

sözleşme devirlerinde damga vergisi

1. Damga Vergisi Kanunu'na göre sözleşme devirlerinde damga vergisi

Damga Vergisi Kanunu'nun; – 1'inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu, – 2'nci maddesinde, vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhlerinde damga vergisine tabi olacağı, – 9'uncu maddesinde, bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kâğıtların Damga Vergisinden müstesna olduğu, hükümlerine yer verilmektedir. Mezkur Kanun'un 14'üncü maddesinin ikinci fıkrası ise aşağıdaki gibidir: *"Belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin değiştirilmesi halinde artan miktar aynı nispette vergiye tabidir. Bunların devri halinde aslından alınan verginin dörtte biri alınır."* İlgili Kanun hükmünden anlaşıldığı üzere, sözleşmelerin devri halinde kanun koyucu mükelleflere bir vergi indirimi sağlamaktadır. Fakat burada "sözleşme devri"nin mahiyetinin tespit edilmesi önem arz etmektedir. Bahsi geçen vergi hükmünden yararlanmak isteyen mükellefler için hangi durumlarda sözleşmenin devrinden bahsedilemeyeceği ve hangi durumlarda madde hükmünün geçerliliğini koruduğunun tespiti zor olabilmektedir. Bu noktada iki farklı senaryo üzerinden devam edebileceğimizi düşünmekteyiz. Bunlardan birincisi; sözleşmede yer alan tarafların değişmesi ve sözleşmenin unsurlarında herhangi bir değişiklik olmaması durumu, ikincisi ise sözleşmede yer alan taraflarla birlikte sözleşmenin unsurlarında da değişiklik olması durumudur.

1. Sözleşmede yer alan tarafların değişmesi ve sözleşme unsurlarında herhangi bir değişiklik olmaması durumu

Borçlar Kanunu'nun 205'inci maddesinde sözleşme devri; sözleşmeyi devralan ile devreden ve sözleşmede kalan taraf arasında yapılan ve devreden bu sözleşmeden doğan taraf olma sıfatı ile birlikte bütün hak ve borçlarını devralana geçiren

bir anlaşma olarak tanımlanmıştır. Yukarıda bahsedildiği üzere Damga Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinde de sözleşmelerin devri halinde aslından alınan verginin dörtte birinin alınacağı hüküm altına alınmıştır. Bahsi geçen Kanun maddeleri çerçevesinde değerlendirildiğinde sözleşmelere ek olarak düzenlenmesi planlanan protokollerin taraf değişiklikleri dışında sözleşmelerin diğer hükümlerinde herhangi bir değişiklik içermemesi durumunda, atıf yapılan ve taraf değişikliği gerçekleştirilen sözleşmeden alınan damga vergisinin dörtte biri kadar damga vergisine tabi olacağı kanaatindeyiz. Nitekim İdarenin de konuya ilişkin görüşünün de bu yönde olduğu, vermiş olduğu muktezalardan anlaşılmaktadır.

İdarenin vermiş olduğu özelgeler aşağıdaki gibidir: “...Buna göre, ‘Düzenleme Şeklinde Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesi’ başlıklı kağıdın, ‘Düzenleme Şeklinde Gayrimenkul Satış Vaadi ve Arsa Payı Karşılığı İnşaat Yapım Sözleşmesi’nin süresinde, yapılması öngörülen işin içeriği ve diğer hükümlerinde bir değişiklik yapılmaksızın devrine ilişkin düzenlendiği dikkate alındığında, 488 sayılı Kanun’un 14’üncü maddesi uyarınca, .../.../2008 tarihli ‘Düzenleme Şeklinde Gayrimenkul Satış Vaadi ve Arsa Payı Karşılığı İnşaat Yapım Sözleşmesi’nden alınan damga vergisinin dörtte biri tutarında damga vergisine tabi tutulması, harcın ise düzenlenecek devir sözleşmesinin ihtiva ettiği tutar üzerinden beher imza için binde 0,99 oranında tahsil edilmesi gerekmektedir.” (Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı; 29/11/2012 tarih ve 97895701-155[14-2012/2.1.72-5443]-3110 sayılı özelge) “... Özelge talep formunuz ekinde bir örneği alınan ‘... İnc ve ... Havacılık A.Ş. Arasında Akdedilmiş 27 Ağustos 2010 Tarihli Uçak Satın Alma Sözleşmesine İlişkin Devir Temlik Sözleşmesi’ başlıklı kağıdın incelenmesinden, söz konusu sözleşmede şirketiniz ile ... arasında daha önce düzenlenen ‘27 Ağustos 2010 Tarihli Bombardier Model BD-700-1A11 Global 5000 Uçak Satın Alma Sözleşmesi’ ile bağlantılı ve bu sözleşmeden doğan tüm hakların, menfaatlerin, sorumlulukların ve yükümlülüklerin temlik eden sıfatı ile şirketiniz tarafından temlik alan ... Finansal Kiralama A.Ş.’ne devri amacıyla düzenlendiği anlaşılmış olup, finansal kiralama şirketinin kiralamaya konu olan uçağı satın almasına ilişkin düzenlenen söz konusu kağıdın finansal kiralama sözleşmeleri kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu itibarla, ‘...İnc

ve ... Havacılık A.Ş. Arasında Akdedilmiş 27 Ağustos 2010 Tarihli Uçak Satın Alma Sözleşmesine İlişkin Devir Temlik Sözleşmesi'nin her bir nüshasının, Damga Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinin ikinci fıkrasına istinaden, '27 Ağustos 2010 tarihli Bombardier Model BD-700-1A11 Global 5000 Uçak Satın Alma Sözleşmesi'nden alınan verginin dörtte biri tutarında damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir." (**Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı; 17/08/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02-155[3226-2011/1816]-853 sayılı özelge**)

"...Buna göre, '... Sözleşmesi' başlıklı kağıdın, 'Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi'nin süresinde, yapılması öngörülen işin içeriği ve diğer hükümlerinde bir değişiklik yapılmaksızın devrine ilişkin düzenlendiği dikkate alındığında, 488 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesi uyarınca 17/07/2008 tarihli 'Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi'nden alınan damga vergisinin dörtte biri tutarında damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir."(**Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı; 19/04/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-002.01-1413 sayılı özelge**)

"... İlgide kayıtlı dilekçeniz ekinde yer alan bilgi ve belgelerin tetkikinden, şirketiniz liderliğinde, ... Tic. A.Ş. ile ... ve Tic. A.Ş.'den oluşan İnşaat İşleri Ortak Girişimi, ... AG, ... Ltd., ... Hizmetleri A.Ş., ... GmbH ve ... Ltd'den oluşan ... Konsorsiyumu ile ... arasında imzalanan ve ... Noterliğinin ... 8/2007 tarih ve ... yevmiye numarası ile tasdiki esnasında ... 8/2007 tarih ve ... sayılı noterlik makbuzu ile 946.915,70TL damga vergisine tabi tutulan ... Barajı ve Hidroelektrik Santrali Sözleşmesinin, ... muvafakatı ile yine Şirketiniz liderliğinde, ... oluşan İnşaat İşleri Ortak Girişimi, ... oluşan ... devredilmesine yönelik olarak ... Barajı ve Hes Devir Sözleşmesinin imzalanacağı anlaşılmıştır. Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, söz konusu devir sözleşmesinin, ... Barajı ve Hidroelektrik Santralı'nın yapımına yönelik olarak ... Konsorsiyumu ile ... arasında ... tarihinde imzalanan sözleşme için alınan damga vergisinin dörtte biri tutarında damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir." (**Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı; 22/07/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG:1227-498 sayılı özelge**)

1. Sözleşmede yer alan taraflarla birlikte sözleşme unsurlarının da değişmesi durumu

Mevzuatımızda sözleşmenin devrinin kapsamı ve şartları açıkça belirtilmemiştir. Bu nedenle sözleşmelerde taraf değişiklikleri beraberinde ana unsurlarında da değişiklik olması durumunda sözleşme devri ile ilgili Kanun maddesi hükmünden yararlanılıp yararlanılamayacağı mükelleflerin kafasında soru işaretlerine neden olmaktadır. İdare sözleşmede taraf değişikliği dışında yapılacak herhangi bir değişikliğin mevcudiyeti durumunda, sözleşmeyi "devir" değil, yeni bir sözleşme olarak değerlendirmek suretiyle Kanun'a ekli (1) sayılı tablonun I/A-1 fıkrasına göre nispi damga vergisine tabi tutulması gerektiğini belirtmektedir. Diğer bir ifade ile sözleşmedeki bir kısım işin devrine ilişkin taraf değişikliği içeren sözleşmelerde bile Damga Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinin ikinci fıkrası hükmünden faydalanmak mümkün bulunmamaktadır. Nitekim idare aşağıda yer vermiş olduğumuz muktezada bu görüşünü net şekilde ortaya koymuştur: "... Buna göre, şirketiniz ile ... Yapım Yatırım ve İşl. A.Ş. arasında ... Büyükşehir Belediyesinin onayıyla imzalanan sözleşmelerin daha önce yapılan sözleşmedeki bir kısım işin devrine ilişkin olarak düzenlendiği, ilk sözleşmedeki tarafların tamamının değiştiği hususu dikkate alındığında, devredilen işe ilişkin düzenlenen sözleşmelerin 488 sayılı Kanun'a ekli (1) sayılı tablonun I/A-1 fıkrasına göre nispi damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir."(**Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı; 08/09/2015 tarih ve 97895701-155[14-2013/144]-79403 sayılı özelge**)

III. Sonuç

Damga Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinin ikinci fıkrası ile sözleşme devrinde mükelleflere vergi indirimini sağlanmıştır. İlgili maddede sözleşmelerin devri halinde, alınan vergi aslının dörtte biri kadar vergi alınacağı hüküm altına alınmıştır. Bahsi geçen müessese ile mükellefler avantaj sahibi olmaktadır. Fakat "sözleşme devri"nden bahsedilebilmesi için sadece "taraf değişikliği"nin olması gerektiği gözden kaçırılmamalıdır. Sözleşmenin tarafları dışında ana unsurlarında değişiklik olması durumunda ise yeni bir sözleşmenin doğacağı ve Damga Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı tablosunun I/A-1 fıkrası uyarınca nispi damga vergisine tabi tutulacağı açıktır. Damla Gürsoy/E&Y Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı Özdoğrular smmm ltd. şti /Mehmet Özdoğru ve/veya

ozdogrular.com./com.tr' ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.]]>