



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY

ÖZEL MEVZUAT SİRKÜLERİ

2019/26

**3568 SAYILI KANUN
KAPSAMINDA İMZALANAN
HİZMET SÖZLEŞMELERİNDE
DAMGA VERGİSİ UYGULAMASI**

ÖZEL MEVZUAT SİRKÜLERİ

3568 SAYILI KANUN KAPSAMINDA İMZALANAN HİZMET SÖZLEŞMELERİNDE DAMGA VERGİSİ UYGULAMASI

Damga Vergisi Kanunu düzenlemelerine göre vergiyi doğuran olay, Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan kağıtların imzalanması veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenmesi ile gerçekleşmekte olup; 3568 sayılı Kanun kapsamında düzenlenen hizmet sözleşmelerinin birden fazla yılı kapsayacak şekilde düzenlenmesi durumunda, damga vergisi matrahını yıl sayısının sözleşmedeki bir yıllık tutarla çarpılması sonucunda bulunacak tutar oluşturmaktadır.

ÖZET : Yıllık olarak düzenlenen hizmet sözleşmesinin izleyen yıllarda kendiliğinden uzaması ve ayrıca bir sözleşme düzenlenerek imzalanmaması veya şerh konulmaması durumunda ise damga vergisi hesaplanmamaktadır.

Sadece E-Birlik sistemi üzerinden bilgi girişine ilişkin işlemlerin yapılmış olması, damga vergisinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi sonucunu doğurmamakta dolayısıyla damga vergisi hesaplanmasını gerektirmemektedir.

Asıl olan kağıtların imzalanması ya da elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulmasıdır. Bir nüshadan fazla olarak düzenlenen (nispi vergiye tabi) sözleşmelerin, sadece bir nüshası damga vergisine tabidir.

3/1/1990 tarihli ve 20391 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "*Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*" in 24'üncü maddesinde tarafların mesleki konularda yapılacak işler için sözleşme yapabilecekleri, defter tutma, süreklilik arz eden müşavirlik hizmeti verme, inceleme, tahlil

ve denetim yapma ve bunlarla ilgili, rapor ve benzerlerini düzenleme ile yeminli mali müşavirlerin tasdik işlemleri konularında sözleşme yapılmasının zorunlu olduğu; 20'nci maddesinde meslek mensuplarının hizmet verdikleri müşterileriyle düzenleyecekleri sözleşmelerin bilgilerini Birliğin belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde bağlı oldukları Odalara iletmek zorunda oldukları düzenlemesi yer almaktadır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olduğu, bu kanundaki kâğıtlar teriminin, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade edeceği ve Kanuna ekli (1) sayılı Tabloda sözleşmelerin **binde 9,48** oranında damga vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Buna göre meslek mensuplarının "*Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*" esaslarına göre düzenleyecekleri sözleşmeler, Damga Vergisi Kanunu'nun yukarıdaki hükümlerine göre damga vergisine tabidir. Dolayısıyla vergiye tabi sözleşmelerin kâğıt ortamında düzenlenerek meslek mensupları ve müşterileri tarafından imzalanması durumunda vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Yine elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler de damga vergisine tabidir.

Buna karşılık sözleşmelere ait bilgilerin elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulmadığı sürece bilgi girişine ilişkin işlemlerinin yapılmış olması damga vergisinin konusuna girmemektedir. Bu sebeple, sadece E-Birlik sistemi üzerinden bilgi girişine ilişkin işlemlerin yapılmış olması, damga vergisinde *vergiyi doğuran olayın* gerçekleşmesi sonucunu doğurmamaktadır.

Diğer taraftan "*Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik*"te ücretin tanımı, ücret tarifelerinin tespit ve ilanı ile ücretle ilgili diğer konularda düzenleme yapılmış ve Yönetmeliğin 11'inci maddesinde ücretin tespitinde tarifeye uyulmasının zorunlu olduğu, 14'üncü maddesinde de en az bir yıllık düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir. **Buna göre sözleşmenin yıllık olarak düzenlenmesi esas olmakla birlikte mevcut düzenlemelere göre sözleşmelerin birden fazla yılı kapsamı da mümkün olabilmektedir.** Ancak bu durumda gelecek yıllarda uygulanacak ücretlerin, ilgili yıl Asgari Ücret Tarifesinde yer alacak ücretlerden düşük olmaması gerekmektedir. Nitekim E-Birlik üzerinde yer alan sözleşme örneğinin 6.2. maddesinde yer alan "... *madde kapsamında kendiliğinden yenilenmiş sayıldığı hallerde veya bir yıldan uzun süre geçerli olmak üzere imzalanan*

sözleşmelerde, yeni yılda uygulanacak ücret, ilgili yıl için geçerli olacak asgari ücret tarifesinde belirtilen tutarın altında kalmamak kaydıyla taraflarca her yıl yeniden belirlenecektir.” maddesi hükmü bunu ifade etmektedir.

Buna göre meslek mensupları ile müşterileri arasında her yıl için Resmi Gazetede yayımlanan asgari ücret tarifesinde belirlenen ücretlerden az olmamak üzere belirlenen yıllık ücret tutarı üzerinden (aylık tutarın yer alması halinden yıllık tutara ulaşılarak) damga vergisinin hesaplanması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 2016 yılından itibaren Asgari Ücret Tarifesindeki ücretler katma değer vergisi (KDV) dahil fiyat üzerinden belirlendiğinden, sözleşme tutarının 1,18'e bölünerek damga vergisi matrahının bulunması gerekmektedir. **Dikkat edilmelidir ki, Gelir Vergisi Kanunu'na göre yapılan stopaj tutarı damga vergisi matrahına dahildir.** Buna ilişkin detaylı bilgi Oda Başkanlıklarına gönderdiğimiz 8/2/2016 tarihli ve 2016/1 sayılı Genelgemizde bulunmaktadır.

3568 sayılı Kanun kapsamında düzenlenen hizmet sözleşmelerinde damga vergisi uygulamalarına ilişkin Maliye Bakanlığı özelgeleri ile Danıştay Kararlarına ilişkin örnekler de aşağıdaki gibidir.

İzmir Defterdarlığının **17/10/2018** tarihli ve 66813766-155[2-2018/16]-E.408826sayılı Özelgesinde¹

“Buna göre, mali müşavirliğini yaptığınız müşterilerinizle düzenlediğiniz hizmet sözleşmelerinin süresi, içeriği ve geçerlilik şartları gibi hususlar 3568 sayılı Kanun uygulaması ile ilgili olup, bu hususlardan ari olarak Damga Vergisi Kanunu yönünden, söz konusu sözleşmelerin süresinin, bu sözleşmelere şerh konulması veya yeni bir sözleşme veyahut bu mahiyette bir kağıt düzenlenmesi şeklinde herhangi bir değişiklik yapılmaksızın kendiliğinden uzaması durumunda, sözleşme süresinin bitimini izleyen yıllar için ayrıca damga vergisi aranılmaması gerekmektedir.”

¹ <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>

Balıkesir Defterdarlığının 08/12/2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.10.15.01-2010-DVK/478-135 sayılı Özelgesinde²

“taflar arasında düzenlenen mevcut sözleşmeye şerh koymak veya yeni bir sözleşme veyahut bu mahiyette bir kağıt düzenlemek suretiyle söz konusu sözleşmede herhangi bir değişiklik yapılmaksızın sözleşme süresinin kendiliğinden uzaması durumunda, sözleşme süresinin bitimini izleyen yıllar için ayrıca damga vergisi aranılmayacağı”,

Bartın Defterdarlığı'nın 12/01/2012 tarihli ve B.07.4.DEF.0.74.10.00-040-DA-1 sayılı Özelgesinde³

“hizmet sözleşmelerinin süresi, içeriği ve geçerlilik şartları gibi hususlar 3568 sayılı Kanun uygulaması ile ilgili olup, bu hususlardan biri olarak Damga Vergisi Kanunu yönünden, söz konusu sözleşmelerin süresinin, bu sözleşmelere şerh konulması veya yeni bir sözleşme veyahut bu mahiyette bir kağıt düzenlenmesi şeklinde herhangi bir değişiklik yapılmaksızın kendiliğinden uzaması durumunda, sözleşme süresinin bitimini izleyen yıllar için ayrıca damga vergisi aranılmaması gerekmektedir.”

görüşlerine yer verilmiştir.

5 Ağustos 2016 tarihli ve 29792 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Danıştay 9. Dairesinin 28.12.2015 tarihli ve E. 2013/1798, K. 2016/18733 sayılı Kanun Yararına Temyiz Kararı ise aşağıdaki gibidir.

“... davacı ile mükellefleri arasında imzalanan sözleşmelerde yer alan “iş bu sözleşme 1 (bir) yıl için düzenlenmiş olup, tarafların bu süre sona ermeden 30 gün önce yazılı feshi ihbarda bulunmadıkları takdirde ve izleyen yıllarda yine aynı sürede yazılı feshi ihbarda bulunmadıkları takdirde, iş bu sözleşme 1 (bir) daha ve takip eden yıllarda da aynı süre için (ücret miktarı hariç) kendiliğinden uzar. Ücret miktarı ise her yılın başında Resmi Gazetede yayımlanan Asgari Ücret Tarifesindeki artış oranında artarak uygulanır.” şeklindeki ifade sözleşmenin kendi hükmü olup; yukarıda açıklandığı üzere şerh niteliği taşımamaktadır. Dolayısıyla, damga vergisini doğuran hizmet sözleşmesinin kendi hükmünden hareketle sözleşmenin düzenlendiği tarihten sonraki dönemlere ilişkin olarak tarh edilen damga vergisi ile kesilen vergi ziyayı cezasında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.”

² <http://www.gib.gov.tr/node/92530>

³ <http://www.gib.gov.tr/node/90227>

Buna göre gerek 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun lafzi hükmü gerekse de örnekleri yukarıda verilen Hazine ve Maliye Bakanlığı özelemleri ve Danıştay Kararları dikkate alındığında, sözleşmede kendiliğinden yenilenmesi konusunda hükümler bulunması ya da sözleşmenin çok yıllık düzenlenmiş olması gibi durumlarda damga vergisi matrahının hesaplanmasında aşağıdaki hususların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

1-) Sözleşmenin yıllık olarak düzenlenmesi durumunda, vergiyi doğuran olay kâğıdın düzenlenmesi ve imzalanması ile meydana geldiğinden, yıl sayısının sözleşmedeki bir yıllık tutarla çarpılması sonucunda bulunacak tutar damga vergisinin matrahını oluşturacaktır.

ÖRNEK 1:

Meslek mensubu (A), 31.1.2019 tarihinde 2019 yılına ilişkin olarak müşterisiyle aylık KDV dahil 236 TL ödemeli hizmet sözleşmesi yapmıştır. Bu durumda KDV hariç ücret tutarı 200 TL'dir. Bu sözleşmeye ilişkin damga vergisi matrahının ise $(200 \times 12 =)$ 2.400 TL olarak hesaplanması ve bu tutarın beyan edilmesi gerekmektedir.

2-) Sözleşmenin birden fazla yılı kapsayacak şekilde düzenlenmesi durumunda, vergiyi doğuran olay kâğıdın düzenlenmesi ve imzalanması durumunda meydana geldiğinden yıl sayısının sözleşmedeki bir yıllık tutarla çarpılması sonucunda bulunacak tutar damga vergisinin matrahını oluşturacaktır.

ÖRNEK 2:

Örnek 1'deki sözleşmenin, üç yıl için yapıldığına ilişkin sözleşmede açıkça hüküm bulunması durumunda damga vergisi matrahı $((200 \times 12) \times 3) = 7.200$ TL olacaktır.

3-) Sözleşmenin yıllık olarak düzenlenmesi durumunda geçerli olduğu yıla ilişkin damga vergisinin hesaplanıp beyan edilmesinden sonra sözleşmede "Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca çıkarılıp Resmi Gazetede yayımlanan Asgari Ücret Tarifesinde yer alan tutarlar üzerinden her yıl kendiliğinden yenilenir" hükmünün bulunması, izleyen yılda bu hükmün uygulanması ve ayrıca bir sözleşmenin ya da sözleşmeye atıf yapan ayrı bir kâğıdın taraflarca imzalanmaması durumunda izleyen yıllarda vergiyi doğuran olayın gerçekleşmemesi dolayısıyla damga vergisi hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

ÖRNEK 3:

Meslek mensubu (A)'nın, müşterisiyle Örnek 1'de yer alan 31.1.2019 tarihinde yaptığı aylık 236 TL ücretli sözleşmenin dönemi 1.1.2019-31.12.2019 tarihi olarak belirtilmiş ve sözleşmede "Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca çıkarılıp Resmi Gazetede yayımlanan Asgari Ücret Tarifesinde yer alan tutarlar üzerinden her yıl kendiliğinden yenilenir" hükmüne yer verilmiş ve 2020 ve izleyen yıllarda ayrıca bir sözleşme ve/veya ek protokol imzalanmamıştır.

Bu durumda 2019 yılı için damga vergisi matrahı (200 x 12 =) 2.400 TL'dir. 2020 ve izleyen yıllarda ayrıca damga vergisi açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmediğinden damga vergisi hesaplanmasına ve beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır.

4-) İradi olarak Asgari Ücret tarifesinin üzerinde bir tutarın belirlenip, sözleşmenin özel hükümler başlığı bölümüne "bu tarife önümüzdeki yıllarda Asgari Ücret Tarifesinden az olmamak üzere kendiliğinden TÜİK tarafından ilan edilen Yİ-ÜFE oranından yenilenir." gibi özel bir hükmün yer alması ve sözleşmenin her yıl kendiliğinden yenilenmesi ve ayrıca sözleşmenin kağıt ortamında imzalanmaması durumunda vergiyi doğuran olay gerçekleşmediğinden damga vergisi hesaplanmasına ve beyan edilmesine gerek olmadığı değerlendirilmektedir.

5-) Çok yıllık sözleşmelerde her yıl sözleşmenin yeniden imzalanması durumunda, yeni bir kağıt düzenlenip imzalanmış olduğu kabul edileceğinden sözleşmenin toplam tutarı üzerinden yeniden damga vergisi hesaplanması gerekir. Ancak daha önceki yılda düzenlenen ve sözleşme tutarı belli olduğu için üzerinden damga vergisi hesap edilen tutara ek tutarı içeren yeni sözleşme düzenlenirse, bu durumda sadece bu fark tutar üzerinden damga vergisi hesaplanacaktır.

ÖRNEK 4:

Meslek mensubu (A)'nın, müşterisiyle 31.1.2019 tarihinde yaptığı KDV dahil aylık 236 TL ücretli sözleşmenin dönemi 1.1.2019-31.12.2019 tarihi olarak belirtilmiş ve sözleşmede "bu tarife önümüzdeki yıllarda Asgari Ücret Tarifesi'nden az olmamak üzere kendiliğinden TÜİK tarafından ilan edilen Yİ-ÜFE oranından yenilenir." hükmüne yer verilmiştir.

2020 yılında asgari ücret tarifesi artışları %10 oranında, enflasyondan dolayı sözleşmede yer alan ücret artışı ise %15 oranında gerçekleşmiştir. Taraflar 2019 yılında ayrıca bir sözleşme ve/veya ek protokol imzalamamışlardır.

Bu durumda 2019 yılı için damga vergisi matrahı ($200 \times 12 =$) 2.400 TL olarak tespit edilerek üzerinden hesaplanan damga vergisi beyan edilecek olup, 2020 yılı için ayrıca damga vergisi hesaplanmasına ve beyanına gerek bulunmamaktadır.

ÖRNEK 5:

Örnek 4'teki olayda 2020 yılında enflasyon artışının %10 buna karşılık asgari ücret tarifesi artışının %20 olduğunu varsayalım.

Bu durumda enflasyon kaynaklanan artışa göre aylık ücret (brüt 259,6 TL) KDV hariç 220 TL, ancak verilen hizmet bedeli Asgari Ücret Tarifesi'ne göre (brüt 283,2 TL) KDV hariç 240 TL olmuştur. Bu durumda ayrıca bir sözleşme düzenlenmesi gerekmektedir.

(A)'nın sadece aylık 20 TL için ek sözleşmesi/protokolü düzenleyerek imzalaması durumunda, ($20 \times 12 =$) 240 TL'nin bu sözleşmenin damga vergisi matrahını oluşturması gerektiği değerlendirilmektedir.

(A)'nın bu yıl için aylık net 240 TL'yi içeren yeni bir sözleşme imzalaması durumunda ise damga vergisi matrahının ($240 \times 12 =$) 2.880 TL olarak hesaplanması gerekmektedir.

Meslek mensuplarımızın müşterileri ile aralarında düzenleyecekleri sözleşmelerde yukarıda yer alan hususlara dikkat etmeleri gerekmekte birlikte Birliğimiz meslek mensuplarımıza yıllık sözleşme yapmalarını önermektedir.

Saygılarımızla...