

T.C.

**MALİYE BAKANLIĞI**

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI'NA**

**12.05.2015**

**Konu: 6306 Sayılı Kanun'un 7. Maddesinde düzenlenen "harç, vergi ve ücret muafiyetleri" hakkında mevzuat, özelge ve mahkeme kararlarının değerlendirilmesi yoluyla görüşlerimizin sunumudur.**

Hükümetimizin deprem gibi afetler karşısında can güvenliğini sağlayacak ve çarpık kentleşmeyi de düzeltecek olan 6306 sayılı Kanuna bağlı kentsel dönüşüm uygulamalarına başlamış olması kamuoyu ve gayrimenkul sektörü tarafından takdirle izlenmektedir. Derneklerimizin de ilk yasalaştığı andan itibaren desteklediği kentsel dönüşüm seferberliği kamuoyu tarafından da gittikçe yaygınlaşarak uygulanmaktadır. Gayrimenkul ve inşaat sektörünün de taşın altına elini koymuş bir paydaşı olduğu kentsel dönüşümün "Yeni Türkiye"nin önemli hamlelerinden biri olacağına inanıyoruz.

Kentsel dönüşümde daire ve ev sahipleri ile gayrimenkul sektörü girişimcilerinin ve inşaat şirketlerinin olumlu algısını güçlendiren araç; **harç ve ücret istisnası** ve **%1'lik indirimli KDV** oranı uygulamasıdır. Kentsel dönüşüm hamlesinin kamuoyu ve sektör nezdinde bu kadar kısa sürede destek bulmasının nedenlerinden biri de bu iki teşviiktir.

Ülkemizde Sanayi Sektörü için bölgeler bazındaki bir çok alanda teşvikler olduğu malumunuzdur. Bu teşvikler arasında çeşitli harç istisnalarının yanı sıra, bedelsiz arsa verilmesi, ilk beş yıl vergisizlik, ithalatta gümrük vergilerinden istisnalar ve diğer vergi teşvikleri bulunmaktadır. Yine Turizm sektöründe arsa tahsisi (düşük kira ile arsa), ithalatta gümrük vergi ve harçlarına ilişkin istisnalar, indirimli KDV oranı uygulaması gibi pek çok teşvik verilmektedir. İnşaat sektörü de en az sanayi ve turizm sektörleri gibi ülke ekonomisi açısından önemlidir. Özellikle inşaat sektörü her yıl

650.000 konut ihtiyacı doğrultusunda etkilediği çok sayıdaki sektör ile ekonomi ve istihdam açısından çarpan etkisi yaratmaktadır.

Kanun Koyucunun Yasanın genel gerekçesinde de açıklıkla yer verildiği gibi, 6306 sayılı Kanun ile her an depremin olabileceği bir ortamda **hızlı hareket edilerek bir can daha kurtarma gayretiyle** deprem riski altında olan eski yapıların depreme dayanıklı bir hale getirilmesi arzu edilmektedir. En geç 20 yıllık bir süreçte 6.7 milyon konutun yenilenmesi amacıyla mal/hak sahiplerinin ve müteahhitlerin hızla söz konusu dönüşüme yönelebilmeleri için teşvikler getirilmiştir. Olası depremler sebebiyle adeta zamanla yarışılmaktadır.

Bildiğiniz gibi yeni bina yapımı ve satımı hem alıcıya ve hem de satıcıya %4 tapu harcı, %1 damga vergisi, %2 belediye ve inşaat harçları, %1 noter harçları olmak üzere yaklaşık %8 ek yük getirmektedir. Bunun dışında gayrimenkul ve inşaattan gelir elde edenler %35 gelir vergilerini, %20 kurumlar vergisini ve şirket ortakları kar dağıtımında %15 stopaj gibi vergilerini ödemekte, Devlet sektörden beklediği geliri ziyadesiyle elde etmektedir.

**Kanun Koyucu 6306 sayılı Kanunla; yaklaşık %8 tutarında vergi miktarının, yıkıcı bir depremle yaşanması muhtemel can ve mal kaybıyla kıyaslamasını yaparak, vergi gelirlerinden mahrum kalmayı göze almış ve bir kısım harç, ücret ve vergiler konusunda bir istisna hükmü getirmiştir.**Devlet dolayısıyla %8 harç ve vergi teşviği uygulamıştır. Devlet bir politika olarak can ve mal güvenliğinin bir an önce sağlanması amacıyla %8 vergi gelirinden vazgeçmiştir.

**Bu Hükümet politikasına rağmen, Vergi İdarelerinin (Kanun Koyucunun iradesi hilafına) daraltıcı yorumlarıyla uygulamada kentsel dönüşüm teşviklerinin azaltıldığını mütaala etmekteyiz.** Hem genel ekonominin son yıllardaki motoru gayrimenkul ve inşaat sektörüne güç vermek ve hem de can ve mal güvenliği endişesiyle kentsel dönüşüm çözümüne sarılmış olan **halkımızı bir an önce can güvenli evlerine kavuşturmak için;Vergi İdarelerinin daraltıcı yorumlarıyla** kentsel dönüşüm teşviklerini azaltmaması hayati öneme haizdir. 6306 sayılı Yasanın sağladığı teşvikler veya muafiyetler Vergi İdarelerince ***“burada birilerine menfaat sağlanıyor”*** gözüyle daraltıcı olarak ele alınmamalı, tam tersi ***“yoldaki depremden evvel ne kadar can kurtarsak kârdır”*** diyerek daha geniş bakış açısıyla ele alınmalıdır diye düşünmekteyiz.

**Bu sebeplerle, Hükümetimizin ve Kanun Koyucununun bir karar vererek oluşturduğu harç, vergi ve ücret istisnasının –daraltıcı yorumlarla engellenmemesi adına- hukuki açıdan mevzuat, özelge ve mahkeme kararlarını bir kez daha dikkatinize sunmak istiyoruz.**

### **MEVZUAT HÜKÜMLERİ:**

#### **6306 Sayılı Kanun İlgili Madde:**

Madde 7 (9) Bu Kanun uyarınca yapılacak olan işlem, sözleşme, devir ve tesciller ile uygulamalar, noter harcı, tapu harcı, belediyelerce alınan harçlar, damga vergisi, veraset ve intikal vergisi, döner sermaye ücreti ve diğer ücretlerden; kullanılan krediler sebebiyle lehe alınacak paralar ise banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesnadır.

(10) Gerçek kişilerce ve özel hukuk tüzel kişilerince uygulamada bulunulan riskli alanlardaki yapıların mevcut alanları için daha önce belediyelerce alınan harç ve ücretlere ilave olarak, sadece kullanım maksadı değişiklikleri ile yapı alanındaki artışlar için hesaplanan harç ve ücret farkları alınır.

#### **Uygulama Yönetmeliği İlgili Madde:**

Madde 16: (9) **(Ek:RG-2/7/2013-28695) (Değişik ibare:RG-25/7/2014-29071)** Kanun uyarınca;

a) İlgili kurum veya gerçek veya özel hukuk tüzel kişilerince yapılacak olan işlem, sözleşme, devir ve tesciller ile uygulamalar, noter harcı, tapu harcı, belediyelerce alınan harçlar, damga vergisi, veraset ve intikal vergisi, döner sermaye ücreti ve diğer ücretlerden; kullanılan krediler sebebiyle lehe alınacak paralar ise banka ve sigorta muameleleri vergisinden muaftır.

b) Riskli alanlarda gerçek kişiler veya özel hukuk tüzel kişilerince, ilgili kurum adına değil de kendi adlarına uygulamada bulunulması halinde, riskli alanlardaki yapıların mevcut alanları için daha önce belediyelerce alınan harç ve ücretlere ilave olarak, sadece kullanım maksadı değişiklikleri ile yapı alanındaki artışlar için hesaplanan harç ve ücret farkları alınır.

c) Uygulama alanındaki mevcut yapıların İmar Mevzuatına uygun olup olmadığına bakılmaksızın, (a) ve (b) bentlerinde belirtilen vergi, harç ve ücret muafiyetleri uygulanır.

ç) **(Ek:RG-25/7/2014-29071)** ilgili kurum ile uygulama alanındaki yapıları malik olarak kullanan gerçek veya özel hukuk tüzel kişilerince yapılan;

1) Uygulama alanındaki yapıların dönüşüme tabi tutulmadan önce ilk satışı, devri ve tescili işlemleri ile Kanun kapsamında yapılacak uygulamalar neticesinde meydana gelen yeni yapıların ilk satışı, devri ve tescili işlemleri,

2) Kanun kapsamındaki bir yapıdan dolayı, kredi desteğinden faydalanarak veya tamamen kendi kaynaklarını kullanarak, uygulama alanında veya uygulama alanı dışındaki parsellerde yeni bir yapı yapılması ya da mevcut bir yapının satın alınması işlemi, Kanun uyarınca yapıldığından, bu işlem ve uygulamalar ile uygulama alanındaki yapılarla ilgili olarak; noterler, tapu ve kadastro müdürlükleri, belediyeler ve diğer kurum ve kuruluşlar nezdinde Kanun uyarınca yapılan diğer işlemler hakkında (a) ve (b) bentlerinde belirtilen vergi, harç ve ücret muafiyetleri uygulanır.

d) Alınmaması gereken harç, vergi ve ücretler şunlardır.

1) 2/7/1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanununun 38 inci maddesi uyarınca alınan noter harçları.

2) Harçlar Kanununun 57 nci maddesi uyarınca alınan tapu ve kadastro harçları.

3) 26/5/1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 79 uncu, 80 inci, 84 üncü ve Ek 1 inci maddesi uyarınca belediyelerce alınan harçlar.

4) 1/7/1964 tarihli ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu uyarınca damga vergisine tâbi kâğıtlar sebebiyle alınan damga vergisi.

5) 8/6/1959 tarihli ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu uyarınca alınan veraset ve intikal vergisi.

6) Kurum ve kuruluşlarca döner sermaye ücreti adı altında alınan bütün ücretler; Belediye Gelirleri Kanununun 86 ncı, 87 nci, 88 inci ve 97 nci maddeleri ile 3/5/1985 tarihli ve 3194 sayılı İmar Kanununun 21 inci ve 23 üncü maddeleri uyarınca alınan her türlü ücret ve riskli olarak tespit edilen binaya ilişkin olarak 1/7/1993 tarihli ve 21624 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Otopark Yönetmeliği uyarınca alınanlar da dahil olmak üzere, belediye meclisi kararı ile belirlenen ve alınan her türlü ücret.

7) Kullanılacak kredilerden dolayı lehe alınacak paralar sebebiyle 13/7/1956 tarihli ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu uyarınca alınması gereken banka ve sigorta muameleleri vergisi.

#### **DEĞERLENDİRME:**

Ek 1’de sunduğumuz Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi İdarelerinden gelen özelge ve uygulamalara bakıldığında,6306 Sayılı Kanun’un ve ilgili mevzuatın tanımış olduğu muafiyetlerin son derece dar yorumlandığını ve pek çok istisnanın kabul edilmediğini görmekteyiz.

Özelgelere baktığımızda; sadece

-Tapu siciline 6306 SK kapsamında riskli yapı şerhi bulunan **taşınmaz mal maliklerinin** riskli yapının yıkılması ve yenisinin yapılması ile ilgili **işlemlerinin** harçtan bağışık tutulması gerektiği,

-Tapu kaydına 6306 SK kapsamında riskli yapı şerhi işlendikten sonraki tarihte düzenlenmiş düzenleme şeklinde kat karşılığı inşaat ve satış vaadi sözleşmesine dayalı **tapu sicilinde sözleşmenin şerhi** ile bu sözleşmeye dayalı **yükleniciye yapılacak temlik işlemlerinin harçtan bağışık tutulması**

kabul edilmektedir.

Özelgelere, riskli yapı tespiti yapıldıktan sonra;

-Maliklerin uygulama (yeni inşaat) yapılmadan önce dairesini veya toptan yapıyı üçüncü şahsa satışı;

-Maliklere verilen yeni mülkün (dairenin) üçüncü şahıslara satışı,

-Yükleniciye inşaat karşılığı maliklerce verilen dairelerin/mülkün Yüklenici tarafından üçüncü şahıslara satışı,

- Müteahhitin sahip olacağı daireler için bunların 3. Kişilere satışındaki gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi ve müteahhit ile taşeron arasındaki taşeronluk sözleşmesi,

- Rezerv yapı alanında inşa edilecek konutların hak sahibi malik dışında 3. Kişilere satışı nedeniyle yapılacak sözleşme (tapu ve noter harcı, vergi vs.)

işlemlerinin harç, vergi ve ücret muafiyetinden yararlandırılmalarının mümkün bulunmadığı belirtilmektedir.

**6306 sayılı Kanun açısından; harç, ücret ve vergi muafiyetleri hakkında daraltıcı yorum yapan bu özelgelere katılmak mümkün değildir.**

Bu konularda Ek 2'de sunduğumuz mahkeme kararlarına baktığımızda Vergi İdarelerinin görüşlerinin ve uygulamalarının tam aksine bir yorum yapılması gerektiği kanaatindeyiz.

İstanbul 9. Vergi Mahkemesi 2014/1585 E, 2520 K. Sayılı kararındaki olayda; Vergi İdaresince riskli yapı şerhi düşülen bir apartmanda daire satın alınmasının tapu harcından muaf olduğu belirtilmiştir.

İstanbul 9. Vergi Mahkemesi 2014/908 E, 1704 K. Sayılı kararındaki, 2. Vergi Mahkemesi 2014/1175 E, 2085 K. Sayılı kararındaki, 8. Vergi Mahkemesi 2014/3138 E., 1211K. Sayılı kararındaki, 2. Vergi Mahkemesi 2014/905 E, 2084 K. Sayılı kararındaki ve 7. Vergi Mahkemesi 2014/227 E, 740 K. Sayılı kararındaki olaylarda ise *Arsa Karşılığı Gelir Paylaşımli İnşaat Sözleşmeleri doğrultusunda ve 6306 sayılı Kanun kapsamında yeni inşa edilen dairelerin devir ve tescillerinin tapu harcından muaf olduğu* belirtilmiştir.

**Yukarıdaki davalarda mahkemeler, (özelgelerdeki muafiyeti daraltıcı yorumların aksine) harç alınması işlemlerini iptal ederek, alınmış harçların iadesine karar vermiştir.**

**Yargı yerlerinin bu kararları, 6306 sayılı Kanun için Kanun Koyucunun amacına, Kanunun gerekçelerine ve Kanun metninde yazılan düzenlemelere uygundur.**

Zira; 6306 sayılı Kanun;“*riskli yapılarda yapılacak olan işlem, sözleşme, devir ve tesciller ile uygulamalar,(;) noter harcı, tapu harcı, belediyelerce alınan harçlar(dan) ....müstesnadır*” şeklinde genel bir düzenleme yapmıştır. Bu kanuni düzenleme konusu temel hak, bir yönetmelik veya idari yorumla sınırlanamaz.

**Anayasamıza göre; temel hak ve özgürlüklerden biri olan mülkiyet hakkına ilişkin sınırlamalar veya vergi ile diğer mali yükümlülüklerle ilişkin düzenlemeler ancak Kanunla getirilebilir. Yönetmelikle dahi daraltıcı bir düzenleme getirilemez. Hele özelgelerle kanunda açıkça yazmayan hiçbir mali yükümlülük getirilemeyeceği hukuken mütalaa edilmektedir.**

6306 sayılı Kanunun amacı 1. Maddesinde “Bu Kanunun amacı; afet riski altındaki alanlar ile bu alanlar dışındaki riskli yapıların bulunduğu arsa ve arazilerde, fen ve sanat norm ve standartlarına uygun, sağlıklı ve güvenli yaşama çevrelerini teşkil etmek üzere iyileştirme, tasfiye ve yenilemelere dair usul ve esasları belirlemektir” şeklinde düzenlenmiştir.Bu açıdan riskli yapılarla ilgili kanun kapsamında olan ve kanunda her türlü işlem için koyulan bir istisnayı yorumlarla daraltmaya çalışmak Kanun’un amacına aykırıdır.

Bu arada uygulamadaki tereddütler sebebiyle Bakanlıkça 25/7/2014 tarihinde6306 sayılı Kanunun Uygulama Yönetmeliğinde değişiklikyapılmıştır. Bu Yönetmelikteki madde 16/9/ç/1’deki

hükmüne baktığımızda, Kanun kapsamında yapılacak uygulamalar neticesinde meydana gelen yeni yapıların ilk satışlarla getirilen muafiyetlerin;

-Maliklere verilen yeni mülkün (dairenin) üçüncü şahıslara satışı,

-Yükleniciye inşaat karşılığı maliklerce verilen dairelerin/mülkün Yüklenici tarafından üçüncü şahıslara satışını kapsamakta olduğunu kolayca söyleyebiliriz.

Ek olarak, yeni yapı başlamadan önceki malikten üçüncü kişiye yapılan satışlar da muafiyetten yararlanır.

6306 sayılı Kanun Uygulama Yönetmeliğine baktığımızda; *“Uygulama alanındaki yapıların dönüşüme tabi tutulmadan önce ilk satışı,devri ve tescili işlemleri İLE (YANİ İLAVE OLARAK) Kanun kapsamında ... meydana gelen yeni yapıların (yeni dairelerin) ilk satışı (ister müteahhit satsın, ister eski kat maliki kendine düşen yeni daireyi satsın) devri ve tescili işlemleri ... Kanun uyarınca yapıldığından ....vergi, harç ve ücret muafiyetleri uygulanacağı”* ve *“muafiyetlerin alıcı ya da satıcı ayırımı yapılmadan düzenlendiği, ...**muafiyetlere esas teşkil eden unsur** alıcı veya satıcı değil, **yapılacak işlem olduğu**”*açıktır. Bu konuda Adıyaman’da yapılan bir uygulama üzerine Altyapı ve Kentsel Dönüşüm Genel Müdürlüğü yukarıdaki görüşü Adıyaman Valiliği İl Müdürlüğüne 8.9.2014 tarihinde 622 sayılı Ek 3’deki evrakla bildirmiştir.

Ek 4’de sunduğumuz 01.09.2014 tarihli özalgede de aynı daraltıcı yorum kapsamında; “6306 sayılı Kanun kapsamındaki harç, vergi ve ücretler konusunda, **hak sahibi maliklerle yapılacak işlemlere yönelik istisna** öngörüldüğü, **hak sahiplerinin taraf olmadığı işlemler ve kağıtlara istisna uygulanmasının** kanun kapsamında değerlendirilmesinin **mümkün olmadığı**” belirtilmektedir.

Bu yoruma da hukuken katılmak mümkün değildir. Zira **özalgede** yorum yapılırken **“6306sayılı Kanun kapsamında ...hak sahibi maliklerle yapılacak işlemlere yönelikbir istisna”** uygulanacağı belirtilmektedir. **Halbuki 6306 sayılı Kanunda ve Uygulama Yönetmeliğinde bu yönde bir sınırlama yoktur.**

Kanunda vergi, harç ve ücret için istisna uygulanacağı ifadesi **genel ve geniş olarak** düzenlenmiş ve Kanun metninde “6306 sayılı Kanun uyarınca yapılmış olan **(her türlü) işlem, sözleşme, devir ve tesciller ile uygulamalar**” kapsamaktadır. 6306 sayılı Kanun’un uygulamasını gösteren Uygulama Yönetmeliği’nin 16. Maddesinde 9/ç bendinin 2) nolu fıkrasının ikinci

paragrafında ise; “uygulama alanındaki yapılarla ilgili olarak...kanun uyarınca yapılan..işlemler hakkında... vergi, harç ve ücret muafiyetleri uygulanır” denmektedir.

Bu açıklamalar doğrultusunda Kanunen; vergi, harç ve ücret istisnasının 6306 sayılı Kanun uyarınca riskli binada, riskli alanda ve rezerv alanda (hak sahibi maliklerce yapılacak işlemler diye bir ayırım yapılmaksızın) kim tarafından yapılırsa yapılınsinher türlü işlem, sözleşme, devir ve tesciller ile uygulamalar için uygulanacağını değerlendirmekteyiz.

**Sonuç olarak; Kanun Koyucu 6306 sayılı Kanunla yaklaşık %8 tutarında vergi miktarının, yıkıcı bir afetle yaşanması muhtemel can ve mal kaybıyla kıyaslamasını yaparak, vergi gelirlerinden mahrum kalmayı göze almış ve kentsel dönüşümün önünde bir engel olarak görünebilecek olan bir kısım harç, ücret ve vergiler konusunda bir istisna hükmü getirmiştir.**

6306 sayılı Yasanın sağladığı teşvikler ve muafiyetlerin; özellikle Vergi İdarelerince “*burada birilerine menfaat sağlanıyor*” gözüyle daraltıcı yorum yapılarak ele alınmamasını, tam tersi “*yoldaki depremden evvel ne kadar can kurtarsak kârdır*” diyerek daha geniş bakış açısıyla bakılmasını tensiplerinize arz ediyoruz.

Bilginize saygı ile sunulur.

**Aziz TORUN**  
**GYODER**  
**Yönetim Kurulu Başkanı**

**Nazmi DURBAKAYIM**  
**İNDER**  
**Yönetim Kurulu Başkanı**

**Ömer Faruk ÇELİK**  
**KONUTDER**  
**Yönetim Kurulu Başkanı**