



DUYURU

DUYURU: 28.11.2018/62

DÖVİZ CİNSİNDEN YA DA DÖVİZE ENDEKSLİ OLARAK DÜZENLENMİŞ SÖZLEŞMELERDEKİ BEDELLERİN TÜRK LİRASINA ÇEVİRİLMESİ DURUMUNDA DAMGA VERGİSİ UYGULAMASI

Bilindiği üzere, 13.09.2018 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “**85 sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanı Kararı**” ile,

- ✚ Türkiye’de yerleşik kişilerin, Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen haller dışında, kendi aralarındaki menkul ve gayrimenkul alım satım, taşıt ve finansal kiralama dâhil her türlü menkul ve gayrimenkul kiralama, leasing ile iş, hizmet ve eser sözleşmelerinde sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden veya dövize endekli olarak kararlaştırılmayacağı,
- ✚ Bu tarihten önce akdedilmiş sözleşmelerde döviz cinsinden kararlaştırılmış bulunan bedellerin ise, Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen haller dışında, **13.09.2018 tarihi itibariyle otuz gün içinde Türk parası olarak taraflarca yeniden belirleneceği**

karara bağlanmıştı. Konuyla ilgili açıklamalarımız 13.09.2018 tarihinde yayımladığımız **Duyuru**’da yer almıştı. Akabinde, Hazine ve Maliye Bakanlığı 06.10.2018 ve 16.11.2018 tarihlerinde yayımladığı Tebliğler ile yukarıda belirtilen döviz sınırlamasının uygulama usul ve esaslarını belirlemiş, bazı işlem ve sözleşmeleri dövizli sözleşme yasağının kapsamı dışında bırakmıştı. Bakanlık tarafından yapılan söz konusu ikincil düzenlemelere ilişkin açıklamalarımız ise sırasıyla 09.10.2018 ve 19.11.2018 tarihlerinde yayımladığımız **Duyuru**’larda yer almıştı.

Bu defa, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 22.11.2018 tarihinde yayımlanan “**22 sayılı Damga Vergi Sirküleri**”nde, yukarıda belirtilen Cumhurbaşkanı Kararına istinaden döviz cinsinden veya dövize endekli olarak düzenlenmiş sözleşmelerdeki sözleşme bedeli ile bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerinin Türk parası olarak değiştirilmesine ilişkin yeni sözleşmelerdeki **damga vergisi uygulaması** açıklanmıştır. Sözü edilen Sirküler’de yer alan açıklamalar, özetle aşağıdaki gibidir:

I. SÖZLEŞME BEDELLERİNİN TÜRK PARASINA ÇEVİRİLMESİNDE DAMGA VERGİSİNİN UYGULANMAMASININ ŞARTLARI

Mevcut durumda, belli parayı ihtiva eden sözleşmeler Damga Vergisi Kanunu ya da özel kanunlarda herhangi bir istisna hükmü yer almadığı sürece nispi damga vergisine tabi



bulunmaktadır. Bu kapsamda, Cumhurbaşkanlığı Kararı kapsamında TL'ye dönüştürülmesi gereken ilk sözleşmeler üzerinden damga vergisi hesaplanmış ve beyan edilmiştir.

Karar kapsamında döviz cinsinden düzenlenmiş olan sözleşme bedellerinin Türk Lirası olarak yeniden belirlenmesine ilişkin düzenlenecek olan sözleşmelerin (kağıtların):

- ✚ İlk sözleşmenin diğer maddelerinde (taraf, süre uzatımı, yeni iş ilavesi vb.) bir değişiklik yapılmaksızın **yalnızca bedele ilişkin** düzenleme içermesi,
- ✚ Yapılacak değişiklik sonrası Türk Lirası cinsinden belirlenecek olan toplam bedelin, **ilk sözleşmede yer alan döviz cinsinden bedel ile değişikliğe ilişkin kağıdın düzenlendiği tarihteki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'na ilan edilen cari döviz satış kurunun çarpımı suretiyle bulunacak tutarı geçmemesi,**
- ✚ İlk sözleşmeye atıf yapılmış olması

şartlarını birlikte taşınması halinde, söz konusu değişikliğe ilişkin kağıtlardan (yeni sözleşmelerden) **ayrıca damga vergisi alınmayacaktır.**

Görüldüğü üzere, Türk Lirası olarak yeniden belirlenen bedel ile yapılacak olan karşılaştırmada, ilk sözleşmeye ait döviz cinsinden bedelin TL karşılığının hesaplanmasında cari kurlar dikkate alınacak, ilk sözleşmenin imza tarihinde geçerli olan kurlara (ilk sözleşmenin damga vergisi matrahına) bakılmayacaktır. Kurlarda artış olduğu düşünüldüğünde, söz konusu açıklamanın oldukça yerinde olduğunu ve döviz sınırlamasına uyum sağlanması amacıyla yapılacak olan işlemlerdeki vergi maliyetinin azaltılmasının amaçlandığını düşünüyoruz. 85 sayılı Karara ilişkin özel bir kanun hükmü söz konusu olmadığından, Mali İdare'nin yapmış olduğu bu yorumun benzer şekilde gerçekleştirilecek olan tüm işlemlerde aynı şekilde uygulanması gerektiği görüşündeyiz.

II. SÖZLEŞME BEDELLERİNİN TÜRK PARASINA ÇEVİRİLMESİNDE DAMGA VERGİSİNİN UYGULANACAĞI HALLER

Bedelin Türk Lirasına dönüştürülmesine yönelik olarak düzenlenen yeni sözleşmede yukarıda sayılan şartlardan birinin ya da birden fazlasının sağlanmaması durumunda damga vergisi doğabilecektir. Konuyla ilgili diğer hususlar ise özetle şöyledir:

A. SÖZLEŞME BEDELLERİNİN ARTMASI

Belli parayı ihtiva eden sözleşmelerin değiştirilmesi halinde, değişikliğe ilişkin yeni sözleşmenin, **artan tutar üzerinden** damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Buna göre, sözleşme bedelinin Türk Lirasına uyarlanmasına yönelik düzenlenen yeni sözleşmenin;

- ✚ Yabancı para ile düzenlenen sözleşmenin **diğer maddelerinde bir değişiklik yapılmaması,**
- ✚ İlk sözleşmedeki damga vergisinin **azami tutardan ödenmemiş olması** şartlarının sağlanması kaydıyla,



düzenlendiği tarihteki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz satış kurlarına göre hesaplanacak tutardan daha yüksek bir bedel içermesi durumunda, **artan tutar üzerinden** damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

B. AZAMI TUTARDAN DAMGA VERGİSİ ÖDENEN SÖZLEŞMELERİN DURUMU

Yabancı para cinsinden düzenlenen sözleşmelerde damga vergisinin azami tutardan ödenmiş olması halinde, değişikliğe ilişkin sözleşmenin, ilk sözleşmenin diğer maddelerinde bir değişiklik yapılmaması kaydıyla, artan bedel nedeniyle bu yeni sözleşme üzerinden **ayrıca damga vergisi aranmayacaktır**. Ancak yeni sözleşmede belirlenen tutarın ilk sözleşmede belirlenen azami tutarın üzerinde olması durumunda, arada kalan tutar damga vergisine tabi olacaktır.

C. İLK SÖZLEŞMENİN UYGULAMASINI KISMEN TAMAMLAMASI NEDENİYLE YENİ SÖZLEŞMEDE BEDELİN KALAN SÜRE İÇİN BELİRLENMESİ HALİNDE VERGİLEME

İlk sözleşmenin uygulama süresinin bir kısmının tamamlanması nedeniyle sözleşmenin kalan süre için yenilenmesi söz konusu olabilecektir. Yeni sözleşmede bedelin kalan süre için belirlenmesi durumunda, yeni sözleşmenin içerdiği bedel ile ilk sözleşmenin içerdiği bedelin karşılaştırılması, **sözleşme süresinin kalan süre ile oranlanması yoluyla belirlenen oran çerçevesinde yapılacaktır**.

Buna göre, ilk sözleşmede kalan uygulama süresi için belirlenen tutar ile yeni sözleşmede kalan süre için belirlenen tutarın kıyaslanması sonucunda, sözleşmeye esas tutarda artış olduğunun belirlenmesi halinde, **artan tutar üzerinden** damga vergisi hesaplanarak beyan edilecektir.

Örnek:

05.05.2016 tarihinde toplam sözleşme bedeli 100.000 USD olan bir sözleşme imzalandığını; 85 sayılı Karar kapsamında, 2016 tarihli sözleşmenin diğer koşullarında bir değişiklik olmaksızın sözleşme bedelinin Türk parası ile değiştirilmesi için 14.09.2018 tarihinde ilk sözleşmeye atıf yapan bir sözleşme düzenlenmiş olduğunu varsayalım (14.09.2018 tarihinde geçerli TCMB döviz satış kuru 1 USD=6,3681).

İlk sözleşmedeki toplam tutarın değiştirilmesi durumu:

Değişikliğe ilişkin sözleşmenin düzenlendiği 14.09.2018 tarihi itibarıyla 05.05.2016 tarihli sözleşmenin toplam bedeli (100.000 USD x 6,3681 =) 636.810 Türk Lirası olarak dikkate alınacaktır. Buna göre, bedelin Türk Lirası olarak belirlenmesine ilişkin 14.09.2018 tarihli sözleşmede;

- ✓ Bedelin 636.810 Türk Lirası veya altında bir bedel olarak belirlenmesi durumunda, değişikliğe ilişkin yeni sözleşme nedeniyle damga vergisi aranmayacaktır.
- ✓ Bedelin 636.810 Türk Lirasını geçmesi halinde, değişikliğe ilişkin yeni sözleşme için artan tutar üzerinden nispi damga vergisi alınacaktır.



İşin bir kısmının gerçekleşmesi nedeniyle bakiye tutarın değiştirilmek istenmesi:

Değişikliğe ilişkin sözleşmenin düzenlendiği 14.09.2018 tarihi itibarıyla 05.05.2016 tarihli sözleşmeye konu işin %60'ının tamamlandığı durumda, kalan %40'lık kısmı için ilk sözleşmenin bedeli, (40.000 USD x 6,3681 =) 254.724 Türk Lirası olarak dikkate alınacaktır. Buna göre, işin kalan kısmına ilişkin bedelin Türk Lirası olarak belirlenmesine yönelik düzenlenen 14.09.2018 tarihli sözleşmede;

- ✓ Bedelin 254.724 Türk Lirası veya altında bir bedel olarak belirlenmesi durumunda, değişikliğe ilişkin yeni sözleşme nedeniyle damga vergisi aranmayacaktır.
- ✓ Bedelin 254.724 Türk Lirasını geçmesi halinde, artan tutar üzerinden nispi damga vergisi alınacaktır.

D. YENİ SÖZLEŞMEDE BEDEL DIŞI UNSURLARIN DEĞİŞTİRİLMESİ HALİNDE DAMGA VERGİSİ UYGULAMASI

Bedelin Türk Lirası olarak belirlenmesi amacıyla düzenlenen yeni sözleşmenin, ilk sözleşme yerine yeni bir sözleşme olarak veya aynı sonucu doğuracak şekilde **(bedel dışındaki unsurları da değiştirecek şekilde)** düzenlenmesi halinde, bu yeni sözleşme için **genel hükümler çerçevesinde damga vergisi aranacaktır.**

Buna göre, bedelin Türk Lirasına çevrilmesine yönelik olarak düzenlenen yeni sözleşmede;

- ✚ İlk sözleşmeye atıf yapılmaması,
- ✚ Sözleşmenin içeriğini değiştirecek mahiyette yeni bir hususun kararlaştırılması

hallerinden birinin varlığı durumunda, **yeni sözleşme için ayrıca damga vergisi ödenmesi gerekecektir.**

E. YENİ DÜZENLENEN SÖZLEŞMEDE ŞARTLARIN AYNI OLMASINA KARŞIN SÖZLEŞME TARAFININ DEĞİŞMESİ

Sözleşmelerin kurulmasında temel şartlarından biri tarafların belirlenmesidir. Bu bakımdan sözleşmede taraflardan birinin değişmesi mevcut sözleşmenin ortadan kalktığı anlamına gelmektedir. Dolayısıyla, yeni düzenlenen sözleşmede, şartların ve bedelin değişmemesine karşın sözleşme tarafının değişmesi durumunda, eski sözleşmenin varlığı tamamen sonlandığından ilk sözleşmeden bağımsız şekilde yeni bir sözleşme düzenlemiş olacaktır.

Sözleşme şartlarının ve bedelin aynı şekilde belirlenmesine karşın taraflardan birinin farklı olması halinde, önceki sözleşme ile ilgisi olmayan yeni bir sözleşme söz konusu olacağından bu sözleşme için **genel şartlar çerçevesinde damga vergisi ödenmesi gerekli olacaktır.**

F. YENİ SÖZLEŞME İLE İLK SÖZLEŞME SÜRESİNİN UZATILMASI



Yeni düzenlenen sözleşmede, ilk sözleşmedeki tarafların, esaslı şartların ve bedelin aynı şekilde belirlenmesine karşın **sözleşme süresinin uzatılması durumunda**, damga vergisine esas matrahın hesaplamasında yeni süre dikkate alınacağından sözleşmelerde belirlenen bedeller aynı olsa dahi damga vergisine konu olan matrah, ilk sözleşmedeki tutardan daha yüksek tutarda çıkacaktır.

Dolayısıyla **yeni sözleşme çerçevesinde yapılacak hesaplama sonucu ortaya çıkacak fark üzerinden damga vergisinin hesaplanması** gerekmektedir. Yeni sözleşmeden kararlaştırılan bedelin artması durumunda ise, hem artan bedel nedeniyle hem de süre uzatımı kaynaklı artan tutar üzerinden damga vergisi aranılacaktır.

Örnek:

05.05.2016 tarihinde 10 yıllık sözleşme imzalandığını, sözleşmede yıllık bedelin 10.000 USD, toplam sözleşme bedelinin ise 100.000 USD olduğu belirlenmelerine yer verildiği; daha sonra 85 sayılı Karar kapsamında 20.09.2018 tarihinde sözleşme bedelinin Türk parasına çevrildiğini ve sözleşme süresinin de aynı bedelle 1 yıl uzatıldığı varsayıldığında, sözleşmenin Türk Lirasına çevrilmesinde bedel artmasa dahi süre uzatımı nedeniyle uzatılan süre için belirlenen yeni bedel ve uzayan süre dikkate alınmak suretiyle damga vergisi hesaplanması gerekecektir.

Diğer taraftan, ilk sözleşmenin başka hükümlerinde de değişiklik olması veya bu sözleşme yerine geçecek tamamen yeni bir sözleşme yapılması durumunda, bu sözleşme ihtiva ettiği toplam tutar üzerinden genel hükümler çerçevesinde nispi damga vergisine tabi olacaktır.

G. YENİ SÖZLEŞMEYLE İLK SÖZLEŞMEYE YENİ İŞ EKLENMESİ

Bedelin Türk Lirasına çevrilmesine yönelik olarak sözleşmenin yenilenmesinde, ilk sözleşmeye atıf yapılmasına karşın düzenlenen yeni sözleşmede ilk sözleşmede kararlaştırılan işlerin yanına yeni işlerin eklenmesi durumunda, ilk sözleşmede kararlaştırılan işler için **aynı bedelleri içermesi kaydıyla** damga vergisi aranmayacaktır. **Sonradan kararlaştırılan işler için hesaplanacak tutarlar ise damga vergisine tabi olacaktır.**

Saygılarımızla.

