

## BİNA BAKIM VE TADİLATINA İLİŞKİN VERGİSEL HÜKÜM VE SORUNLAR

Gelir veya kurumlar vergisine tabi iktisadî işletmeler tarafından kullanılmakta olan binalarda tamir, bakım veya tadilat işlemi yapılması;

- Bu nedenle ortaya çıkan harcamaların gider mi yazılacağı, yoksa amortismanına mı tabî olduğu,
- Amortismanına tabî ise amortismanın ve yeniden değerlemenin tatbik şekli,
- Bina arsasında yer alan duvar,yol, kuyu,havuz gibi unsurların durumu,
- Bina kiralık ise özel maliyet-gider ayrımının nasıl yapılacağı,
- Onarım ve tadilat müteahhide yaptırılıyorsa stopaj durumu,
- KDV açısından hangi esaslara uyulacağı,
- Tadilatın Emlak Vergisine etkisi,
- Tadilatın Tapu Harcı karşısındaki durumu,

muhtelif hükümlere konu olup, bu hükümlerin tatbikatında bazan tereddüt ve sorunlar ortaya çıkabilmektedir.

Aşağıdaki bölümlerde, iktisadî işletmelere dahil binaların tamiri, bakımı ve tadilatına ilişkin vergisel hususlardaki görüşlerimiz özetlenmeye çalışılmıştır.

### 1. Tamir, Bakım veya Tadilat Masraflarının Gider mi Yazılacağı Yoksa Amortismanına mı Tabi Olduğu :

VUK nun 272 nci maddesi incelendiğinde, prensip olarak;

Gayrimenkullerin normal bakım, tamir ve temizleme masraflarının gider yazılacağı, Normal bakım, tamir ve temizleme dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadî kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerin ise, gayrimenkul maliyetine ekleneceği (amortismanına tabî olduğu) anlaşılmaktadır.

Burada "*genişletme*" tabirinden, binaya ilave kat çıkılmasını veya yatay eklentiler yapılmasını, yani kullanma alanının genişletilmesini anlıyoruz.

"*İktisadî kıymetini devamlı olarak artırma*" kavramı ise uygulamada, gayrimenkulün kullanma ömrünün uzatılması ya da ömür uzatıcı etkisi olmamakla beraber binanın daha kullanışlı hale getirilmesi olarak algılanmaktadır.

Prensip böyle olmakla birlikte bazen, bir bina için yapılan tamir, bakım masrafının gider mi yazılacağı yoksa amortismanı mı tabî olduğu konusunda tereddüt edilebilmektedir. Bu konuda hatalı karar verilmesi mükellefin malî kayba uğramasına veya vergisel riske maruz kalmasına yol açabilir. Gider yazma ve amortisman uygulama alternatiflerinden birinin doğru şekilde seçilmesi, yeniden değerlendirme ve amortisman işlemlerini Yeminli Malî Müşavirlere tasdik ettirmek mecburiyetinde olan kurumlarda, tasdik esnasında problem çıkmaması yönünden de önem taşımaktadır.

Bizim anlayışımıza göre bu ayırımın yapılmasında aşağıdaki hususlar göz önünde tutulmalıdır.

VUK nun 272 nci maddesinde belirtildiği gibi, bina için yapılan NORMAL, tamir, bakım ve temizleme giderlerinin doğrudan masraf kaydedilmesi gerekmektedir. Burada binanın kullanım esnasında kırılan, çatlayan, bozulan yerlerinin onarılması, kirlenen, normal görüntüsü bozulan yerlerinin eski durumuna getirilmesi maksadıyla yapılan mutad mahiyetteki işlemler kastedilmektedir.

Meselâ binanın iç ve dış yüzeyinin, kapı, pencere ve sair bölümlerinin boyanması, bozulan ahşap aksam, kırılan kiremit, cam, lavabo gibi bölümlerin yerine sağlamalarının konması için yapılan masrafların doğrudan gider yazılması gerekmektedir.

Bakım ve yenileme çalışmalarının binanın bütününe kapsayacak şekilde yapılması halinde farklı yaklaşımlar ortaya çıkabilmektedir. Mesela binada ahşap pencerelerden biri çürüdüğü için sökülüp yerine yenisi taktırılmışsa, bu nedenle yapılan masrafın gider yazılacağına tereddüt yoktur. Fakat yıllarca ihmale uğramış harap bir binadaki tüm pencerelerin yenilenmesi halinde bunun ömür uzatıcı bir işlem olduğu ve amortismanı tabî tutulması gerektiği görüşü ortaya çıkabilmektedir.

Bilindiği üzere binalarda kiriş, kolon, duvar gibi uzun ömürlü unsurların yanı sıra, çürümek, paslanmak, kırılmak, bozulmak suretiyle 10-15 yıl gibi daha kısa periyotlarla yenilenmeye ihtiyaç gösteren bölümler de mevcuttur. Bu bölümlerin yenilenmesi zamana yayılmış olarak birer ikişer yapıldığı zaman, yenileme masrafları gider yazılabildiğine göre, ihmale uğrayarak bakımsız kalmış bir binada topluca bakım ve yenileme yapılması, mesela tüm sıhhi malzemenin, döşeme malzemelerinin kapı ve pencerelerin değiştirilmesi de doğrudan gider kaydına konu olabilmelidir.

VUK nun 272 nci maddesindeki parantez içi hükümde, şöyle bir örneğe yer verilmiştir: *"Bir geminin, iktisap tarihindeki süratini fazlalaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadî kıymetini devamlı olarak arttıran giderlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir."*

Vergi hukukumuzda, değerlendirme, maliyet oluşumu ve maliyet bedeline ilave edilmesi gereken masraflar bakımından binalar, gemiler ve diğer taşıtlar, tesisat ve makinalar paralel hükümlere konu edilmişlerdir (VUK 269-272).

O halde, bir gemi, bir otomobil veya bir hafriyat makinesi için geçerli olan hüküm ve içtihatların binalar için de geçerli olması gerekir.

Uygulamada, gemi ve diğer taşıtların bakım ve yenilenmesinde, parantez içi hüküm dikkate alınmakta, yani bir geminin sürati ve yükleme tertibatı aynı kalmak kaydıyla, baştan aşağı elden geçirilip, denize ilk iniyormuşçasına yenilense, yapılan tüm masraflar gider yazılabilmekte, yahut bir kara taşıtının motoru veya karoseri komple değişmediği sürece yapılan tüm bakım ve yenileme masrafları gider kaydedilebilmektedir.

Dolayısıyla bina bakım ve tadilatlarında da benzer anlayışla karara varmak, yani bina genişletilmediği, karkasına ve iç bölmelerine dokunulmadığı, binayı orijinal haliyle kullanılır durumda tutmayı amaçlayan bakım ve yenilemelerle sınırlı kalındığı sürece, yapılan masrafları doğrudan gider yazmak, bize göre yasa gereğidir.

Kanun metninde örneğe yer vermek kanun tekniğine aykırı olup, yukarıdaki örnek kanun koyucunun "*gider - maliyet ayırımı*" konusundaki meramını anlatmak için ne kadar zorlandığını göstermektedir. Örnekte binalara yer verilmediğine göre, gemi ve kara taşıtları için verilen örneği benzetme yoluyla binalar için de dikkate almak gerekmektedir.

Söz konusu örnek eskiden sadece, gemi ile ilgili idi. 2365 sayılı Kanun'la yukarıdaki hali aldı. Yani kara taşıtları için de bir örnek eklendi. Ancak bu yeni örnek de ana espriye uygundur ve prensibi vurgulayıcı mahiyettedir. Konu ile ilgili 143 numaralı VUK Genel Tebliğinde şu açıklamalar yer almaktadır :

*"D-Motorlu Kara Nakil Vasıtalarında Belli Bazı Giderlerin Maliyet Bedeline Eklenmesi :*

*Gayrimenkullerde maliyet bedeline eklenmesi gereken giderleri belirleyen 272 nci maddesinin parantez içi hükmünde yapılan değişiklik ile gemilerde olduğu gibi motorlu kara nakil vasıtalarında da belli ölçüdeki bir yenilemeye veya kullanılış bakımından değişikliğe yol açan giderlerin maliyet bedeline ilâve edileceği hükmü vazedilmek suretiyle uygulamaya açıklık getirilmiştir. Madde metnine göre, bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisiyle değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir. Örneğin, bir kamyonun kısmen veya tamamen itfa edilmesinden sonra motor veya karoserinin yenisi ile değiştirilmesi yahut bazı değişiklikler yapılarak tanker haline getirilmesi durumunda yapılan giderlerin maliyet bedeline dahil edilmesi gerekmektedir."*

Danıştay'ın bir iş makinesi için yapılan ve palet zinciri ve pabuçları, istikamet tekerlekleri, cer dişlisi, muhtelif burç ve millerden oluşan yenileme masraflarının doğrudan gider yazılabileceğine dair kararı mevcuttur (4 üncü Daire E:1989/761 K:1989/3895).

Söz konusu kararda bu masrafların, makineyi faal durumda tutabilmek için yapıldığı dikkate alınmış ve makinenin eski zindeliğine kavuşturulması amacı ile yapılan giderlerin, iktisadi kıymet artırıcı bir unsur olmadığı belirtilmiştir.

Bize göre bir iş makinesinin yürüyüş takımları ile bir binanın kapı, pencere, sıhhi tesisat ve benzeri bölümleri arasında, ait oldukları sabit kıymetin genel ömrüne göre daha kısa ömürlü olmaları bakımından benzerlik bulunmaktadır.

Sırası gelmişken, gayrimenkulün iktisadî kıymetinin devamlı olarak artırılması kavramı üzerinde bir nebze durmakta yarar görüyoruz. Bizim anlayışımıza göre iktisadî değer artışından söz edebilmek için, yapılan bakım sonucunda binanın bakım başlamadan önceki durumuna göre değil, binanın başlangıçtaki orijinal durumuna nazaran, kayda değer bir kıymet artışı meydana gelmelidir. Mesela bir binanın iç-dış tüm unsurları boyandığında bina, boya başlamazdan önceki haline göre daha değerli hale gelir. Ancak buradaki iktisadi kıymet artışı boya masraflarının aktifleştirilmesini gerektirmez. Çünkü yapılan boya binayı ilk kullanılmaya başlandığı gündeki değerine ulaştırmış veya bu değere yaklaştırmıştır. Halbuki başlangıçta kötü malzeme kullanılarak inşa edilmiş üçüncü sınıf bir bina, sonradan ahşap pencere yerine alüminyum veya plastikten mamul ısı camlı pencereler konmak, adı kapılar kasaları ile birlikte sökülüp, yerine mobilya tipi kapılar takmak, marley zemini mermer, granit veya parke zemin haline getirmek, dış sıvayı daha kaliteli şekilde yeniden yapmak gibi ameliyelerle, binanın birinci sınıf bina haline getirilmesi halinde bu tadilatlar iktisadî değer artışına sebep olur ve amortisman konusudur.

Sonuç olarak bir binanın, kapı, pencere, döşeme, çatı, sıhhi tesisat gibi bölümlerinin binada bariz bir kalite artışı sağlamayacak şekilde komple veya tedricen yenilenmesi işleminin doğrudan gider yazılabileceği görüşündeyiz. Her ne kadar normal tamir, bakım ve temizlik masraflarının doğrudan gider yazılması öngörülmekte ise de, normal bakım ihtiyacının ihmal sonucu birikmesini ve topyekûn giderilmesini de normal bakım kapsamında görüyoruz.

Ancak böyle bir uygulamanın, bilhassa yapılan yenileme masraflarının çok büyük boyutlara ulaştığı durumlarda, Hazine yanlısı yorumlara ve tenkitlere konu olabileceği unutulmamalıdır. Maalesef, tatbikatta, bina bakım meblağı büyükse amortisman gereklidir tarzında bir yanılgı hakimdir. Halbuki bu konuda meblağın büyüklüğüne değil, sadece Kanun hükmüne, işlemin niteliğine ve fizikî neticesine bakılarak karar verilmelidir.

Sonuç olarak, bina bakım ve tadilatlarında amortismandan söz edebilmek için;

Binaya ilave kat çıkılması veya yatay eklenti yapılması suretiyle kullanım alanının büyütülmesi,

İç bölmelerinin komple değiştirilmesi, çatının teras haline getirilmesi gibi tadilatlarla fonksiyonun artırılması veya farklılaştırılması,

Ahşap bir binanın kagir, kagir binanın betonarme hale getirilmesi suretiyle genel ömrünün uzatılması,

Eskisine nazaran çok daha kaliteli malzemeler kullanılmak suretiyle binanın, başlangıçtaki durumuna göre daha kıymetli hale getirilmesi,

gibi ameliyelerin varlığına ihtiyaç bulunduğu, bunun dışındaki, binaya yönelik tamir, bakım, temizlik masraflarının doğrudan gider yazılması gerektiği görüşündeyiz. Tabiatıyla, bir binanın tamir, bakım ve tadilatında, doğrudan gider yazılabilecek türdeki masraflar yanında, bina maliyetine eklenmesi gereken harcamalar da bulunabilir. VUK nun 272 nci maddesindeki son fıkra hükmüne göre, mükellefler bu giderlerin maliyet bedeline eklenecek kısmını ayrı göstermek mecburiyetindedirler.

Öte yandan binanın, bakım ve tadilatı esnasında, binaya daha önce var olmayan, kalorifer, umumi klima, asansör, havalandırma, yangın alarm tertibatı, güneşle ısıtma sistemi gibi tesisatların konması mümkündür. Danıştay'ın istikrar kazanmış kararlarına göre binaya sonradan ilave edilen bu gibi unsurların bina maliyetine eklenmeyip, tesisat olarak ayrıca normal veya azalan bakiyeler usulü ile amortismanına tabi tutulması gerekmektedir. Binaya monte edilen münferit ve portatif türdeki air-condition, hava filtresi gibi cihazlar ise binanın unsuru olmayıp ayrı birer demirbaş durumundadır.

## **2. Bina Maliyetine İlavesi Gereken Giderlerde Amortisman ve Yeniden Değerleme Uygulaması :**

Binalar için yapılan ve doğrudan gider yazılmasına müsaade edilmeyen işlemlerin niteliklerine göre şu iki gruba ayrılmaları gerekir:

- Binanın ömrünü uzatan işlemler,
- Binanın fonksiyon ve yararını artıran işlemler.

Eğer yapılan harcama, binanın genel ömrünü uzatmayı amaçlıyorsa, aktifleştirme yılından başlamak üzere ve binanın tabî olduğu oran üzerinden (yani ayrı bir bina imiş gibi) amortismanına tabî tutulur. Buna mukabil harcama, binanın farklı amaçla kullanılmasını, daha kullanışlı ve/veya kaliteli hale gelmesini sağlamışsa, yine aktifleştirme yılından başlamak üzere, binanın bakiye amortisman süresine göre eşit taksitler halinde amortismanına tabî tutulur (20.7.1984 gün ve V.U.K./24453-272-27 Sayılı Bakanlık Muktezası).

Hangi işlemlerin ömür uzatıcı, hangilerinin fonksiyon artırıcı olduğu konusunda da tereddüt doğabilir. Bize göre binanın daha uzun süre ayakta kalmasını sağlayacak giderler dışındaki tüm giderler fonksiyon ve yarar artırıcı gider olarak kabul etmek gerekir. Mesela bir ahşap binanın içten çelik karkas kurulmak suretiyle sağlamlaştırılması ömür uzatıcı işlemdir. Aynı binadaki kat ilavesi, iç bölümlendirmenin değiştirilmesi, pencerelerin, ara bölmelerin, eskisine göre daha kaliteli malzemeler kullanılarak yenilenmesi gibi işlemler fonksiyon ve yarar artırıcı mahiyettedir.

Amortisman şekli ne olursa olsun aktifleştirmeye konu bina bakım ve tadilatlarının, aktifleştirmeyi izleyen yıldan itibaren yeniden değerlemeye tabî tutulabilecekleri, fakat amortisman ayırma işleminin yeni değer üzerinden yapılamayacağı kuşkusuzdur.

Vergi Dünyası Dergisi'nin 184 üncü sayısında (Sahife 71) yer alan muktezada şöyle denilmektedir :

*“... gayrimenkulünde bulunan asansör, kalorifer, su, elektrik, telefon ve havagazı tesislerinin ayrı ayrı amortismanına tabi tutup tutamayacağını sorduğu anlaşılmıştır.*

*Bilindiği üzere, 213 sayılı V.U.K.'nın 63/3. maddesinde yer alan “yeni bina inşa edilmesi, mevcut binalara ilaveler yapılması veya sabit istihsal asansör tesisleri konulması yeni inşaat hükmündedir” hükmü ile mevcut binaya tesis eklenmesi binanın gayrisafi iradını artıran bir değişiklik sebebi olarak kabul edilmiştir.*

*Bu nedenle binaya sonradan eklenen asansör, kalorifer, su, elektrik, telefon ve havagazı gibi tesisler için şayet tadilat komisyonunca bir gayrisafi irat takdir edilip binanın mevcut gayrisafi iradı artırılmış ise, amortismanın bu değer üzerinden; böyle bir takdir yapılmamış ve binanın tesisatı eklenmeden önce takdir olunmuş gayrisafi iradında bir değişiklik olmamış ise tesisatın maliyet bedeli üzerinden ve bina amortismanından ayrı olarak amortismanına tabi tutulması uygun görülmüştür.*

*Söz konusu tesisler inşa sırasında binaya eklenmiş iseler gayrimenkul maliyetinin bir unsuru olarak bina ile birlikte amortismanına tabi tutulması gerekmektedir. Ancak bu tesisler binanın kullanma süresinden önce yenilenmiş ise yenileme giderlerinin yapıldığı yılda zarar yazılacağı doğaldır.*

### **3. Bina Arasında Yer Alan Duvar, Yol, Kuyu, Havuz Gibi Unsurların Durumu :**

Binanın müştemilatı sayılan arsa üzerinde yer alan, gerek binanın ilk inşaaı esnasında, gerekse sonradan yapılan, duvar, yol, kuyu, su kulesi, açık havuz, açık spor tesisi ve otopark, aydınlatma ve sulama tertibatı gibi unsurlar, binadan bağımsız birer amortismanına tabî sabit kıymettir. Zira bunlar 55 numaralı VUK Genel Tebliğinde bina kavramı dışında mütalaa edilmiş olup, halen geçerli bulunan 153 numaralı Tebliğde ismen yer almamış ve bina kavramına dahil edilmemiştir.

Dolayısıyla söz konusu iktisadî kıymetler, müstakilen aktifleştirilip aktifleştirme yılından itibaren %25 i aşmamak şartıyla normal usulde, %50 yi aşmamak üzere azalan bakiyeler usulü ile amortismanına tabî tutulabilir. İstenirse yeniden değerlendirilebilir, yeni değer üzerinden amortisman ayrılabilir.

Ancak bu konuda farklı görüşlere de rastlanabileceği unutulmamalıdır. Bilhassa bina inşaaı ile birlikte ortaya çıkan bu gibi aktiflerin, binanın müştemilatı veya bina maliyetine dahil unsurlar olduğunu iddia edenler çıkabilir.

### **4. Bina Kiralık İse Özel Maliyet - Gider Ayrımının Nasıl Yapılacağı :**

Bina kira ile tutulmuş ise, kiracı tarafından bina için yapılan ve yukarıda açıkladığımız esaslar dairesinde bina maliyetine eklenmesi gereken giderler özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmelidir. Ayrıca kiracının faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisat da özel maliyet bedeli kavramına dahildir (VUK 272). Tabiiyle burada bahsi geçen tesisat, binaya raptedilmiş sökülemez durumdaki veya sökülmesi halinde ekonomik değerini büyük ölçüde yitirecek olan unsurlardır. Buna mukabil kolayca sökülüp bir başka yerde kullanılabilecek türdeki nesneler demirbaş hükmündedir ve özel maliyetle ilgisi yoktur.

Özel maliyet olarak aktifleştirilen giderler kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Bina kira süresi dolmadan önce boşaltılırsa, henüz itfa edilmemiş olan giderler boşaltma yılında bir defada gider yazılır. (VUK 327)

Kira süresi belli değil ise, özel maliyetin nasıl itfa edileceği konusunda Kanun hükmü yoktur. 55 nolu VUK Genel Tebliğinde, kira süresinin belirsiz olduğu durumlarda itfa süresi 5 yıl olarak tayin edilmiş, 153 numaralı Tebliğde ise herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Buna göre kira süresinin belli olmaması halinde itfa işleminin %20 genel azamî orandan hareketle asgarî 5 yılda yapılabileceği sonucuna varıyoruz.

### **5. Onarım Veya Tadilat Müteahhide Yaptırılıyorsa Stopaj Durumu :**

Binadaki onarım ve/veya tadilat türündeki işlerin yapımını bir müteahhit üstlenmişse ve iş bir takvim yılında başlayıp, daha sonraki bir yılda bitecekse, müteahhide bu iş için ödenen avans ve istihkaklar üzerinden % 5 nisbetinde Gelir Vergisi ve Fon Payı stopajı yapılması gerekir. (Bu konuda 13 üncü maddedeki 2.7. nolu bölüme bakınız.) Müteahhidin istihkak raporunda yer alan işler yukarıda açıkladığımız esaslar dairesinde, gider kaydına konu olacak kalemler, amortismanına tabî unsurlar şeklinde iki kategoriye ayrılarak muhasebeleştirilir.

## 6. KDV Açısından Uyulacak Esaslar :

Bina için yapılan ve gerek doğrudan gider yazılacak olan tamir bakım masrafı ve gerekse aktifleştirilecek giderler nedeniyle yüklenilen KDV ilgili aylarda indirim konusu yapılır.

Amortismanına tabî iktisadi kıymet oluşumuna yönelik harcamalar (KDV si indirilmek suretiyle,) "**258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR**" hesabına borç kaydedilir. Tadilat veya eklenti inşaatı tamamlandığında oluşan maliyet, binalar hesabına borç, geçici hesaba alacak vermek suretiyle aktifleştirme işlemi yapılır. Bu işlemin yapıldığı ayda, söz konusu maliyet üzerinden genel oranda KDV hesaplanarak, aynı ayın KDV beyannamesindeki hesaplanan KDV meblağına dahil edilir. Bu şekilde hesaplanan KDV aynı zamanda amortismanına tabî iktisadî kıymet KDV'si olarak indirim konudur.

## 7. Tadilatın Emlak Vergisine Etkisi :

Emlak Vergisi Kanunu'nun 33 üncü maddesinde;

Mevcut binalara ilaveler yapılması, asansör veya kalorifer tesisleri konulması (yahut bu tesislerin kaldırılması)

Binanın kullanılış tarzının tamamen değiştirilmesi veya bir binanın ikamete mahsus mahallerinden bir kısmının, dükkan, mağaza, depo gibi ticaret ve sanat icrasına mahsus mahaller haline getirilmesi vergi değerini tadil eden sebepler arasında sayılmıştır. (Tamirat işleri vergi değerini tadil eden sebep değildir).

Yukarıdaki işlemleri yapan bina sahibi, işlemin tamamlandığı takvim yılının sonuna kadar (işlem yılın son üç ayı içinde tamamlanmışsa bitiş tarihinden itibaren üç ay içinde) emlak beyannamesi vermek ve müteakip yıldan itibaren yıllık vergilerini bu yeni beyana göre ödemek zorundadır.

Binanın satın alma bedeli veya maliyeti, tadilat veya eklenti için harcanan paranın tutarı emlak vergisi matrahına etkili değildir.

Mesela 1999 yılında, mevcut binasına kat ilave eden mükellef, vereceği beynamede emlak vergisi matrahını hesaplarken,

Bina arsasının 1998 genel beyan döneminde takdir olunan değerinin 1998 yeniden değerlendirme katsayısı ile çarpımı suretiyle bulunan rakama, binanın eklenti sonrasındaki brüt alanı (metrekaresi) ile 1999 yılı için ilan edilen ve bu bina için geçerli bulunan metrekare maliyet bedelini çarpmak suretiyle tesbit edeceği inşaat maliyetini eklemesi yeterlidir. Eğer mükellef bu hesap sonucu bulunan matrah yerine daha yüksek bir matrah beyanında bulunmuşsa, beyanını değiştiremez, aradaki farka isabet eden vergiyi geri alamaz.

## 8. Tadilatın Tapu Harcı Karşısındaki Durumu :

Harçlar Kanunu'na ekli 4 sayılı tarifenin 13/a pozisyonuna göre, arsa ve arazi üzerinde yeniden inşaa olunacak bina ve sair tesislerin tescilinde, Emlak (Bina) Vergisi değeri üzerinden binde 36 harç alınmaktadır (Sosyal meskenler için binde 18).

11 Numaralı Harçlar Kanunu Genel Tebliğinin I-G bölümünde şu hükme yer verilmiştir:

*"Yeniden inşa deyimi, arsa veya arazi üzerine inşa veya binaya ilave suretiyle binalar, bağımsız bölümler veya katlar (Eklentiler ve ortak yer payları dahil) meydana getirilmesini ifade etmektedir. Gayrimenkulün mütemmim cüzü mahiyetinde olan tesisatın yeniden meydana getirilmesinin de bu deyim içinde mütalâa edilmesi gerekir."*

Tabiatıyla harcın matrahı, eklentinin maliyeti değil, yukarıda açıklandığı şekilde hesaplanan emlak vergisi matrahının eklentiye isabet eden kısmıdır.

Tarifenin 13/a pozisyonunda harcın, Emlak Vergisi beyan süresi içinde beyan olunup ödenmesi gerektiği, tapuda tescil yapılmamış olması halinde dahi, beyan ve ödemenin zorunlu olduğu belirtilmektedir. Tarifenin sonunda yer alan hükme göre tapuda tescil işleminin, Emlak Vergisi ek beyan süresi de geçtiği halde yapılmamış olması halinde harcın %50 fazlasıyla alınacağı hükme bağlanmıştır. Tescilde gecikme, sadece harcın miktarını artıran bir unsur olup, harcın ziyaa uğratıldığı anlamına gelmez. Çünkü harç ancak işlemin (tescilin) yapılması ile doğar. Bu nedenle tescilde geciken mükelleften sadece %50 zamlı harç tutarı istenebilir. Vergi cezası kesilemez, gecikme faizi istenemez. Uygulamada rastladığımız vergi cezası gecikme faizi isteme şeklindeki davranışlar hatalıdır.