

DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 09.12.2019
Sirküler No : 2019/102

7194 SAYILI KANUNLA GETİRİLEN DEĞERLİ KONUT VERGİSİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan [“7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”](#) (ilerleyen kısımlarda **“7194 sayılı Kanun”** yahut **“Kanun”** olarak anılacaktır) ile vergi kanunlarında önemli değişiklikler yapılmıştır.

Anılan Kanun ile yapılan önemli değişikliklerden birisi de, vergi sistemimize ilk kez dâhil edilen Değerli Konut Vergisidir.

İşbu Sirkülerimizde, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununda yapılan düzenleme ile getirilen, Değerli Konut Vergisine ilişkin açıklamalarımız yer almaktadır.

1. DEĞERLİ KONUT VERGİSİNİN KAPSAMINA GİREN KONUTLAR ve VERGİ DEĞERİNİN TESPİTİ:

7194 sayılı Kanun ile 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 41’inci maddesinden sonra gelmek üzere, **“DÖRDÜNCÜ KISIM Değerli Konut Vergisi”** başlığıyla 42 ila 49’uncu maddeler eklenmiştir.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited’in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş. bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2019 yılında 9,6 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167’den fazla ülkede bulunan 1.809 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dâhil dünya çapında 88.110 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Getirilen düzenleme ile Türkiye sınırları içinde bulunan **mesken nitelikli taşınmazlardan** bina vergi değeri veya Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğüne (TKGM) belirlenen değeri 5.000.000 Türk lirası ve üzerinde olanlar, ilerleyen bölümde belirtilen oranda değerli konut vergisine tabi tutulmuştur. Diğer taraftan, izleyen bölümlerde açıklandığı üzere, 5.000.000 Türk Lirası tutarı 2021 yılından itibaren yeniden değerlendirme oranında arttırılarak dikkate alınacaktır.

Dolayısıyla, bina vergi değerinden veya TKGM tarafından belirlenen değerden herhangi biri 5.000.000 Türk lirası ve üzerindeyse ilgili mesken nitelikli taşınmaz değerli konut vergisine tabi olacaktır. Ancak, belirtilen değerlerden her ikisi de 5.000.000 TL'nin altındaysa, ilgili taşınmaz vergiye tabi olmayacaktır.

İlgili gayrimenkulün değerli konut verginin kapsamına girip, girmediğinin tespitinde, bilfiil mesken olarak kullanılıp, kullanılmadığının bir önemi bulunmamaktadır. Buna göre ilgili gayrimenkul, tapuda mesken nitelikli taşınmaz olarak yer alıyorsa, işyeri olarak kullanılsa bile yukarıda belirtilen değerlerden herhangi biri 5.000.000 Türk Lirası ve üzerindeyse, değerli konut vergisine tabi olacaktır.

TKGM tarafından ilgili mevzuat kapsamında yapılan veya yaptırılan değerlendirme sonucunda belirlenen ve değeri 5.000.000 TL'yi aşan (bu tutar dâhil) mesken nitelikli taşınmazlar, ilgilileri tarafından ulaşılabilecek şekilde TKGM'nin internet sitesinde ilan edilecek olup, ilgisine ayrıca tebliğ edilecektir. Getirilen düzenleme uyarınca, tebliğ tarihinden itibaren **on beşinci günün sonuna** kadar TKGM'ye itiraz edilmeyen mesken nitelikli taşınmaz değeri kesinleşir.

Süresinde yapılan itirazların, on beş gün içinde değerlendirilerek sonuçlandırılacağı ve kesinleşen değer, yukarıda belirtilen aynı usulle ilan ve ilgisine tebliğ edileceği belirtilmektedir. İtirazın değerlendirilmesi sonucunda tespit olunan söz konusu değer, değerli konut vergisi uygulamasında TKGM tarafından belirlenen değer olarak kabul edilecektir.

Getirilen düzenlemede, TKGM'ye yapılacak itirazın değerlendirilmesi sonucu tespit olunacak değer, kesin değer olduğu belirtilmektedir. Ancak, TKGM'nin yapacağı değer tespiti, idari bir işlemdir. Dolayısıyla, söz konusu değer tespitine karşı ilgililerin yasal süresi içinde dava açma haklarının saklı olduğu görüşündeyiz.

Değerli konut vergisinin uygulanmasında, TKGM tarafından belirlenen bir değer bulunmaması durumunda, yalnızca Emlak Vergisi Kanuna göre belirlenen bina vergi değeri esas alınır.

2. DEĞERLİ KONUT VERGİSİNİN MÜKELLEFİ, MATRAHI VE NİSPETİ:

Değerli konut vergisinin mükellefi, mesken nitelikli taşınmazların maliki, yoksa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa mesken nitelikli taşınmaza malik gibi tasarruf edendir.

Mesken nitelikli taşınmaza paylı mülkiyet¹ hâlinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler. Elbirliği mülkiyette² ise malikler vergiden müteselsilen sorumlu olurlar.

Değerli konut vergisi mükellefiyeti;

- Mesken nitelikli taşınmazın değerinin, bina vergi değeri veya TKGM tarafından belirlenen değeri 5.000.000 TL'yi aştığının (bu tutar dâhil) belirlendiği tarihi,
- Emlak Vergisi Kanununun “Vergi Değerini Tadil Eden Sebepler” başlıklı 33'üncü maddesinin (1) ila (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması hâlinde bu değişikliklerin vuku bulduğu tarihi,
- Muafiyetin sukut ettiği (sona erdiği) tarihi,

takip eden yıldan itibaren başlar.

7194 sayılı Kanunun yürürlüğünü düzenleyen 52'nci maddesi uyarınca, değerli konut vergisi, Kanunun yayımlandığı 07.12.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ancak, yukarıda belirtildiği üzere, değerli konut vergisinin mükellefiyeti; mesken nitelikli taşınmazın bina vergi değerinin veya TKGM tarafından belirlenen değerin 5.000.000 TL'yi (bu tutar dâhil) **aştığının belirlendiği tarihi takip eden yıldan itibaren başlar.** Buna göre, mesken nitelikli taşınmazın 2019 yılındaki bina vergi değeri veya TKGM tarafından belirlenen değeri (TKGM tarafından değer belirlenmemişse, sadece bina vergi değeri) 5.000.000 TL'yi (bu tutar dâhil) aşıyorsa, ilgili taşınmaza ilişkin değerli konut vergisinin mükellefiyeti 2020 yılından itibaren başlayacaktır. İzleyen bölümlerde açıklandığı üzere, söz konusu taşınmaza konu değerli konut vergisine ait beyanname ise 2020 yılının Şubat ayının 20. günü akşamına kadar taşınmazın bulunduğu yerdeki yetkili vergi dairesine verilmelidir. Beyan üzerine vergi dairesince yıllık olarak tarh ve tahakkuk edecek değerli konut vergisi ise 2020 yılının Şubat ve Ağustos aylarının sonuna kadar iki eşit taksitle ödenmelidir.

Diğer taraftan; yanan, yıkılan, tamamen kullanılmaz hâle gelen veya vergiye tabi iken muaflik şartlarını kazanan mesken nitelikli taşınmazlardan dolayı

¹ Paylı mülkiyet; birden çok kimsenin, maddî olarak bölünmüş olmayan bir şeyin tamamına belli paylarla malik olmasıdır (Türk Medeni Kanunu Md:688).

² Kanun veya kanunda öngörülen sözleşmeler uyarınca oluşan topluluk dolayısıyla mallara birlikte malik olanların mülkiyeti, elbirliği mülkiyettir. Elbirliği mülkiyetinde ortakların belirlenmiş payları olmayıp her birinin hakkı, ortaklığa giren malların tamamına kapsar (Türk Medeni Kanunu Md:701).

mükellefiyet, bu olayların vuku bulduğu tarihi takip eden taksitten itibaren sona erer.

Değerli konut vergisinin matrahı, bina vergi değeri ve TKGM tarafından belirlenen değerden yüksek olanıdır. Değerli konut vergisi, ilgili taşınmazın değerine göre aşağıda belirtilen oranlarda hesaplanır:

- 5.000.000 TL ile 7.500.000 TL arasında olanlar (Binde 3)
- 7.500.001 TL ile 10.000.000 TL arasında olanlar (Binde 6)
- 10.000.001 TL'yi aşanlar (Binde 10)

Paylı mülkiyette ve elbirliği mülkiyette ise, matrahın hesabında mesken nitelikli taşınmazın toplam değeri esas alınır. Örneğin, 2020 yılında bina vergi değeri (TKGM tarafından değer tespiti yapılmadığı varsayılmıştır) 5.000.000 TL olan mesken nitelikli bir taşınmaza 10 kişi eşit paylı mülkiyet şeklinde sahip olsa bile, anılan taşınmaz değerli konut vergisine tabi olacaktır. Ancak her malik payına isabet eden oranda mükelleftir. Bu durumda, 2020 yılında her malikin ödeyeceği yıllık değerli konut vergisi ($5.000.000 \times \% 0,3 / 10 =$) 1.500 TL tutarında hesaplanır. Ayrıca belirtmek isteriz ki, elbirliği ile mülkiyette malikler verginin ödenmesinden müteselsilen sorumludur.

Mesken nitelikli taşınmazın değerli konut vergisinin kapsamına girip, girmediğinin tespitinde dikkate alınacak 5.000.000 TL'lik sınır, yukarıda yer alan vergi oranlarına esas değerlerin alt ve üst sınırları ile TKGM tarafından belirlenen ve 5.000.000 TL'yi aşan (bu tutar dâhil) mesken nitelikli taşınmazların değeri her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alır. Diğer taraftan, TKGM tarafından belirlenen taşınmaz değeri, değer tespitinin yapıldığı yıl yeniden değerlendirme oranında artırılmadan dikkate alınır.

Yukarıda belirtildiği üzere, 7194 sayılı Kanunun yürürlüğünü düzenleyen 52'nci maddesi uyarınca, değerli konut vergisi Kanun'un yayımlandığı 07.12.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ancak, bina vergi değerinin, vergi oranlarına esas değerlerin alt ve üst sınırları ile TKGM tarafından belirlenen değerlerin yeniden değerlendirme oranında artırılmasına ilişkin düzenleme 01.01.2020 tarihinde yürürlüğe girecektir (7194 sayılı Kanun Md:52/1-ğ). Buna göre, bir konutun 2020 yılında değerli konut vergisinin kapsamına girip, girmediğinin tespitinde, 5.000.000 TL'lik sınır ile vergi oranlarına esas değerlerin alt ve üst sınırları 2019 yılına ilişkin yeniden değerlendirme oranında artırılmadan dikkate alınacaktır. 2021 yılında ise anılan tutarlar, 2020 yılına ait yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

3. DEĞERLİ KONUT VERGİSİNDEN MUAF OLAN MESKEN NİTELİKLİ TAŞINMAZLAR:

Aşağıda belirtilen mesken nitelikli taşınmazlar, değerli konut vergisinden muaftır:

- i. Esas faaliyet konusu bina inşası olan mükelleflerin işletmelerine kayıtlı bulunan ve **henüz ilk satışa, devir ve temlike konu edilmemiş yeni inşa edilen mesken nitelikli taşınmazlar**, değerli konut vergisinden muaftır. Ayrıca, arsa karşılığı inşaat işlerinde sözleşme gereği taahhüt işini üstlenen müteahhide kalıp, belirtilen kapsamda olan mesken nitelikli taşınmazlar da vergiden muaftır. Ancak, ilgili taşınmazların kiraya verilmesi veya sair

surette (örneğin işletme faaliyetlerinde) kullanılması durumunda, söz konusu muafiyet geçerli değildir.

7194 sayılı Kanunun gerekçesinde, esas faaliyet konusu bina inşası olanların satmak üzere inşa ettiği, ancak henüz ilk satışa, devir ve temlike konu edilmemiş yeni mesken nitelikli taşınmazların, **sahipleri bakımından bir servet unsuru değil işletmeye kayıtlı mamul olmaları** nedeniyle vergiden muaf tutulduğu belirtilmektedir.

Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları (GYO) tabi oldukları Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarına İlişkin Esaslar Tebliği (R.G. 28.05.2013 - 28660) uyarınca, sadece Tebliğde belirtilen faaliyetlerle uğraşabilirler. Söz konusu Tebliğ uyarınca, GYO'lar her türlü gayrimenkulü kar elde etmek amacıyla alıp-satabilir, gayrimenkullere dayalı projelerde faaliyet gösterebilir. Ayrıca, kendi mülkiyetindeki yahut başkalarına ait arsalar üzerinde kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde bulunabilirler. Ancak anılan Tebliğ uyarınca, inşaat işlerini, bilfiil kendileri yapamaz. İlgili düzenlemeler uyarınca bilfiil bina inşası faaliyetinde bulunamayan GYO'ların da anılan kapsamda edindikleri **(henüz ilk satışa, devir ve temlike konu edilmemiş yeni inşa edilen emtia & mamul niteliğindeki)** mesken nitelikli taşınmazların da, değerli konut vergisinden muaf olması gerektiği görüşündeyiz.

- ii. Genel ve özel bütçeli idarelerin, belediyelerin ve üniversitelerin maliki veya intifa hakkına sahip olduğu mesken nitelikli taşınmazlar, değerli konut vergisinden muaftır.
- iii. Türkiye sınırları içinde mesken nitelikli tek taşınmazı olan kişilerden; kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup on sekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların sahip olduğu (intifa hakkına sahip olunması hâli dâhil) mesken nitelikli taşınmazlar, değerli konut vergisinden muaftır. Anılan muafiyet, belirtilen kişilerin tek meskene hisse ile sahip olmaları hâlinde hisselerine ait kısım hakkında uygulanır.
- iv. Yabancı devletlere ait olup elçilik ve konsolosluk olarak kullanılan mesken nitelikli taşınmazlar ile elçilerin ikametine mahsus mesken nitelikli taşınmazlar ve bunların müştemilatı (karşılıklı olmak şartıyla) ve merkezi Türkiye'de bulunan milletlerarası kuruluşlara, milletlerarası kuruluşların Türkiye'deki temsilciliklerine ait mesken nitelikli taşınmazlar, değerli konut vergisinden muaftır.

4. DEĞERLİ KONUT VERGİSİNİN BEYANI ve ÖDEME SÜRESİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER:

Mükellef tarafından, mesken nitelikli taşınmaza ilişkin bina vergi değeri ve TKGM tarafından belirlenen değer, buna ait vesikalarla, mesken nitelikli taşınmazın bulunduğu yerdeki Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı yetkili vergi dairesine, mesken nitelikli taşınmazın değerinin değerli konut vergisinin kapsamına giren tutarı (2020 yılı için 5.000.000 TL'yi aştığı (bu tutar dâhil) **yılı takip eden yılın şubat ayının 20'nci günü sonuna kadar** beyanname ile beyan edilir. Beyan edilen vergi, yetkili vergi dairesince yıllık olarak tarh ve tahakkuk

olunur. İlerleyen yıllar için mükellef tarafından aynı şekilde yıllık olarak beyanname verilir ve vergi ilgili vergi dairesince tarh ve tahakkuk olunur.

Elbirliği mülkiyetinde mükellefler müşterek beyanname verebilecekleri gibi, münferiden de beyanname verebilirler. Paylı mülkiyet hâlinde ise beyanname münferiden verilir.

Vergi dairesi tarafından tarh ve tahakkuk ettirilen vergi, ilgili yılın Şubat ve Ağustos aylarının sonuna kadar iki eşit taksitte ödenir.

Yıl içerisinde mükellefiyetin başlamasını gerektirecek durumun meydana gelmesi hâlinde, mükellef tarafından takip eden yılın beyanname verme süresi olan Şubat ayının 20'nci günü sonuna ilgili vergi dairesine beyanname verilmelidir.

5. HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞINA VERİLEN YETKİ:

Değerli konut vergisinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, muafiyetlerin uygulanmasında aranacak belgeleri tespit etmeye, beyanname verme ve ödeme sürelerini üç aya kadar uzatmaya, beyannamenin verileceği yetkili vergi dairesini, beyannamenin şekil, içerik ve eklerini belirlemeye ve **verginin beyanname aranmaksızın tahakkuk ettirilmesine** Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

6. GETİRİLEN DEĞERLİ KONUT VERGİSİNİN ANAYASA'YA AYKIRILIK SORUNU:

Mali güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkesi olup, kişilerin ekonomik ve kişisel durumları göz önüne alınarak vergilendirilmelerini amaçlamaktadır.

Anayasamızın Vergi Ödevi başlıklı 73. Maddesi'nde; *"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır."* hükmü yer almaktadır.

7194 sayılı Kanunla getirilen Değerli Konut Vergisinin bazı yönlerden Anayasamızın mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı olduğu görüşünderiz. Şöyle ki;

- Her şeyden önce servet unsurlarından sadece konutların vergilendirilip, diğer servet unsurlarının vergilendirilmemesi, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesine aykırıdır.
- Bir kişinin değerli konut vergisine tabi olma sınırının altında (örneğin değeri 3.000.000 TL ile 4.900.000 TL arasında) kalan birden çok (örneğin 10 tane) konutu olsa bile bu konutlar vergiye tabi olmayacaktır. Ancak, sadece bir konutu olan kişi, şayet konutunun değeri belirlenen sınırı aşıyorsa (örneğin 5.200.000 TL ise), vergi ödemek zorunda kalacaktır.

- Yapılan düzenlemeler uyarınca, paylı mülkiyet veya elbirliği mülkiyet şeklinde sahip olunan mesken nitelikli taşınmazlarda değerli konut vergisi hesaplanırken, mülkiyet durumu (payı) değil de, konutun değeri esas alınmaktadır. Bu durumda, 10 kişinin eşit paylı mülkiyet şeklinde sahip olduğu 5.000.000 TL değerindeki bir konut nedeniyle, kişiler fiiliyatta 500.000 TL değerinde bir paya sahipken, değerli konut vergisi ödemekle mükelleftirler. Diğer taraftan, bir kişinin sahibi olduğu mesken nitelikli taşınmazın kanun kapsamındaki değeri 4.900.000 TL ise vergiye tabi olmamaktadır.
- Değerli konut verginin uygulanmasında, taşınmazın değerine göre tek bir oran uygulanmaktadır. Örneğin, değeri 7.500.100 TL olan bir taşınmaz binde 6 oranında vergiye tabi iken, değeri 7.500.000 TL olan bir taşınmaz binde 3 oranında vergiye tabidir. Buna göre ilk konutun değeri 100 TL fazla olmasına rağmen, yıllık 22.500,00 TL tutarında daha fazla vergiye tabi olacaktır.
- Değerli konut vergisi, Emlak Vergisi Kanununda yapılan yeni düzenlemelerle getirilmiştir. Ancak, değerli konut vergisine tabi olan bir taşınmazın, emlak vergisinden muaf olduğuna dair bir hüküm bulunmamaktadır. Buna göre, taşınmazı değerli konut vergisine tabi olan mükellef, söz konusu taşınmazla ilgili olarak ayrıca emlak vergisi ödemekle de mükelleftir. Dolayısıyla, söz konusu taşınmaz servet vergisi niteliğinde olan iki tane vergiye tabi olacak olup, bu durum mükerrer vergilendirme sorununu doğuracaktır.

Önümüzdeki dönemde, değerli konut vergisine ait düzenlemelerin iptali için Anayasa Mahkemesi'ne davalar açılması muhtemeldir. Bilindiği üzere düzenlemenin iptali için kişisel bazda dava açmak mümkün değildir. Ancak bu düzenlemelere uygun olarak verilecek beyannamelerin ihtirazi kayda ve davaya konu edilip, Anayasa'ya aykırılık iddiasının vergi mahkemelerinin dikkatine sunulması mümkündür. Mahkemeler bu iddiayı uygun bulursa, düzenlemelerin iptali için kendileri itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurabilirler.

Saygılarımızla.