

Vakıf Üniversitelerine Kiralanan Taşınmazlar İçin Düzenlenen Kira Sözleşmelerinin Damga Vergisi Açısından Değerlendirilmesi

VAKIF ÜNİVERSİTELERİNE KİRALANAN TAŞINMAZLAR İÇİN DÜZENLENEN KİRA SÖZLEŞMELERİNİN DAMGA VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yazar: Ayşe YİĞİTŞAKAR*

Yaklaşım / Temmuz 2009 / Sayı: 199

I- GİRİŞ

Devletin önemli görevlerinden biri de fırsat eşitliği çerçevesinde eğitim hizmetini sunmaktır. Çünkü eğitim hizmeti yarı kamusal bir hizmettir. Devletin, özellikle yüksek öğretim alanında, hizmetlerinin yetersiz kalması vakıf üniversitelerinin oluşmasının yolunu açmıştır. Bu hizmetin kamu ile birlikte kamunun yetersiz kaldığı yerde vakıfların kurmuş olduğu üniversiteler tarafından sunulmuş olması, hizmetin kamusal niteliğini ortadan kaldırmamaktadır.

Devlet, sadece ekonomik nedenlerle değil, politik, teknik, sosyal ve ahlaki etkenlerle kamu kesiminde üretilmesinde fayda bulunan mal ve hizmetlerin üretimini kısmen veya tamamen özel kesime bırakabilir. Yarı kamusal nitelikteki bir mal veya hizmetin üretiminin tamamen veya kısmen özel kesime bırakılması, devletin bu mal ve hizmet üretimini ihmal ettiği anlamına gelmez. Günümüzde devlet yol gösterici ve denetleyici olarak bu hizmetlerin piyasa tarafından üretilmesinin muhtemel zararlarını önlemeye çalışmaktadır(1). Eğitim hizmetlerinin kamu kesimi yanında özel kesim tarafından sunulması da böyledir.

Yüksek öğrenim hizmetlerinin kamu kesiminin yanında vakıflar aracılığıyla özel kesim tarafından sunulması, 1960'lı yıllarda denenmiş fakat Anayasa Mahkemesi tarafından engellenmişti. Kamu kesimi bu hizmeti karşılıksız sunarken, özel kesim ise hizmetini piyasa koşullarında bedeli karşılığında sunmuştur(2). Fakat daha sonra Anayasa Mahkemesi'nde açılan bir dava üzerine Anayasa Mahkemesi, özel kesimin yüksek öğrenim hizmetlerini üretemeyeceği gerekçesiyle ilgili Kanun'un bazı maddelerini iptal etmiştir(3). 1982 Anayasası'na kadar bu hizmet, sadece kamu kesimi tarafından üretilmiştir.

1982 Anayasası'nın 130. maddesi ile Kanun'da gösterilen usul ve esaslara göre, kazanç sağlamak amacıyla kurulmamak kaydı ile vakıflar tarafından Devletin gözetim ve denetimine tabi yüksek öğretim kurumları kurulabileceği hükmü getirilmiştir. Bu hükümden de açıkça anlaşıldığı gibi günümüzde yükseköğretim hizmeti vakıflar aracılığıyla verilebilir. Bunun yansıması olarak da çok sayıda vakıf üniversitesi kurulmuştur. Fakat vakıf üniversitelerinin yeni gelişen bir olgu olması nedeniyle özellikle vergileme alanında birçok konuda belirsizlikler mevcuttur.

Bu çalışmanın amacı, vakıf üniversitelerinin, taraf oldukları kira sözleşmelerinde damga vergisine tabi olup olmadıklarını açıklığa kavuşturmadır.

II- DEVLET TARAFINDAN VAKIF ÜNİVERSİTELERİNE KİRALANAN TAŞINMAZLAR İÇİN DÜZENLENEN KİRA SÖZLEŞMELERİNDE DAMGA VERGİSİ

Özel kanunlarla verilen yetkiler dışında, Hazine malları konusunda genel yetkili kuruluş Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak faaliyet gösteren Milli Emlak Genel Müdürlüğü'dür. Bu Genel Müdürlüğün yetki ve görevleri, 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 13. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, Hazine'nin özel mülkiyetindeki taşınmazların satışı, kiralanması, trampası ve üzerinde sınırlı aynı hak tesisi, Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerlerin kiralanması ve bu yerler için gerekli görülen hallerde kullanma izni verilmesi işlemlerini yapmak Milli Emlak Genel Müdürlüğü'nün görevidir. Milli Emlak Genel Müdürlüğü'nün bir başka görevi de, Hazine'nin özel mülkiyetinde veya Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerlerden, kamu hizmeti için kullanılması gerekli olanları; genel, katma ve özel bütçeli idarelere tahsis etmek ve tahsis amacının ortadan kalkması veya amaç dışı kullanılması halinde tahsisi kaldırmak; tahsisi kaldırılan taşınmaz mallar üzerinde Hazine dışındaki kamu kurum ve kuruluşlarına ait yapı ve tesisleri tasfiye etmek, tasfiyeye ilişkin esas ve usulleri belirlemektir.

Devlet adına Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından vakıf üniversitelerine kiralanın taşınmazlar için yapılan kira sözleşmesinin damga vergisine tabi olup olmadığını tartışmadan önce, damga vergisinin konusunu, mükelleflerinin kimler olduğunu, vakıf üniversitelerinin taraf olduğu kira sözleşmelerinin istisna kapsamında olup olmadığını incelemek gerekmektedir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun(4) 1. maddesinde; ***“Bu Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar damga vergisine tabidir. Bu Kanun'daki kâğıtlar terimi, yazılıp imzalanmak 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.”*** hükmüne yer verilmiştir.

Damga Vergisi Kanunu'nun 3. maddesine göre verginin mükellefi kâğıtları imza edenlerdir.

Damga Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde ***“Bu Kanun'a ekli (2) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar Damga Vergisinden müstesnadır.”*** hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanun'a ekli Damga Vergisinden İstisna Edilen Kâğıtlara ilişkin (2) sayılı Tablo'nun ***“I-Resmi İşlerle İlgili Kâğıtlar”*** bölümünün (A)-1 fıkrasında; resmi daireler arasındaki işlemleri kapsayan her türlü kâğıtlarla bu dairelerin soruları üzerine kişiler tarafından yazılan cevaplar ve eklerin damga vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Damga Vergisi Kanunu, resmi daireyi tanımlamamakla birlikte, Kanunu'nun 8. maddesine göre genel ve katma bütçeli daire ve idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köyler resmi daire olarak kabul edilmiştir.

2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun(5) 56. maddesinin 3708 sayılı Kanunla değişen (b) fıkrasında ***“Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri, genel bütçeye dâhil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler-istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanırlar.”*** hükmü yer almıştır. Yüksek Öğretim Kanunu'nun Ek 7. maddesinde, vakıflarca kurulacak yüksek öğretim kurumlarının, bu Kanun'un 56. maddesinde yer alan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen istifade edeceği belirtilmiştir.

Damga Vergisi Kanunu'nun 8. maddesi ve Yüksek Öğretim Kanunu'nun 56. maddesinin (b) fıkrası gereğince katma bütçeli kuruluş olan üniversiteler resmi daire sayılmaktadır. Yüksek Öğretim Kanunu'nun Ek 7. maddesinde, vakıflarca kurulacak yüksek öğretim kurumlarının, bu Kanun'un 56. maddesinde yer alan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen istifade edeceği belirtilerek mali muafiyet ve kolaylıklar yönünden bir sınırlama getirilmemiştir. Bu konuda Danıştay(6) ve Vergi İdaresi(7) de aynı görüştedir.

Tarafların her ikisinin de resmi kuruluş olması nedeniyle, Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından vakıf üniversitelerine kiralanan taşınmazlar için yapılan kira sözleşmeleri Damga Vergisi Kanunu'na göre istisna kapsamındadır.

III- KİŞİLER TARAFINDAN VAKIF ÜNİVERSİTELERİNE KİRALANAN TAŞINMAZLAR İÇİN DÜZENLENEN KİRA SÖZLEŞMELERİNDE DAMGA VERGİSİ

Damga Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin 2. fıkrasına göre, Kanun'un 8. maddesinde tanımlanan resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemler nedeniyle düzenlenen kâğıtların damga vergisinin kişiler tarafından ödenmesi gerekmektedir. Bu durumda, gerek sadece resmi dairenin imzası, gerekse resmi daire ile kişinin imzası birlikte bulunsun, kâğıda ait verginin tamamı kişiler tarafından ödenmelidir(8). Bu nedenle, vakıf üniversiteleri ile kişiler arasında düzenlenen kira sözleşmesinde damga vergisinin tamamını, kişilerin herhangi bir muafiyet veya istisnadan yararlanmıyor olması halinde, kişilerin ödemesi gerekir. Bu konuda Vergi İdaresi'nin görüşü de aynı yöndedir(9).

Kişilerin ödeyeceği vergi tutarı ise şöyle hesaplanır(10):

- Sadece kiracı ile kiralayan arasında imzalanan kira sözleşmesine ait damga vergisi, sözleşme süresine göre bulunacak toplam kira tutarının **binde 1,5** damga vergisi oranı ile çarpılması suretiyle hesaplanacak tutardır.
- Sözleşmenin kiracı ile kiralayan yanında adi kefil tarafından da imzalanması halinde, söz konusu kira sözleşmesine ait damga vergisi, sözleşme süresine göre bulunacak toplam kira tutarının **binde 9** damga vergisi oranı ile çarpılması suretiyle hesaplanacak tutardır.
- Sözleşmenin kiracı ile kiralayan yanında müteselsil kefil veya müşterek borçlu tarafından da imzalanmış olması halinde, söz konusu kira sözleşmesine ait damga vergisi, sözleşme süresine göre bulunacak toplam kira tutarının **binde 7,5** damga vergisi oranı ile çarpılması suretiyle hesaplanacak tutardır.

Kira sözleşmesi bir nüshadan fazla düzenlenmiş ise sözleşmenin her nüshasının ayrı ayrı aynı miktar veya oranda damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

IV- VERGİ VE CEZADA SORUMLULUK

Damga Vergisi Kanunu'nun 24. maddesinde;

“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. Bunlar arasında vergiden müstesna olanların bulunması Damga Vergisinin noksan ödenmesini gerektirmez. Damga vergisinden muaf kuruluşlarca kişilerin (1) sayılı tabloda yer alan işlemleriyle ilgili olarak düzenlenen ve sadece bu kurumların imzasını taşıyan kâğıtlara ait verginin tamamı kişiler tarafından ödenir. Ancak bu kâğıtlara ait verginin hiç ödenmemesi veya noksan ödenmesi halinde vergi ve cezanın tamamından kişilerle birlikte kurumlar müteselsilen sorumludurlar.” hükmü mevcuttur.

Bu hükümden de anlaşıldığı gibi, kişilerin (1) sayılı tabloda yer alan işlemleri ile ilgili olarak (2) sayılı tabloda adları belirtilen kuruluşlar tarafından düzenlenen kâğıtlar ister kişilerle birlikte imzalsın, isterse yalnızca vergiden muaf kuruluşun imzasını taşıyın, resmi dairelerde olduğu gibi verginin tamamı kişilerce ödenecek, verginin noksan ödenmesi veya

hiç ödenmemesi halinde vergi ve cezadan kişilerle birlikte bu kurumlar müteselsilen sorumlu olacaklardır. Alacaklı vergi dairesi vergi ve cezayı en kısa yoldan tahsil etmek amacıyla her iki tarafa veya taraflardan herhangi birine başvurulabilecektir. Burada, vergiden muaf kuruluşlarla kişiler arasında düzenlenen kâğıtlara ait damga vergisinin mükellefi konusunda, resmi dairelerle bir paralellik sağlandığı görülür(11).

V- SONUÇ

Devletin görevlerinden biri de fırsat eşitliği çerçevesinde yarı kamusal niteliğe sahip olan eğitim hizmetini sunmaktır. Devletin yüksek öğretim alanında sunduğu hizmetin talebi karşılayamaması, bu hizmetin vakıf üniversiteleri tarafından sunulmasının yolunu açmıştır. Bu hizmetin, kamu ile birlikte kamunun yetersiz kaldığı yerde vakıfların kurmuş olduğu üniversiteler tarafından sunulmuş olması, hizmetin kamusal niteliğini ortadan kaldırmamaktadır. Bu nedenle vakıf üniversiteleri de kamu kuruluşu olarak kabul edilmekte ve kamu üniversitelerinin yararlandığı muafiyet ve istisnalardan yararlanmaları sağlanmaktadır. Dolayısıyla Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından vakıf üniversitelerine kiralanmış taşınmazlar için yapılan kira sözleşmeleri Damga Vergisi Kanunu'na göre istisna kapsamındadır. Kişiler tarafından vakıf üniversitelerine kiralanmış taşınmazlar için yapılacak kira sözleşmelerinde ise vakıf üniversiteleri damga vergisi ödememekte, onun yerine vergiyi kira sözleşmesinin diğer tarafı olan kişilerin ödemesi gerekmektedir.

* Yrd. Doç. Dr., İstanbul AREL Üniversitesi, Öğretim Üyesi

(1) Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 12. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2000, s. 66

(2) NADAROĞLU, age, s.66

(3) Anayasa Mahkemesi'nin, 12.01.1971 tarih ve E.1969/31, K.1971/3 sayılı Kararı, 26.03.1971 tarih ve 13790 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

(4) 11.07.1964 tarih ve 11751 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

(5) 06.11.1981 tarih ve 17506 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

(6) Dn. 7. D.'nin, 05.03.1998 tarih ve E.1997/3503, K.1998/847 sayılı Kararı; <http://www.danistay.gov.tr> (Erişim: 21.05.2009)

(7) İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 13.07.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-7143 sayılı Özelgesi, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/kurumlarvergisi2006/13766.htm> (Erişim: 21.05.2009)

(8) Nuri DEĞER, **En Son Şekliyle Damga Vergisi Uygulaması**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006, s.85

(9) İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 21.02.2007 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.12/2.1.625.31-1703-894 sayılı Özelgesi. <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/DAMGA/894.htm> (Erişim: 27.05.2009)

(10) İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 23.01.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01/2.1/137-16-454-164 sayılı Özelgesi. <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/DAMGA/164.htm> (Erişim: 21.05.2009)

(11) DEĞER, age, s. 201

Yazarlar : 'AYŞE YİĞİT ŞAKAR'