

VERGİ PUSULASI



Promosyondur. Para ile satılmaz. Sayı: 5 - Temmuz 2023

*Teknoloji Geliştirme Bölgesindeki Yapılan Seri Üretimlerin Vergilendirilmesi

İlyas Emre YAYLA

*Avukatlık Hizmetinde Kdv Bakımından Asgari Vekalet Ücreti Ve Karşı Vekalet Ücreti Sorunsalı

Harun SAĞIR

*Kar Yedeğinin Sermayeye İlavesi Vergi Gelirlerini Nasıl Azaltır?

Murat BİRİNCİ

ULUSLARARASI VERGİ:

*Türk Vergi Sisteminde Bilgi Değişiminin Yeri

Adile Ecemiş GÜLEÇ

*Özelge ve Örneklerle Türkiye - Almanya ÇVÖA

Caner TURUNÇ

VERGİ PUSULASI



5. YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın

YAZI DANIŐMA KURULU

ADI-SOYADI	UNVANI	GÖREV YERİ
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Öğretim Üyesi	Ankara Medipol Üniversitesi
Prof. Dr. Murat BATI	Öğretim Üyesi	19 Mayıs Üniversitesi
Prof. Dr. Murat DEMİR	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Dr. Başar SOYDAN	Öğretim Üyesi	Marmara Üniversitesi
Dr. Mehmet KÜÇÜKKAYA	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Turan ULAŐ	Öğretim Üyesi	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Dr. Eyyüp İNCE	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Erdal KOYUNCU	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Gülşen ÖZKAN	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Fisun TÜRKMEN	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Nazmi KARYAĞDI	E. Baş Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Erhan COŐGUN	E.Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	Özel Sektör
Hakkı SAYAN	E. Vergi Baş MüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı)	Özel Sektör
Erdal GÜLEÇ	E. Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Naciye TAŞKESEN	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Murat SOFTA	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Erkan EŐİT	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Çiğdem GÜNEŐ AŐIK	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Ufuk KAYNAR	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Fırat DEMİR	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye MüfettiŐi	TeftiŐ Başkanlığı
Cihad ULUS	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Ömer ŐENER	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Gökhan USLU	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Adem YALÇIN	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Yasin TOPAL	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
MuŐafa YILMAZ	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Hamdi YILDIRIM	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Faruk ARSLAN	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Hüseyin SUNGUR	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Behiç BARIŞIK	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Kürőat ÖZTÜRK	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Yusuf YILDIZ	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Sedat KANLI	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Salih YILMAZ	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Sinan UYGUR	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Ümit Çađlar IŐIKOĐLU	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Ahmet YAVUZ	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
İkbal BAŞ	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Rıdvan ÖNDER	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Bilal KABASAKAL	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Emre SEZER	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Murat MUTLU	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
İbrahim FATİHOĞLU	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Sercan KOÇ	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŐI	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŐ	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATA KUL	Hazine ve Maliye MüfettiŐi	TeftiŐ Başkanlığı
Halit İslam EK MEN	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Nasuh ERDÖNMEZ	Vergi MüfettiŐi	İzmir Sektörel-1
Pelin ÇOŐKUN	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Harun DOĞAN	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Uđur KÜÇÜKKAHYAOĐLU	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Kamil SIR	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Ramazan EFE	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Hasan KAYA	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Murat DÖNMEZ	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Cevdet KAPLAN	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
BarıŐ Berk GÜNDOĐMUŐ	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Haluk AMİL	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet Nazmi TOR	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Sıbğatullah İMAMOĞLU	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Alican KARABULUT	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Naci KAYAKÖZÜ	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Alican ÖZÜZEYBEK	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1

VERGİ PUSULASI

SAYI 5
TARİH TEMMUZ / 2023

Sahibi	Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı Halit İslam EKMEN
Genel Yayın Yönetmeni	Adile ECEMİŞ GÜLEÇ
Sorumlu Yazı İşleri Müdürü	Ufuk KAYNAR
Dış İlişkiler Koordinatörü ve Reklam Sorumlusu	Mehmet Nazmi TOR
Yayın Kurulu	Şenay OTO Funda ŞAHİN Ayfer KAYACAN Naciye TAŞKESEN Ömer YÜREK Fırat DEMİR Hüseyin PEKMEZCİLER Sinan UYGUR Adem YALÇIN Rıdvan ÖNDER Nasuh ERDÖNMEZ
İstanbul Temsilcisi	Özge İnci HURŞİTOĞLU
Ankara Temsilcisi	Behiç BARIŞIK
İzmir Temsilcisi	Kazım ATİK
Makale Göndermek İçin Dizgi ve Görsel Tasarım	yayin@mded.org Fatma Nur İYİĞÖR
Yayın Satış ve Yazışma Adresi	Finanskent Mah. Finans Cad. Sarphan Finans Merkezi Sitesi B Blok No:5/B No:333 Ümraniye/İstanbul (212) 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org
Baskı Cilt	Aryan Basım Tanıtım ve Matbaa Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti. - Yüzyıl Mah. Mas-Sit Matbaacılar Sitesi 5. Cadde: No:57-58 Bağcılar/İstanbul - (212) 544 99 06
Yıllık Abone Bedeli	500,00 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları makalelerden önceki bölümde yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da bastırılmaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

TARİHSEL SÜREÇ İÇERİSİNDE GAYRİMENKUL TESLİMLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

İbrahim Tahsin AYHOPA¹

ÖZET

Dünya ekonomisinde gelişmekte olan ülkeler arasında bulunan Türkiye'nin, Gayri Safi Yurtiçi Hasılası'nın (GSYİH) sektörel bazlı dağılımına bakılacak olursa inşaat sektörü ve bu sektöre bağlı olarak gelişmekte olan yan sektörlerin hasıla içerisindeki payının her geçen yılda artış gerçekleştirdiği görülmektedir. Bahsi geçen sektörde inşa edilen gayrimenkuller; yapı çeşitlerine, kullanım amaçlarına vb. kriterlere göre ayrıştırılmakta (Ör; konut, işyeri vb.) ve ekonomi biliminin en temeli olan talep yani istek ve arzulara göre tüketiciye teslim edilmektedir. Sürekli olarak bu işle uğraşan ve organizasyon halinde faaliyette bulunan mükellefler tarafından ticari kazanç elde edilmektedir. Türkiye ekonomisinde uygulanmakta olan vergi sisteminde, gerçek veya tüzel kişilerin elde ettikleri kazançlar çeşitli vergilere tabi tutulmaktadır. Bu çalışmanın amacı ticari kazanç elde edilirken gerçekleşecek olan gayrimenkul teslimlerinde 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu gereği uygulanması gereken KDV oranlarında zamanla gerçekleşen değişiklikleri bir araya getirmek ve incelemektir.

Anahtar Kelimeler: Gayrimenkul, konut, katma değer vergisi

¹ Vergi Müfettiş Yardımcısı, ORCID Numarası:0009-0004-0517-1834

GİRİŞ

Türk Dil Kurumu'nun sözlüğüne bakıldığında Arapça kökenli olan “gayrimenkul” kelimesinin Türkçe karşılığı “taşınmaz” olarak tanımlanmıştır.

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 704'üncü madde hükmüne göre ise;

“Taşınmaz mülkiyetinin konusu şunlardır:

1. Arazi,
2. Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
3. Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler.” Şeklinde tanımlanmıştır.

Bu tanımdan yola çıkarak gayrimenkul; konut, işyeri, arazi vb. diğer taşınmaz ve bağımsız bölümleri kapsamaktadır.

Türk vergi sistemi incelendiğinde ise 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 2'nci madde hükmüne göre yedi adet gelir unsuru bulunmaktadır. Bu gelir unsurları; ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlardır. Bahsi geçen gelir unsurları elde edildiğinde çeşitli vergilere tabi tutulmakta ve kamu geliri elde edilmektedir.

Makalemizde ise mezkûr gelir unsurlarının gayrimenkul ile olan ilişkisinden, öncelikle gelir unsurlarının kanuni lafzından ve ardından tabi tutulması gereken vergiler arasından 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile ilişkisinden bahsedilecektir.

1.Gayrimenkul Tanımının Türk Vergi Sistemindeki Yeri

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci madde hükmüne göre ticari kazanç;

“Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.

Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı kazançlar ticari kazanç sayılır: ...

4. Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;” şeklinde tanımlanmış ve gayrimenkul alım, satım ve inşası ile ilişkilendirilmiştir.

Aynı kanunun 52'nci madde hükmüne göre zirai kazanç;

“Zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır.

Zirai faaliyeti arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricilerini tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder.”

Şeklinde tanımlanmış ve gayrimenkul ile ilişkilendirilmiştir.

Aynı kanunun 70'inci madde hükmüne göre gayrimenkul sermaye iradı;

“Aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır:

1. Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir.), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı...”

Şeklinde tanımlanmış ve gayrimenkul ile ilişkilendirilmiştir.

Yine aynı Kanun'un mükerrer 80'inci madde hükmüne göre değer artış kazancı;

“Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır.

...6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar...”

şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımlardan yola çıkarak; Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazancın ticari kazanç, arazi, deniz, göl ve nehir gibi taşınmazlar üzerinde gerçekleştirilen zirai faaliyet sonucu elde edilen ürünün alım satımından doğan kazancın zirai kazanç, arazi, bina vb. gayrimenkullerin sahipleri, mutasarrıfları, intifa ve irtifak hakkı sahipleri tarafından kiraya verilmesinden elde edilen kazancın gayrimenkul sermaye iradı, gayrimenkullerin iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazancın ise diğer kazanç ve iratlar kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bahsi geçen kazanç unsurlarının 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDV) ile ilişkisini ele alırsak, bu Kanun'un 1'inci maddesi gereğince;

“Türkiye’de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:

1. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, ...

3.(f). Gelir Vergisi Kanunu'nun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri, ...”

Gayrimenkul teslimleriyle ilgili hükümlerden bahsedilmektedir.

Yine aynı Kanun'un 2'nci maddesine göre teslimden kasıt; “Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir...” şeklinde tanımlanmıştır.

Yani vergi sistemimizde bulunan kanun hükümlerinin lafzı incelendiğinde ülkemizde faaliyette bulunan ve gayrimenkul üzerinden gelir elde eden mükelleflerin teslim, kiralama vb. faaliyetlerden elde ettikleri gelirin hem 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na veya 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na hem de 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na tabi tutulması gerektiği anlaşılmaktadır. Çalışmamızda ise gayrimenkul teslimi faaliyeti ile Ticari Kazanç elde eden mükelleflerin, teslimlerinde uygulanması gereken Katma Değer Vergisi oranı ve bu oranların tarihsel süreçteki değişimi incelenecektir.

2. Gayrimenkul Teslimlerinde Uygulanması Gereken Katma Değer Vergisi Oranı

Katma Değer Vergisi oranı, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28'inci maddesinde; “Katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için % 10'dur. Cumhurbaşkanı bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için

farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir.”
Hükmü yer almaktadır.

Ülkemizde faaliyet gösteren inşaat sektöründe, üretimi gerçekleşen konut ve işyeri cinsinden olan yapıların teslimlerinde uygulanacak olan Katma Değer Vergisi oranı ise tarihsel süreçte belirli dönemlerde farklı kriterler esas alınarak değişiklik göstermiş ve gerçekleşen teslimlerin hangi dönemin vergi oranları esas alınarak vergilendirileceği 3194 sayılı İmar Kanunu’nda belirtilen kurumlarca tahsis edilen yapı ruhsatı tahsis tarihi esas alınarak uygulanmaktadır. Makalemizin izleyen bölümlerin de dönemler ayırılarak incelenmiştir.

2.1. 30/12/2007-01/01/2013 Tarihleri Arası Uygulanacak Olan KDV Oranı

30 Aralık 2007 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’nın (BKK) 1’inci maddesinin 1’inci fıkra hükmüne göre;

“1) Mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranları;

a) Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için, % 18

b) Ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, %1

c) Ekli (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, %8

olarak tespit edilmiştir.” Mal ve hizmet teslimlerinde uygulanacak olan KDV oranlarının listeler bazında farklılaştırılmasından bahsedilmiştir.

Bahsi geçen Bakanlar Kurulu Kararı’nın ek 1 sayılı listesinin 11. sırasında “net alanı 150 m² ye kadar konut teslimleri” ifadesi yer almaktadır. Yani; net alanı 150 m²’ye kadar olan konutların

tesliminde uygulanacak KDV oranı %1, 150 m²’yi aşan konutların tesliminde ise uygulanacak KDV oranı ise %18 olarak belirtilmiştir.

2.2. 01/01/2013-31/03/2022 Tarihleri Arası Uygulanacak Olan KDV Oranı

24/12/2012 tarih ve 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’nın 1’inci maddesine 6’ncı fıkra hükmü eklenmiş ve uygulanmaya 2013/01/01 tarihinde başlanılmıştır.

6’ncı fıkra hükmüne göre ise;

“(I) sayılı listenin “B) DİĞER MAL VE HİZMETLER” bölümünün 11’inci sırasında yer alan net alanı 150 m²’ye kadar konutlardan;

-10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde (16/5/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç),

-Lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dâhil olmak üzere,

-Yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 29/7/1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’nun 29 uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m² vergi değeri; (i) Yapı ruhsatı 1/1/2013 ila 31/12/2016 tarihleri arasında alınan konut inşaatı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi 1/1/2013 tarihinden itibaren yapılacak konut inşaatı projelerinde;

a) Beş yüz Türk lirası ile bin Türk lirası (bin Türk lirası hariç) arasında olan konutların

tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı,

b) Bin Türk lirası ve üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı, uygulanır. (ii) Yapı ruhsatı 1/1/2017 tarihinden (bu tarih dâhil) sonra alınan konut inşaatı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi 1/1/2017 tarihinden itibaren yapılacak konut inşaatı projelerinde;

(a) Bin Türk lirası ile iki bin Türk lirası (iki bin Türk Lirası dâhil) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı,

(b) İki bin Türk lirasının üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı, uygulanır.” hükmüne rastlanılmaktadır.

Bu hüküm doğrultusunda uygulanacak olan KDV oranını belirleyen faktörler; konutun net alanının 150 m² veya altında bulunması, 5216 sayılı Kanun gereği büyükşehir sayılan yerlerde bulunması, 6306 sayılı kanun gereği rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak sayılan bölgelerde bulunması ve lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan veya sonradan yapı ruhsatının lüks veya birinci sınıf inşaat olarak tescil edilmiş olması gerekmektedir.

İnşa edilen yapıları belirli sınıflara göre ayırma yetkisi 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’na dayalı olarak 29/02/1972 tarih ve 7/3995 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı doğrultusunda 15/03/1972 tarihinde yayımlanan “Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük” ile Hazine ve Maliye Bakanlığın takdirine bırakılmıştır. Bahsi geçen bakanlık tarafından ise 15/12/1982 tarih ve 17899 sayılı Resmî Gazete’de “Bina İnşaat Sınıflarının Tespitine

Dair Cetvel” yayımlanmış ve inşaat sınıfları düzenlemiştir.

Net alandan kasıt ise; 03.07.2017 tarih ve 30113 sayılı Planlı Alanlar İmar Yönetmeliği’nin 4’üncü maddesinin 3’üncü Fıkrasında şu şekilde tanımlanmıştır:

“Bağımsız bölüm net alanı: İçerden bağlantılı piyesleri ile birlikte bağımsız bölümün içerisindeki boşluklar hariç, duvarlar arasında kalan temiz alanı (Bu alana; kapı ve pencere eşikleri, 2.5 santimetreyi geçmemek koşuluyla sıva payları, kolonlar, duman, çöp, atık, tesisat ve hava bacaları ile ışıklıklar, bağımsız bölüm içindeki asansör ve galeri boşlukları, tesisat odası, merdivenlerin altlarında 1.80 metre yüksekliğinden az olan yerler, tek bağımsız bölümlü müstakil binalarda bağımsız bölüm içindeki otopark, sığınak, odunluk, kömürlük, hidrofor ve arıtma tesisi alanı, su ve yakıt deposu ve kazan dairesi dâhil edilmez. Açık çıkmalar, balkonlar, zemin, çatı ve kat terasları, kat ve çatı bahçeleri gibi en az bir cephesi açık olan mekânlar ile aynı katta veya farklı katta olup bağımsız bölümün eklentisi olan mekânlar ile ortak alanlar bağımsız bölüm net alanı içinde değerlendirilmez. Bağımsız bölümün içten bağlantılı olarak çatı araları dâhil birden fazla katta yer alan mekânlardan oluşması halinde bu katlardaki bağımsız bölüme ait alanlar birlikte değerlendirilerek bağımsız bölüm net alanı bulunur.)”

Uygulanacak olan KDV oranında bu tanım esas alınacaktır.

Bu özelliklerin tamamına haiz olan konutlarda aşağıda bulunan tabloda gösterilen KDV oranları uygulanmaktadır.

TABLO: 1

Yapı Ruhsatını Alın Tarihi	Arsa Birim m ² Vergi Değeri	Uygulanacak Olan KDV Oranı
01/01/2013-31/12/2016 Tarihleri Arası	500 TL-1000 TL (1000 TL Hariç)	8%
	1000 TL ve Üstü	18%
01/01/2017 Tarihi ve Sonrası	1000 TL-2000 TL (2000 TL Hariç)	8%
	2000 TL ve Üstü	18%

Tabloda gösterilen oranlar, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1'inci maddesine 6'ncı fıkra hükmü ile eklenen şartlara haiz olan konut teslimlerinde uygulanmaktadır.

Net alanı 150 m²'nin altında olan konut teslimleri ile belediyeler, il özel idareleri, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve bunların %51 veya daha fazla hissesine ya da yönetiminde oy hakkına sahip oldukları işletmeler tarafından konut yapılmak üzere projelendirilmiş arsaların (sosyal tesisler için ayrılan bölümler dahil) net alanı 150 m²'nin altındaki konutlara isabet eden kısmı için sayılan şartların herhangi birinin ihlal edildiği durumda, 26742 sayılı bakanlar kurulu kararının 1'inci maddesinin 1'inci fıkra hükmüne göre KDV oranı 1% olarak uygulanmaktadır. Yani net alanı 150 m²'nin altında olan konutlar için %1 net alanı 150 m²'nin üzerinde olan konutlar için ise %18 KDV oranı uygulanacaktır.

2.3. 01/04/2022 ve Sonrası Uygulanacak Olan KDV Oranı

KDV oranlarının uygulamasında gerçekleşen son değişiklik ise 29/03/2022 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla meydana gelmiştir ve bu karar 1 Nisan 2022 itibarıyla yürürlüğe girmektedir. Karar neticesinde konut teslimlerinde uygulanan farklı KDV oranlarına ilişkin olan hususlar yani 2007/13033 sayılı Kararın 1'inci maddesinin altıncı

fıkrası olan; "10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde (16/5/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç), lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dâhil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 29/7/1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29 uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m² vergi değeri..." hükmü kaldırılmıştır.

Dolayısıyla konut teslimlerinde uygulanacak olan KDV oranının belirlenmesinde esas olan kriterler ortadan kaldırılmış ve 5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın 9'uncu maddesi ile 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın eki olan 2 sayılı listeye "konutların net alanının 150 m²'ye kadar olan kısmı" ve "arsa ve arazi teslimleri" hükümleri eklenmiştir. Bu hükümler esas alındığında ise artık tek kriterin konutun net alanının 150 m² olup olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Net alanı 150 m²'nin altında bulunan konutlarda %8, net alanı 150 m² ve üzerinde bulunan konutlarda ise konutun 150 m²'yi aşan kısmı için %18 KDV oranı uygulanması gerekmektedir. Arsa ve arazi teslimlerinde ise uygulanacak olan KDV oranı %8 olarak belirlenmiştir. Ayrıca 5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın 4'üncü maddesi ile 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın eki olan 1 sayılı listesine "16/5/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde dönüşüm projesi çerçevesinde yapılan konutların net alanının 150 m²'ye kadar olan kısmı" ibaresi eklenmiştir. Yani 1 Nisan 2022 tarihinden önce bu bölgelerde

uygulan KDV oranı %18 iken bu oran %1'e indirilmiştir.

SONUÇ

Ülkemizde 1985/01/01 tarihinden beri yürürlükte olan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu uygulamalarında, mezkûr kanun yürürlüğe girdikten sonra konut teslimlerinde uygulanacak olan KDV oranı tarihsel süreç boyunca makalemizde belirtilen bazı kriterler esas alınarak değişiklik göstermiştir. Eğer farklı zamanlarda uygulanması gereken KDV oranlarının tamamını bir araya toplayacak olursak, konuta ilişkin yapı ruhsatının tahsis edildiği tarih esasına göre uygulanması gereken KDV oranları tablo halinde tasniflenmiştir.

TABLO: 2

Yapı Ruhsatını Alın Tarihi	Konut Net Alanı(m ²)	Uygulanacak Olan KDV Oranı
30/12/2007-31/12/2012 Tarihleri arasında ise	Net Alanı 150 m ² 'yi Aşmayan Konutlar İçin	1%
	Net Alanı 150 m ² ve Üzerinde Olan Konutlar İçin	18%

TABLO: 3

Yapı Ruhsatını Alın Tarihi	Arsa Birim m ² Vergi Değeri	Uygulanacak Olan KDV Oranı
01/01/2013-31/12/2016 Tarihleri Arası	500 TL-1000 TL(1000 TL Hariç)	8%
	1000 TL ve Üstü	18%
01/01/2017-31/03/2022 Tarihleri Arası	1000 TL-2000 TL(2000 TL Hariç)	8%
	2000 TL ve Üstü	18%

Makalemizde tasniflenen ve 01/01/2013 tarihi ile yürürlüğe giren şartların ihlal edildiği takdirde Tablo 2 de belirtilen oranlar esas alınacaktır.

TABLO: 4

Yapı Ruhsatını Alın Tarihi	Konut Net Alanı(m ²)	Uygulanacak Olan KDV Oranı
01/04/2022 tarihi ve sonrası	150 m ² 'ye kadar olan kısmı	8%
	150 m ² ve aşan kısmı için	18%

01/04/2022 tarihi öncesinde uygulanan Katma Değer Vergisi oranları, konutları kendi arasında belirli kriterlere göre ayırtılmakta ve gerçekleştirilecek olan teslimlerde bu kriterler esas alınarak uygulanmaktadır. Makalemizde bahsi geçen kriterler, (Ör; Arsa birim m² vergi değeri, ^{lüks} veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan konutlar, büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde bulunması vb.) inşası gerçekleştirilen konutların piyasa fiyatlarını doğrudan etkilemektedir. Bahsi geçen uygulama her ne kadar karmaşık görünse de vergi adaletini nispeten de olsa sağlamaya yöneliktir. 01/04/2022 tarihi sonrasında ise bu kriterler tamamen kaldırılarak yalnızca konut net alanının 150 m² olduğuna bakılmaktadır. Bu durum Türkiye ekonomisinde önemli bir yere sahip olan inşaat sektöründeki konut teslimlerinde uygulanan KDV oranlarının, teslimi gerçekleştirilen konutun kalite standartlarına ve piyasa fiyatının farklılaşmasına karşın aynı nispete uygulanmasına neden olmaktadır.

Kanuni oranı %10 olan Katma Değer Vergisi; toplumun temel ihtiyaçlarına, teslimi gerçekleştirilen ürün kalitesine ve ulaşılabilirliğine göre mal hizmet teslimlerinde Bakanlar Kurulu Kararı gereği farklı oranlarda uygulanmaktadır. Ülkemizde vergi adaletini sağlayan bu duruma karşın konut teslimlerinde benzer farklılıkların uygulanmamasının vergi eşitliğine uygun ancak vergi adaletine aykırı olduğu düşünülmektedir.

Bahsi geçen adaletsizliğin giderilmesi amacıyla

uygulanacak olan KDV oranlarının, konut net m² alanının yanında, konut iç yaşam kalitesi (güvenlik kamerası, duman detektörü vb.), konut projesinin sağladığı imkanlar (güvenlik görevlisi, yüzme havuzu, spor salonu, çocuk oyun alanı vb.), konutun bulunduğu bölgedeki emsallerine nazaran piyasa fiyatı gibi kriterler esas alınarak gerçekleştirilecek olan konut teslimlerinde farklılaştırılması sağlanabilir. Bu farklılaştırma sağlanırken birincil yani esas kriter olarak vergilendirilecek konutun emsallerine nazaran piyasa fiyatı, ikincil kriter olarak ise diğerleri belirlenebilir. Böylelikle konut teslimlerinde uygulanan KDV oranları ülkemizde vergi adaletini sağlayacak bir hal alabilir. Ayrıca belediyeler tarafından rayiç bedel üzerinden tahsil edilen emlak vergisinde, piyasa değerinden düşük kaydedilen rayiç bedel tutarının, konutun emsal piyasa fiyatı kriteri esas alınarak uygulanması, oluşacak vergi kaybının da önüne geçmek için bir araç haline gelecektir.

- 30113 sayılı Planlı Alanlar İmar Yönetmeliği
- 5359 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı

Makalemizde Türkiye ekonomisindeki konut teslimlerinde uygulanacak olan KDV oranı belirlenirken dikkat edilen kriterler ve KDV oranlarına ilişkin gerçekleşen değişiklikler ele alınmış, tarihsel süreç içerisinde ilgili oranların seyri detaylarıyla incelenmiş ve uygulanabilecek oranlara ilişkin eleştiri ve önerilerde bulunulmuştur.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu
- 3194 sayılı İmar Kanunu
- 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük
- Bina İnşaat Sınıflarının Tespitine Dair Cetvel