

KENTSEL DÖNÜŞÜM SÜRECİNİN VERGİSEL BOYUTLARI ÜZERİNE

ON THE TAXATIONAL DIMENSIONS OF THE URBAN TRANSFORMATION PROCESS



Serkan TOLGA*

ÖZ

1950'li yıllarda yaşanan sanayileşme ile birlikte İstanbul, Ankara, İzmir ve Bursa gibi kentler yoğun göç alarak kontrolsüz bir büyüme süreci içine girmişlerdir. Bu büyümeye karşılık verecek planlı alan bulunmaması ve konut sayısının yetersiz olması gecekondulaşmaya sebep olmuştur. Bu durum zamanla şehirlerimizde rahatsızlık yaratmaya başlamış ve yetkililerce arayış içine girilmiştir. Bu noktada 1984 yılında gerçekleştirilen bazı yasal değişiklikler¹, gecekondu dönüşüm sürecine yönelik atılmış ilk adım olma özelliği taşımaktadır. 1984 yılından sonra bu alanda birçok yasal değişiklik yapılmasına karşın dönüşüm süreci, 2012 yılında yürürlüğe giren 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun² ile seferberlik boyutuna ulaşmıştır. Günlük hayatta 'kentsel dönüşüm'

ABSTRACT

With the industrialization experienced in the 1950s, cities such as Istanbul, Ankara, Izmir and Bursa entered into an uncontrolled growth process by taking intensive migration. The lack of planned space to respond to this growth and the insufficient number of houses caused slums. This situation started to cause discomfort in our cities and the authorities entered into search. At this point, some legislative changes made in 1984 are the first step towards the slum transformation process. Although many legal changes have been made in this area since 1984, the transformation process has reached a mobilization dimension with the Law No. 6306 on the conversion of areas at risk of disaster, which came into force in 2012. During this transformation process, which we call 'urban transformation' in daily life,

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, serkan.tolga@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-5413-9337.
Tolga, S. (Kasım 2019). Kentsel Dönüşüm Sürecinin Vergisel Boyutları Üzerine, *Vergi Raporu*, 242, (135-147).

¹ 1984 yılında 2981 sayılı İmar ve Gecekondu Mevzuatına Aykırı Yapılara Uygulanacak Bazı İşlemler Hakkında Kanun çıkarılmış ve 6785 sayılı İmar Kanununda değişikliğe gidilmiştir.

² 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun 31.05.2012 tarih ve 28.309 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

olarak isimlendirdiğimiz bu dönüşüm sürecinde, bugüne kadar 460.955³ bina yıkılmıştır. Milyonlarca vatandaşımızın hayatını doğrudan etkileyen bu sürecin vergisel boyutu yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Kentsel Dönüşüm, Vergisel Boyutu, Kira Yardımları

Jel Sınıflandırması Kodları: K20, K34.

GİRİŞ

Anayasamızın ‘Konut Hakkı’ başlıklı 57’nci maddesi “Devlet, şehirlerin özelliklerini ve çevre şartlarını gözeterek bir planlama çerçevesinde, konut ihtiyacını karşılayacak tedbirleri alır, ayrıca toplu konut teşebbüslerini destekler.” şeklindedir. Tarihsel süreç içinde anayasamızda belirtilen hususun sağlanması için çeşitli yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda yürürlüğe giren 6306 sayılı Kanunun ‘Amaç’ başlıklı 1’inci maddesinde “Bu Kanunun amacı; afet riski altındaki alanlar ile bu alanlar dışındaki riskli yapıların bulunduğu arsa ve arazilerde, fen ve sanat norm ve standartlarına uygun, sağlıklı ve güvenli yaşama çevrelerini teşkil etmek üzere iyileştirme, tasfiye ve yenilemelere dair usul ve esasları belirlemektir.” açıklamalarına yer verilmiştir. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere yasal düzenlemelerin temel amacı, vatandaşlarımızın daha sağlıklı, kaliteli ve güvenilir konutlarda yaşayabilmelerini sağlamaktır.

Kentsel dönüşüm kapsamında yapılan yıkım ve yeniden inşaat işlemlerinin, kısacası kentsel dö-

460,955 buildings have been demolished to date. The tax dimension of this process, which directly affects the lives of millions of our citizens, is the subject of our article.

Keywords: Urban Transformation, Tax Dimension, Rent Benefits

Gel Classification Codes: K20, K34.

nüşüm sürecinin, vergisel bir boyutunun da olduğu bilinmektedir. Dönüşüm sürecinin hızlı ve başarılı şekilde sonuçlanmasını desteklemek amacıyla 6306 sayılı Kanunda çeşitli vergisel teşviklere yer verilmiştir. Bu noktada adı geçen Kanunun 7’nci maddesinin dokuzuncu fıkrası⁴ “Bu Kanun uyarınca yapılacak olan ve Bakanlık, TOKİ, İller Bankası Anonim Şirketi, İdare ve dönüşüme konu yapıların inşaat işini yüklenen müteahhit ile malik ve en az bir yıldır kiracı veya sınırlı ayni hak sahibi olarak riskli yapıyı kullanan gerçek kişiler veya özel hukuk tüzel kişilerinden birinin taraf olduğu;

a) Bu Kanun kapsamındaki yapıların dönüşüme tabi tutulmadan önce ilk satışı, devri, tescili ve ipotek tesis edilmesi işlemleri ile bu Kanun kapsamında yapılacak uygulamalar neticesinde meydana gelen yeni yapıların malik, işi yüklenen müteahhit ve en az bir yıldır kiracı veya sınırlı ayni hak sahibi olarak riskli yapıyı kullanan gerçek kişiler veya özel hukuk tüzel kişilerine ilk satışı, devri, tescili ve ipotek tesis edilmesi işlemleri,

³ Çevre ve Şehircilik Bakanlığı verilerine göre Haziran/2019 itibarıyla.

⁴ 10 Aralık 2018 gün ve 30621 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7153 sayılı Çevre Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun yayım tarihinde yürürlüğe giren 24 ncü maddesiyle, 6306 sayılı Kanun’un alınmaması gereken bazı vergi, harç ve ücretler ile ilgili 7’nci maddesinin 9’ncü fıkrası, istisnaların sınırlarını genişletmek amacıyla değiştirilmiştir. İlgili maddenin değişmeden önceki hali “Bu Kanun uyarınca yapılacak olan işlem, sözleşme, devir ve tesciller ile uygulamalar, noter harcı, tapu harcı, belediyelerce alınan harçlar, damga vergisi, veraset ve intikal vergisi, döner sermaye ücreti ve diğer ücretlerden; kullandırılan krediler sebebiyle lehe alınacak paralar ise banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesnadır.” şeklindedir.

- b) *Bu Kanun kapsamındaki bir yapıdan dolayı, bu Kanun kapsamındaki parsellerde veya alanlarda veya söz konusu parsel ve alanların dışındaki parsellerde yeni bir yapı yapılması ya da mevcut bir yapının satın alınması veya ipotek tesis edilmesi işlemleri,*
- c) *Kanun kapsamında yapılacak uygulamalar neticesinde meydana gelen yeni yapıların işi yüklenen müteahhit, Bakanlık, TOKİ, İller Bankası Anonim Şirketi, İdare ve bunların iştirakleri tarafından gerçekleştirilecek ilk satışı, devri, tescili ve ipotek tesis edilmesi işlemleri, ile bu bentlerde belirtilen yapıların dönüşümüne ilişkin olarak Kanun uyarınca yapılacak diğer işlemler noter harcı, tapu harcı, belediyelerce alınan ücret ve harçlardan, veraset ve intikal vergisi, döner sermaye ücreti ve diğer ücretlerden, bu işlemler nedeniyle düzenlenecek kâğıtlar, resmî dairelerin mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler sebebiyle düzenlenen kâğıtlar da dahil olmak üzere damga vergisinden, bu Kanun kapsamındaki yapıların maliklerine ve malik olmasalar bile bu yapılarda kiracı veya sınırlı aynı hak sahibi olarak en az bir yıldır ikamet ettiği veya bunlarda işyeri bulunduğu tespit edilenlere bu amaçlarla kullanılan krediler dolayısıyla lehe alınacak paralar, banka ve sigorta muameleleri vergisinden istisnadır. Bu Kanun kapsamındaki iş, işlem ve uygulamalar, Bakanlık, TOKİ, İller Bankası Anonim Şirketi ve İdarenin, sermayesinin yarısından fazlasına sahip oldukları şirketleri tarafından yürütülüyor ise, bu şirketlerce yapılan iş, işlem ve uygulamalarda da bu fıkrada belirtilen vergi, harç ve ücret muafiyetleri uygulanır.” şeklinde dir.*

Çalışmamızda, kentsel dönüşüm sürecine taraf olanların vergisel yükümlülükleri ve bu süreçte mükelleflere sağlanan vergisel avantajlar üzerinde durulacaktır.

1- KENTSEL DÖNÜŞÜM SÜRECİNDE TARAFILAR

Kentsel dönüşüm sürecinin taraflarından biri, inşaat işini üstlenecek, gerçek veya tüzel kişilerdir. Bu noktada, inşaat işini yüklenen gerçek veya tüzel kişi vergi mükellefi olacaktır. Dönüşüm işlemleri Kamu Tüzel Kişileri tarafından, özel hukuk tüzel kişileri tarafından veya kamu – özel tüzel kişi ortaklığınca yapılabilmektedir. Bu durumda da işi yüklenen tüzel kişilik vergi mükellefi olmaktadır.

Kentsel dönüşüm sürecinde diğer taraf ise sahibi oldukları riskli yapıların yıkılıp yeniden yapılmasını isteyen mülk sahipleridir. 6306 sayılı Kanunda riskli yapı “Riskli alan içinde veya dışında olup ekonomik ömrünü tamamlamış olan ya da yıkılma veya ağır hasar görme riski taşıdığı ilmi ve teknik verilere dayanılarak tespit edilen yapıdır” şeklinde, riskli alan ise “zemin yapısı veya üzerindeki yapılaşma sebebiyle can ve mal kaybına yol açma riski taşıyan, Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan alandır” şeklinde tanımlanmıştır. Sahibi oldukları gayrimenkulü kentsel dönüşümüne konu eden mülk sahiplerinin kentsel dönüşüm sürecinde ve sonrasında çeşitli vergisel yükümlülükleri bulunmaktadır.

2- TARAFLARIN YÜKÜMLÜLÜKLERİNİN GELİR ve KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1- Yıkım ve/veya Yapım İşini Üstlenen Gerçek Kişi veya Tüzel Kişilerin Vergisel Sorumlulukları

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun⁵ 6'ncı maddesi “kurumlar vergisi, mükelleflerin bir

⁵ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 21.06.2006 tarih ve 26.205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.” şeklindedir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun⁶ (GVK) 37’nci maddesinde, Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hüküm altına alınmıştır. Aynı madde; gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların, bu işlerinden elde ettikleri kazancın, ticari kazanç olarak vergilendirileceğini hüküm altına alınmıştır.

Bu noktada, kentsel dönüşüm kapsamında yüklenilecek inşaat işlerinden elde edilen kazancın, kurumlar vergisi mükellefleri için kurum kazancı, gerçek kişiler içinse ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Bazı hallerde mükellefler, sahibi oldukları binaları kentsel dönüşüm kapsamında kendi imkânlarıyla yenilemeye konu edebilmektedirler. Bu durumda inşaat işinin kapsamı, şahsi ihtiyaç sınırlarını aşılırsa elde edilen kazancın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirileceği unutulmamalıdır.

Konuyla ilgili olarak verilen bir özalgede⁷ özetle “İlgide kayıtlı özelge talep formunda, iktisap tarihi üzerinden 7 yıl geçen ve üzerinde birden fazla bağımsız bölüm bulunan binalarınızı 6306 sayılı Kanunun sağladığı teşviklerden ve muafiyetlerden yararlanarak yenilemek istediğiniz, söz konusu inşaatın tarafınızca yapılacağı ancak inşaatın tamamlanması için inşaat esnasında bazı bölümleri satmak suretiyle gerekli maddi kaynağı edineceğiniz belirtilerek, binalarınızı anılan Kanun kapsamında yenilemeniz halinde adınıza mükellefiyet tesis edilip edilmeyeceği ve söz konusu işlemlerin vergi kanunları karşısındaki durumu hakkında bilgi talep edildiği anlaşılma-

ta olup, konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

(...) Bu durumda, özel inşaat yapımında gayrimenkullerin şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşması ve ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurlarının açıkça bulunması yapılan faaliyetin ticari sayılması için yeterlidir. Dolayısıyla, şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşan konut inşaatının ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu hüküm ve açıklamalara göre; sahibi olduğunuz binaların 6306 sayılı Kanun kapsamında yeniden inşası faaliyeti şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşması nedeniyle ticari faaliyet kapsamında olacağından, bu faaliyetiniz nedeniyle ticari kazanç yönünden mükellefiyet tesis edilmesi gerekmektedir.” açıklamalarına yer verilmiştir.

2.2- Gayrimenkulünün Kentsel Dönüşüm Çerçevesinde Yıkılıp Yeniden Yapılmasını İsteyen Gerçek veya Tüzel Kişi Mülk Sahiplerinin Vergisel Sorumlulukları

Kentsel dönüşüm uygulamaları incelendiğinde, işlemlerin taahhüt işi ve arsa karşılığı inşaat işi olarak gerçekleştirildiği görülmektedir.

2.2.1- Taahhüt İşİ Kapsamında Kentsel Dönüşüm Uygulamaları

Bu kapsamda yapılan taahhüt işlerinde arsa teslimi yoktur. Müteahhide yapmış olduğu işin bedeli olarak arsa sahibi tarafından ödeme yapılmaktadır. Taahhüt işlerinde, inşaat işini yaptırmanın mükellefiyet durumuna göre genel vergileme prensiplerimiz geçerli olacaktır.

Bu noktada taahhüt işleriyle ilgili önemli bir konuya değinmek yerinde olacaktır. Bilindiği üzere özel inşaat işlerindeki taahhütler mevsim-

⁶ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 06.01.1961 tarih ve 10.700 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 28.07.2015 tarih ve 62030549-120[37-2014/679]-70840 sayılı Özalgisi.

sel etkiler vb. sebeplerle bir yılı aşabilmektedir. Bu durumda kimi mükellefler yanılıya düşmekte ve yapılan taahhüt işini yıllara yaygın inşaat işi olarak değerlendirmektedirler.

Konuyla ilgili olarak verilen bir özelge⁸ “ *Bir işin, yıllara yaygın inşaat işi olarak kabul edilebilmesi için, taahhüde bağlı olarak başkaları hesabına yapılması ve birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerekmektedir. Özel inşaat işleri ise bünyesinde istihkak ve hak edişe bağlı taahhüt unsuru taşımayan; ancak, birden fazla takvim yılına sirayet edebilen niteliktedir. Gerek kendi arsası üzerine gerekse başkasının arsası üzerine kat karşılığı bina inşa ederek satma işinin yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri ile bir ilgisi bulunmamaktadır. Bu sebeplerle, arsa malikleri ile kat karşılığı inşaat sözleşmesi yapan şirketin, bu sözleşmeye istinaden kendi payına düşen bağımsız bölümleri satış vaadi sözleşmesi ile başka şirkete satması işleminin taahhüde bağlı bir inşaat işi olarak değerlendirilmesi mümkün olmayacaktır. Dolayısıyla, kat karşılığı inşaat işine bağlı olarak yapılan ve inşa edilen bina veya bağımsız bölümlerin satışını içeren satış vaadi sözleşmesi uyarınca yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmasına gerek bulunmamaktadır.*” şeklindedir.

Bu hususta verilen başka bir özelge⁹ ise kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca yapılan inşaat işinin yıllara yaygın inşaat olarak değerlendiremeyeceğini belirtmiştir.

Verilen özelgelerden anlaşılacağı üzere, kentsel dönüşüm kapsamında yapılan/yaptırılan özel inşaat işleri birden fazla takvim yılına sirayet etse bile GVK 42’nci maddesi kapsamında değerlendirilemeyecektir. Bu durumda ödeme yapanların tevkifat sorumluluğunun bulunmadığı tabidir.

2.2.2. Arsa Karşılığı İnşaat Kapsamında Kentsel Dönüşüm Uygulamaları

2.2.2.1- Arsa Sahibinin Gerçek Kişi Olması Hali

GVK’nın ‘Değer Artışı Kazançları’ başlıklı Mükerrer 80’inci maddesinin 6 numaralı bendi, İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70’inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazancı olarak vergilendirileceğini hüküm altına almıştır. Madde hükmünün devamını “Bu maddede geçen “elden çıkarma” deyimini, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder” şeklindedir.

Bu noktada değer artış kazancından bahsedebilmek için, Arsa sahibinin gayrimenkul alım satım işlerini devamlı olarak ve bir meslek halinde sürdürmüyor olması gerekir. Ayrıca işleme konu arsa, iktisap tarihinden itibaren 5 yıl geçtikten sonra satılmış veya bedelsiz olarak (miras, bağış) elde edilmişse arsanın satışından elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak vergilendirilmez. Değer artış kazancı olarak vergileme söz konusu ise Mükerrer 80’inci maddede belirtilen 14.800,00-TL¹⁰’lik istisna tutarı göz önünde bulundurulmalıdır.

Müteahhide teslim edilen arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergileme ticari kazanç hükümlerine göre yapılacaktır. Bu durumda, teslim edilen arsa için arsa sahibi fatura düzenlemeli-

⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 29.07.2008 tarih ve 16467 sayılı Özelgesi.

⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 15.01.2008 tarih ve 45228 sayılı Özelgesi.

¹⁰ 305 Sıra No’lu GVK Genel Tebliği ile 2019 yılı için belirlenen tutardır. Yıllar itibarıyla istisna tutarı değişiklik göstermektedir.

dir. Arsa sahibi faturada, müteahhit tarafından kendisine teslim edilen dairelerin emsal bedelini gösterecektir.

2.2.2.2- Arsa Sahibinin Kurumlar Vergisi Mükellefi Olması Hali

Kurumlar vergisi mükellefleri, kentsel dönüşüm kapsamındaki arsa teslimleri sonucu elde ettikleri kazançları kurum kazancı olarak dikkate almak durumundadırlar. KVK 5/1-e maddesine göre, kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı(05.12.2017 tarihinden önceki satışlarda %75) kurumlar vergisinden istisnadır. Ancak kat karşılığı arsa teslimlerinde bu istisnanın uygulanması mümkün değildir.

Konuya ilişkin olarak 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin¹¹ "Taşınmazlar ile iştirak hisselerinin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası ve kamulaştırılması" başlıklı 5.6.2.4.1 bölümünde şu açıklamalara yer verilmiştir. "İstisna uygulanabilmesi için taşınmazlar ile iştirak hisselerinin satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir. Bu nedenle, söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir. Kat karşılığında arsa devrinde olduğu gibi, bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade eden trampa işlemlerinde de söz konusu istisna hükmü uygulanmayacaktır."

Adı geçen tebliğin "Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile uğraşmaması" başlıklı 5.6.2.3.4 bölümünde ise taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları istisna kapsamındaki değerlerin

satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışında olduğu açıklanmıştır. Tebliğden anlaşılacağı üzere, esas faaliyet konusu taşınmaz ticareti ve kiralanması olan mükelleflerde istisnadan yararlanmayacaklardır.

3- KENTSEL DÖNÜŞÜM İŞLEMLERİNİN KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

Kentsel dönüşüm işlemlerinin taahhüt işi veya arsa karşılığı inşaat işi olarak gerçekleştirildiğine daha önce değinmiştik. Bahsedilen durum, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu¹² (KDVK) uygulamasında önem arz etmektedir.

Taahhüt işi kapsamında yapılan kentsel dönüşüm uygulamalarında, taahhüt işleri için genel oranda katma değer vergisi (KDV) hesaplanmalıdır. Bu oran bilindiği üzere %18'dir.

Konuyla ilgili olarak verilen bir özelgede¹³ "İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; şirketinizin kentsel dönüşüm uygulaması kapsamında 10 dairelik bir bina yapım sözleşmesi düzenlediği, sözleşmeye göre arsa sahiplerinin isteği doğrultusunda çizilen projeye göre bina inşa edilip hak sahiplerine teslim edileceği, arsa sahiplerinin 10 malikten oluştuğu ve her malikin ödemelerde kendi borcundan sorumlu olacağı, ayrıca yapılacak olan bu dairelerin net kullanım alanının 139 m² olduğu belirtilerek, bu işleme uygulanacak katma değer vergisi (KDV) oranı ile KDV oranının %1 olması halinde KDV iadesi alınıp alınamayacağı sorulmaktadır.

(...)Buna göre, 6306 sayılı Kanun kapsamında olsa dahi bir binanın kat maliklerinden alınan bedel karşılığı yıkılıp yeniden inşası, konut teslimi değil inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirildiğinden, bu işlem nedeniyle düzenlenecek fa-

¹¹ 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği 03.04.2007 tarih ve 26.482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹² 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 02.11.1984 tarih ve 18.563 sayılı resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

¹³ Van Defterdarlığının 12.06.2015 tarih ve 60757842 sayılı Özelgesi.

turalarda genel oranda (%18) KDV hesaplanması gerekmektedir.” açıklamalarına yer verilmiştir.

Kentsel dönüşüm işlemlerinin arsa karşılığı inşaat işi kapsamında yapılması halinde ise net alanı 150 m²'den az olan konut teslimlerinde %1, net alanı 150 m² üzerinde olan konut ile işyeri teslimleri için %18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

4- KENTSEL DÖNÜŞÜM İŞLEMLERİNİN DİĞER VERGİ/HARÇ TÜRLERİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

6306 sayılı Kanun Uygulama Yönetmeliğinin¹⁴ 16'ncı maddesinin 9'uncu bendi **“(Ek:RG-21/6/2019-30808) Kanunun 7'nci maddesinin dokuzuncu ve onuncu fıkralarında belirtilen şartlar dahilinde alınmaması gereken harç, vergi ve ücretler şunlardır:**

- a) 2/7/1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanununun 38 inci maddesi uyarınca alınan noter harçları.
- b) Harçlar Kanununun 57 nci maddesi uyarınca alınan tapu ve kadastro harçları.
- c) 26/5/1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 79 uncu, mükerrer 79 uncu, 80 inci ve ek 1 inci maddeleri uyarınca belediyelerce alınan harçlar.
- ç) 1/7/1964 tarihli ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu uyarınca damga vergisine tâbi kâğıtlar sebebiyle alınan damga vergisi.
- d) 8/6/1959 tarihli ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu uyarınca alınan veraset ve intikal vergisi.
- e) Kullanılacak kredilerden dolayı lehe alınacak paralar sebebiyle 13/7/1956 tarihli ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu uyarınca alınması gereken banka ve sigorta muameleleri vergisi.

f) Kurum ve kuruluşlarca döner sermaye ücreti adı altında alınan bütün ücretler ile riskli olarak tespit edilen yapı ile bu yapının yerine yapılacak yeni yapıya ilişkin olarak belediye meclisi kararı ile belirlenen ve alınan her türlü ücret.” şeklindedir.

Yönetmelikte belirtilen ve alınmaması gereken harç/ vergilerden bir kısmına çalışmanın devamında detaylı olarak yer verilmiştir.

4.1- Tapu Harcı

4.1.1- Konuya İlişkin Yasal Mevzuat

492 sayılı Harçlar Kanununun 57'nci maddesinde, tapu ve kadastro işlemlerinden bu Kanuna bağlı (4) sayılı tarifede yazılı olanların tapu ve kadastro harçlarına tabi olduğu; Kanuna bağlı (4) sayılı tarifenin I-20/a fıkrasında, “Gayrimenkullerin ivaz karşılığında veya ölünceye kadar bakma akdine dayanarak yahut trampa hükümlerine göre devir ve iktisabında gayrimenkulün beyan edilen devir ve iktisap bedelinden az olmamak üzere emlak vergisi değeri üzerinden (Cebrî icra ve şuyun izalesi hallerinde satış bedeli, istimlaklerde takdir edilen bedel üzerinden) devir eden ve devir alan için ayrı ayrı” nispi harç alınacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanun'un 123'üncü maddesinde ise özel kanunlarla harçtan muaf tutulan kişilerle, istisna edilen işlemlerden harç alınmayacağı hüküm altına alınmıştır.

4.1.2- 10.12.2018 Tarihinde Yapılan Yasal Değişiklik Öncesi İdare ve Yargı Mercileri Arasındaki Görüş Ayrılıkları

6306 sayılı Kanunun 7'nci maddesinde, kentsel dönüşüm uygulamalarını kapsayan bir dizi vergi istisnası/muafiyeti hüküm altına alınmıştır. İlgili maddeye ve maddenin 10.12.2018 tarihinden önceki ilk haline çalışmanın giriş bölümünde yer

¹⁴ 6306 sayılı Kanun Uygulama Yönetmeliği 15.12.2012 tarih ve 28.498 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

verilmiştir. Maddenin değişiklikten önceki halinde, istisnadan kimlerin yararlanılacağı yazılı değildir. Yapılacak işlemler de sınırlı olarak belirtilmiştir.

Madde hükmünde yapılan değişiklikten önce idare tarafından verilen bir özelge¹⁵ “6306 sayılı Kanun hükümlerinin incelenmesinden, kanunun amacının, afet riski altındaki alanlar ile bu alanlar ışındaki riskli yapıların bulunduğu arsa ve arazilerde, fen ve sanat norm ve standartlarına uygun, sağlıklı ve güvenli yaşama çevrelerini teşkil etmek üzere iyileştirme, tasfiye ve yenilemelere dair usul ve esasları belirlemek olduğu ve tapu harcı istisnasının bu Kanun uyarınca yapılacak olan işlemlere uygulanacağı anlaşılmaktadır.

Buna göre, riskli alan olarak tespit edilen alanda bulunan yapıları malik olarak kullanan gerçek veya özel hukuk tüzel kişilerince, bu alanın 6306 sayılı Kanun kapsamında riskli alan olarak tespit edildiği tarihten itibaren söz konusu alanda bulunan yapıların dönüşüme tabi tutulmadan önce Kanun uyarınca yapılan ilk satışı, devri ve tescili işlemleri ile 6306 sayılı Kanun kapsamında uygulama alanında inşa edilerek hak sahibi malikler ile düzenlenecek sözleşme kapsamında verilecek konut ve iş yerlerinin, hak sahipleri adına tapuya tescili ile müteahhit firmalara düşen bağımsız bölümlerin müteahhit firmalar adına tapuya tescilinde harç aranılmaması gerekmektedir; söz konusu yapıların hak sahibi malikler veya müteahhitler tarafından satılması durumunda söz konusu devir işlemlerinden harç aranılacaktır.” şeklindedir.

İdarenin istisnanın kapsamını sınırlayan görüşleri vatandaşlar ve müteahhitler tarafından yargı mercilerine intikal ettirilmiştir. Bu kapsamda verilen yargı kararlarından¹⁶ biri “6306 sayılı kanun kapsamında inşa edilen yeni yapıdaki ba-

ğımsız bölümlerin satışına tapu harcı hesaplanması yasaya aykırıdır” şeklindedir. Yargı kararları genelde aynı yöndedir. İstisna, yargı mercilerince daha geniş yorumlanmıştır.

Yargı kararları ile idare arasındaki görüş ayrılıkları 6306 sayılı Kanunun 7’nci maddesinin değiştirilmesiyle son bulmuştur.

4.1.3- Yasal Değişiklik Sonrası İstisnanın Kapsamı

6306 sayılı Kanunun 7’nci maddesinde yapılan değişiklikle kentsel dönüşüm uygulamalarına yönelik istisnaların sınırı genişletilmiştir. İstisnanın kapsam ve mahiyetinin Kanun’da daha detaylı olarak yer bulması, yargı mercileri ve idari merciler arasındaki görüş ayrılıklarını sonlandırmıştır. Bu durum mükellefler ve vergi idaresi arasındaki ihtilafları sonlandırması bakımından da önemlidir.

Sonuç olarak, 6306 sayılı Kanunda yapılan değişiklik sonrası;

- 1- Riskli alan olarak tespit edilen alanda bulunan yapıları malik olarak kullananların, bu alanın 6306 sayılı Kanun kapsamında riskli alan olarak tespit edildiği tarihten itibaren söz konusu alanda bulunan yapıların dönüşüme tabi tutulmadan önce ilk satışı, devri ve tescili işlemleri,
- 2- 6306 sayılı Kanun kapsamında uygulama alanında inşa edilerek hak sahibi malikler ile düzenlenecek sözleşme kapsamında verilecek konut ve iş yerlerinin, hak sahipleri adına tapuya tescili ile müteahhit firmalara düşen bağımsız bölümlerin müteahhit firmalar adına tapuya tescilinde,
- 3- 6306 sayılı Kanun kapsamında yapılacak uygulamalar neticesinde meydana gelen

¹⁵ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 26.09.2017 tarih ve 90792880-140.04.01[2017/835]-350705 sayılı Özelgesi.

¹⁶ İstanbul 13. Vergi Mahkemesinin 25.11.2016 tarih ve 2016/2325 sayılı kararı. Vergi Mahkemesi kararı İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesininin 11.07.2017 tarih ve 2017/2674 sayılı kararıyla onanmıştır.

yeni yapıların malik, işi yüklenen müteahhit, Bakanlık, TOKİ, İller Bankası Anonim Şirketi, İdare ve bunların iştirakleri tarafından gerçekleştirilecek ilk satışı, devri, tescili ve ipotek tesis edilmesi işlemlerinde, tapu harcı aranmayacaktır.

Bu noktada, 3'üncü sırada yer verilen istisnanın yürürlük tarihinin 10.12.2018¹⁷ olduğu unutulmamalıdır. Konu hakkında 15.02.2019 tarihinde verilen bir özelge;¹⁸ 6306 sayılı Kanun kapsamında yeni inşa edilen gayrimenkullerin maliki firmanın aynı zamanda işi yüklenen müteahhit olması durumunda yapılacak satış işlemleriyle ilgili olarak tapu harcı yönünden görüş talep eden mükellefe, idare " (...) Söz konusu düzenlemenin 9/(c) bendi ile 7153 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 10.12.2018 tarihinden itibaren 6306 sayılı Kanun kapsamında yapılacak uygulamalar neticesinde meydana gelen yeni yapıların işi yüklenen müteahhit, Bakanlık, TOKİ, İller Bankası Anonim Şirketi, İdare ve bunların iştirakleri tarafından gerçekleştirilecek ilksatışı, devri, tescili ve ipotek tesis edilmesi işlemleri harçtan istisna edilmiştir.

Bu itibarla, bahse konu bağımsız bölümlerin maliki ... Yapı Sanayi Ticaret A.Ş.'nin, söz konusu riskli yapının dönüşümünü, dolayısıyla yeniden inşasını bizzat yapmak suretiyle aynı zamanda işi yüklenen müteahhit olması durumunda, 7153 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 10.12.2018 tarihinden itibaren ... 'ya yapılacak ilk satışı işleminden 6306 sayılı Kanunun 7 nci maddesinin 9/(c) bendine istinaden harç aranılmaması gerekmektedir." şeklinde yanıt vermiştir.

4.2- Damga Vergisi

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun¹⁹ 1'inci maddesinde, bu Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda

yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu, bu Kanun'daki kağıtlar teriminin, 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 edeceği hükme bağlanmıştır.

6306 sayılı Kanunun 7'nci maddesinin dokuzuncu fıkrasında, damga vergisi istisnasıyla ilgili olarak şu hükümlere yer verilmiştir. " *Bu Kanun uyarınca yapılacak olan ve Bakanlık, TOKİ, İller Bankası Anonim Şirketi, İdare ve dönüşüme konu yapıların inşası işini yüklenen müteahhit ile malik ve en az bir yıldır kiracı veya sınırlı ayni hak sahibi olarak riskli yapıyı kullanan gerçek kişiler veya özel hukuk tüzel kişilerinden birinin taraf olduğu; (...) bu işlemler nedeniyle düzenlenecek kâğıtlar, resmî dairelerin mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler sebebiyle düzenlenen kâğıtlar da dahil olmak üzere damga vergisinden(...)* Bu Kanun kapsamındaki iş, işlem ve uygulamalar, Bakanlık, TOKİ, İller Bankası Anonim Şirketi ve İdarenin, sermayesinin yarısından fazlasına sahip oldukları şirketleri tarafından yürütülüyor ise, bu şirketlerce yapılan iş, işlem ve uygulamalarda da bu fıkrada belirtilen vergi, harç ve ücret muafiyetleri uygulanır."

Bilindiği üzere 6306 sayılı Kanunun 7'nci maddesi 12.10.2018 tarihinde değişikliğe uğramış ve 7'nci maddede belirtilen istisnanın sınırı genişletilmiştir. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığına verilen 04.03.2015 tarihli özelgede " *6306 sayılı Kanunla, Kanun kapsamında yer alan hak sahibi maliklerle yapılacak işlemlere yönelik istisna öngörülmekte olup, hak sahiplerinin taraf*

¹⁷ 6306 sayılı Kanunun istisnalarla ilgili 7'nci maddesinde değişiklik yapan 7153 sayılı Kanunun yürürlük tarihi 10.12.2018'dir.

¹⁸ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 15.02.2019 tarih ve 66813766-140.10.01[123-2018-34]-E.62366 sayılı Özelgesi.

¹⁹ 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu 11.07.1964 tarih ve 11.751 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

olmadığı kağıtlara ve işlemlere istisna uygulanmasının Kanun kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.” açıklamalarına yer verilmiştir.

6306 sayılı Kanunun 7’nci maddesinin son hali dikkate alındığında yukarıda yer verilen özeldenin hükmünün kalmadığı görülecektir. Son yasal düzenlemeler dikkate alındığında, 6306 sayılı Kanunun uygulamasına yönelik işlemleri kapsayan ve malik, en az bir yıldır kiracı veya sınırlı ayni hak sahibi olarak riskli yapıyı kullanan gerçek kişiler veya özel hukuk tüzel kişileri, dönüşüme konu yapıların inşası işini yüklenen müteahhit, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, TOKİ, İller Bankası Anonim Şirketi ve İdarenin kendi aralarında ve üçüncü kişilerle düzenleyecekleri kağıtlarda damga vergisi aranmayacaktır. Bu istisnanın Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, TOKİ, İller Bankası Anonim Şirketi ve İdarenin sermayesinin yarısından fazlasına sahip olduğu şirketleri de kapsadığı görülmektedir.

4.3- Veraset ve İntikal Vergisi

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun²⁰ 1’inci maddesinde; “Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların veraset tarihiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali Veraset ve İntikal Vergisine tabidir.” hükmüne yer verilmiş olup, aynı Kanun’un 5’inci maddesinde de veraset ve intikal vergisi mükellefinin veraset yoluyla veya ivazsız bir tarzda mal iktisap eden şahıs olacağı belirtilmiştir.

Aynı Kanun’un 11’inci maddesinde de vergiye konu olacak malların değerlendirilme gününün, miras yoluyla meydana gelen intikallerde mirasın açıl-

dığı, diğer suretle vaki intikallerde malların hukuken iktisap edildiği gün olduğu, Türk Medeni Kanununun²¹ 575’inci maddesinde ise mirasın, miras bırakanının ölümü ile açılacağı, miras bırakanının sağlığında yapmış olduğu mirasla ilgili kazandırmalar ve paylaşımların, terekenin ölüm anındaki durumuna göre değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.

Bu noktada, kentsel dönüşüm uygulamalarında veraset ve intikal vergisi istisnasından bahsedilebilmesi, miras bırakanının ölüm tarihinden önce ilgili taşınmazların riskli yapı olduğuna dair tapuya şerh konulmasına bağlıdır.

Nitekim konuyla ilgili olarak verilen bir özeldede²² aynı yönde görüş bildirmiştir. Bir mükellef İdareye, babasının 25.04.2013 tarihinde öldüğünü, babasına ait gayrimenkullere 20.08.2013 tarihinde riskli yapı şerhi konulduğunu, bu durumda bahsedilen gayrimenkul için veraset ve intikal vergisi istisnasından yararlanıp/yararlanamayacağını sormuştur. Mükellefin sorusuna İdare “ (...) Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, özelge talep formunda belirtilen gayrimenkullerin, babanızın vefat ettiği 25.04.2013 tarihi itibarıyla tarafınıza veraseten intikali gerçekleşmiş sayılacağından ve bu tarih itibarıyla söz konusu gayrimenkullerin riskli yapı olduğuna dair tapuda şerh bulunmadığından, söz konusu gayrimenkullerin tarafınıza veraseten intikalinin 6306 sayılı Kanun kapsamında veraset ve intikal vergisinden müstesna tutulması mümkün bulunmamaktadır.” şeklinde cevap vermiştir.

4.4- BSMV

6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun²³ 28’inci maddesinde; “Banka ve sigorta şirketlerinin

²⁰ 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu 15.06.1959 tarih ve 10.231 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

²¹ 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu 08.12.2001 tarih ve 24.607 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 29.09.2014 tarih ve 97895701-160[2013-5.1-23.7120]-2281 sayılı Özelgesi.

²³ 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu 23.07.1956 tarih ve 9362 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

10/6/1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir.” hükmü bulunmaktadır.

6306 sayılı Kanunun 7’nci maddesi kapsamında, kentsel dönüşüm uygulamalarıyla ilgili işlemler nedeniyle kullanılacak kredilerde BSMV istisnası uygulanması mümkündür. Bu noktada kredinin kullanım amacının 6306 sayılı Kanun kapsamında olup/olmadığının sorumluluğu kredi kuruluşlarına aittir. Konuyla ilgili olarak verilen bir özelve²⁴ “(...) Diğer taraftan, konut finansmanı kuruluşlarının; söz konusu kredi işlemlerinde konut edinme amacının yeterli bilgi ve belgeyle tespit etmesi ve kullanılan kredinin Kurulca uygun görülen teminatlar ile güvence altına alınması gibi yükümlülükleri bulunmaktadır. Ayrıca, hak sahiplerine kullanılacak binanın yıkımı ve güçlendirilmesi kredilerinde de, bu işlemlerin 6306 sayılı Kanun kapsamında olduğunun kredi kuruluşlarınınca tespit edilmesi gerekmektedir.” şeklindedir.

Bu kapsamda:

- 1- 6306 sayılı Kanun kapsamında binanın güçlendirilmesi veya binanın yıkımı amacıyla hak sahiplerine kullanılacak kredilere,
- 2- Konutun yıkılmasından önce konut finansmanı kapsamında kullanılan kredilerde, kredi konusu konutun yıkılmasından sonra kredinin kapatılmaması halinde,
- 3- Yeni inşa edilecek binada konut sahibi olunması, dönüşüm sürecinde gerekli teminatların alınması ve dolayısıyla konut edinme amacının devam ettirilmesi şartıyla, kredinin yıkım tarihi itibarıyla kapatılmamış kısmına,

- 4- Yeni yapılan konutun yüzölçümünün artması, katının değişmesi vb. nedenlerle ortaya çıkan ilave maliyetin finansmanı için hali hazırda binada malik olan kişilere kullanılacak kredilerin konut finansmanı kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden bu tür kredilere,
- 5- Yeni inşa edilecek konutların müteahhit firmaca ve kat maliklerince satılması durumunda, tüketicilere konut edinmesi amacıyla kullanılacak kredilere, BSMV istisnası uygulanması mümkündür.

5- KENTSEL DÖNÜŞÜM KAPSAMINDA YAPILAN KİRA YARDIMLARI

6306 sayılı Kanun Uygulama Yönetmeliğinin ‘Kira Yardımı ve Diğer Yardımlar’ başlıklı 16’ncı maddesi “ (Değişik:RG-21/6/2019-30808) Anlaşma ile tahliye edilen uygulama alanındaki yapıların maliklerine tahliye veya yıkım tarihinden itibaren Bakanlıkça kararlaştırılacak aylık kira yardımı yapılabilir. Yardım süresi riskli alan dışındaki riskli yapılarda 18 aydır. Riskli ve rezerv yapı alanlarında kira yardımı süresi 36 ayı geçmemek şartı ile ilgili kurumca belirlenir. Aylık kira bedeli, Bakanlıkça belirlenir ve her yıl Türkiye İstatistik Kurumu tarafından yayımlanan Tüketici Fiyat Endeksi (TÜFE - oniki aylık ortalamalara göre yüzde değişim) oranında güncellenir. İnşaat halinde olup içinde ikamet edilen yapılarda kira yardımı veya faiz desteğinden, sadece inşaat halindeki yapıda ikamet edilen bağımsız bölümlerin malik, kiracı ve sınırlı aynı sahipleri faydalanır. Anlaşma ile tahliye edilen yapıların maliklerine mümkün olması hâlinde, kira yardımı yerine tahliye tarihinden itibaren konut ve işyerlerinin teslim tarihine kadar geçici konut veya işyeri tahsisi yapılabilir. (...)” şeklindedir.

²⁴ Gelir İdaresi Başkanlığının 03.10.2013 tarih ve 70903105-180[29/01-10]-97466 sayılı Özelgesi.

GVK 'Gelir Unsurları' başlıklı 2'nci maddesi gelir vergisine tabi kazanç unsurlarını tek tek saymıştır. Bu noktada, hak sahiplerince elde edilen ve yukarıda belirtilen kira yardımlarının gelir vergisine tabi kazanç unsurlarına ve gelir vergisinin konusuna girmediği görülmektedir. Bu nedenle elde edilen kira yardımlarının beyana konu edilmemesi gerekmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığınca verilen birçok özeldede bu yöndedir.

Bu özeldelerden biri²⁵ "İlgide kayıtlı özeldede talep formunda kira geliri elde ettiğiniz ve sahibi bulunduğunuz gayrimenkulün Kentsel Dönüşüm Projesi kapsamında yıkıldığı müteahhit firma tarafından tarafınıza kira yardımında bulunduğu belirtilerek, söz konusu kira yardımının beyan edilip edilmeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü istenilmektedir.

Buna göre, Kentsel Dönüşüm Projesi kapsamında, müteahhit firma tarafından yıkılan gayrimenkulünüz için tarafınıza ödenen ve aylık kira yardımı olarak belirtilen bedel, kiralama işlemine dayanmamakta olup, yardım niteliğindeki bu ödemelerin, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesi kapsamında elde edilen gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu itibarla, anılan proje kapsamında yıkılan gayrimenkulünüz nedeniyle tarafınıza ödenen söz konusu tutarların, gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır." şeklindedir.

Bu noktada, kira yardımı ödemelerini gerçekleştiren yüklenici firmaların bu hususta nasıl hareket edecekleri akla gelmektedir. Konuyla ilgili olarak verilen bir özeldede²⁶ "(...) kat karşılığı inşaatın arsa maliyet bedeli, şirketiniz tarafından arsa karşılığında arsa sahibine teslim edilecek gayrimenkulün inşaatı için yapılan harcamaların toplamından oluşmaktadır. Dolayısıyla, söz ko-

nusu harcamalar (inşaat süresince arsa sahibine yapılan kira yardımları dahil) tevsik edilmesi şartıyla inşaatın maliyetinin tespitinde dikkate alınabilecektir." şeklindedir.

Bahsedilen özeldeden de anlaşılacağı üzere, yüklenici firmalar tarafından hak sahiplerine ödenen kira yardımları inşaat maliyetinin tespitinde dikkate alınabilecektir.

SONUÇ

Geçmişte yaşanan depremlerin, iktisadi kalkınmamıza vurduğu darbeler herkesin malumudur. Yine bu durumun, toplumumuzda iyileşmeyen yaralar açtığına birlikte tanık olduk. Tanık olduğumuz acıların zihnimizde canlı tutulması ve yeni nesillere aktarılması, son yıllarda önemle üstünde durulan kentsel dönüşüm uygulamalarının ne kadar gerekli olduğunu bize hatırlatacaktır.

Tabi bu gerekliliğin ekonomik bir boyutu vardır ve dönüşüm sürecinin önemli sancılarında biri de budur. Sancılı olarak gerçekleşen dönüşüm sürecinde getirilen vergisel teşviklerin, dönüşümün taraflarına önemli katkılar sağlayacağı açıktır. Kentsel dönüşüm sürecinde öteden beri uygulanan vergisel teşviklere ve bu alanda yapılan son yasal/idari düzenlemelere çalışmamızda detaylı olarak yer verdik. Son dönemde yapılan düzenlemeler dikkate alındığında, vergisel teşviklerin dönüşümün tarafları açısından tatmin edici bir noktaya ulaştığı kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

- 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu

²⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 07.10.2016 tarih ve 62030549-120[70-2016/377]-158154 sayılı Özeldesi.

²⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 04.08.2017 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-125-235819 sayılı Özeldesi.

- 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
- 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu
- 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 6306 sayılı Kanun Uygulama Yönetmeliği
- 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- İstanbul 13. Vergi Mahkemesinin 25.11.2016 tarih ve 2016/2325 sayılı kararı
- İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin 11.07.2017 tarih ve 2017/2674 sayılı kararı
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 28.07.2015 tarih ve 62030549-120[37-2014/679]-70840 sayılı Özelgesi.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 29.07.2008 tarih ve 16467 sayılı Özelgesi.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 15.01.2008 tarih ve 45228 sayılı Özelgesi.
- Van Defterdarlığının 12.06.2015 tarih ve 60757842 sayılı Özelgesi.
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 26.09.2017 tarih ve 90792880-140.04.01[2017/835]-350705 sayılı Özelgesi.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 28.07.2015 tarih ve 62030549-120[37-2014/679]-70840 sayılı Özelgesi.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 29.07.2008 tarih ve 16467 sayılı Özelgesi.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 15.01.2008 tarih ve 45228 sayılı Özelgesi.
- Van Defterdarlığının 12.06.2015 tarih ve 60757842 sayılı Özelgesi.
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 26.09.2017 tarih ve 90792880-140.04.01[2017/835]-350705 sayılı Özelgesi.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 07.10.2016 tarih ve 62030549-120[70-2016/377]-158154 sayılı Özelgesi.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 04.08.2017 tarih ve B.07.1. GİB.4.34.16.01-125-235819 sayılı Özelgesi.