

GAYRİMENKUL DEĞERLEME(EKSPERTİZLİK) FAALİYETİNİN VERGİLENDİRİLMESİ NASIL OLMALIDIR?

HOW SHOULD REAL ESTATE VALUATION (APPRAISAL)
ACTIVITY BE TAXED?



Serkan ŞAHİN*

ÖZ

Ekspertiz, 'Ekspert' kelimesinden türetilmiştir. Ekspert; belirli bir konu hakkında uzman olan, teknik bilgiye sahip kişiyi ifade etmektedir. Buradan yola çıkarak 'Ekspertiz'in tanımını yapacak olursak; Ekspert olan kişilerin yani uzmanların teknik ekipmanlar aracılığıyla gayrimenkulleri inceleyip, değer biçmeleri işlemi olarak ifade edilebilir. Türk Vergi Kanunları, Gelir İdaresi Başkanlığı Güncel Özelgeler ve Akademik çalışmalar aracılığıyla 'Ekspertizlik (Gayrimenkul Değerleme)' faaliyetinin nasıl vergilendirilmesi gerektiği yazımız içeriğinde açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Ekspertizlik, Gayrimenkul Değerleme, Vergileme.

JEL Sınıflandırması Kodları: H20, L85.

ABSTRACT

Expertise is derived from the word 'Expert'. Expert; refers to a person who is an expert on a particular subject and has technical knowledge. From this point of view, if we define the 'Expertise'; It can be expressed as the process of assessing real estates by appraisal persons through technical equipment and appraising them. Turkish Tax Laws, Revenue Administration, Current Features and Academic Studies have tried to explain the taxation of 'Expertise (Real Estate Appraisal)' activity in the content of our article.

Keywords: Expertise, Real Estate Appraisal, Taxation Page.

JEL Classification Codes: H20, L85.

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, serkan.sahin@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-4406-3615.

Şahin, S. (Temmuz 2019). Gayrimenkul Değerleme (Ekspertizlik) Faaliyetinin Vergilendirilmesi Nasıl Olmalıdır?, *Vergi Raporu*, 238, (66-76).

GİRİŞ

Bir gayrimenkulün gerçek değerini belirlemek hem mühendislik hem de mimari açıdan teknik ve uzmanlık gerektiren bir konudur. Bu sebeplerle gayrimenkul değerlendirme işlemlerinde mutlaka uzmanlardan destek alınması gerekmektedir. Ekspertler yani gayrimenkul değerlendirme uzmanları bir nevi bilirkişi görevi yapmaktadırlar. Bu görevi yerine getirirken de belirlemiş oldukları birden fazla ölçüt söz konusudur. Bu doğrultuda yapılan faaliyetin türüne göre farklı vergilendirilme usullerine tabi olabilmektedirler. Yazımız içeriğinde "Ekspertizlik (Gayrimenkul Değerleme)" faaliyetinin nasıl vergilendirilmesi gerektiği açıklanmaya çalışılmıştır.

1- EKSPER ve EKSPERTİZ NEDİR?

"Ekspertiz kelimesi, Fransızca kökenli olan expert kelimesinden gelmektedir. Bu kelime daha sonra Türkçe'ye çevrilmiş olup, eksper adını almıştır. **Ekspert**, belirli bir konuda uzmanlaşmış kişilere verilen genel isimdir. Ekspertin bir şeyin değerini saptamak, zararın toplamını belirlemek gibi çeşitli görevleri bulunmaktadır. Banka eksper, deniz eksper, sigorta eksper, gayrimenkul eksper, oto eksper ve daha çok sayıda sektörde eksperler görev almaktadırlar. **Ekspertiz** ise, eksper tarafından yapılan işlemlere ve oluşturulan rapora verilen genel isimdir. Ekspert ve ekspertiz kavramları birbirlerine oldukça fazla karıştırılmaktadırlar.

...Gayrimenkul eksper kredi kullanarak konut almak istenirse ilgili evin özelliklerini, konutun değer tespitini veya evin belirtilen özelliklerde olup olmadığını saptamaktadır."

Ekspert yani gayrimenkul değerlendirme uzmanları evin değerini belirlerken birçok ölçütten

yararlanmaktadırlar. Bunlardan en önemlilerini; "**Konuta Ait Olan Arsa Payı:** Dairenin arsa üzerindeki payı arttıkça değeri de her zaman için artıyor. İnşaatın Kalitesi: Konut projelerinde kullanılan demirden sıvaya, çimentodan işçiliğe her şeyin kalitesi değerin belirlenmesinde etkin rol oynuyor. **Net Alan:** Dairenin aktif kullanım alanı sayılan net alan, evin değerini fazlasıyla etkiliyor. **Sosyal Tesisler ve Spor Kompleksi:** Organizasyon ve toplantı salonları, spor alanları evin değerini artıran dolaylı etkenler. **Mevkii ve Ulaşım:** Sementin merkeze yakınlığı, özellikleri, ulaşım açısından çeşitliliği ve sıklığı değer belirleme konusundaki en önemli kriterler arasında yer alıyor. **Asansör:** Tahmin edilebileceği gibi asansörlü binaların değeri her daim daha yüksek oluyor. **Havuz:** Eğer bir konut projesinde açık ya da kapalı havuz bulunuyorsa büyüklükleri ve sayılarına da bağlı olarak daire değerini epey yükseltebiliyor. **Manzara:** Bir dairenin manzaralı olması; manzaranın deniz mi yoksa doğa mı olduğu gibi detaylar en bilinen değer artırıcı unsurlar. **Güvenlik Sistemi:** Günümüzde çoğu binanın en büyük açıklarından biri olan güvenlik sistemleri, ayrı bir öneme sahip olduğu için evin değerine de büyük ölçüde etki ediyor. **Bahçe ve Otopark:** Güvenlik sistemleri dışında binaların çoğunda bulunmayan diğer bir detay ise otopark. Özellikle büyük şehirlerde otoparklı binalar üst düzeyde önem taşıyor."² şeklinde açıklayabiliriz.

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşıldığı üzere; eksperler bir gayrimenkulün değerini belirlerken, arsa payı, konutun özellikleri, inşaatın sağlamlığı, mevkiisi ve buna benzer birçok ölçütü dikkate alarak ve diğer satışta bulunan evlerle kıyaslayarak değerlemeye ilişkin bir sonuca varabilmektedir. Ekspertizlik faaliyetleri yapıls

¹ (<https://www.devlette.com/ekspert-nedir-ne-ise-yapar-nasil-olunur/>), Erişim tarihi:13 Mart 2019.

² (<https://www.google.com/amp/s/www.milliyetemlak.com/dergi/ekspertiz-nedir-nasil-yapilir/amp/>). Erişim tarihi: 13 Mart 2019.

şekline göre farklı kazanç türleri sınıfına girmek-
te ve hangi kazanç türünü temsil ediyorsa ona
göre vergilendirmeye tabi tutulmaktadır.

2- EKSPERTİZLİK (GAYRİMENKUL DEĞERLEME) FAALİYETİ NASIL VERGİLENDİRİLMELİDİR?

2.1- Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunları Yönünden Değerlendirme

2.1.1- Ticari Kazanç Yönünden Değerlendirme

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37. mad-
desinde, “Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden
doğan kazançlar ticari kazançtır.

Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı
kazançlar ticari kazanç sayılır;

...4. Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa
işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu işlerin-
den,...” hükümleri yer almaktadır.

Aynı kanunun 38. maddesinde; “Bilanço esa-
sına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermaye-
nin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri
arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sa-
hip veya sahiplerce:

1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan
indirilir;
2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave
olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sıra-
sında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hü-
kümleri ile bu kanunun 40 ve 41 inci maddeleri
hükümlerine uyulur.” hükümleri yer almaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6.
maddesinde: “Kurumlar vergisi mükelleflerin
bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum
kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazan-
cının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu’nun ticari
kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.” hükmü
yer almaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 156. mad-
desi gereğince de iş yerinin tanımı yapılmış olup,
ilgili maddede, işyeri; “Ticari, sınai, zirai ve mesle-
ki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane,
muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kah-
vehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bah-
çe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli ma-
halleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri,
vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki
bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faali-
yetlerde kullanılan yerdir.” olarak tanımlanmıştır.

Tokat Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlü-
ğü’nün 28.02.2019 tarih ve 32695369-120-
E.6174 sayılı konuya ilişkin özelgesinde; “...-Gay-
rimenkul danışmanlığı faaliyetinin, bir ticari or-
ganizasyon kapsamında gayrimenkullerin alım,
satım ve kiralanmasına aracılık şeklinde diğer
bir ifadeyle emlak komisyonculuğu şeklinde ya-
pılması halinde ise elde edilen kazancın ticari
kazanç olarak kabul edilmesi ve ticari kazanç
hükümlerine göre vergilendirilmesi, ...”³ eksper-
tizlik faaliyetinin nasıl bir vergilendirmeye tabi
olduğu açıklanmıştır.

Gerek Gelir Vergisi gerek Kurumlar Vergisi
Kanunu’nda gerekse de özelge de yer alan husus-
lar göz önünde bulundurulduğunda; gayrimenkul
değerleme yani ekspertizlik faaliyetinin, ticari bir
organizasyon kapsamında gayrimenkullerin alım,
satım ve kiralanmasına aracılık şeklinde diğer bir
ifadeyle emlak komisyonculuğu şeklinde yapılması
halinde, faaliyetin kazanç türü olarak **“Ticari Ka-
zanç”** kapsamında değerlendirilerek bu kapsam-
da vergilendirilmenin yapılması gerekmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 85. mad-
desinde, “Mükellefler 2 nci madde de yazılı kay-
naklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri ka-
zanç ve iratları için bu Kanunda aksine hüküm
olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu kanuna
göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyanname-
de toplanması zorunludur.

³ (<http://www.gib.gov.tr/node/137529/pdf>). Erişim tarihi: 13 Mart 2019.

Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler.” hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanun’un 14. maddesinde; *“Kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Beyanname ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir.*

Her mükellef vergiye tabi kazancının tamamı için bir beyanname verir.” hükmü yer almaktadır.

Yapılan açıklamalar ile; elde edilen ticari kazancın(ileriki bölümlerde anlatımı gerçekleşecek olan serbest meslek faaliyeti sonucu elde edilen kazancın da) yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

2.1.2- Ücret Yönünden Değerlendirme

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 61. maddesinde; *“Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.*

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı(Mali Sorumluluk Tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.

Bu Kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler ücret sayılır.

*...5. Bilirkişilere, resmi arabuluculara, **ekspertlere**, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;” hükmü yer almaktadır.*

Tokat Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü’nün 28.02.2019 tarih ve 32695369-120-E.6174 sayılı konuya ilişkin özelgesinde;“...-Bir

veya birden fazla işverenle yapılan sözleşmeye istinaden ekspertizlik hizmeti verilmesi halinde elde edilen gelirin ücret geliri olarak kabul edilmesi ve ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümler çerçevesinde vergiye tabi tutulması,...”⁴ ekspertizlik faaliyetinin nasıl bir vergilendirmeye tabi olduğu açıklanmıştır.

Söz konusu gayrimenkul değerlendirme(ekspertizlik faaliyeti) hizmeti yukarıdaki hususlar da dikkate alındığında; faaliyetin bir işverene bağlı olarak gerçekleştirilmesi durumunda elde edilen kazancın “Ücret” olarak değerlendirilerek bu kapsamda vergilendirilmesi gerekmektedir.

Elde edilen ücret gelirinin vergilendirilmesinde ise 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 94. maddesi ön plana çıkmaktadır. İlgili madde hükmünde; *“Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.*

1. *Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre,...” hükümleri ile eksperler tarafından elde edilen ücret gelirinin vergilendirilmesinin nasıl olması gerektiği açıklanmıştır.*

Aynı Kanun’un 95. maddesinde ise tevkifata tabi olmayan ücretler; *“Aşağıda yazılı hizmet erbabının ücretleri hakkında vergi tevkif usulü cari olmaz.*

⁴ (<http://www.gib.gov.tr/node/137529/pdf>). Erişim tarihi: 13 Mart 2019.

1. Ücretlerini yabancı bir memleketteki iş-verenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı;

2.16 ncı maddede yazılı istisnadan faydalanan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri;

3.Maliye Bakanlığı'nca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler.

Bunlar gelirlerini, bu kısmın 2 nci bölümündeki hükümlere göre, yıllık beyanname ile bildirirler.” şeklinde açıklanmıştır.

Yukarıda yer alan açıklamalara göre; Gayrimenkul değerlendirme hizmetlerini(ekspertizlik hizmetini) yaptıran işverenler tarafından söz konusu hizmetleri yerine getiren eksperlere ödenen ücretler üzerinden 193 Sayılı GVK'nın 94. ve 95. madde hükümleri dikkate alınmak suretiyle vergileme yapılması gerekmektedir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü'nün 27.12.2017 tarih ve B.07.1. GİB.4.06.17.01-130-527124 sayılı özelgesinde; “...gayrimenkul eksperliği faaliyetinden elde edilen gelirin ücret olarak değerlendirilmesi ile söz konusu faaliyetler kapsamında elde edilen ekspertiz ücreti ve yol giderleri karşılığı yapılan ödemelerin ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümler çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.”⁵ yer alan hususlar ile, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun Ücretin Vergilendirilmesine ilişkin hükümlerin vergilendirmede dikkate alınacağı vurgulanmıştır.

2.1.3- Serbest Meslek Kazancı Yönünden Değerlendirme

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 65. maddesinde; “Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.” açıklamaları ile serbest meslek kazancının kapsamı belirtilmiştir.

Tokat Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 28.02.2019 tarih ve 32695369-120-E.6174 sayılı konuya ilişkin özelgesinde; “...-Ekspertizlik hizmetinin kendi iş yerinde yapılması veya personel çalıştırılmak suretiyle verilmesi, diğer bir ifadeyle mesleki organizasyon çerçevesinde şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması halinde, serbest meslek faaliyeti olarak kabul edilmesi ve serbest meslek kazancına ilişkin hükümler çerçevesinde vergiye tabi tutulması,

- Gayrimenkul danışmanlığı faaliyetinin, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması, ticari mahiyette olmaması ve işlerin bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması halinde, serbest meslek faaliyeti olarak kabul edilmesi ve serbest meslek kazancına ilişkin hükümler çerçevesinde vergiye tabi tutulması,
- Ekspertizlik faaliyetinin, serbest meslek faaliyeti niteliğinde olan gayrimenkul danışmanlığı faaliyeti ile birlikte yapılması halinde de söz konusu faaliyetlerin serbest meslek kazancına ilişkin hükümler çerçevesinde vergiye tabi tutulması,...”⁶ ekspertiz faaliyetlerinin nasıl bir vergilendirmeye tabi olduğu açıklanmıştır.

Gayrimenkul değerlendirme yani ekspertizlik faaliyetinin kişinin kendi işyeri aracılığı ile ve perso-

⁵ (<http://www.gib.gov.tr/node/135597/pdf>). Erişim tarihi:13 Mart 2019.

⁶ (<http://www.gib.gov.tr/node/137529/pdf>). Erişim tarihi: 13 Mart 2019.

nelleri vasıtasıyla yerine getirilmesi, bu faaliyet yapılırken mesleki organizasyona ve şahsi mesaiye yer verilmesi, faaliyetin kendi nam ve hesabına gerçekleştirilmesi ve faaliyet icra edilirken ticari amaç güdülmemesi hususlarının varlığı ile Gelir Vergisi Kanunu ve Özelgede yer alan hususlar kapsamında faaliyetin **“Serbest Meslek Faaliyeti”** olarak değerlendirilerek bu kapsamda vergilendirmeye tabi tutulması gerekmektedir.

Ayrıca eksperler tarafından söz konusu hizmetin danışmanlık faaliyeti kapsamında veriliyor oluşu veya gayrimenkul danışmanlığı faaliyetini icra etmekte olan serbest meslek erbabının aynı zamanda gayrimenkul değerlendirme yani ekspertizlik faaliyetini de icra etmeye başlaması durumunda da elde edilen kazancın serbest meslek kazancı olarak vergilendirmeye tabi tutulması gerekmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 94. maddesinde; *“...2.Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edelere yapılan ödemelerden (Noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç);...”* açıklamalarıyla serbest meslek faaliyeti icra edenlere yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapılması gerektiği hükme bağlanmıştır.

2.2- Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinde; *“Türkiye’de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir.*

1. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,” hükümleri yer almaktadır.

Bununla beraber aynı kanunun 24. maddesinde; *“Aşağıdaki unsurlar matraha dahildir:*

...c)Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.” hükmüne yer verilerek, söz konusu değerlerin KDV matrahına dahil unsurlar olduğu belirtilmiştir.

KDV Kanunu’nun 29. maddesinde; *“1.Mükellefler yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler:*

a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,...

...3.İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.” açıklamalarına yer verilmiştir.

Mükelleflerin KDV indirimden yararlanabilmeleri için ilgili Kanunu’nun 34. maddesinde; *“1.Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.”* açıklaması yer almaktadır.

Kişilerin(gerçek ve/veya tüzel) gerçekleştirdikleri gayrimenkul değerlendirme yani ekspertizlik faaliyetinin 193 sayılı GVK’nın 37. maddesi gereğince ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi durumunda; elde edilen kazancın Katma Değer Vergisine tabi olduğu yukarıdaki Kanun hükümlerinden anlaşılmaktadır. Ekspertizlik hizmetini sunan kişilerin(gerçek ve/veya tüzel), bu hizmet dolayısıyla düzenlemiş oldukları fatura ve benzeri belgelerde işlem bedeli üzerinden KDV hesap etmeleri gerekmektedir. Hesap etmiş oldukları KDV üzerinden bu hizmetleri sunmak için almış oldukları mal ve hizmetler dolayısıyla yükledikleri KDV’yi, KDV Kanunu’nun 29. maddesi gereğince hesaplanan KDV’den indirim konusu yapabilmektedirler.

Ekspertizlik hizmetini sağlayan kişilerin söz konusu faaliyeti Gelir ya da Kurumlar Vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yerine getiriyor olmaları durumunda; 3065 sayılı Katma

Değer Vergisi Kanunu hükümleri içinde elde edilen ücret geliri KDV'ye tabi olmadığından, bu gelirler üzerinden KDV hesaplanmayacaktır.

Gayrimenkul değerlendirme yani ekspertizlik faaliyetinin, serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendiriliyor olması durumunda 3065 sayılı KDV Kanunun 1. maddesi dikkate alınarak değerlendirme yapılması gerekmektedir. İlgili madde hükmünde serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetler KDV'ye tabi olduğundan ekspertizlik dolayısıyla serbest meslek faaliyeti kapsamında sunulan hizmetler de KDV'ye tabi olacaktır.

Bununla beraber ekspertizlik hizmetinin 'Danışma ve Denetim Hizmeti' olarak yerine getirilmesi durumunda KDVK açısından 9. maddeye göre değerlendirme yapmak gerekmektedir.

3065 sayılı KDVK'nın 9. maddesinde; *"1. Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir."* hükmü yer almaktadır.

KDVK Genel Uygulama Tebliği'nde Kısmi Tevkifatın söz konusu olabilmesi için hizmet sunulan tarafın 'Belirlenmiş Alıcılar'dan olması gerekmektedir. Tebliğe göre 'Belirlenmiş Alıcılar'; *"a) KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir)*

b) Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuru-

luşları,

- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları Borsa İstanbul (BİST) A.Ş.nde işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları." şeklinde sayılmıştır.

Yukarıda sayılanlar dışında kalanlara ekspertizlik hizmeti sunma durumu söz konusu olursa tevkifat uygulaması mümkün olmayacaktır.

KDVK Genel Uygulama Tebliği'nin 'Etüt, Plan, Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler' başlıklı 2.1.3.2.2 bölümünde; *"Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetlerde alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır."*

2.1.3.2.2.2. Kapsam

Bu bölüm kapsamına;

- Piyasa etüt-araştırma,
- **Ekspertiz,**
- Plan-proje,
- Teknik, ekonomik, mali ve hukuki alanda sunulan danışmanlık, müşavirlik, denetim ve benzeri hizmetler girmektedir...." açıklamaları ile uygulanacak olan tevkifatın kapsamı belirlenmiştir.

Ayrıca tevkifat uygulamasında, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü'nün 27.12.2017 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-130-527124 sayılı

özelgesinde; “...Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren her bir işlemin KDV dahil bedeli 1.000 TL’yi aşmadığı takdirde, hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmaz. Sınırın aşılması halinde ise tutarın tamamı üzerinden tevkifat yapılır. Tespit edilen tutarı aşan işlemlerde KDV tevkifatı zorunluluğundan kaçınmak amacıyla bedel parçalara ayırlamaz, aynı işleme ait bedellerin toplamı dikkate alınarak bu sınırın aşılması halinde tevkifat yapılır. Tevkifat zorunluluğundan kaçınmak amacıyla, birden fazla fatura düzenlenmek suretiyle bedelin parçalara bölündüğünün tespiti halinde vergi dairelerince, bütünlük arzettiği anlaşılan alımların toplamının yukarıda belirtilen sınırı aşıp aşmadığına bakılarak gerekli işlemler yapılır.

1- Aynı gün içinde, aynı banka şubesine veya aynı bankanın farklı şubelerine verilen gayrimenkul değerlendirme hizmetinde, farklı gayrimenkuller için ayrı ayrı fatura düzenlenmesi mümkün olup, düzenlenecek fatura tutarının KDV dahil 1.000,00.- TL’yi aşması halinde KDV Genel Uygulama Tebliğinde yer alan açıklamalar doğrultusunda KDV tevkifatı yapılması gerekmektedir.”⁷ açıklamalarıyla tevkifat uygulamasının gerçekleştirilmesi için belli bir tutar sınırının olduğu ifade edilmiştir.

Kısmi tevkifat uygulamasında danışmanlık ve denetim hizmeti kapsamında KDV tevkifatı yapılacaktır; eksperler tarafından yapılan ekspertizliğin danışmanlık kapsamında yapılıyor olması ve verilen hizmetin belirlenmiş alıcılara sunulmuş olması gerekmektedir.

Ekspertizlik faaliyetinde KDV uygulamasında bir başka önemli husus ise, söz konusu gayrimenkul değerlendirme hizmetini sunan kişiler (gerçek ve/veya tüzel) tarafından hizmetin yerine getirilmesi aşamasında ödenen tapu ve belediye

harcının belgede hesaplanması gereken KDV’ye dahil olup olmadığı ve ilgili belgelerin müşteriye nasıl yansıtılması gerektiği konusunda ne yapılması gerektiğidir. İlgili konuya ilişkin; Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü’nün 06.11.2017 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-130-434593 sayılı özelgesinde; “Buna göre, bir şirketin müşterisi hesabına yapmış olduğu vergi ve harç ödemelerine ilişkin belgelerin müşterisi adına düzenlenmiş olması halinde, söz konusu harç ve vergiler, KDV hesaplanmaksızın yansıtılabilir. Ancak bir şirketin müşterisi hesabına yapmış olduğu vergi ve harç ödemelerine ilişkin belgelerin kendi adına düzenlenmiş olması halinde, bu ödemenin müşteriye yansıtılmasında KDV hesaplanması gerekmektedir. Öte yandan, tarafınızca ifa edilen hizmetin meydana getirilmesi amacıyla tapu ve belediyelere ödenen tutarlar ile ilgili olarak düzenlenen belgelerde şirketiniz adının yer aldığı dikkate alındığında, söz konusu ödemelerin hizmetin oluşturulmasında yapılan ödemeler mahiyetinde olması ve şirketiniz müşterileri adına yapılan bir ödeme olmaması nedeniyle masraf aktarımı olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu itibarla, söz konusu bedellerin KDV matrahına dahil edilmesi ve toplam bedel üzerinden hesaplanan KDV’nin tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.”⁸ açıklamaları ile ilgili konuya açıklık getirilmiştir.

2.3- Vergi Usul Kanunu Yönünden Değerlendirme

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229. Maddesinde, **Fatura**; “Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterilerin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.” şeklinde tanımlanmıştır.

⁷ (<http://www.gib.gov.tr/node/135597/pdf>). Erişim tarihi: 13 Mart 2019.

⁸ (<http://www.gib.gov.tr/node/134687/pdf>). Erişim tarihi: 13 Mart 2019.

Aynı Kanun'un 232. maddesinde; "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler;

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;
2. Serbest meslek erbabına;
3. Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara;
4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;
5. Vergiden muaf esnafa.

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlara da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin belli bir tutarı geçmesi veya söz konusu tutarın altında olsa bile istemleri halinde emtiya satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir." açıklamaları yer almaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 37. Maddesinde yer alan hususlar kapsamında ekspertizlik faaliyetinin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi durumunda; faaliyeti gerçekleştiren kişiler(gerçek ve/veya tüzel) tarafından, söz konusu hizmetten yararlananlara belge(fatura) düzenlenmesi ve verilmesi gerekmektedir.

213 sayılı VUK'un 238. maddesine göre, Ücret Bordrosu; "İşverenler her ay ödedikleri ücretler için (Ücret Bordrosu) tutmaya mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanuna göre vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro tutulmaz.

Ücret bordrolarına en az aşağıdaki malumat yazılır.

1. Hizmet erbabının soyadı, adı; ücretin alındığına dair imzası veya mührü (ücretin ödenmesinde ayrıca makbuz alan işverenlerin tutacakları ücret bordrosuna imza veya mühür konulması mecburi değildir.);

2. Varsa vergi karnesinin tarih ve numarası;
3. Birim ücreti (Aylık, haftalık, gündelik, saat veya parça başı ücreti);
4. Çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre;
5. Ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tutarı.

Bordroların hangi aya ait olduğu baş tarafından gösterilir. Bir aya ait bordro ertesi ayın yirminci gününe kadar hazırlanıp tarihlenerek, müessese sahibi veya müdürü ile bordroyu tanzim eden memur tarafından imzalanır.

İşverenler ücret bordrolarını, yukarıdaki esaslara uymak şartıyla diledikleri şekilde tanzim edebilirler." şeklinde tanımlanmıştır.

Ekspertizlik faaliyetini yapan kişilerin(gerçek ve/veya tüzel) söz konusu hizmetlerin yerine getirilmesi aşamasında bir takım kişilerden(eksperler) faydalanan olması ve bu kişilerin gayrimenkul değerlendirme hizmetlerini Gelir ya da Kurumlar Vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde gerçekleştirmeleri durumunda işçi işveren ilişkisi söz konusu olacağı için işverenlerin ücret bordrosu düzenlemesi gerekmektedir.

213 sayılı VUK'un 236. Maddesinde, **Serbest Meslek Makbuzu** ; "Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir." şeklinde tanımlanmıştır.

Gayrimenkul değerlendirme yani ekspertizlik faaliyetinin kişinin kendi işyeri aracılığı ile ve personelleri vasıtasıyla yerine getirilmesi, bu faaliyet yapılırken mesleki organizasyona ve şahsi meşaiye yer verilmesi, faaliyetin kendi nam ve hesabına gerçekleştirilmesi ve faaliyet icra edilirken ticari amaç güdülmemesi hususlarının varlığı kapsamında söz konusu faaliyetin "Serbest Meslek Faaliyeti" olarak değerlendirilmesi gerektiği için serbest meslek erbabının yaptığı faaliyet kapsamında müşterilerine serbest meslek makbuzu düzenlemesi ve vermesi gerekmektedir.

SONUÇ

Ekspertizlik; belirli bir konuda teknik bilgiye sahip olan, uzmanlığından yararlanılmak istenilen kişiler aracılığı ile gayrimenkullerin belirlenmiş ölçütler doğrultusunda değerlerinin belirlenmesi işlemi olarak ifade edilebilir.

Çalışmamızda; eksperlerin gayrimenkul değerlendirme faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri gelirlerinin, kazanç türleri itibari ile nasıl vergilendirilmeleri gerektiğini açıklamaya çalıştık. Çalışmamızın içeriğinde yer alan konuyu kısaca özetleyecek olursak;

- Ekspertizlik hizmetini sağlayan kişilerin faaliyetinin, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 37. maddesinde yer alan ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi durumunda; Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirileceği, gerçekleştirdikleri işlemlerin 3065 sayılı KDV Kanunu 1. Maddesi uyarınca KDV'ye tabi olacağı ve 213 sayılı VUK'un ilgili hükümleri gereğince de ticari faaliyet kapsamında yaptıkları ekspertizlik hizmetleri için müşterilerine fatura düzenlemek ve vermek zorunda oldukları açıklanmıştır.
- Ekspertizlik hizmetini sağlayan kişilerin faaliyetinin, 193 Gelir Vergisi Kanunun 61. maddesinde yer alan ücret kapsamında değerlendirilmesi durumunda, söz konusu ücretin; Gelir Vergisi Kanunun 94. Maddesine göre tevkifata tabi tutulması, Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında her hangi bir vergilendirmeye tabi tutulmaması ve yapılan ödemeler için işverenler tarafından ücret bordrosu düzenlenmesi gerektiği hususları açıklanmıştır.
- Ekspertizlik hizmetini sağlayan kişilerin faaliyetinin, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 65. maddesinde yer alan serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilmesi durumunda; aynı Kanun'un 94. Madde hükümleri dikkate alınmak suretiyle vergi-

lendirileceği, gerçekleştirdikleri işlemlerin 3065 sayılı KDV Kanunu 1. Maddesi uyarınca KDV'ye tabi olacağı ve 213 sayılı VUK'un ilgili hükümleri gereğince de serbest meslek faaliyeti kapsamında yaptıkları ekspertizlik hizmetleri için müşterilerine serbest meslek makbuzu düzenlemek ve vermek zorunda oldukları açıklanmıştır.

Yukarıda yer verdiğimiz açıklamalar doğrultusunda, eksper ve ekspertizin tanımı, yapılan ekspertizlik faaliyetleri neticesinde elde edilen kazanç unsurlarının türü ve nasıl vergilendirilmesi gerektiği konularında Türk Vergi Kanunları'ndan yararlanılarak açıklamalar yapılmış olup, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde çıkarılan özelgeler çerçevesinde de ilgili konu detaylandırılmış ve ayrıntılı bir şekilde değerlendirmeye alınmıştır.

KAYNAKÇA

- T.C. Yasalar(04.01.1961).213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (10703 sayılı)
- T.C. Yasalar(31.12.1960).193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (10700 sayılı)
- T.C. Yasalar(13.06.2006).5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (26205 sayılı)
- T.C. Yasalar (02.11.1984). 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (18563 sayılı)
- Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Uygulama Tebliği, Ankara: Resmi Gazete (26.04.2014 tarih 28983 sayılı)
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Gayrimenkul Değerleme (Ekspertizlik) Faaliyetinin Vergilendirilmesi, (<http://www.gib.gov.tr/node/137529/pdf>). Erişim tarihi:13 Mart 2019.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Gayrimenkul Değerleme Hizmetinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu, (<http://www.gib.gov.tr/node/135597/pdf>). Erişim tarihi:13 Mart 2019.

- Gelir İdaresi Başkanlığı, Ekspertiz Hizmeti Faturasında Yer Alan Tapu Harcı ve Belediye Harcında Tevkifat, (<http://www.gib.gov.tr/node/134687/pdf>). Erişim tarihi: 13 Mart 2019.
- Milliyet Emlak, Ekspertiz nedir?, Nasıl Yapılır?, (<https://www.google.com/amp/s/www.milliyetemlak.com/dergi/ekspertiz-nedir-nasil-yapilir/amp/>). Erişim tarihi: 13 Mart 2019.
- Devlette, Eksper nedir?, Ne iş yapar?, Nasıl Olunur?. (<https://www.devlette.com/eksper-nedir-ne-ise-yapar-nasil-olunur/>). Erişim tarihi:13 Mart 2019.