

DENET DUYURU



Duyuru Tarihi : 13.01.2015
Duyuru No : 2015/010
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ -
OCAK 2015 - Sayı : 133

KÜLTÜR VE TABİAT VARLIKLARINI KORUMA KANUNU KAPSAMINDAKİ TARİHİ YAPILARIN, ARKEOLOJİK VEYA DOĞAL SİT ALANLARININ BİR KISMI VERGİ MUAFİYETİNİ KAYBETMİŞTİR

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir
mehmet.mac@bdo.com.tr

ÖZET:

2863 sayılı Kanun'un 21 inci maddesi ile tarihi yapı, arkeolojik veya doğal sit alanı sayılan (Tapu kütüğüne "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" kaydı konulmuş) taşınmazlara yönelik muafiyet hükmü;

- Büyükşehir Belediye hudutları içinde bulunan ve ticari amaçla kullanılan muafiyet kapsamındaki taşınmazlar hakkında emlak vergisinin yarısı ve çevre temizlik vergisinin tamamı açısından,
- Yapılaşma yasağına aykırı yapılmış veya bu yasağa aykırı eklentileri bulunan taşınmazlarda da tüm vergi türleri açısından,
- Boğaziçi sahil şeridinde veya ön görünümünde bulunan ve konut yahut işyeri olarak kullanılan taşınmazlarda tüm vergi türleri açısından,

kaldırılmıştır.

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 ağına bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağına toplam gelirleri 2014 yılında 7,02 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 152 ülkede bulunan 1.328 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 60.000 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla 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.

Denet'in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, iktibas edilemez.

Anahtar Kelimeler :

2863 sayılı Kanun, tarihi yapı, arkeolojik sit alanı, doğal sit alanı, korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı, yapılanma yasağı, Boğaziçi.

1. GENEL AÇIKLAMA :

Kamuoyunda “*Torba Kanun*” olarak isimlendirilen 6552 sayılı Kanun’un 98 inci maddesi ile, 2863 sayılı “*KÜLTÜR ve TABİAT VARLIKLARIN KORUMA KANUNU*”nun 21 inci maddesine üç cümle eklenmiş ve muafiyet kapsamındaki taşınmazlardan bazıları vergi muafiyetini kısmen veya şarta bağlı olarak kaybetmiştir.

Konu ile ilgili yasal düzenleme ve yorumlarımız aşağıda sunulmuştur:

2. TORBA KANUNLA VERGİ MUAFİYETİ KALDIRILAN veya DARALTILAN TARİHİ YAPILAR VE SİT ALANLARI :

Taşınmaz niteliğindeki kültür ve tabiat varlıklarının vergi muafiyeti, 2863 sayılı Kanun’un “*İstisnalar ve Muafiyetler*” başlıklı 21. maddesinde düzenlenmiştir.

6552 sayılı Kanun’un 98. Maddesiyle, söz konusu 21. maddeye eklenen üç adet cümle aşağıda koyu olarak gösterilmiştir:

“Tapu kütüğüne “korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır” kaydı konulmuş olan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerinde kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parseller her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır. Ancak, büyükşehir belediyesi sınırları içinde yer alan ve yukarıda nitelikleri belirtilen taşınmazlardan basit usulde vergilendirilenlerin dışında ticari faaliyetlerde kullanılanlar hakkında emlak vergisinin yarısı ve çevre temizlik vergisinin tamamına ilişkin bu muafiyet hükmü uygulanmaz.

Getirilen kesin yapılanma yasağına aykırı olarak tesis edilen yapılar, bu yapıların yapıldığı parseller ve kanunlara aykırı eklentileri bulunan taşınmaz kültür varlıkları hakkında bu yapılar yıkılıncaya veya aykırılıklar giderilinceye kadar yukarıdaki fıkradaki muafiyet hükmü uygulanmaz.

18/11/1983 tarih ve 2960 sayılı Boğaziçi Kanununa göre Boğaziçi Sahil Şeridi veya Öngörünüm Bölgesinde konut veya işyeri olarak kullanılan taşınmaz kültür varlıkları yukarıdaki fıkradaki muafiyetten yararlanamazlar.”

Bu üç değişikliğe göre ;

2.1. BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ SINIRLARI İÇİNDE YER ALAN Yukarıdaki Taşınmazlardan TİCARİ FAALİYETTE KULLANILANLAR (Basit Usul Hariç) Emlak Vergili ve Çevre Temizlik Vergili Hale Gelmiştir :

Yukarıdaki değişikliğin incelenmesiyle görüleceği üzere, daha önce emlak vergisi ve çevre temizlik vergisine tabi olmayan tarihi yapılar ve sit alanları, Büyükşehir Belediye Hudutları içinde ise ve basit usule tabi olanlar dışındaki sahipler veya kiracılar tarafından bu yerlerde ticari faaliyet icra ediliyorsa söz konusu yerler için Emlak Vergisi Kanunu'nda öngörülen emlak vergisinin yarısı ve çevre temizlik vergisinin tamamı ödenmeye başlanacaktır. (Emlak vergisi 1/10 oranında alınması gerekiyor ise, ödenecek emlak vergisi normal vergi tutarının 1/20'si olacaktır.)

Dolayısıyla, içinde ticari faaliyet icra edilmeyen yerler ile konut olarak kullanılan taşınmazlar açısından muafiyet (Boğaziçi Sahil şeridi ve ön görünümde olmamak ve üzerinde yasağa aykırı yapılanma bulunmamak şartıyla) devam edecektir.

2.2. Yapılanma Yasağına Aykırı Olarak Tesis Edilen Yapılar, Bu Yapıların veya Kanuna Aykırı Eklentilerin Yer Aldığı Taşınmaz Kültür Varlıkları, Bu Yapılar Yıkılıncaya veya Aykırılıklar Giderilinceye Kadar Vergi Muafiyetinden Yararlandırılmayacaktır :

6552 sayılı Kanun'un 98 inci maddesi ile 2863 sayılı Kanun'un 21 nci maddesine eklenen;

“Getirilen kesin yapılanma yasağına aykırı olarak tesis edilen yapılar, bu yapıların yapıldığı parseller ve kanunlara aykırı eklentileri bulunan taşınmaz kültür varlıkları hakkında bu yapılar yıkılıncaya veya aykırılıklar giderilinceye kadar yukarıdaki fıkradaki muafiyet hükmü uygulanmaz.”

cümlesi uyarınca bu tanıma giren taşınmazlar, Büyükşehir Belediye Hudutları içinde olmasa, ticari faaliyette veya konut olarak kullanılmasa dahi, yasaklı yapılar yıkılmadığı veya aykırılıklar giderilmediği sürece vergi muafiyetinden yararlandırılmayacaktır.

2.3. Boğaziçi Sahil Şeridi veya Öngörünüm Bölgesinde Konut veya İşyeri Olarak Kullanılan Taşınmaz Kültür Varlıkları Açısından Vergi Muafiyeti Kaldırılmıştır :

6552 sayılı Kanun'un 98 inci maddesi ile ;

“18/11/1983 tarih ve 2960 sayılı Boğaziçi Kanununa göre Boğaziçi Sahil Şeridi veya Öngörünüm Bölgesinde konut veya işyeri olarak kullanılan taşınmaz kültür varlıkları yukarıdaki fıkradaki muafiyetten yararlanamazlar.”

hükmü getirilmiştir.

Bu hüküm uyarınca söz konusu yerlerde ve kullanımda olan taşınmazlara ilişkin vergi muafiyeti kaldırılmıştır.

3. TORBA KANUNLA YAPILAN DEĞİŞİKLİĞİN NE ZAMAN YÜRÜRLÜĞE GİRDİĞİ:

6552 sayılı Kanun'un 145 inci maddesinde, bu Kanun'un 98 inci maddesinde yer alan hükmün yayım tarihinden itibaren (10.09.2014'de) yürürlüğe gireceği belirtilmiştir.

Bazı muafiyetleri kaldıran söz konusu hüküm 2014 yılında yürürlüğe girmiş olmakla beraber, 2014 yılı emlak vergileri, Emlak Vergisi Kanunu'nun 11/c maddesi uyarınca 2014 yılının ilk günü otomatik şekilde ve "SIFIR" olarak tahakkuk etmiştir. Dolayısıyla yeni çıkan Kanun 2014 yılına ait emlak vergisi muafiyetini engellenmemesi gerekir.

4. TASARRUFU KISITLANMIŞ EMLAK İÇİN MUAFİYET KALKMIŞ İSE, 1/10 ORANINDA EMLAK VERGİSİ ÖDENİR :

Emlak Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesinde aşağıdaki hükümler yer almaktadır:

"Kanunlar veya diğer kamu düzeni koyan mevzuatla tasarrufu kısıtlanan bina arsa ve arazinin vergisi, kısıtlamanın devam ettiği sürece 1/10 oranında tahsil olunur. 9 ve 19 uncu madde hükümleri saklıdır.

Kısıtlamanın kaldırılması halinde, kaldırılma tarihini takibeden bütçe yılından itibaren emlak vergisi, tüm vergi değeri üzerinden ödenir.

Kısıtlamanın devam ettiği sürede tecil edilen verginin 9/10 u bina, arsa veya arazinin satılması, istimlak veya hibe yoluyla ahara devir ve temlik halinde, tahsilat zamanaşımına uğramamış olanları muaccel hale gelir.

Kanunla ve diğer mevzuatla yapılan kısıtlamaların neler olduğu, süresi, tevsiki ve kısıtlama koyan kamu organlarının görevleri ve sorumlulukları Maliye Bakanlığınca, Milli Eğitim, İmar ve İskan ve İçişleri Bakanlıklarının mütalaaları alınarak hazırlanacak bir yönetmelikle tanzim olunur."

Görüldüğü gibi bir emlakın tasarrufu kısıtlı ise, muafiyeti de yoksa, kısıtlamanın devamı süresince emlak vergisi %10 oranında ödenmektedir. (Emlak satılır, istimlak edilir veya hibe edilirse son beş yılın ödenmemiş %90 emlak vergisi ödenmesi gerekli hale gelir.)

Torba Kanunla değişiklik yapıncaya kadar 2863 sayılı Kanun'un 21 inci maddesi kapsamındaki emlak için prensip olarak %10 oranında emlak vergisi ödenmesi gerekmele beraber, 21 inci maddedeki muafiyet hükmü uyarınca söz konusu emlak vergisi "SIFIR" olmaktadır.

Torba Kanunla yapılan değişiklik sonucunda muafiyeti kalkan emlak için 2015 yılından itibaren ;

- Kısıtlı sayılıyorsa ödenmesi gereken emlak vergisinin %10'u (yukarıdaki 2.1. no.lu bölümde belirttiğimiz taşınmazlar için 1/20'si)

- Kısıtlı sayılmıyorsa ödenmesi gereken emlak vergisinin tamamı (yukarıdaki 2.1. no.lu bölümde belirttiğimiz taşınmazlar için yarısı)

ödenecaktır.

5. ÖRNEKLER :

Örnek 1 :

Büyükşehir Belediye Hudutları içinde yer alan fakat Boğaziçi sahil şeridi veya öngörünüm bölgesinde bulunmayan, tapusunda “*korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır*” şerhi olan, konut olarak kullanılan (yapılanma yasağına aykırı durumu da bulunmayan) bina vergi muafiyeti kapsamında idi.

Torba Kanun ile getirilen değişiklik, bu binanın muafiyetini etkilemediği (işyeri olarak kullanılmadığı) için, eskiden olduğu gibi muafiyet devam edecektir.

Örnek 2 :

Boğaziçi’nde bulunmayan ancak Büyük Şehir Belediye Hudutları içinde kalan tapusunda “*korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır*” şerhi olan, işyeri olarak kullanılan bina ile ilgili vergi muafiyeti kısmen kalkmıştır.

Bu bina için emlak vergisinin yarısı ve çevre temizlik vergisinin tamamı ödenmeye başlanacaktır. (Bina 1/10 oranında emlak vergisine tabi ise 1/20 oranında emlak vergisi ödenecaktır.)

Örnek 3 :

Büyükşehir Belediye hudutları içinde bulunan veya bulunmayan, tapusunda “*korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır*” şerhi olan, konut veya işyeri olarak kullanılan bina yapılanma yasağına aykırı olarak inşa edilmiştir veya bu yasağı aykırı eklentileri vardır.

Daha önce muafiyet kapsamında olan bu taşınmaz, Torba Kanun ile yapılan değişiklik sonucunda, yapılanma yasağına aykırılık giderilinceye kadar vergi muafiyetini kaybetmiştir.

Örnek 4 :

Boğaziçi Sahil şeridinde yer alan ve tapusunda “*korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır*” şerhi bulunan bir tarihi bina restore edilmiştir ve otel olarak işletilmektedir. Otelin yapılanma yasağına aykırı bir durum yoktur.

Bu bina için 2863 sayılı Kanun’un 21 inci maddesindeki muafiyet uyarınca emlak vergisi ve çevre temizlik vergisi ödenmemektedir.

Torba Kanun ile getirilen değişiklik uyarınca bu binanın söz konusu muafiyeti tüm vergi türleri açısından kalkmıştır.

Ancak bu bina tasarrufu kısıtlanmış bir taşınmaz olduğu için 2015 yılından itibaren ödenecek emlak vergisi normal vergi tutarının 1/10'udur.

6. VERGİ TÜRLERİ İTİBARI İLE, 2863 SAYILI KANUN'un 21 inci MADDESİNDEKİ MUAFİYETİN KAPSAMI:

6.1. Muafiyetin Kapsamı Konusundaki Genel Görüşümüz:

2863 sayılı Kanun'un 21 inci maddesinde;

".... HER TÜRLÜ vergi, resim ve harçtan muaftır."

ibaresi vardır.

Buradaki *"HER TÜRLÜ"* kelimesi, muafiyetin vergi türleri itibari ile sınırlı olmadığını yani tanımlanan taşınmazlarla İLGİLİ olarak ortaya çıkabilecek TÜM VERGİLERİN ve HARÇLARIN muafiyet kapsamında olduğunu göstermektedir.

Bu nedenle görüşümüz, bahsi geçen taşınmazların işin içinde olduğu (bu taşınmaz olmasaydı tahakkuk etmeyecek olan) akla gelebilecek her türlü vergi ve harcın muafiyet kapsamında olduğu yönündedir.

Ancak Maliye İdaresi yasayla verilmiş hakları yasaya aykırı olarak kısıtlamak eğilimini burada da göstererek, söz konusu muafiyeti bazı vergiler açısından hiç uygulamama, bazı vergiler açısından ise kısıtlı şekilde uygulama amaçlı tasarruflarda bulunmuştur.

Maliye İdaresinin ve vergi yargısının, muafiyetin vergi türleri itibari ile kapsamı hakkındaki yaklaşımları aşağıdaki bölümlerde sunulmuştur:

6.2. Emlak Vergisi Açısından Muafiyetin Kapsamı:

Maliye İdaresi eskiden 2863 sayılı Kanun'un 21 inci maddesindeki muafiyetin emlak vergisini kapsamadığı görüşündeydi.

Bu görüşe dayanılarak, söz konusu taşınmazlardan, Emlak Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesi ve *"Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa ve Arazi Hakkında Yönetmelik"* uyarınca 1/10 oranında Emlak Vergisi alınmaktaydı.

Danıştay ise söz konusu muafiyetin Emlak Vergisini de kapsadığı görüşü ile bahsi geçen Yönetmeliğin 4 üncü maddesini iptal etmiş ve Maliye İdaresi bu karara uyarak muafiyetin emlak vergisini de kapsadığını kabul etmiştir.

Bilindiği üzere Emlak Vergisi Kanunu'nun 4 ve 14 üncü maddelerinde, kiraya verilmiş olsalar bile bazı kamu kurum ve kuruluşlarına ait emlak hakkında daimi muafiyet uygulanacağı hükmü mevcuttur.

2863 sayılı Kanun'un 5 inci maddesi ile bu Kanun'un 21 inci maddesi kapsamındaki emlak DEVLET MALI sayılmıştır. Tapusuna göre Devlet malı olmamakla beraber, Kanunla Devlet malı sayılma hali, bu kapsamdaki emlak hakkında, Emlak Vergisi Kanunu'nun 4 ve 14 üncü maddelerindeki muafiyetlerin uygulanabilmesi gerektiğini akla getirmekte olup biz, söz konusu muafiyet hükümlerinin, 2863 sayılı Kanun'un 21 inci maddesindeki emlak için de geçerli olduğu görüşündeyiz.

Ancak yukarıda belirttiğimiz Yönetmelik, yazı ve Karar, gerek Maliye İdaresinin gerekse Danıştay'ın, söz konusu taşınmazlar için Emlak Vergisi Kanunu'ndaki muafiyet hükümlerinin uygulanmayacağı görüşünde olduklarını göstermektedir.

6.3. Çevre Temizlik Vergisi Açısından Muafiyetin Kapsamı:

Belediye Gelirleri Kanunu'nun mükerrer 44 üncü maddesi uyarınca alınmakta olan çevre temizlik vergisi, emlak vergisine benzerlik göstermektedir.

Nitekim bir özelgede 2863 sayılı Kanun'un 21 inci maddesindeki muafiyetin, emlak vergisinin yanı sıra çevre temizlik vergisini de kapsadığı belirtilmiştir.

6.4. Tapu Harçları Açısından:

Maliye İdaresi eskiden söz konusu muafiyetin tapu harçlarını kapsamadığı görüşündeydi. Aksi yöndeki Danıştay kararları nedeniyle çıkardığı 1997/4 sayılı Harçlar Kanunu İç Genelgesi ile, Maliye Bakanlığı da muafiyetin tapu harçlarını kapsadığını kabul etmiştir.

Söz konusu İç Genelgenin ilgili bölümü şöyledir:

"Bu nedenle Danıştay kararları doğrultusunda "Korunması Gerekli Kültür Varlığı" şerhi bulunan gayrimenkullerle ilgili tapuda yapılacak işlemlerin tapu harcından müstesna tutulması yönünde uygulamaya yön verilmesi ve bu hususta vergi mahkemesi ve Danıştay nezdinde oluşmuş ihtilaflardan vazgeçilmesi uygun görülmüştür."

Halen verilmekte olan özelgelerde de muafiyetin tapu harçlarını kapsadığı kabul edilmektedir.

Tapu idaresinin bir genelgesinde de muafiyetin tüm tapu harcı türlerinde uygulanacağı belirtilmektedir.

Ancak 6552 sayılı Kanun ile vergi muafiyeti kaldırılmış olan yapılar için tapu harcı aranmasını sağlayacak bir mekanizma henüz yoktur.

6.5. Damga Vergisi ve Noter İşlemleri Açısından:

Muafiyet kapsamındaki taşınmazları konu alan kağıtların damga vergisinin veya bu taşınmazları konu alan noter işlemlerine ait vergi ve harçların, bahsi geçen vergi muafiyetine konu olup olmayacağı hakkında farklı idari görüşlere rastlanmaktadır.

Örnek vermek gerekirse:

- Bir özelgede 2863 sayılı Kanun 21 inci maddesine giren bir taşınmaz ile ilgili olarak noterde yapılan gayrimenkul satış vaadi sözleşmesinden damga vergisi ve harç aranmaması gerektiği belirtilmiştir.
- Bazı özelgelerde muafiyet kapsamındaki taşınmazın onarım ve restorasyonuna ilişkin işler nedeniyle alınan ihale kararlarının ve imzalanan sözleşmelerin damga vergisine tabi tutulması gerektiği görüşü ileri sürülmüştür. Bu özelgelere katılmıyoruz.

6.6. KDV Açısından:

Maliye İdaresi, 2863 sayılı Kanun'un 21 inci maddesi kapsamındaki taşınmazların tesliminde, söz konusu maddedeki muafiyetin dikkate alınmayacağı görüşündedir.

Nitekim bir özelgede sit alanı sayılan gayrimenkulün müzayede yoluyla satışında KDV aranacağı belirtilmiş ve buna gerekçe olarak KDV Kanunu'nun 19 uncu maddesindeki *"Diğer kanunlardaki vergi muaflık ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir."* hükmü gösterilmiştir.

İdarenin bu görüşüne katılmıyoruz. Çünkü bahsi geçen muafiyet hükmü, 23.07.1983 tarihinde yürürlüğe girmiş, KDV Kanunu ise daha sonra (01.01.1986 tarihinde) yürürlüğe girmiştir.

Görüldüğü gibi muafiyet kapsamındaki taşınmazların tesliminin KDV karşısındaki durumu herhangi bir taşınmazdan farklı değildir.

Söz konusu muafiyet KDV'yi kapsamamakla beraber, genel olarak gayrimenkullere yönelik KDV istisnaları (mesela KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesi) muafiyet kapsamındaki taşınmazlar için de geçerlidir.

Keza KDV Kanunu'nun 17/2-d maddesi ile getirilen, 2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınmazların rölöve, restorasyon ve restitüsyon projelerine münhasır olmak üzere verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak teslimlere yönelik istisna göz ardı edilmemelidir.

6.7. Veraset ve İntikal Vergisi Açısından:

Maliye İdaresi önceleri 2863 sayılı Kanun'un 21 inci maddesi kapsamındaki taşınmazların miras kalması veya hibe edilmesi halinde, söz konusu maddeyle getirilen muafiyetin, veraset ve intikal vergisini önlemeyeceği görüşündeydi.

Aksi yöndeki Danıştay kararlarının istikrar kazanması üzerine çıkarılan 1997/2 sayılı Veraset ve İntikal Kanunu İç Genelgesi ile, muafiyet kapsamındaki taşınmazların miras kalması veya hibe edilmesi hallerinde veraset ve intikal vergisi doğmayacağı kabul edilmiştir. Bu genelgenin son paragrafı şöyledir:

“Danıştay kararları devamlılık arz ettiğinden, yukarıda belirtilen 2863 sayılı Kanunun 21 inci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan gayrimenkullerin veraset yoluyla ve sair suretle ivazsız intikalinin, veraset ve intikal vergisinden müstesna tutulması yönünde uygulamaya yön verilmesi ve bu konuda ihtilaf yaratılmaması ve yaratılmış ihtilaflardan vazgeçilmesi uygun görülmüştür. Şu kadar ki, taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerine yapılanma yasağı getirilmiş gayrimenkuller üzerindeki sınırlamanın kaldırılması halinde, daha önce alınmayan veraset ve intikal vergisinin alınacağı tabiidir.”

6.8. Muafiyet Kapsamındaki Taşınmazların Satışından veya Kiraya Verilmesinden Doğan Kazançlara Ait Gelir veya Kurumlar Vergisi Açısından:

Maliye İdaresi, muafiyet kapsamındaki gayrimenkullerin satışından kaynaklanan kazançlara ve bu gayrimenkullerin kiraya verilmesinden elde edilen gelirlere ait kazanç vergilerinin muafiyet kapsamında olmadığı görüşündedir.

Nitekim bir özelgede , aşağıdaki görüşler ileri sürülmüştür:

“.....

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar uyarınca; vergi mevzuatımızda, tapu kütüğüne “korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır” kaydı konulmuş olan ve I’inci ve II’nci grup olarak gruplandırılmış bulunan taşınmaz kültür varlıklarının kiralanması dolayısıyla, kira bedelleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmaması gerektiğine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamakta olup, şirketinizce kiralanmış ve Kültür ve Turizm Bakanlığı Taşınmaz Kültür ve Tabiat Varlıkları Yüksek Kurulunun 25.01.1985 tarih ve 599 sayılı kararı eki listede 83 envanter numarası ile II. grup yapı olarak tescil edilen söz konusu bina için yapılan kira ödemeleri üzerinden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir....”

Maliye İdaresinin bu görüşüne katılmıyoruz.

Öte yandan gayrimenkullerin satılmasından doğan kazançlara ve kira gelirlerine yönelik genel nitelikli istisnaların, 2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınmazlar açısından da geçerli olduğu tabidir.

7. SONUÇ :

Tapu kütüğüne “korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır” kaydı konulmuş olan emlak, 2863 sayılı Kanun’un 21 inci maddesi uyarınca her türlü vergiden muaf tutulmaktaydı.

Torba Kanun olarak anılan 6552 sayılı Kanun’un 98 inci maddesi ile 2863 sayılı Kanun’un 21 inci maddesine eklenen üç hüküm ile, söz konusu taşınmazlardan bazıları açısından muafiyet şartına bağlı olarak kaldırılmış veya muafiyette kısıtlamaya gidilmiştir.

Yapılaşma yasağına aykırı yapılar ve eklentiler bulunan taşınmazların vergi muafiyetinin bu yapılar ve eklentiler ortadan kaldırılıncaya kadar askıya alınması, yapılaşma yasağına aykırı hareketleri önleme amacı ile izah edilebilmektedir.

Ancak, vergi muafiyeti kapsamındaki gayrimenkullerin, Büyükşehir Belediye hudutlarında veya Boğaziçi'nde bulunması, bunların kullanım şekli gibi faktörlere göre vergi muafiyetinin kaldırılmasının, bu muafiyetin konuluş gerekçelerine aykırı olduğunu düşünüyoruz.

Vergi muafiyetinin gerekçeleri şunlardır:

Tarihi yapıları, arkeolojik veya doğal sit alanı sayılan yerleri yapılaşma yasağına maruz bırakan Devlet, bu yasak nedeniyle söz konusu taşınmazların sahiplerini uğrattığı mağduriyeti giderecek herhangi bir ödeme yapmamıştır. Kaldı ki 2863 sayılı Kanun'un 5 inci maddesi ile tarihi veya doğal niteliği olan yerler Devlet malı sayılmıştır. Bu mağduriyete maruz bırakılan gayrimenkullerin vergi muafiyeti kapsamına alınması, söz konusu mağduriyetin kısmen de olsa giderilmesi amacını taşımaktadır.

Kıymetli yerlerdeki yapılaşma yasağına konu taşınmazların vergili hale getirilmesi, söz konusu vergi muafiyetinin gerekçelerine aykırı olduğu gibi, muafiyet kaldırma hükmünün sadece bazı taşınmazları hedef alması eşitsizlik yaratmış olup, bu durum Anayasaya aykırılık teşkil etmektedir.