alt bendi çerçevesinde yerli imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

3.2.1.4. Yukarıda belirtilen (3.2.1.1.), (3.2.1.2.) ve (3.2.1.3.) alt bentleri çerçevesinde proje sahibi kamu kurumları ile bu projeleri üstlenen firmalara yapılacak teknik müşavirlik, mühendislik vb. hizmet satışları,

3.2.2. Savunma Sanayi Müsteşarlığınca onaylanan Savunma Sanayi Projelerini üstlenmiş yerli imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

3.2.3. Savunma Sanayi Müsteşarlığınca Savunma Sanayi açısından önem arzettiği belirtilen savunma araç ve gereçlerini üreten yerli imalatçı firmaların, ülkenin savunması ile ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

3.2.4. (3.2.2) ve (3.2.3.) bentlerinde belirtilen firmalara, yerli imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

3.2.5. Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yer alan yatırım mallarını üreterek Yatırım Teşvik Belgesi sahibi yatırımcılara teslim eden yerli imalatçı firmaların yapacakları satış ve teslimleri,

3.2.6. Yerli imalatçı firmaların, Dış Ticaret Müsteşarlığınca yayımlanan Tebliğler eki yatırım malları listesinde belirtilen malları üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

3.2.7. Yerli imalatçı firmaların, Yatırımlarda Devlet Yardımları Mevzuatı çerçevesinde CKD ithal edebilecek firmalara ithal edebilecekleri bu aksam ve parçaları üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

3.2.8. Yap-işlet Modeli çerçevesinde yapılacak yatırım projelerini üstlenen yerli firmaların yapacakları hizmet ve faaliyetleri,

3.2.9. Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslararası ihaleye (sabit sermaye yatırımı nitelikli olanlar) çıkarılan yatırım malına, sınai mamullere ve yazılım hizmetlerine yönelik ihaleleri kazanan yerli imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

3.2.10. Kamu kurum ve kuruluşlarınca yaptırılan uluslararası taşımacılık ile bu kurum ve kuruluşlar tarafından uluslararası ihaleye çıkarılmış yurt içi taşımacılığı yüklenen yerli firmaların bu faaliyetleri,

3.2.11. Uluslararası taşımacılıktan döviz olarak kazanılan navlun bedellerinin yurda getirilmesi kaydıyla kara, deniz veya hava ulaştırma hizmet ve faaliyetleri,

3.2.12. Yurt dışına yönelik olarak gerçekleştirilecek müteahhitlik, müşavirlik, yazılım ve mühendislik hizmetleri gibi döviz kazandırıcı hizmet projeleri,

3.2.13. Uluslararası ikili veya çok taraflı anlaşma hükümlerine göre yurt içinde bulunan yabancı kuruluşların yurt dışından getirme imkanına sahip buldukları sınai mamulleri teslim eden yerli imalatçı firmalar

ile uluslararası kuruluşlar, yabancı ülke temsilcilikleri ve kuruluşlarına ait tesislerin yapımını ve onarımını üstlenen müteahhit firmaların faaliyet ve teslimleri,

3.2.14. Yabancı uyruklulara (diplomatik temsilcilikler ve mensupları dahil), turistlere veya yurt dışında çalışan Türk vatandaşlarına ülkemizde buldukları sürede, bedelleri yurt dışındaki sağlık ve sigorta kuruluşlarından tahsil edilmek kaydıyla döviz karşılığı verilecek sağlık hizmetleri,

3.2.15. Turizm müesseseleri ile seyahat acentelerinin yurt içindeki ve yurt dışındaki turizm faaliyetleri sırasında yaptıkları döviz karşılığı hizmet satışları,

3.2.16. Bedelleri döviz olarak alınmak kaydıyla yurt dışında yerleşik firmalar adına garanti kapsamında gerçekleştirilen bakım ve onarım hizmetiyle, yabancı bandıralı gemi, uçak veya tırların bakımı ve onarımı ile bunlara yapılan mal (yakıt ve madeni yağlar hariç) ve hizmet satışları,

3.2.17. Yerli firmalarca, ihraç ürünlerimizin pazarlanması amacıyla yurt dışında mağaza açılması veya işletilmesi,

3.2.18. Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslararası ihaleye çıkarılan maden havzalarından rüdvans karşılığında maden çıkarımı ve işletmesiyle ilgili üretim faaliyetleri,

3.2.19. Yurt içinde yerleşik haber ajanslarınca, yurt dışındaki yayın organlarına görüntülü veya görüntüsüz haber satışları.”

#### 76-) Döviz kazandırıcı faaliyet kapsamında uygulamaya ilişkin esaslar nasıl olacaktır?

(Atıflar maddeler itibarıyla yapıldığından madde numaraları tebliğle aynı bırakılmıştır.) 3.1.8’de belirtilen faaliyetler için bu konuda düzenlenmiş “Dâhilde işleme izin Belgesi”; (3.2.)’de belirtilen diğer döviz kazandırıcı faaliyetler için bu konuda düzenlenmiş “Vergi Resim Harç istisnası Belgesi”nin ibrazı üzerine, ilgili kuruluşlarca, aşağıda açıklanan usul ve esaslar çerçevesinde başka bir belge aranmaksızın re’sen Damga Vergisi ve harç istisnası uygulanacaktır.”

Ancak, Damga Vergisi ve harç istisnasının uygulanabilmesi için, vergi ve harca konu işlemin, sözü edilen belgelerin geçerlilik süresi içerisinde yapılması şarttır.

Belgenin alınmasından önce veya belgenin geçerlilik süresinin dolmasından sonra, belgeye bağlanan iş ile ilgili olarak yapılan işlemlere, Damga Vergisi ve harç istisnası tatbik edilmeyecektir.

Vergi Resim Harç istisnası Belgesi almak amacıyla proje formu ekinde verilecek taahhünelere belge aranmaksızın re’sen Damga Vergisi ve harç istisnası tatbik edilecektir.

4.2. istisna uygulaması belgede yer alan esaslar dikkate alınarak yürütülecektir.

4.3. Yurtiçi uluslararası ihale konusu işlerle, yabancı para ile finanse edilen kamu yatırımlarında işin proje safhasından başlayarak ihale makamına teslimine kadar geçecek süre içerisinde, ihale makamı ile müteahhit arasında yapılan işlemlerle bu konuda düzenlenen kağıtlara, Damga Vergisi ve harç istisnası uygulaması, bu işlemler ve kağıtların söz konusu işlerle ilgili olduğunun tevsiki ile mümkündür.

4.4. Yurt dışına yönelik olarak gerçekleştirilecek müteahhitlik, müşavirlik, yazılım ve mühendislik hizmetlerinde, işin proje safhası da dâhil olmak üzere yapılan işlemlerle bu konuda düzenlenen kağıtlar, Damga Vergisi ve harç istisnasından yararlandırılacaktır.

4.5. Yap-işlet modeli çerçevesinde yapılacak yatırım projeleri ile ilgili olarak, yatırımcı ile bu yatırımın yapılmasını öngören idare arasında, işin proje safhası da dahil olmak üzere yatırımın başlamasından bitimine kadar geçecek süre içerisinde yapılacak işlemlerle bu konuda düzenlenen kağıtlar Damga Vergisi ve harç istisnasından yararlandırılacaktır.

4.6. Yukarıdaki (4.3), (4.4) ve (4.5) fıkralarında yer alan hususlardaki ihale kararlarına tevsik edilmesi kaydıyla belge aranmaksızın re’sen istisna tatbik edilecektir.

Sözü edilen işlerle ilgili sözleşme safhası da dahil olmak üzere, takip eden safhalarda düzenlenen diğer kağıtlar ve yapılan işlemlere Damga Vergisi ve harç istisnasının tatbiki için, bu konuda düzenlenmiş bulunan Vergi Resim Harç istisnası Belgesinin ibrazı şarttır.

4.7. Diğer döviz kazandırıcı faaliyetlerde, belgeye bağlı olarak uygulanan Damga Vergisi ve harç istisnasının; belge sahibi yatırımcı, ihracatçı veya üstlenicinin belge kapsamındaki iş nedeniyle ihale makamı dışında kalan ve belge sahibi olmayan diğer kişi ve kuruluşlarla (taşeron, malzeme müteahhidi v.b) yapaçağı muamelelere tatbiki mümkün değildir.

Ancak, belge kapsamındaki döviz kazandırıcı faaliyetlerde kullanılmak şartıyla, belge sahibi kişi veya kuruluşlardan temin edilecek mal, malzeme veya hizmet alımları Damga Vergisi ve harç istisnasından faydalandırılacaktır.

Bu durumda, döviz kazandırıcı faaliyetlerde, ihale makamı dışında kalan diğer işlem tarafları arasındaki muamelelere; her iki işlem tarafının da o işle ilgili olarak düzenlenmiş belgeye sahip olmasına bağlı olarak Damga Vergisi ve harç istisnası tatbik edilecektir.

### **77-) 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamındaki (Kentsel dönüşüm) sözleşmelerinin Damga Vergisi Uygulaması;**

Bilindiği gibi 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanunun 7 nci maddesinin 9 uncu fıkrasında, bu Kanun uyarınca yapılacak olan işlem, sözleşme, devir ve tesciller ile uygulamaların, noter harcı, tapu harcı, belediyelerce alınan harçlar, Damga Vergisi, veraset ve intikal vergisi, döner sermaye ücreti ve diğer ücretlerden; kullanılan krediler sebebiyle lehe alınacak paraların ise banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesna olduğu hükmüne bağlanmıştır.

Gelir idaresi Başkanlığı bu istisnayı Kanun kapsamında yer alan hak sahibi maliklerle yapılacak işlemlere yönelik istisna olarak değerlendirmektedir ve bu kapsamda yapılacak sözleşmelerin vergiden müstesna olmadığını değerlendirmektedir. Ancak hak sahiplerinin taraf olmadığı kağıtlara ve işlemlere istisna uygulanmasının Kanun kapsamında değerlendirilmesini mümkün görmemektedir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04/03/2015 tarih ve 39044742-KDV. 28-348 sayılı özelgesinde görüleceği üzere

“ ...

Buna göre, 6306 sayılı Kanun kapsamında riskli yapı olarak tespiti yapılan taşınmazın üzerinde inşa edilerek hak sahibi malikler ile düzenlenecek sözleşme kapsamında verilecek konut ve işyerlerinin, hak sahipleri adına tapuya tescilinde harç aranılmaması gerekmektedir. riskli yapı olarak tespiti yapılan taşınmazın üzerinde inşa edilecek konutların hak sahibi malik dışında üçüncü kişilere satışı nedeniyle tapuda yapılacak işlemler ile söz konusu satış nedeniyle üçüncü kişilerle şirketiniz arasında düzenlenen sözleşmelere ve alt yüklenicilerle şirketiniz arasında düzenlenecek taşeronluk sözleşmelerine anılan Kanun kapsamında harç istisnası ve Damga Vergisi istisnası uygulanması mümkün bulunmamaktadır” görüşündedir.

### **78-) İş sözleşmeleri Damga Vergisine tabi midir?**

4857 sayılı İş Kanunu 8.maddesi gereği; iş sözleşmesi, bir tarafın (işçi) bağımlı olarak iş görmeyi, diğer tarafın (işveren) da ücret ödemeyi üstlenmesinden oluşan sözleşmedir. İş sözleşmesi, Kanunda aksi belirtilmedikçe, özel bir şekle tâbi değildir. Süresi bir yıl ve daha fazla olan iş sözleşmelerinin yazılı şekilde yapılması zorunludur. Bu belgeler Damga Vergisi ve her çeşit resim ve harçtan muaftır.

### **79-) Damga Vergisi Kanunu'nda yer almayan istisnalar var mıdır?**

11.07.1964 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli 2 sayılı tabloda istisnalar bölümü yer almaktadır. Kanun koyucu; ilke bakımından, mükellefiyet tesis eden kanunlarda yer alması gereken istisna hükümlerinin, özel kanunlara da girmesini vergileme tekniğine aykırı

bulduğu gibi istisna hükmü içeren çok sayıda özel kanunun olduğunu gerekçe göstererek istisnaları topluca Damga Vergisi Kanunu'na eklemiştir.<sup>15</sup> Buna rağmen Kanunun yürürlük tarihinden itibaren birçok özel kanunla Damga Vergisi istisnaları konulmuş ve uygulamaya geçilmiştir.<sup>16</sup> Konu ile ilgili olarak her kanunda bir istisna maddesi ile karşılaşılabilmektedir. Bu nedenle karşılaşılan her kanunun mali hükümler bölümünün incelenmesi ve istisna olup olmadığının kontrol edilmesi uygun olacaktır.

### 80-) 222 Sayılı İlköğretim Ve Eğitim Kanunu'nun Damga Vergisi yönünden uygulaması nasıldır?

05.01.1961 tarih ve 222 sayılı İlköğretim Ve Eğitim Kanunu ile ilköğretim adına pek çok önemli düzenlemeler yapılmıştır. Anılan kanunun 83'üncü maddesinde, ilköğretimin bütün gelirleri ve 78'inci madde de belirtilen giderlerinin (personel masrafları hariç) her türlü resim ve vergiden muaf olacağı hüküm altına alınmıştır. İdarenin yorumuna göre, 222 sayılı İlköğretim Ve Eğitim Kanunu'nun öngördüğü amaç, ilköğretim kurumları ile ilgili inşaat, tadilat, onarım ve bazı iktisaplarda idarenin yapacağı harcamalarda maliyetin düşürülebilmesidir. Bu nedenle ilköğretim kurumları tarafından doğrudan yapılan tedarik ve harcamalarda gider ve istihlak vergileri, mahalli idarelerce uygulanan vergiler gibi vergi ve resimler vergi istisnasına konu olacaktır.

Bu açıklamalar ışığında 222 sayılı Kanun'un uygulamasında bir tarafı idare olan sözleşmeler Damga Vergisine konu olmayacaktır. Ancak ilköğretim işleri ile ilgili olmakla beraber doğrudan doğruya harcamanın konusuna girmeyen veya idarenin taraf olarak temsil edilmediği işlemler Damga Vergisi istisnasından yararlanamayacaktır. Buna göre, ihale ve sözleşme safhasında net ve gerçek harcama tutarı belirlenmiş ve buna ilişkin işlemlerde düzenlenen kâğıtlar Damga Vergisinden istisna edilmiş olacağı için artık ilköğretimin değil müteahhidin gideri mahiyetinde bulunan hak ediş ve avanslarla ilgili makbuzların, müteahhitlerle taşeronlar ve hizmet satın alınan üçüncü kişiler arasındaki sözleşmelerin damga vergileri hakkında 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu hükümleri uygulanacaktır.

Dolayısıyla ilköğretim kurumlarının ve öğretmen lojmanlarının yapımı, tadili, onarımı ile okul eşyası, ders aletleri tedariki ve arsa veya arazi iktisabı için yapılacak harcamalara ait olmak ve bir tarafın ilköğretim idaresi olması şartıyla, düzenlenen sözleşmeler ve ihale kararları Damga Vergisine konu olmayacaktır. İlköğretim okulları inşaatları ile ilgili müşavirlik, mühendislik ve kontrollük hizmetleri işi ile ilgili olarak düzenlenen sözleşmelerin de bir tarafın ilköğretim idaresi olması şartıyla Damga Vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir.

Liseler 222 Sayılı Kanun kapsamına girmediğinden Damga Vergisi yönünden herhangi bir istisna uygulamasına konu edilmeyecektir. Dolayısıyla örneğin bir lise binası yapım inşaatı için yapılacak ihaleler veya sözleşmeler genel esaslara göre Damga Vergisine tabi tutulacakken bir ilköğretim kurumu için aynı mahiyetteki işlemler Damga Vergisinden istisna edilecektir.

### 81-) Yönetim Kurulu kararları Damga Vergisine tabi midir?

Damga Vergisi kanununa ekli 1 sayılı tabloya göre ihale kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararları binde 5,69 Damga Vergisine tabidir. Buna göre, ihale kanunlarına tabi olsun veya olmasın resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların yetkili mercilerince bir malın artırma ve eksiltme, pazarlık ve sair şekilde alınması, satılması veya bir hizmetin görülmesi, gördürülmesi maksadıyla verilen kararların "ihale kararı" olarak Damga Vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Ancak resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini birlikte haiz kurumların dışında kalan kurumların aldığı kararlarla ilgili düzenlenen kâğıtların ihale kararı olarak Damga Vergisine tabi tutulacağına dair herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bu nedenle Yönetim Kurulu Kararları Damga Vergisine tabi değildir.

### 82-) ihale kararlarına Damga Vergisi uygulamasının koşulları nelerdir?

Damga Vergisi Kanunu'na ek 1 sayılı tabloda Kararlar ve Mazbatalar bölümünde yer alan "ihale Kanun-

<sup>15</sup> Damga Vergisi Kanunu Gereğesi.

<sup>16</sup> Ender BOZKIR ve Savaş ERAY, "Damga Vergisi Kanunu Dışında Yer Alan Damga Vergisi Muafiyet Ve İstisnalarına İlişkin Düzenlemeler", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 132 Eylül 1999, s.109.

larına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararları” Damga Vergisine tabi tutulmaktadır. ihale kararları üzerinden alınan Damga Vergisinin güncel oranı ise binde 5,69’dur.

Damga Vergisi Kanunu’nun 8’inci maddesine göre resmi daire “... genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köylerdir. Bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeler resmi daire sayılmaz.” Kamu tüzel kişiliği ise yasama organı tarafından çıkarılacak bir kanunla ya da idare tarafından kanunun verdiği yetkiye dayanılarak yapılacak bir idari işlemle kurulan ve kamusal yetki ve ayrıcalıklardan yararlanan tüzelkişidir.

Kanun metnine göre ihale kararı üzerinden Damga Vergisi alınabilmesinin iki şartı vardır. Birincisi ihale kararını gerçekleştiren kurumun resmi daire olması ikincisi bu resmi dairenin kamu tüzel kişiliğini haiz olmasıdır. Kanun metninde geçen “ ve ” bağlacı her iki şartı da birarada aramaktadır. Ve bağlacı cümleleri, anlam ve görev bakımından benzer veya aynı olan kelimeleri, sözleri ve öğeleri birbirine bağlamaktadır ve bu anlamda “ile” ya da “veya”dan farklıdır. Bizce Kanun koyucu “ve” bağlacını kullanarak iradesini ortaya koymuş ve her iki şartı da birlikte aramıştır. 5766 sayılı kanunun gerekçesinde de aynı ifade yer almaktadır. Kanun koyucu resmi dairelerle kamu tüzelkişiliğini haiz kurumlar ifadesine yer vermeyip tersine resmi daire ve kamu tüzelkişiliğini haiz kurumlar diyerek ihale kararları üzerinden Damga Vergisi isteyecek/uygulayacak kurumların resmi daire ve kamu tüzelkişiliği şartlarından her ikisine birlikte haiz olması gerektiğine işaret etmiştir.

Konu hakkında ulaşılan ilk derece mahkemeleri de aynı fikirdedir. Her ne kadar kamu iktisadi teşebbüsleri ile belediye iktisadi teşebbüsleri ihale kararı Damga Vergisi uygulaması konusunda ısrarcı olsalar da resmi daire ve kamu tüzel kişiliği şartlarının her ikisini birden taşımayan kurumların gerçekleştirdiği ihale kararları damga vergilerinin yasal dayanağının bulunmadığı kanaatindeyiz.

### 83-) ihtarnameler Damga Vergisine Tabi midir?

Aydın Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 05/03/2015 tarih ve 79690095-155-4 sayılı özelgesinde açıklandığı üzere;

“ ...

Özelge talep formunuza ekli “ihtarname” başlıklı kağıdın incelenmesinden, ihtarnamenin konusunun, ... Şirketi ile düzenlenen finansal kiralama sözleşmesinden doğmuş ve doğacak borçlarınızın ödenemeyeceğinin bildiri ile finansal kiralama sözleşmesinden doğan satın alma hakkınızı kullanmayacağınız ve bu haklarınızdan feragat ettiğinizin ihbarı ve ihtarı olduğu; borçlarınızı ödeyebilmek için 6361 sayılı Kanunda öngörülen 60 günlük süre verilmeksizin sözleşmenin feshedilmesini talep ettiğiniz; satın alma hakkından feragat ettiğinizden ... A.Ş.’nin sözleşmeye konu malı 3 kişilere dilediği fiyattan satmayı haiz olduğu hususlarının düzenlendiği anlaşılmaktadır.

Buna göre, mahiyeti itibarıyla Damga Vergisinin konusuna girmeyen “ihtarname” başlıklı kağıdın Damga Vergisine tabi tutulmaması gerekmekte olup, ihtarnamede finansal kiralama sözleşmesinin feshedilmesi talep edildiğinden, bu talebin kabul edildiğine ilişkin ya da sözleşmenin feshedilmesi amacıyla bir kağıt düzenlenmesi durumunda, söz konusu kağıdın Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tablonun I/A-5 bölümü uyarınca nispi Damga Vergisine tabi tutulması gerektiği tabiidir” denilmiştir.

### 84-) Proforma faturalar ve Teklifnameler Damga Vergisine tabi midir?

Hayır, tabi değildir. 43 Seri No’lu Damga Vergisi tebliğinde açıklandığı üzere teklifnameler ile önceden teklifname mahiyetinde değerlendirilerek Damga Vergisine tabi tutulan Proforma faturalar daha sonra 1 sayılı tablodan çıkarılmış olup, böylece proforma faturaların ve bunların resmi dairelere ibraz edilecek özet, suret ve tercümelerinin Damga Vergisine tabi tutulmayacağı kesinleşmiştir.

### 85-) Bir sözleşmenin iptali için düzenlenen fesihname Damga Vergisine tabi midir?

01.01.2005 tarihinden geçerli olmak üzere 5281 sayılı Kanunla Damga Vergisi Kanunu’na ekli 1 sayılı tabloda yapılan değişikliğe göre belli parayı ihtiva etmeyen sözleşmelerin iptali için düzenlenecek fesih-



nameler Damga Vergisine tabi değildir. Ancak belli parayı ihtiva eden sözleşmelerin iptali için düzenlenecek feshisnameler feshettiği sözleşmede yer alan matrah üzerinden binde 1,89 oranında Damga Vergisine tabidir.

#### 86-) Akreditiflerin feshi halinde düzenlenecek kağıtlar Damga Vergisine tabi midir?

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 02.03.2009 tarih ve B.07.1.GiB.04.99.16.01/2-Muk-380/6387 sayılı özelgeye göre;

“ ...

Öte yandan, anılan Kanuna ekli (1) sayılı tablonun “I-Akitlerle ilgili kâğıtlar” başlıklı bölümünün A/5 fıkrasında, feshisnamelerin (belli parayı ihtiva eden bir kâğıda taalluk edenler dâhil) binde 1,5(güncel oran 1,89) nispetinde Damga Vergisine tabi olduğu; aynı Kanuna ekli (2) sayılı tablonun “IV-Ticari ve madeni işlerle ilgili kâğıtlar” başlıklı bölümünün 23 numaralı fıkrasında ise bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilerin temini ve geri ödenmesi amacıyla düzenlenecek kâğıtlar ile bu kâğıtlar üzerine konulacak şerhlerin (kredilerin kullanımları hariç) Damga Vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Buna göre anılan Banka tarafından açılan akreditiflerin temini ve geri ödenmesi, sürelerinin uzatılması veya kısaltılması, miktarının artırılması veya azaltılması nedeniyle düzenlenecek kâğıtlar Damga Vergisinden istisna edilmekle birlikte, açılan akreditiflerin feshine ilişkin düzenlenecek fesih namelerinin kredilerin temini ve geri ödenmesine ilişkin kâğıtlar kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde, akreditiflerin feshedilmesi halinde düzenlenen fesih sözleşmesinin, aynı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun I/A-5 bölümü gereğince Damga Vergisine tabi tutulması gerekmektedir.” denilmektedir.

#### 87-) Türk Uluslararası Gemi Sicili (TUGS) Kanunu’na göre Damga Vergisi istisnası neleri kapsamaktadır?

4490 sayılı Kanun’un Mali Hükümler başlıklı 12’nci maddesine göre; Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilecek gemilere ve yatlarla ilişkin alım, satım, ipotek, tescil, kredi ve navlun mukaveleleri; Damga Vergisine, harçlara, banka ve sigorta muameleleri vergisine ve fonlara tabi tutulmazlar. Bu yasa uyarınca TUGS’a kayıtlı olan gemilere ve yatlarla yukarıda kapsamı verilen işlemler için Damga Vergisi istisnası uygulanmayacaktır. Bu maddenin uygulanmasında dikkat edilmesi gereken husus kiralama sözleşmelerinde herhangi bir istisna bulunmadığı dolayısıyla TUGS’a kayıtlı gemilerin kiraya verilmesi sözleşmelerinin Damga Vergisine konu edileceğidir.

#### 88-)Sipariş mektuplarının Damga Vergisi karşısındaki durumuna idarenin konuya bakışı nasıldır?

01/11/2011 tarih ve B.07.1.GiB.4.06.17.02-DMG-1360-955 sayılı özelgede konu derinlemesine incelenmiştir. Gelir idaresi Başkanlığının konuya bakışı aşağıda yer almaktadır.

...

Diğer taraftan, 14/3/1981 tarih ve 17279 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 17 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin “D-Akdi Mutazammın Siparişi Kabul Mektupları ile Mukavele Yerine Kaim Mektupların Vergilendirilmesi” başlıklı bölümünde, akdi mutazammın siparişi kabul mektupları ile mukavele yerine kaim mektupların hangi hallerde mahiyeti itibarıyla sözleşme olarak değerlendirilerek Damga Vergisine tabi tutulması gerektiğine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre;

- Vergiye tabi kağıt mahiyetinde olan,
- Veya onların yerini alan,
- Veya vergiye tabi kağıtların hükmünü yenileyen, uzatan, değiştiren devreden veya

bozan,

mektup ve şerhler Damga Vergisine tabi tutulacaktır.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 19 uncu maddesinde, vergi alacağının vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, Damga Vergisinde vergiyi doğuran olay kağıtların düzenlenerek hukuken tekemmül etmesi olup, imzalanmak suretiyle hukuken tekemmül eden ve verginin konusuna giren bir kağıdın Damga Vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde;

-Şirketiniz tarafından gerçekleştirilecek alımlara ilişkin olarak firmalara gönderilen ve şirketiniz imza ve kaşesini taşıyan sipariş emirlerinin, karşı tarafça kabul edildiğine ilişkin kabul şerhi düşülmesi halinde bu şerhin düşüldüğü tarih itibarıyla,

-Sipariş emrinin kabul edildiğine ilişkin herhangi bir kağıt veya mektup düzenlenmesi halinde, kabule ilişkin bu kağıdın düzenlendiği tarih itibarıyla,

-Sipariş emrine bağlanan alımlara ilişkin sözleşme düzenlenmesi halinde, bu sözleşmelerin düzenlendiği tarih itibarıyla,

Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tablonun, "I-Akitlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün A/1 fıkrası gereği Damga Vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

### **89-) İbranameler Damga Vergisine tabi midir?**

Damga Vergisi kanununa ekli 1 sayılı tabloya göre ibranameler Damga Vergisine tabi değildir. Noterler birliği tarafından duyurulan genelgelerde de bu durum açıkça belirtilmektedir. Ancak uygulamada ibra ile içiçe geçebilecek bazı durumlara dikkat edilmesi gerekmektedir. Bir kağıdın başlığında ne yazdığı değil içeriğinde ne yazdığı önemlidir. Başlığında ibraname yazan bir sözleşmenin menfi borç ikrarı ya da sulh belgesi olarak değerlendirilmesi halinde uygulanacak işlemin farklı olacağı kesindir.

### **90-) Serbest bölgelerde Damga Vergisi ve Harç istisnası uygulanabilir mi?**

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin, Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler ile ilgili olmak kaydıyla yaptığı işlemlere ilişkin kağıtlar Damga Vergisinden istisnadır. Serbest bölgede çalışan ücretlilerin maaşından Damga Vergisi kesintisi de yapılmayacaktır.

### **91-) Cebri icra yoluyla haczedilen menkul ve gayrimenkul malların satışında düzenlenen satış tutanaklarının Damga Vergisi karşısındaki durumu nedir?**

Gelir idaresi Başkanlığı'nın 17.12.2010 tarih ve B.07.1.GİB.0.02.62/010.06. 01.01.113300 sayılı genel yazısında belirttiği üzere cebri icra yoluyla haczedilen menkul ve gayrimenkul malların satışında düzenlenen satış tutanakları ile bu mahiyetteki kağıtlar ise, alıcı ile borçlu olan menkul veya gayrimenkul malın maliki arasında değil, haciz işlemi nedeniyle malları satmaya yetkili hale gelen tahsil dairesi yetkilileri ile alıcı tarafından imzalanmaktadır. Bu durumda, alacaklı ve borçlu arasında oluşmuş karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanlarından söz edilemeyeceğinden, söz konusu kağıtların mahiyeti itibarıyla sözleşme olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Buna göre, cebri icra yoluyla haczedilen menkul ve gayrimenkul malların satışının açık artırma suretiyle yapıldığı ve satışların kamusal yetkiyi haiz tahsil dairesi tarafından yerine getirildiği dikkate alındığında, satım akdi olarak değerlendirilemeyecek olan söz konusu kağıtların mahiyeti itibarıyla ihale kararı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, amme alacaklarının tahsiline yönelik olarak cebri icra yo-

luyla haczedilen malların 6183 sayılı Kanun uyarınca yapılan satışlarında düzenlenen satış tutanakları ve bu mahiyetteki kağıtların, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tablonun "II.Kararlar ve maz-batalar" başlıklı bölümünün 2 numaralı fıkrasına göre, ihale kararı olarak düzenlendikleri tarihte geçerli nispet üzerinden Damga Vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Güncel oranı binde 5,69'dur.

### 92-) İş artışının Damga Vergisi Kanunu karşısındaki durumu nedir?

11/10/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.42.16.02-DV-2-83 sayılı özelgede açıklandığı üzere;

"iş artışı için yeni bir ihale kararı alınmış, ek sözleşme veya bu kağıtların mahiyetini iktisap eden her-hangi bir kağıt (protokol, fiyat farkı tespit tutanağı, vb.) düzenlenmiş ise, alınan ihale kararının 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun II/2 maddesine göre, düzenlenen ek sözleşmenin veya sözleşme yerine geçen protokolün veya bu mahiyetteki kağıdın ise aynı tablonun I/A-1 fıkrasına göre,

ihale kararı ve ek sözleşme düzenlenmemiş fakat harcama yetkilisinden "olur" alınmış ise alınan "olur" hem ihale kararı, hem de mukaveledeki belli parayı değiştirir mahiyette olduğundan, söz konusu "olur"un, 488 sayılı Kanunun 6 ve 14 üncü maddelerinin ikinci fıkraları gereğince en yüksek vergi alınmasını gerektiren mukavele değişikliği (artırılan meblağ) üzerinden anılan Kanuna ekli (1) sayılı tablonun I/A-1 fıkrasına göre, Damga Vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Ancak iş artışı uygulaması nedeniyle ihale makamı ile yüklenici arasında ihale kararı, ek sözleşme vb. belge düzenlenmemiş veya bu kağıtların yerine kaim olmak üzere ilgili makamdan "olur" alınmamışsa, söz konusu kağıtlara ilişkin olarak Damga Vergisi aranılmayacağı tabiidir."

### 93-) Finansal kiralama sözleşmeleri Damga Vergisi'nden istisna mıdır?

3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununun 30 uncu maddesine göre finansal kiralama sözleşmeleri Damga Vergisi dahil her türlü vergi, resim ve harçtan istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

### 94-) Konut finansmanı kuruluşlarının konut finansmanı işlemlerindeki Damga Vergisi istisnası nasıl uygulanmaktadır?

Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tabloda ipotek finansmanı kuruluşları ile konut finansmanı fon-larının kuruluş ve ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler ve varlık finansmanı fonlarını temsil eden menkul kıymetlerin ihracı ve ihraca konu teminatlardan kaynaklananlar dahil her türlü işlemleri ile ilgili olarak düzenlenen ve Damga Vergisi bu kuruluşlar veya fonlar tarafından ödenmesi gereken makbuz ve kağıtlar Damga Vergisinden istisna edilmiştir.

49 Seri no'lu Damga Vergisi kanunu genel tebliğinde açıklandığı üzere 2499 sayılı Kanunun 38/A maddesinde konut finansmanı kuruluşları olarak tanımlanan ve konut finansmanı amacıyla doğrudan tü-keticiye kredi kullandıran ya da finansal kiralama yapan bankalar ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından konut finansmanı faaliyetinde bulunması uygun görülen finansal kiralama şirketleri ve finansman şirketlerinin, konut finansmanı işlemlerine ilişkin olarak düzenlenen kağıtlar ile bu kuruluş-ların ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler ve varlık finansmanı fonlarını temsilen menkul kıymet ihracı ve bu ihraca konu teminatlarla ilgili olarak düzenlenen kağıtlar Damga Vergisinden istisna edilmiştir.

### 95-) Sermaye piyasası araçları ile bu araçların ihracına ilişkin düzenlenen kağıtlara ait istisna uy-gulaması nasıldır?

488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tabloda yer aldığı üzere Sermaye piyasası araçlarının ihracına ilişkin olarak düzenlenen makbuz ve kağıtlar, konut finansmanı kuruluşlarının konut finansmanı işlemleri ve bu kuruluşların ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler ve varlık finansmanı fonlarını temsilen menkul kıymet ihracı ve bu ihraca konu teminatlarla ilgili olarak düzenlenen makbuz ve kağıtlar Damga Vergisinden istisna edilmiştir.

49 Seri no'lu Damga Vergisi kanunu genel tebliğinde açıklandığı üzere 5582 sayılı Kanunla Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun "IV-Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümüne (36) numaralı fıkra olarak eklenen hüküm ve bu hükmün 5582 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle ipotekli sermaye piyasası araçları dahil sermaye piyasası araçlarından hiçbir şekilde Damga Vergisi alınmaması şeklindeki gerekçesinden hareketle 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 3 üncü maddesinde, menkul kıymetler, diğer sermaye piyasası araçları ve ipotekli sermaye piyasası araçları olarak tanımlanan sermaye piyasası araçları ile bu araçların ihracına ilişkin olarak düzenlenen kağıtlar Damga Vergisinden istisna edilmiştir.

### 96-) Sözleşmede garantörün yer almasının Damga Vergisi açısından sonuçları

Gelir idaresi Başkanlığı'nın 05/01/2015 tarih ve 97895701-155[1-2013/285]-32 sayılı özelgesinde belirtildiği üzere;

... 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren 6098 sayılı Türk Borçlar Kanununun 128 inci maddesinde, üçüncü bir kişinin fiilini başkasına karşı üstlenenin, bu fiilin gerçekleşmemesinden doğan zararı gidermekle yükümlü olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre, başkasının fiilini taahhüt etme, garanti akdinin bir özel şeklini teşkil etmekte olup, bu akitle, borçlu diğer bir şahsın verme, yapma ya da yapmama şeklindeki bir edimini onun mümessili sıfatıyla hareket etmeksizin, bağımsız olarak kendi adına ve hesabına yaptığı bir sözleşme ile taahhüt etmektedir. Bu nedenle, her bir garantörün akit borçlusunun edimini ayrı ayrı taahhüt etmesi söz konusudur.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, söz konusu sözleşmenin, ihtiva ettiği tutar üzerinden 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun I/A-1 fıkrasına göre nispi Damga Vergisine tabi tutulması ayrıca, sözleşmeye müteselsil garantör sıfatıyla dahil olan taraflar için 488 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin üçüncü fıkra hükmüne göre her bir garanti edenin imzası itibarıyla aynı nispet üzerinden nispi Damga Vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Dolayısıyla bir sözleşmede garantör olarak imza atan varsa sözleşme bedelinden ayrı olarak her bir garanti eden için de Damga Vergisi hesaplanacaktır.

### 97-) Nisbi Vergi Oranlarını Arttırma Yetkisi Kime Aittir? Bu Yetki Sık Kullanılır mı?

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun mükerrer 30 uncu maddesinin 5281 sayılı Kanunun 6'ncı maddesiyle değişik birinci fıkrasında, "...Her takvim yılı başından geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan maktu vergiler (Maktu ve nispi vergilerin asgari ve azami miktarlarını belirleyen hadler dahil) o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılır. Bu suretle hesaplanan vergi tutarlarının 10 Yeni Kuruşa kadarki kesirleri dikkate alınmaz.", denmektedir. Buna göre her takvim yılı başında maktu vergiler yeniden değerlendirme oranında arttırılacaktır. Yeni maktu vergi rakamları Gelir idaresi Başkanlığınca yayımlanan tebliğle belirlenmektedir.

Yine 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun mükerrer 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasında "...Bakanlar Kurulu, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan maktu vergileri (maktu ve nispi vergilerin asgari ve azami miktarlarını belirleyen hadler dahil) ile nispi vergileri birlikte veya ayrı ayrı, maktu vergilerde on katına, nispi vergilerde ise bir katına kadar arttırmaya, uygulanmakta olan maktu vergileri yarisına kadar, nispi vergileri ise bu fıkra ile artırılmadan önceki seviyelerine indirmeye, bu had ve miktarlar arasında yeni had, miktar ve nispetler tespit etmeye yetkilidir" denilerek yetki Bakanlar Kuruluna verilmiştir.

Bakanlar Kurulu bu yetkisini sık kullanır mı sorusunun yanıtı ise 2009 yılında binde 7,5 olan sözleşme Damga Vergisi oranı 29/12/2009 tarihli ve 2009/15725 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 1 Ocak 2010'dan itibaren 8,25'e daha sonra 24/12/2012 tarihli ve 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 1 Ocak 2013'den geçerli olmak üzere 9,48'e yükseltilmiş şeklinde verilebilir. Üstelik 10 Ocak 2008 tarihli 60'ncü hükümet programı eylem planında "Mali disiplinden taviz vermeden ve kamu finansman imkanları çerçevesinde

Damga Vergisi başta olmak üzere, işletmeler üzerinde yük oluşturan işlem vergileri kademeli olarak düşürülecektir” ifadesi yer almasına rağmen.

### 98-) Ücretler üzerinden kesilen Damga Vergilerinin yasal dayanağı nedir?

Damga Vergisi Kanunu’na ek 1 sayılı tablonun makbuzlar ve diğer kağıtlar başlıklı 4’üncü bölümünde aşağıdaki kanun maddesi yer almaktadır. Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havaalelerine tediye olduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kağıtlar binde 7,59 Damga Vergisine tabidir. Bu hükme göre avans olarak ödenenler dahil ve çalışanın kamu ya da özel olduğu dikkate alınmaksızın tüm ücret ödemeleri üzerinden Damga Vergisi kesintisi yapılmak zorundadır.

### 99-) Damga Vergisi’nin ödenmemesi kağıdın sıhhatini etkiler mi?

Damga Vergisinin ödenmemesi veya eksik ödenmiş olması,kağıdın ve akit işlemin sıhhatini etkilemez. Akitlerde yazılı şekil,ispat aracı veya sıhhat şartıdır. Sıhhat şartı olarak aranmadığı hallerde akitler sözlü olarak da yapılabilir.Bu hallerde yazılı şekle başvurulup kağıt düzenlenmesi,ispat bakımından önem taşır. Kağıdın Damga Vergisinin ödenmemesi ise,ispat aracı olma nitelik ve gücünü ortadan kaldırmaz veya zayıflatmaz.Yazılı şeklin akitlerde sıhhat şartı olarak arandığı hallerde de durum aynıdır.Akit, kanunen aranan şartlarına uymakla tamam olur.Damga Vergisinin ödenmemiş olması,akdin geçerliliğine hiçbir etki yapmaz.Sadece Damga Vergisinin cezası ile birlikte alınması gerekir.<sup>17</sup>

### 100-) Damga Vergisinin bütçe içindeki önemi nedir?

2014 yılında Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı toplamı 401.605.956.000 TL. ‘dir.<sup>18</sup> Beyana Dayanan Gelir Vergisi tahsilatı Gelir Geçici Vergiler dahil 5.504.108.000 TL., Basit Usulde Gelir Vergisi tahsilatı 302.193.000 TL. Gelir Vergisi Tevkifatı 85.254.832.000 TL.’dir. Ücret stopajı dikkate alınmadığında, ücretliler dışındaki -basit usul dahil - gelir vergisi mükelleflerinden 5.806.301.000 TL gelir vergisi tahsilatı yapıldığı buna karşılık Damga Vergisi tahsilatının 10.478.836.000 TL. olduğu dikkate alınırsa Damga Vergisinin bütçede ne kadar önemli bir yer işgal ettiği anlaşılacaktır. 2006-2012 yılları arasında Damga Vergisinin vergi gelirleri içindeki payını gösterir tablo ise aşağıdadır.<sup>19</sup> Bütçe içindeki payı yıldan yıla artan Damga Vergisinin payı 2014 yılında 0,026’ya yükselmiştir.

Dönem	Vergi Gelirleri (Bin TL)	Damga Vergisi (Bin TL)	Damga Vergisinin Vergi Gelirleri içindeki Payı
2006	151.271.701	3.167.251	0,021
2007	171.098.466	3.677.079	0,021
2008	189.980.827	3.987.640	0,021
2009	196.313.308	4.205.581	0,021
2010	235.714.637	5.141.850	0,022
2011	284.490.017	6.534.386	0,023
2012	317.188.767	7.446.356	0,023

### (1) SAYILI TABLO

#### Damga Vergisine Tabi Kağıtlar

17 <http://www.esmmo.org/old/docs/sozlesme.pdf> Erişim: 21.05.2015.

18 [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014\\_Faaliyet\\_Raporu.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf) Erişim: 21.05.2015.

19 [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_49.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_49.xls.htm) Erişim: 25.04.2015.

<b>I. Akitlerle ilgili kağıtlar</b>	
<b>A. Belli parayı ihtiva eden kağıtlar:</b>	
• 1. Mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler	(Binde 9,48)
2. Kira mukavelenameleri (Mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden)	(Binde 1,89)
3. Kefalet, teminat ve rehin senetleri	(Binde 9,48)
4. Tahkimnameler ve sulhnameler	(Binde 9,48)
5. Fesihnameler (Belli parayı ihtiva eden bir kağıda taalluk edenler dahil)	(Binde 1,89)
6. (Değişik: 5766/10-b md.) (Yürürlük: 6/6/2008) Karayolları Trafik Kanunu uyarınca kayıt ve tescil edilmiş ikinci el araçların satış ve devrine ilişkin sözleşmeler	(Binde 1,89)
<b>B. Belli parayı ihtiva etmeyen kağıtlar:</b>	
1. Tahkimnameler	(45,30 TL)
2. Sulhnameler	(45,30 TL)
3. Turizm işletmeleri ile seyahat acentelerinin aralarında düzenledikleri kontenjan sözleşmeleri (Belli parayı ihtiva edenler dahil)	(254,40 TL)
<b>II. Kararlar ve mazbatalar</b>	
1. Meclislerden, resmi heyetlerden ve idari davalarla ilgili olmayarak Danıştaydan verilen mazbata, ilam ve kararlarla hakem kararları:	
a) Belli parayı ihtiva edenler	(Binde 9,48)
b) Belli parayı ihtiva etmeyenler	(45,30 TL)
2. (Değişik : 5766/10-c md.) (Yürürlük : 6/6/2008) ihale kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararları	(Binde 5,69)
<b>III. Ticari işlemlerde kullanılan kağıtlar</b>	
1. Ticari ve mütedavil senetler:	
a) Emtia senetleri:	
aa) Makbuz senedi (Resepise)	(15,80 TL)
ab) Rehin senedi (Varant)	(9,30 TL)
ac) İyda senedi	(1,70 TL)
ad) Taşıma senedi	(0,60 TL)
b) Konşimentolar	(9,30 TL)
c) Deniz ödücü senedi	(Binde 9,48)
d) İpotekli borç senedi, irat senedi	(Binde 9,48)
2. Ticari belgeler:	
a) Menş ve Mahreç şahadetnameleri	(15,80 TL)
b) Resmi dairelere ve bankalara ibraz edilen bilançolar ve işletme hesabı özetleri:	
ba) Bilançolar	(35,00 TL)
bb) Gelir tabloları	(16,90 TL)
bc) İşletme hesabı özetleri	(16,90 TL)
c) Barnameler	(1,70 TL)
d) Tasdikli manifesto nüshaları	(7,00 TL)
e) Ordinolar	(0,60 TL)

f) Gümrük idarelerine verilen özet beyan formları	(7,00 TL)
<b>IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar</b>	
1. Makbuzlar:	
a) 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 tediyesini temin eden kağıtlar	(Binde 9,48)
b) Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (Ek: 5766/10-ç md.) (Yürürlük: 6/6/2008) (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediyeye olunduğu takdirde nakli veya tediyeyi temin eden kağıtlar	(Binde 7,59)
c) Ödünç alınan paralar için verilen makbuzlar veya bu mahiyetteki senetler	(Binde 7,59)
d) icra dairelerince resmi daireler namına şahıslara ödenen paralar için düzenlenen makbuzlar	(Binde 7,59)
2. Beyannameler (Bu beyannamelerin sadece bir nüshası vergiye tabidir):	
a) Yabancı memleketlerden gelen posta gönderilerinin gümrüklenmesi için postanelerce gümrüklere verilen liste beyannamelerde yazılı her gönderi maddesi için	(0,60 TL)
b) Vergi beyannameleri:	
ba) Yıllık gelir vergisi beyannameleri	(45,30 TL)
bb) Kurumlar vergisi beyannameleri	(60,50 TL)
bc) Katma değer vergisi beyannameleri	(29,90 TL)
bd) Muhtasar beyannameler	(29,90 TL)
be) Diğer vergi beyannameleri (Damga Vergisi beyannameleri hariç)	(29,90 TL)
c) Gümrük idarelerine verilen beyannameler	(60,50 TL)
d) Belediye ve il özel idarelerine verilen beyannameler	(22,30 TL)
e) Sosyal güvenlik kurumlarına verilen sigorta prim bildireleri	(22,30 TL)
f) (Ek:5838/15 md.)(Yürürlük: 28/02/2009)Elektronik ortamda birlikte verilen muhtasar beyanname ve sigorta prim bildirgesinden sadece muhtasar beyanname için	(35,50 TL)
3. Tabloda yazılı kağıtlardan aslı 1,00 Yeni Türk Lirasından fazla maktu ve nispi vergiye tabi olanların resmi dairelere ibraz edilecek özet, suret ve tercümeleleri.	(0,60 TL)

## (2) SAYILI TABLO

Damga Vergisinden istisna edilen kağıtlar;

### I. Resmi işlemlerle ilgili kağıtlar:

A) Resmi daireler arasında kullanılan kağıtlar:

1. Resmi daireler arasındaki işlemleri kapsayan her türlü kağıtlarla bu dairelerin soruları üzerine kişiler tarafından yazılan cevaplar ve ekleri.

2. Kişilerin işlemleri ile ilgili olarak resmi dairelerce görülecek lüzum üzerine yazılacak şerhler veya çıkarılacak suret, özet ve tercümeleler.

3. Seçimlerin Temel Hükümleri ve Seçmen Kütükleri Hakkındaki Kanunun uygulanmasında yapılacak

müracaatlara ait her türlü kağıtlarla kurullarca verilecek kararlar.

4. Türkiye atom enerjisi programının uygulanması için lüzumlu her türlü eşyanın ithali sırasında düzenlenen kağıtlar.

5. Yabancı elçilik ve konsoloslukların mühür veya imzasını ihtiva eden resmi kağıtlarla yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen ve fakat elçilik ve konsolosluklar dışında kullanılmıyan kağıtlar. (Bu fıkradaki istisna mütekabiliyet şartıyledir.)

6. Bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce yapılmış imtiyaz sözleşmeleri ve andlaşmalarla damga resminden, bu tarihten sonra yapılacak imtiyaz sözleşmeleri ve andlaşmalarla da Damga Vergisinden istisna edilmiş olan kağıtlar.

7. Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri arasında aktedilen anlaşmalar gereğince ithal olunacak zirai ve gıdai maddelerin ithaliyle ilgili kağıtlar.

8. Basmayazı ve Resimleri Derleme Kanunu gereğince derlenen eserler için ilgili dairelerce verilecek makbuzlar.

9. Resmi daireler lehine yapılan istimlaklerde düzenlenen kağıtlar.

B) Resmi dairelerden kişilere verilen kağıtlar:

1. Resmi dairelerin işe ihtiyaçları için satın alınacak ayniyatın, bedelleri (Değişik: 5281/8 md.)

(Geçerlilik: 1.1.2005, Yürürlük: 31.12.2004) 100 Yeni Türk Lirasına (100 Yeni Türk Lirası dahil) kadar olanlarının, ayniyat teslim makbuzları.

2. icra dairelerinin, alınan harç ve masrafın müfredatını göstermek üzere ilgililere verdikleri makbuzlar.

3. Vergi, resim ve harçlarla sair bilcümle gelirlere ve kamu yararına müteallik olarak resmi dairelerden kişilere tebliğ olunan kararlar, Sayıştay ilam ve kararları ve vergi karneleri.

4. Köy ihtiyar heyetlerince verilecek mazbatalar.

5. icra ve iflas Kanununa göre icra dairelerince isteyen alacaklılara takip talebinde bulduklarına ve tevdi ettikleri belgelere ve verdikleri masraflara dair verilen makbuzlar.

6. Noter Kanununa göre noterlerin aldıkları her nevi harç ve ücretin müfredatını göstermek üzere ilgililere verdikleri makbuzlar.

7. Resmi dairelerin kumpanya ve acentalara gönderecekleri ordinolar.

C) Kişilerden resmi dairelere verilen kağıtlar:

1. Hükümetçe akdolunan avans ve istikraz mukavelenameleri, Hazine Bonoları, Yatırımlar Finansman Fonu Teşkil ve Tasarruf Bonoları ihracı hakkındaki Kanun gereğince çıkarılan tasarruf bonoları ve tedavüle çıkarılacak Hükümet ve Türkiye Emlak Kredi Bankası istikrazlarına ait geçici veya kati tahvillerle bunların bedel, faiz ve ikramiyelerinin ödenmesine ve bu husustaki diğer muamelelere ilişkin kağıtlar.

2. Yabancı memleketlerde düzenlenen ve doğrudan doğruya resmi daireler ad ve hesabına gönderilen her türlü kağıtlarla doğrudan doğruya yabancı memleketlerden mübayaa olunarak resmi dairelere gönderilen malların ihale kararları ile teslim makbuzları.

3. Ankara`da inşa edilecek sefarethane ve konsoloshaneler için yabancı memleketlerden getirilecek inşaat malzemesinin ithali ile ilgili kağıtlar.

4. Kadastro ve Tapu Tahriri Kanunu gereğince kadastro mahkemeleri ile kadastro tahrir komisyonlarına verilen beyannameler.



5. Resmi dairelere emaneten bırakılan para, hisse senedi, tahvil ve eşyanın ret ve iadesinde verilen makbuz

ve ibra senetleri.

6. Otel, pansiyon, ticarethane ve sair umumi müesseselerde oturan ve çalışanların hüviyet varakası vermeleri mecburiyetine dair Kanun ile Yabancıların Türkiye'de ikamet ve Seyahatleri hakkındaki Kanun hükümleri gereğince zabıta amirlerine verilecek beyannameler.

7. Emekli, dul ve yetim maaş ve ikramiyeleri tahsisine ve alındığına dair her türlü kağıtlar.

8. Hizmet süreleri emekli ve yetim aylığı bağlanmasına elverişli olmayanlarla yetimlerine bir defaya mahsus olmak üzere verilen paraların ödenmesine ait kağıtlar.

9. Türkiye'ye giren ve çıkan yolculardan Türk Parasının Kıymetini Koruma hakkındaki Kanun gereğince gümrüklerce alınacak beyannameler

10. Bir şehir içinde görev dolayısıyla sarf olunan tramvay, vapur, tren ve otobüs gibi taşıt ücretlerine münhasır olmak üzere memur ve müstahdemler tarafından verilen beyannameler.

11. Kişiler tarafından hariçte düzenlenerek imza ve tarihleri tasdik veyahut, suret ve tercümelerinin verilmesi için noterlere getirilen kağıtların noter dairelerinde (5766 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinin

(d) bendiyle değişen ibare, Yürürlük: 06.06.2008) çıkarılarak saklanacak örnekleri.

12. Evlenme işlerinde kullanılan kağıtlar.

13. Umumi hayata müessir afetler dolayısıyla alınacak tedbirlerle yapılacak yardımlara dair kanundan faydalanacak kişiler tarafından verilecek taahhütname, beyanname ve aktedilecek mukaveleler, yabancı memleketlerden imar ve iskan Bakanlığınca ithal olunacak her türlü alet, edevat ve malzemenin ithalinde düzenlenen kağıtlar, başış ve yardım makbuzları.

14. (Ek: 1137/35 md.) (Yürürlük: 31.3.1969) istiklal Madalyası verilmiş bulunanlara vatani hizmet tertibinden bağlanan şeref aylıklarının ödenmesine ait her türlü kağıtlar.

15. (Ek: 2590/1 md.) (Yürürlük: 27.1.1982) Sosyal ve Kültürel bakımdan yurdumuzu tanıtmak üzere ilgili Bakanlığın izni ile yarışmalara katılacak, sergilenen, gösterilecek veya benzeri nedenlerle geçici olarak yurt dışına çıkarılacak tablo, pul, film, seramik ve bu mahiyetteki sanat eserleri ve sair eşya ile ilgili olarak kambiyo mercilerine verilecek beyanname ve taahhütnameler.

16. (Ek: 3239/98 md.) (Yürürlük: 1.1.1986) 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 11 inci maddesi gereğince noterde düzenlenen şahsi kefaletle ilgili kağıtlar.

17. (Ek: 4962/12 md.) (Yürürlük: 7.8.2003) Gümrük kapılarından bir gece konaklamayı kapsayan sürede giriş-çıkış yapan taşıtlarla ilgili olarak alınan Taşıt Giriş-Çıkış Formu eki taahhütnameler.

18. (Ek: 5281/8 md.) (Geçerlilik: 1.1.2005, Yürürlük: 31.12.2004) Çiftçiler tarafından zirai faaliyetleri ile ilgili olarak resmi dairelere verilen taahhütnameler.

19. (5766 sayılı Kanununun 10 uncu maddesiyle eklenen fıkra, Yürürlük: 06.06.2008) Yurt dışında hayatını kaybeden kişilerin cenazesinin Türkiye'ye girişi sırasında düzenlenerek gümrük idaresine verilen kağıtlar

## II - Öğrenciler ve askerlerle ilgili kağıtlar:

1. (Değişik: 3482/8 md.) (Yürürlük: 5.11.1988) Çıraklık ve Meslek Eğitimi Kanunu kapsamındaki çıraklık sözleşmeleri ile öğrenim kredisi ve burs almak, öğrenci yurduna girmek ve öğrenim, staj, ihtisas ve benzeri gayelerle öğrencilerle velileri tarafından okul ve yurt idarelerine veya ilgili kuruluşlara verilen

taahhütnameler ve bunlarla ilgili kefaletnameler.

2. Öğrenciler ve velileri tarafından okul idarelerine verilen beyannameler.
3. Resmi ve özel her türlü okullarda öğrenciler tarafından kurulan istihsal ve istihlak kooperatiflerine ait ve Damga Vergisi bunlar tarafından ödenmesi gereken kağıtlar.
4. Erlerle, ihtiyaçları Devlet tarafından deruhte ve temin olunan onbaşı ve çavuşların aşağıda gösterilen kağıtları,
  - a) Askerliğe giden veya terhis edilenlerin askeri iş ve maaşlarına ve ölüm dolayısıyla dul ve yetimlerine maaş bağlanmasına ait her türlü kağıtlar.
  - b) Askerlikte bulunanların gerek askerlik, gerek özel işleri için verecekleri beyannameler.
  - c) Askerler tarafından veya askerler için verilen paralar karşılığında postaneler veya bankalarca düzenlenen kağıtlar.
5. Asker Ailelerinden Muhtaç Olanlara Yardım Kanununun uygulanması ile ilgili işlemler dolayısıyla düzenlenen kağıtlar.

### **III - işçiler, çiftçiler ve göçmenlerle ilgili kağıtlar:**

1. Toplu İş Sözleşmesi, Grev ve Lokavt Kanununa göre düzenlenen Münferit ve Kollektif İş Sözleşmeleri ve Yüksek Hakem Kurulunun ve il Hakem Kurullarının kararları, Yüksek Uzlaştırma Kurulunun ve diğer kurulların Toplu İş Sözleşmeleri hükmündeki kararları ile İş Kanunu gereğince işverenin iş şartlarını göstermek üzere işçiye verdiği taahhütnameler ve işveren tarafından İş Kanununa göre verilen beyannameler.
2. İş ve işçi Bulma Kurumunun işçilere iş ve işlere işçi bulmak üzere düzenlediği kağıtlar.
3. Toprakaltı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihsalı ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışan işçilerin yeraltındaki çalıştıkları günlere ait ücretleri ve primlerinin ödenmesinde düzenlenen kağıtlar.
4. Çiftçi mallarının korunması hakkındaki kanunun uygulanması dolayısıyla düzenlenecek kağıtlar,
5. Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankasınca çiftçiye, Tarım Kredi ve Satış Kooperatifleri ile birliklerine açılacak kredilerle bunlara ait gayrimenkul ipotek ve menkul rehin muameleleri ve muhtaç çiftçiye yapılacak dağıtmalarla ilgili her türlü kağıtlar.
6. Çiftçiyi topraklandırma hakkındaki kanunun uygulanması ile ilgili kağıtlar.
7. Göçmenlerle nakledilenlere ve Muhtaç Çiftçilere Tohumluk ve Yemeklik Dağıtılması Hakkındaki Kanunun uygulanması ile ilgili kağıtlar.
8. Göçmen ve mültecilerle bir yerde yurtlandırılan göçebeler ve bir bölgeden diğer bölgeye Hükümetçe naklolunanlara yapılacak iskan yardımı ve gümrük ve tabiiyet, nüfus, tapu ve nakil işlemleri ile ilgili her türlü kağıtlar.
9. (Ek: 5615/15 md.) (Yürürlük: 4.4.2007) 3285 sayılı Hayvan Sağlığı ve Zabitası Kanunu uyarınca düzenlenen menşe şahadetnameleri.
10. (6009 sayılı Kanunun 17 nci maddesiyle eklenen fıkra Yürürlük; 01.08.2010) Tarımsal destekleme programları kapsamında hibe desteği sağlanması uygun görülen yatırım projelerine ilişkin olarak proje sahipleri ile Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı arasında düzenlenen kağıtlar.

**IV - Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar:**

1. Ticari veya mütedavil kâğıtlar üzerine yazılan ciro, kabul ve tesellümü mutazammın şerhler.
2. (Mülga: 2344/4 md.) (Yürürlük: 28.11.1980)
3. Hisse senetleri ve her türlü tahvillerin temettü ve faiz kuponları.
4. Çıkarılacak hisse senedi ve tahvillere talip olanlar tarafından bu maksatla verilecek iştirak taahhüt-nameleri.
5. Sigorta mukavelenameleri, sigorta ücretine ait makbuzlar ve sigortanın tecdit ve temdidi ile temin olunan meblağın tezyidi halinde verilen beyanname ve avönanlar.
6. (Değişik: 3239/98 md.) (Yürürlük: 1.1.1986) Posta çekleri.
7. Gayrimenkullerin, aynı hakların ve gemilerin ferağ ve intikal zabıtları.
8. Sabit istihsal araçlarına ait kira mukavelenameleri.
9. (Mülga: 2344/4 md.) (Yürürlük: 28.11.1980)
10. Gerek Türkiye Turing ve Otomobil Kurumu ile Türk Hava Kurumu tarafından verilen, gerek yabancı memleketlerin benzeri teşkilatı tarafından verilip Türkiye'de ibraz edilen veya hükmünden faydalanılan Triptik ve gümrük geçiş karneleri.
11. Okullara, kamu menfaatlerine yararlı derneklere ve muhtaçlara verilen ianelere ait makbuzlar.
12. Mektup ve diğer kâğıtların alındığına dair verilen imzalarla posta idarelerinin defterleri üzerine gönderilenler tarafından yazılan alındı şerhleri.
13. Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi tarafından müstahsile verilen nüshası.
14. Gider pusulasının tüccar, serbest meslek erbabı ve çiftçiler tarafından işi yapana veya malı satana verilen nüshası.
15. Damızlığa elverişli olduğuna dair şahadetnameyi haiz bulunan hayvanların ithali ile ilgili kâğıtlar.
16. (Ek: 4684/22-C md.); (Değişik: 5035/48-6/c md.) (Değişik: 5228/36 md.) (Yürürlük: 31.7.2004) Anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonlarının kuruluşlarına, sermaye artırımlarına ve süre uzatımlarına ilişkin olarak düzenlenen kâğıtlar.
17. (Ek: 4684/22-C md.) (Yürürlük: 3.7.2001) Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kâğıtlar.
18. (Ek: 4684/22 md.); (Mülga: 5035/49-4 md.) (Geçerlilik: 1.1.2004) (Yürürlük: 2.1.2004)
19. (Ek: 4761/6 md.) (Yürürlük: 22.6.2002) Bankalar arasında, bankanın taraf olduğu veya bankalar aracılığıyla yapılan, belirli bir vadede önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte, ekonomik veya finansal göstergelere dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve dövizli alma, satma, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri ile bu sözleşmelere ilişkin olarak düzenlenen diğer kâğıtlar.
20. (Ek: 4761/6 md.) (Yürürlük: 22.6.2002) Faktoring şirketlerinin müşterileriyle yaptıkları faktoring sözleşmeleri ile bu sözleşmelere ilişkin olarak düzenlenen diğer kâğıtlar.
21. (Ek: 4761/6 md.) Gayrimenkul yatırım ortaklıklarının münhasıran gayrimenkul portföylerine ilişkin (Ek: 5281/8 md.) (Geçerlilik: 1.1.2005, Yürürlük: 31.12.2004) alım satım sözleşmeleri ile gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri.

22. (Ek: 4761/6 md.) (Yürürlük: 22.6.2002) Kıymetli madenler borsalarında kıymetli madenlerin ödünç işlemlerine ilişkin düzenlenen kâğıtlar.

23. (Ek: 4842/29 md.); (Değişik: 5035/30 md.) (Yürürlük: 2.1.2004) Bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak (6322 sayılı kanunun 17.maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 15.06.2012)kredilere, bunların teminatlarına ve geri ödenmelerine ilişkin kâğıtlar ile bu kâğıtlar üzerine konulacak şerhler (kredilerin

kullanımları hariç)

24. (Ek: 4842/29 md.) (Yürürlük: 1.1.2004) Devlet dış borçları ile ilgili kredi anlaşmalarında öngörülen bütün ödemeler dolayısıyla düzenlenen kâğıtlar (dış proje kredileri çerçevesinde yapılacak ödemeler dahil, kredilerin kullanımları hariç).

25. (Ek: 4842/29 md.) (Yürürlük: 1.1.2004) 28.3.2002 tarihli ve 4749 sayılı Kanunun 12 nci maddesinin üçüncü fıkrasında tanımlanan nakit işlemleri ile Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca çıkarılacak likidite senetlerine (veya bu mahiyetteki kâğıtlara) ilişkin işlemler dolayısıyla düzenlenen kâğıtlar.

26. (Ek: 4962/12 md.); (Değişik: 5228/36 md.) (Yürürlük: 31.7.2004) Kredi kartı üyelik sözleşmeleri.

27. (Ek: 4962/12 md.) (Yürürlük: 7.8.2003) Yükseköğretim kurumlarınca yaptırılan bilimsel araştırma projeleriyle ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar.

28. (Ek: 4962/12 md.) (Yürürlük: 7.8.2003) 2985 sayılı Toplu Konut Kanununa 10.5.1990 tarihli ve 3645 sayılı Kanunla eklenen (5766 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin (f) bendiyle değişen ibare, Yürürlük: 06.06.2008)ek 2 nci(5) maddesi kapsamında kullanılacak kredilere ilişkin olarak düzenlenen kâğıtlar.

29. (Ek: 5035/30 md.) (Yürürlük: 2.1.2004) Kambiyo senetleri ve kambiyo senetlerine benzeyen senetler üzerine konulan aval ve kefalet şerhleri ile bu mahiyetteki diğer şerhler.

30. (Ek: 5035/30 md.); (Değişik: 5228/36 md.) (Yürürlük: 31.7.2004) (6009 sayılı Kanunun 17 nci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 01.08.2010)Finansman şirketlerince kullanılacak (6322 sayılı kanunun 17.maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 15.06.2012)kredilere,bunların teminatlarına ve geri ödenmelerine ilişkin kâğıtlar ile bu kâğıtlar üzerine konulacak şerhler (kredilerin kullanımları hariç).

31. (Ek: 5281/8 md.) (Geçerlilik: 1.1.2005, Yürürlük: 31.12.2004) Dernek ve vakıflarca yerleşim yeri, gerçek kişilerce mesken olarak kullanılmak üzere kiralanan ve iktisadî işletmelere dahil olmayan taşınmazlara ilişkin kira mukavelenameleri.

32. (Ek: 5281/8 md.) (Geçerlilik: 1.1.2005, Yürürlük: 31.12.2004) Gelir vergisinden muaf esnaf, muaf serbest meslek erbabı ile basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından işyeri olarak kullanılmak üzere kiralanan ve iktisadî işletmelere dahil olmayan taşınmazlara ilişkin kira mukavelenameleri.

33. (Ek: 5281/8 md.) (Geçerlilik: 1.1.2005, Yürürlük: 31.12.2004) (6009 sayılı Kanunun 17 nci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 01.08.2010)Ekici ve alıcı arasında düzenlenen tütün alım satımı mukavelenameleri ile 5488 sayılı Tarım Kanunu çerçevesinde, üretici ve alıcı arasında düzenlenen tarımsal üretim sözleşmeleri ve(7) bunlara ilişkin rehin senetleri.

34. (Ek: 5281/8 md.) (Geçerlilik: 1.1.2005, Yürürlük: 31.12.2004) Ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetlere ilişkin olmamak şartıyla gerçek kişiler arasında düzenlenen akitlerle ilgili kâğıtlar (Söz konusu kâğıtlar, resmi dairelere veya noterlere ibraz edildikleri takdirde bu tarih itibarıyla vergiye tâbi tutulur ve ibraz edenlerce ödenir.) (Ek: 5535/8 md.) (Yürürlük: 8.7.2006) ile Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinde belirtilen ücretlere ilişkin kâğıtlar.

35. (Ek: 5281/8 md.) (Geçerlilik: 1.1.2005, Yürürlük: 31.12.2004) 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun

8 inci maddesinin birinci fıkrasının (12) numaralı bendi kapsamındaki işlemler nedeniyle düzenlenen kâğıtlar.

36. (Ek: 5582/34 md.) (Yürürlük: 6.3.2007) Sermaye piyasası araçlarının ihracına ilişkin olarak düzenlenen makbuz ve kağıtlar, konut finansmanı kuruluşlarının konut finansmanı işlemleri ve bu kuruluşların ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler ve varlık finansmanı fonlarını temsilen menkul kıymet ihracı ve bu ihraca konu teminatlarla ilgili olarak düzenlenen makbuz ve kağıtlar.

37. (5766 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinin (g) bendiyle eklenen fıkra, Yürürlük: 01.01.2008 tarihinden geçerli olmak üzere 06.06.2008)4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu ihale Kanunu uyarınca, idare ile istekli arasında imzalanan çerçeve anlaşması ve bu anlaşmaya esas ihale kararı ile isteklilerin dinamik alım sistemine kabul edilmesine ilişkin kararlar.

38. (5766 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinin (g) bendiyle eklenen fıkra, Yürürlük: 06.06.2008)Kamu kurum ve kuruluşlarının talebi üzerine Türkiye'nin üyesi olduğu uluslararası kuruluşlar tarafından gerçekleştirilecek olan ülke incelemeleri, araştırma, proje ve benzeri faaliyetler nedeniyle düzenlenen kağıtlar.

39. (5766 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinin (g) bendiyle eklenen fıkra, Yürürlük: 06.06.2008)Toplu Konut idaresi Başkanlığınca satışı yapılan ve net alanı 80 m<sup>2</sup>'yi geçmeyen konutlara ilişkin olarak, idare ile alıcı arasında imzalanan satış sözleşmeleri ve bu satışa ilişkin diğer kağıtlar.

40. (5904 sayılı Kanununun 20 inci maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük; 03.07.2009) 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu çerçevesinde, mudi ile lisanslı depo işletmesi arasında düzenlenen mukavelenameler ve ürün senedi.

41. (6215 sayılı Kanununun 27 nci maddesiyle daha önce (40) olan fıkra numarası (41) olarak değiştirilmiştir. Yürürlük; 12.04.2011) (6111 Sayılı Kanunla eklenen fıkra Yürürlük; 25.02.2011) Menkul, gayrimenkul ve maddi olmayan varlıkların varlık kiralama şirketine devri, bunların varlık kiralama şirketince devralınan kuruma devri, bu devirlere bağlı olarak yapılan ipotek işlemleri ile bunların varlık kiralama şirketlerince kiralanması nedeniyle düzenlenen kağıtlar ve kira sertifikaları.

42. (6491 sayılı Kanununun 27 inci maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük; 11.06.2013) Türk Petrol Kanunu kapsamında petrol hakkı sahiplerinin petrol arama ve üretim faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen sözleşmeler.

#### **V - Kurumlarla ilgili kağıtlar:**

1. iktisadi Devlet Teşekkülleriyle Müesseseleri ve iştirakler hakkındaki Kanuna tabi kurumlarla genel ve (5766 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinin (a) bendiyle değişen ibare, Yürürlük: 06.06.2008)özel bütçeli(8) daireler, il özel idareleri ve belediyelere bağlı tüzel kişiliği bulunan kurumlara özel kanunları gereğince Hazinece ödenmesi gereken sermaye, iştirak hissesi ve yardım ödeneklerinin ödenmesine ait kağıtlar.

2. iktisadi Devlet Teşekkülleriyle müesseseleri ve iştirakler hakkındaki kanuna tabi kurum ve ortaklıklara vukubulacak devir ve kuruluş ile ilgili kararlar.

3. Makina ve Kimya Endüstrisi Kurumunun Milli Savunma Bakanlığına veya memleketimizin de dahil bulunduğu Milletlerarası Savunma Teşkilatına teslim edeceği her türlü malzeme, teçhizat ve vasıtalarla yedek parçalarının imalinde ilk madde veya işletme malzemesi olarak kullanılmak üzere kurum tarafından yabancı memleketlerden getirtilecek maddelerin (Miktarı ve memleket içinde ihtiyaca yeter derecede tedarikinin

mümkün bulunmadığı Maliye, Ticaret ve Sanayi Bakanlıklarının müşterek teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca tespit ve kabul edilmek kaydıyla) ithali sırasında düzenlenen kağıtlar.

4. Toprak Mahsulleri Ofisinin müstahsilden yapacağı alımlar ve menkul rehini işlemlerine ilişkin kağıtlarla Ofisin teşkil edeceği müessese ve şirketlerin kuruluşu ile ilgili kağıtlar.

5. Toprak Mahsulleri Ofisi tarafından ithal edilecek hububat ve unlarla bunların naklinde kullanılacak her nevi malzemenin ithali sırasında düzenlenen kağıtlar.

6. Türkiye Zirai Donatım Kurumu müessese ve şubelerinin kuruluş işlemleri ile ikraz, istikraz, menkul

ve gayrimenkul alım ve satımı ve sair işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu kurum tarafından ödenmesi gereken kağıtlar.

7. Devlet Üretim Çiftlikleri Genel Müdürlüğünün çiftçi ile münasebetlerinde tanzim edilecek borç senetleri ile borç ödeme makbuzları.

8. Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığının her türlü işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu teşekkül tarafından ödenmesi gereken kağıtlar.

9. İşçi Sigortaları veya yerine kaim olacak kurumun her türlü işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu kurum tarafından ödenmesi gereken kağıtlar.

10. Devlet Yatırım Bankasının her türlü işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu teşekkül tarafından ödenmesi gereken kağıtlar.

11. Tasarruf Sandıkları Hakkındaki Kanun gereğince il özel idareleri ve belediyelerce kurulan tasarruf sandıklarının tüzüklerinde açıklanan işlemlerle ilgili kağıtlar.

12. Ordu Yardımlaşma Kurumunun her türlü işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu Kurum tarafından ödenmesi gereken kağıtlar.

13. Milli Piyango idaresinin biletleri ile çekilişte kazananlara ödenecek ikramiye ve amortillerle ilgili kağıtlar.

14. Devlet Tiyatrosunun her türlü işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu teşekkül tarafından ödenmesi gereken kağıtlar.

15. Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri ve Tarım Kredi Kooperatiflerinin her türlü muamelelerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bunlar tarafından ödenmesi gereken kağıtlar.

16. Çay yetiştiricilerinin Türkiye'de çay ziraatini geliştirmek maksadıyla kuracakları kooperatiflerin her türlü işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu kooperatifler tarafından ödenmesi gereken kağıtlar.

17. Genel menfaatlere yararlı derneklerin her türlü işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu teşekküller tarafından ödenmesi gereken kağıtlar.

18. (Değişik: 639/1 md.) (Yürürlük: 6.7.1965) Türkiye Halk Bankasının, esnaf kefalet ve küçük sanat kooperatifleri ve ortakları ve bu kooperatiflerin kendi ortakları ile münasebetlerinde tanzim olunacak borç senetleri, borç ödeme makbuzları, ipotek ve rehin senetleri.

19. (Ek: 903/5 md.); (Değişik: 2535/1 md.) (Yürürlük: 18.10.1981) Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş işlemlerinde düzenlenen her türlü kağıtlarla, Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dâhil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıfların her türlü işlemlerinde düzenlenen kağıtlar.

20. (Ek: 1318/103 md.) (Yürürlük: 10.8.1970) iktisadi Devlet Teşekküllerine ve sermayesinin yarısından fazlası Devlete veya iktisadi Devlet Teşekküllerine ait olan Kamu iktisadi Teşebbüslerine Hazinece yapılacak ikrazlara ait işlemlerle ilgili kağıtlar.

21. (Ek: 4697/11 md.) (Yürürlük: 7.10.2001) Sigorta ve emeklilik şirketleri ile emeklilik yatırım fonlarının kuruluşları dahil her türlü işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu şirketler veya fonlar tarafından ödenmesi gereken kağıtlar.

22. (Ek: 4842/29 md.) (Yürürlük: 1.1.2004) Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin 24 numaralı bendinde belirtilen kurumların kredi teminatlarına ilişkin işlemlerinde düzenlenen kağıtlar.

23. (Ek: 5582/34 md.) (Yürürlük: 6.3.2007) ipotek finansmanı kuruluşları ile konut finansmanı fonları-

nın kuruluş ve ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler ve varlık finansmanı fonlarını temsil eden menkul kıymetlerin ihracı ve ihraca konu teminatlardan kaynaklananlar dâhil her türlü işlemleri ile ilgili olarak düzenlenen ve damga vergisi bu kuruluşlar veya fonlar tarafından ödenmesi gereken makbuz ve kâğıtlar.

24. Mülga (5766 sayılı kanunun 10 uncu maddesinin g bendiyle kanun metninden çıkarılmıştır.)

25. (6111 Sayılı Kanunla eklenen fıkra Yürürlük; 25.02.2011) Kamu kurum ve kuruluşlarının merkez ve taşra teşkilatı ile döner sermaye işletmelerinin kadrolarında ve sözleşmeli personel pozisyonlarında istihdam edilen sözleşmeli personel ile yapılan hizmet sözleşmeleri.(6322 sayılı kanunun 17.maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük 15.06.2012)(Söz konusu kurum, kuruluş ve işletmelerde geçici personel olarak istihdam edilenlerle yapılan sözleşmeler ile 24/11/2004 tarihli ve 5258 sayılı Aile Hekimliği Kanununa göre hizmet alınmasına ilişkin yapılan hizmet sözleşmeleri dâhil)

#### KAYNAKÇA

-Damga Vergisi Kanunu ve Gereğesi.

-BOZKIR, "Damga Vergisi Açısından Sözleşmenin Düzenlendiği Anda Belli Para Tutarının Tespitinin Önemi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 281, Şubat 2012, s.88-93.

-Ender BOZKIR ve Savaş ERAY, "Damga Vergisi Kanunu Dışında Yer Alan Damga Vergisi Muafiyet Ve istisnalarına İlişkin Düzenlemeler", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 132 Eylül 1999, s.109-118.

-Erhan COŞKUN ve Fatih KAYA, "Damga Vergisinde Üst Sınır Sorunu ve Vergilendirmede Belirlilik İlkesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 272, Mayıs 2011, s.105-112.

-Erhan COŞKUN ve Nail Umut AVCI, "Yabancı Memleketlerde Düzenlenen Kağıtların Damga Vergisi Kanunu Yönüyle İncelenmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 269, Şubat 2011, s.60-71.

-Furkan FIRAT, "Kendiliğinden Uzayan Sözleşmelerin Damga Vergisi Karşısındaki Durumu", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 267, Aralık 2010, s.164-169.

-<http://www.altindagymm.com.tr/tr/html/376/Sirkuler+2012-6+Ozel+Tuketim+Vergisinin+Damga+Vergisi+Matrahina+Dahil+Edilmesinin+Hukukla+Iliskisi>

-<http://www.esmmmo.org/old/docs/sozlesme.pdf>.

-[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_49.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_49.xls.htm).

-Mehmet Ali ALP, "Dolaylı Vergilerin Damga Vergisine Etkisi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 296, Mayıs 2013 s.30-35.

-Mehmet YILDIRIM, "E imza ve internet üzerinden yapılan sözleşmelerin Damga Vergisi açısından değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 293, Şubat 2013, s.41-45.

-Oktay DEMİR, "Damga Vergisinde Makbuz Karşılığında Ödemelerde Beyan Ve Ödeme Zamanı", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 262, Temmuz 2010 s.150-155.

-Sezai MANDAL, Damga Vergisi Yansıtılmasında KDV Uygulanır Mı? <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/sezai/002/>.