

TÜRKİYE'DE VERGİ YÜKÜ (1987-1997)

Abdullah KÜTÜKÇÜ
Maliye Bakanlığı
APK Uzmanı

GİRİŞ

Devletin yüklenmiş bulunduğu görev ve işlevleri gerçekleştirebilmesinin temel koşulu sağlam kaynaklara sahip olmasıdır. Bu bağlamda vergi gelirleri devletin tek ve sağlıklı kaynağı sayılmaktadır. Vergilerin toplumu oluşturan bireyler üzerinde adaletli bir şekilde dağılımı vergilendirmenin sosyal amacını oluşturmaktadır. Nitekim Anayasamızın vergi ödevi kenar başlığını taşıyan 73. maddesinin 2. fıkrasında "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır" buyruğuna yer vererek, vergi yükü kavramının itibar derecesini yükseltmiştir.

Öte yandan ülkemizin yaşadığı ekonomik sorunlar vergi yükünün düşük olmasına bağlanmakta, vergi yükünün reel kesimler için katlanmayı olanaksız kılacak derecede ağır, mali kesim için de varlığı tartışılacak kadar hafif olduğu, vergisel alanda yapılan pek çok düzenlemeye karşın vergi yükünde arzu edilen düzeye ulaşamadığı belirtilmektedir.⁽¹⁾

Bu çalışmada ekonomik ve sosyal sorunların değerlendirilip, çözüm için alınacak önlemlerin saptanmasında kullanılan bir araç sayılan (toplam) vergi yükü en son veriler ışığında ele alınacaktır.

KONUVA İLİŞKİN BAZI AÇIKLAMA VE TANIMLAR

1- Vergi Yükü Hesaplarında Temel Alman Vergi Kavramının Kapsamı

Kamu maliyesi yazınında verginin hukuksal nitelikleri belirtilerek çeşitli tanımları yapılmıştır. Kısaca "halkın devlet harcamalarına katılım payı" veya "milli gelirin devlet veya hükümetin emir ve tasarrufuna verilen parçası"⁽²⁾ olarak tanımlanan verginin günümüz anlayışına uygun biçimde, dev-

(1) VII. Beş Yıllık Kalkınma Planı (1996-2000), DPT Yayını, Ankara 1995, s.105. Ayrıntılı bilgi için ayrıca bak. DPT VII. Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Vergi Raporu, Ankara 1996, s. 48-50; TOBB Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara 1992, s. 20-23

(2) Türkiye'de Vergi Yükü (1975-1984) Maliye ve Gümrük Bakanlığı APK Kurulu Araştırmaları, C. XII, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Yayını 1986/275, Ankara 1986, s.9

letin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ekonomik birimlerden kanunda öngörülen esaslara uymak kaydıyla ve hukuksal cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın geri vermemek üzere aldıkları paralarını⁽³⁾ şeklinde de tanımlanması mümkündür.

Yapılan bu tanımlardaki vergi kavramı, en önemli kamu geliri olan vergiler yanında kuramsal bakımdan kısmi farklılıklar içeren harç, resim ve şerefîyeleri de kapsamaktadır. Bunlar devletin ana gelir kalemleri olup, vergi yükünün asıl belirleyicisi kabul edilen unsurlardır. Öte yandan aşağıda belirtileceği gibi vergi yükü hesaplamalarında parafiskal gelirlerin de dikkate alınması söz konusudur. Bilindiği gibi parafiskal gelirler, kamu hizmet kurumlarının, finansmanlarını sağlamak amacıyla (zorunlu olarak) tahsil ettikleri, ancak devlet bütçesine dahil edilmeyen bir kamu geliri türüdür. Bunun yanında vergiden ve harçtan kimi özellikleri barındıran parafiskal gelirlerin en başta geleni sosyal güvenlik kurumlarına yapılan ödemelerdir.

2. Vergi Yükü ve Türleri

a) Vergi Yükü

Vergi yükü pek açık olmayan bir kavramdır. Vergi yükünün hesaplanmasına ilişkin çalışmalarda kavram teknik açılarından ele alınmakta, maliye teorisinde ise yazarların değer yargılarına göre bu kavrama değişik anlamlar verilmektedir.⁽⁴⁾ Bu durumun başlıca nedeni ise verginin yansıması, dolaylı-dolaysız yapıda olması, vergi tarifelerinin özellikleri, vergi kaybının düzeyi, vergi potansiyelinin değerlendirilmesi gibi faktörlerin vergi yüküne etki yapmasıdır.⁽⁵⁾

Ancak vergi yükünü basit bir şekilde ifade etmek gerekirse vergileme dolayısıyla kişilerin mal varlığında meydana gelen azalma ya da vergilerin kişiler üzerinde yarattığı olumsuz etkidir, denilebilir. Kamu maliyesi literatüründe vergi yükünün tanımı ise ödenen vergi ve vergi ödeme gücünün bir fonksiyonu olarak yapılmakta⁽⁶⁾ ve ödenen vergi ile doğru, ödeme gücü ile ters orantılı bir gösterge⁽⁷⁾ halini almaktadır.

(3) Halil NADAROĞLU, Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul 1983, s.260

(4) NADAROĞLU, a.g.e., s.312

(5) Abdurrahman AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, Ankara 1997, s.406

(6) Maliye ve Gümrük Bakanlığı, a.g.e., s.11

(7) Şerafettin AKSOY, Kamu Maliyesi, İstanbul 1991, s.296

b) Vergi Yüğü Türleri

Günümüzde mikro ve makro ekonomik açılardan ele alınan vergi yüğü ile birlikte ekonomik gelişme, istikrar ve gelir dağılımı gibi konular da vergi politikasının saptanması ve yönlendirilmesi için bilinmesi gereken kavramlar şekline dönüşmüştür. Bu dönüşüme koşut olarak dayatılan bazlara, kullanılan verilere ve hesaplama yöntemlerine göre toplam, bölgesel, sektörel, gelir grupları, kişisel, toplumsal, net ve gerçek vergi yüklerinden söz edilmektedir.⁽⁸⁾

aa- Toplam Vergi Yüğü

Toplam vergi yüğü bir ekonomide toplanan vergi ve benzeri bütün kamu gelirlerinin o ekonomi üzerinde yarattığı yük olarak tanımlanabilir. Başka bir deyişle herhangi bir ülkede belirli bir dönemde (genellikle bir yılda) ödenen tüm vergilerin, söz konusu dönemdeki GSMH'ya oranı toplam vergi yükünü teşkil eder.

Bir yılda elde edilen mal ve hizmetlerin (GSMH) ne kadarının devlete ve diğer kamu tüzel kişilerine vergi olarak ödendiğini gösteren toplam vergi yüğü⁽⁹⁾ aynı zamanda toplumun vergi ödeme kapasitesini ifade etmesi bakımından yararlı bir kavramdır.⁽¹⁰⁾

Vergilerin toplam arz ve talebe olan etkileri ile birlikte dikkate alınarak yorumlanması gereken toplam vergi yüğü,

Toplam Vergi Yüğü = Ödenen Vergiler / GSMH
Şeklinde formüle edilir. Bu formüldeki ödenen vergiler ise her türlü vergi, resim ve harçlarla parafiskal gelirlerin toplamıdır.

bb- Bölgesel Vergi Yüğü

Bölgesel vergi yüğü ekonomik, sosyal ve coğrafi bakımdan benzeşen bölgeler için bölgelerdeki vergiler ile gelirler dikkate alınarak yapılan hesaplamaıdır.

cc- Sektörel Vergi Yüğü

Ekonomide çeşitli sektörlerin ödedikleri vergilerin GSMH içindeki paylarının vergi yüküdür. Ana ve alt sektörler itibariyle hesaplanması mümkündür.

(8) Maliye ve Gümrük Bakanlığı, a.g.e., s.16

(9) Mustafa Saim UYSAL, Vergi Yüğü Kavramı ve Ülkemizdeki Toplam Vergi Yüğü, Vergi Dünyası, s.22, s.59

(10) AKSOY, a.g.e., s.296

dd- Gelir Gruplarına Göre Vergi Yüğü

Gelir büyüklüklerine göre sınıflandırılmış yükümlülerin devlet ve diğer kamu tüzel kişilerine belirli bir dönemde yaptıkları vergi ve benzeri ödemelerin bu kişilerin aynı dönemdeki gelirlerine oranıdır. Vergi yüğü hesaplarının vergi adaleti açısından en çok önem taşıyan bölümü gelir gruplarına göre yapılanlarıdır.

ee- Kişisel Vergi Yüğü

Kişi başına düşen vergi gelirlerinin, kişi başına GSMH'ya oranıdır. Bu oran toplam vergi yükünü gösteren oranla aynıdır. Kişisel vergi yüğü genellikle ikiye ayrılarak incelenmektedir. Bunlardan ilki bireylerin gelirlerine, zevk ve özel durumlarına, alışkanlıklarına göre değişen ve duyumsanan psikolojik baskı niteliğindeki **sübjektif vergi yüğü**; ikincisi ise ödenen verginin ödeyenin gelirinde yarattığı azaltma olarak belirlenen **objektif vergi yüğü**dür.

ff- Toplumsal Vergi Yüğü

Vergi ve ulusal gelir değerlerine nüfusun da dahil edilmesi suretiyle elde edilen ve geniş kapsamlı hesaplamalarla ulaşılan bir rakamdır.

gg- Net Vergi Yüğü

Ekonomide toplanan vergilerin bütününde vergi ile gerçekleştirilen transferler, yardımlar ve bunlara benzer ödemelerin çıkarılmasından sonra kalan kısmın (milli) gelire oranıdır. Bu hesap birey düzeyinde yapılırsa kişisel net vergi yüğü saptanır.

hh- Gerçek Vergi Yüğü

Gerçek vergi yüküne net vergi yüğü hesaplarına yansıyan ve yansıtılan vergiler ayrı ayrı dahil edilerek ulaşılmaktadır. Hesaplanması net vergi yükünden daha zor olan gerçek vergi yüğü, kişi veya ekonomi üzerindeki kayıp ve kazançların toplu olarak değerlendirilmesine imkan sağlamaktadır.

ÜLKEMİZDE TOPLAM VERGİ YÜĞÜ

Çalışmamızın bu bölümünde mevcut son veriler ışığında yapılan toplam vergi yüğü hesaplarına yer verilecektir.

Yukarıda da kısaca açıklandığı gibi toplam vergi yüğü, sosyal refah ile vergiler arasındaki fonksiyonu ifade ettiği gibi, ülkelerarası karşılaştırmalarda da tercih edilen bir göstergedir.

Toplam vergi yüğü hesaplarında pay konsolide bütçe gelirleri, yerel yönetim vergi ve payları ile parafiskal gelirler toplamından oluşmakta, payda olarak ise GSMH ya da GSYİH alınmaktadır. Kanımızca toplam vergi yüğü saptanırken tüm sektörlerin alıcı fiyatlarıyla gayri safi katma değerini

yansıtması ve dış dünya gelirlerini kapsam dışı bırakması nedeniyle GSYİH'nin temel alınması daha doğrudur.

Bu nedenle aşağıda,

-Konsolide bütçe vergi gelirleri/GSYİH

-Toplam vergi gelirleri/GSYİH

-Toplam vergi ve parafiskal gelir/GSYİH
ayrımalarında yapılan vergi yükü hesaplarında GSYİH'ya yer verilmiştir.

1. Konsolide Bütçe Vergi Gelirleri/GSYİH

Bu kapsamda toplam vergi yükünü hesaplamaktaki amaç, yerel yönetim vergi gelirleri ile fonları hariç tutarak, yalnızca konsolide bütçe vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payını belirlemektir.

Son on yıllık dönemde konsolide bütçe vergi gelirleri yükü Tablo I'de yer almaktadır.

Konsolide bütçe vergi yükü 1987 yılında yüzde 12.1 düzeyinde gerçekleşmiş, izleyen üç yılda ise yüzde 11'ler düzeyine inmiştir. 1991 yılında yüzde 12.5 ile 1987 yılı seviyesi aşan vergi yükü 1992'de yüzde 13.2, 1993'te yüzde 13.3, 1994'te ise yüzde 15.2 olmuştur. 1995 yılında konsolide bütçe gelirlerine göre yüzde 14'e gerileyen vergi yükü 1996 yılında yüzde 15.2 olarak hesaplanmış, 1997 yılında ise son on yılın en yüksek oranı olan yüzde 16.5'e yükselmiştir.

2. Toplam Vergi Gelirleri/GSYİH

Tablo II'de yer alan ve merkezi yönetimin tahsil ettiği konsolide bütçe vergi gelirleri ile yerel yönetimlerin tahsil ettiği vergi, resim, harç yanında kamu kesimi genel dengesine dahil fonların vergi niteliği taşıyan gelirleri dahil edilerek yapılan toplam vergi yükü hesaplarına göre 1987 yılında yüzde 16.4 olan vergi yükü 1988 ve 1989 yıllarında yüzde 15.5'e düşmüştür. 1990 yılında 1987 yılındaki düzeyini yakalayamayan vergi yükü 1991'de yüzde 17.1, 1992'de yüzde 18.1, 1993 yılında yüzde 18.4 olarak saptanmıştır. 1994 yılında yaşanan ekonomik krizin telafisi amacıyla yürürlüğe konulan ek vergilerin etkisiyle yüzde 19.3 yükselen vergi yükü, 1995 yılında yüzde 18.1 ile yeniden 1992 yılı seviyesine gerilemiştir. 1996 yılında yüzde 19.2'ye yükselen vergi yükü oranı 1997 yılında yaklaşık 2 puanlık bir artışla yüzde 21.1'e çıkmış bulunmaktadır.

3. Vergi ve Benzeri Gelirler Toplamı / GSYİH

Tablo II'deki hesaplamalarda temel alınan toplam vergi gelirleri ile parafiskal gelirlerin toplamının GSYİH'ye oranlarını gösteren ve en kapsamlı vergi yükünü ifade eden oranlar Tablo III'de yer almaktadır.

Son on yıllık dönemin ilk üç yılında yüzde 19'ları aşmayan vergi yükü, 1990 yılında yüzde 20.5, 1991'de yüzde 21.4, 1992'de ise yüzde 22.7'dir. 1993 yılında vergi ve benzeri gelirler toplamına göre hesaplanan vergi yükü, bir önceki yıla göre düşüş eğilimine girmiş ve yüzde 22.5 olmuştur. İzleyen iki yılda da değişmeyen ve sırasıyla yüzde 22.3 ve 20.5 kadar gerileyen vergi yükü, ancak 1996 yılında yüzde 22.3'le 1992'deki düzeyine yakalamaya çalışmıştır. 1997 yılındaki geçici verilere göre yapılan hesaplamalar vergi yükünün yüzde 24.8 ile son on yıllık dönemdeki en yüksek seviyeye çıktığını göstermektedir.

SONUÇ

Yukarıdaki bölümde yapılan açıklamalara göre GSYİH'nin yüzdesi olarak hesaplanan toplam vergi yükleri, son on yıllık dönemin en yüksek değerlerine ulaşmıştır. Ancak bu oranlar 1996 sonu itibariyle yüzde 27.9 olan OECD, yüzde 30.2 olan Avrupa Birliği ortalamasının oldukça altındadır.⁽¹¹⁾ Bu nedenle, içinde bulunduğumuz ekonomik sorunların aşılmasında uygulanacak vergi politikasının bu gerçek ışığında şekillendirilmesi gerekmektedir.

(11) Bu oranlar OECD üyesi ülkelerin vergi gelirlerinin (parafiskal gelirler hariç) GSYİH içindeki paylarıdır. Bak. 1998 Yıllık Ekonomik Rapor, Maliye Bakanlığı, s.100.

TABLO : 1
TOPLAM VERGİ YÜKÜ
(Konsolide Bütçe Vergi Gelirleri/GSYİH)
(Milyar TL)

	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
I. Konsolide Bütçe Vergi Gelirleri	9.072	14.250	25.572	45.431	78.734	141.797	264.435	588.058	1.084.941	2.245.290	4.748.102
A.GSYİH	74.722	129.224	227.324	393.060	630.117	1.093.368	1.981.867	3.868.429	7.762.456	14.772.110	28.835.883
Vergi Yüğü (I/A)(%)	12.1	11.0	11.2	11.6	12.5	13.0	13.3	15.2	14.0	15.2	16.5

Kaynak : Maliye Bakanlığı/DİE

TABLO : II
TOPLAM VERGİ YÜKÜ
(Toplam Vergi Gelirleri/GSYİH)
(Milyar TL)

	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
1. Konsolide Bütçe Vergi Gelirleri	9,072	14,250	25,572	45,431	78,734	141,797	264,435	588,058	1,084,941	2,245,290	4,748,102
2. Yerel Yönetim Vergi Gelir ve Payları (**)	1,505	2,379	3,881	7,417	12,806	22,012	42,676	86,077	180,963	367,300*	773,893*
3. Fonlar (***)	1,694	3,348	5,887	11,343	16,184	33,905	57,628	71,006	137,480	223,197	555,542
A. Toplam Vergi Gelirleri (1+2+3)	12,271	19,977	35,340	64,191	107,724	197,714	364,739	745,141	1,403,384	2,835,787*	6,077,537*
B. GSYİH	74,722	129,224	227,324	393,060	630,117	1,093,368	1,981,867	3,868,429	7,762,456	14,772,110	28,835,883
Vergi Yüğü (A/B) (%)	16.4	15.5	15.5	16.3	17.1	18.1	18.4	19.3	18.1	19.2*	21.1*

Kaynak : Maliye Bakanlığı, DE, DPT

(*) Geçici

(**) Yerel yönetimlerin vergi, resim ve harç gelirleri ile özel idareleri ve belediyelere genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan paylar toplamıdır.

(***) Kamu Ortaklığı, Toplu Konut, Geliştirme ve Destekleme, Akaryakıt, Tüketim Vergisi, Savunma Sanayii Destekleme, Gelir İdaresi Geliştirme, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma, Eşvik Destekleme ve Fiyat İktidar, Kaynak Kullanımını Destekleme, Akaryakıt Fiyatıktırar, Petrol Arama ve Petrolle İlgili Faaliyetleri Dürünlendirme ve ÖZelleştirme Fonlarının vergi nitelikli gelirleri ile 3418 sayılı Kanunla oluşturulan eğitim, sağlık, gençlik ve spor harcamaları için ayrılan paylar nazara alınmıştır. Ayrıca bu gelirler 1987 yılından itibaren Çıktılık, Mesleki ve Teknik Eğitimi Geliştirme ve Yaygınlaştırma Forumunun vergi nitelikli gelirleri ile katılmıştır.

TABLO : III
TOPLAM VERGİ YÜKÜ
(Vergi ve Benzeri Gelirler Toplamı/GSYİH)
(Milyar TL)

	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
1. Toplam Vergi Gelirleri	12,271	19,977	35,340	64,191	107,724	197,714	364,739	745,141	1,403,384	2,835,787*	6,077,537
2. Para-fiskal Gelirler	1,878	3,362	7,660	16,214	27,184	51,061	80,519	116,066	189,780	458,230	1,065,598
A. Vergi ve Benzeri Gelirler Toplamı (1+2)	14,149	23,339	43,000	80,405	134,908	248,775	445,258	861,207	1,593,164	3,294,017*	7,143,135*
B. GSYİH	74,722	129,224	227,324	393,060	630,117	1,093,368	1,981,867	3,868,429	7,762,456	14,772,110	28,835,883
Vergi Yükü (A/B) (%)	18.9	18.1	18.9	20.5	21.4	22.8	22.5	22.3	20.5	22.3*	24.8*

Kaynak : Maliye Bakanlığı, DİE, DPT, Hazine Müsteşarlığı, TKİ, T.C. Emekli Sandığı, SSK, Bağ-Kur, OYAK, İLKESAN

(*) Geçici

(**) Kaynakta belirtilen sosyal güvenlik kurumlarının hissi edileşkesen tek, prim ve aidatları ile devlet katkısı kanı çolmak üzere konut edindirmeyarı- mi veyasaruf kesintilerinden oluşmaktadır.

KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNDE KDV UYGULAMASI

İsmail KALENDER
Sanayi ve Ticaret
Bakanlığı Kontrolörü

GİRİŞ ve TANIMLAR

Kooperatif; tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve kamu tüzel kişileri, mahalli idareler, cemiyetler ve dernekler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli teşekküllerdir. **Konut Yapı Kooperatifleri** ise ortaklarının konut ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulmaktadır. Bu amaçla arsa ve arazi satın almakta, birleştirmekte, imar planına uygun biçimde böldürerek altyapı, plan, proje ve maliyet hesapları hazırlatıp, müteahhitler eliyle konut yaptırarak ortaklarına teslim etmektedirler.

3065 sayılı kanunla 1.1.1985 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanan **Katma Değer Vergisi**, her üretim ve dağıtım aşamasında malların ve hizmetlerin satışında oransal olarak alınan yayılı bir işlem vergisidir. Bu bağlamda KDV, mal ya da hizmetlerin üretiminden tüketiciye ulaşmasına kadar her el değiştirmede uygulanmakta, yaygın ve genel bir tüketim vergisi niteliği kazanmaktadır. Vergiyi doğuran olay, malın teslimi veya hizmetin yapılmasıdır.

KDV uygulaması kapsamında **teslim**, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının, malik ya da onun adına hareket edenler tarafından, alıcıya veya alıcı adına hareket edenlere devredilmesidir. Teslimden söz edilebilmesi için tasarruf hakkının mutlaka bir bedel karşılığı olması gerekmektedir.

Hizmet ise; teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemleri ifade etmektedir. Söz konusu işlemler, bir şeyi yapmak, işletmek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, korumak, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebilir.

Bu yazının konusu, ortaklarının konut ihtiyacını karşılamak amacıyla kurulan konut yapı kooperatiflerinin, bu amacı gerçekleştirme sürecinde hangi işlem ve faaliyetlerinin Katma Değer vergisinin doğumuna sebep olacağı ya da sözkonusu vergiden istisna edileceğinin, son mevzuat değişiklikleri çerçevesinde değerlendirilmesidir.

YAPI KOOPERATİFLERİYLE İLGİLİ İŞLEMLERİN VERGİSEL BOYUTLARI

Yapı kooperatifleriyle ilgili işlemlerin KDV karşısındaki durumları üç alt başlık halinde incelenebilir:

1. Kooperatiflerce Müteahhitlere Yaptırılan İnşaat Taahhüt İşleri

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 8 inci maddesi ile konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri 31.12.1997 tarihine kadar KDV den istisna edilmiştir. (18.11.1995 tarih ve 4134 sayılı kanunla değişik). Ancak, bu madde hükmünün geçerlilik süresi uzatılmadığından, 1.1.1998 tarihinden itibaren yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri KDV'ne tabi hale gelmiştir. Bakanlar Kurulunun 27.12.1997 gün ve 97/10465 sayılı kararı ile sözkonusu teslim işlemleri için % 1 oranında KDV öngörülmüş ve bu bağlamda aynı yasanın 28'inci maddesi hükmünün verdiği yetkiye dayanılarak, % 1 oranında vergiye tabi teslim ve işlemlerle ilgili listeye ekleme yapılmıştır. (28.1.1998 gün ve 23218 Sayılı RG)

Son olarak, 4369 sayılı yasa ile 3065 sayılı KDV kanuna eklenen geçici 15 inci madde ile 29.7.1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak; konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri 01.01.1998 tarihinden geçerli olmak üzere Katma Değer Vergisinden istisna edilmiştir.

a) 1.1.1998 ile 29.7.1998 tarihleri arasında yapılan inşaat taahhüt işlerinde uygulama

4369 sayılı Kanun 29.07.1998 tarihinde yayımlandığı halde, kooperatiflere yapılan teslimlerle ilgili istisna hükmünün, 01.01.1998 ile 29.7.1998 tarihleri arasındaki dönem için de uygulanması kabul edilmiştir. Bu dönem içinde kendilerine yapılan inşaat taahhüt işleri nedeniyle konut yapı kooperatiflerince müteahhitlere ödenen KDV ile ilgili hususlar Maliye Bakanlığınca yayınlanan 69 seri nolu KDV genel tebliğinde açıklanmıştır. Bu tebliğ hükümlerine göre; kooperatiflerce, 1.1.1998-29.7.1998 tarihleri arasında geçici 15'inci madde kapsamındaki işlemlerle ilgili olarak müteahhitlere ödenen KDV konusunda, kooperatifle müteahhidin vergi dairesine birlikte başvurmaları halinde 3065 sayılı Kanunun 8/2 nci maddesi gereğince işlem yapılacaktır.

Söz konusu dönemde kooperatiflere yapılan inşaat taahhüt işlerinde istisna hükmünün uygulanabilmesi için;

- a) Kooperatifin konut yapı kooperatifi niteliğinde olması,
- b) İşin konut yapı kooperatifine yapılması,
- c) Yapılan işin inşaat işi olması,
- d) İşin taahhüde dayanması,
- e) Yapı inşaat ruhsatının 29.7.1998 tarihinden önce alınmış olması gerekmektedir.

Bu şartlardan herhangi birinin eksik olması halinde istisna hükmünün uygulanmasına imkan bulunmamaktadır.

Burada şu hususları da belirtmek gerekmektedir. 29.7.1998 tarihinden önce yapı ruhsatı almış olan kooperatiflerin inşaat taahhüt işlerinde, yüklenici ile kooperatif arasında yapılan taahhüdün kapsamı geniş tutulur ve harfiyat işinden başlayıp binaların yapım işinin tümü anahtar teslimi olarak taahhüt edilirse, yüklenici tarafından yapılan hizmetlerin tamamı KDV istisnasından faydalanacaktır. Buna göre; konut yapı kooperatiflerine taahhüt edilen inşaat işleri için, yüklenici tarafından hakediş raporlarına istinaden düzenlenen faturalarda ayrıca KDV hesaplanmayacak, kooperatifçe KDV adı altında bir ödeme yapılmayacaktır.

b) 29.7.1998 tarihinden sonra yapı ruhsatı alınmış inşaat ve taahhüt işlerinde uygulama

Yukarıdaki bölümde açıklandığı üzere, 4369 sayılı yasa ile 3065 sayılı yasaya eklenen geçici 15'inci madde hükmü 29.7.1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak müteahhitler tarafından konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleriyle ilgilidir. Bu nedenle, belirtilen tarihten sonra yapı ruhsatı alınan inşaat taahhüt işleri konut yapı kooperatifleri için gerçekleştirildiği takdirde % 1 oranında KDV'ne tabi bulunmaktadır. İnşaat taahhüt işi kapsamına girmeyen işler için KDV oranı % 15 olarak uygulanacaktır.

% 1 oranında KDV'nin uygulanabilmesi için aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir:

- a) Yapılan iş inşaat işi olmalıdır.
- b) İşlemler bir taahhüde dayanmalıdır.
- c) İnşaat işi konut yapı kooperatifi için yapılmalıdır.

2. İnşaat Taahhüt İşleri Dışında Kalan Mal ve Hizmet Teslimi İşleri

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri dışında kalan hizmet ifaları ile mal teslimlerinin genel hükümlere göre KDV'ne tabi tutulması gerekmektedir.

Buna göre, plan ve proje çizimi, parselasyon ve nakliye işleri tek başlarına veya birkaçının birlikte yapılması hizmet işi sayıldığından, bu işlere istisna uygulanmayacak ve Kanunun 1/1 maddesine göre vergiye tabi tutulacaktır.

Konut yapı kooperatifinin, binalara takılması için asansör satın alması KDV'ne tabidir. Ancak, satıcının asansörü binalara monte etmek işi de dahil olmak üzere teslim etmesi halinde, bu işlem inşaat taahhüt işi sayılacak ve KDV'ne tabi olmayacaktır.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan nakliye hizmeti inşaat işleri kapsamına girmediğinden KDV'ne tabi tutulacaktır. (Maliye Bakanlığı Muktezası, 22.06.1986, sayı: 2601017-289)

Konut yapı kooperatiflerine yaptığı inşaat taahhüt işinin bir kısmını taşeronlara ihale eden şirketin sözkonusu işlemine KDV uygulanacaktır. (Maliye Bakanlığı Muktezası, 17.06.1986, sayı: 260101-29507, KDV Kanunu, md. 17/4)

Öte yandan konut yapı kooperatiflerinin yüklenici ve taşeronlara inşaatın tamamını vermeyip, kısım kısım iş yaptırılmaları halinde hafriyat tek başına inşaat işi sayılmayacak, ancak amaçlanan inşaat işinin gerçekleştirilmesi için zorunlu diğer imalatların tamamı veya bir kısmı ile ihale edildiği takdirde hafriyat da inşaat işi kapsamına gireceğinden KDV'nden istisnası sözkonusu olacaktır.

Bunun yanında, yol, su, kanalizasyon vb. gibi altyapı işleri ile duvar yapımı, boya badana işleri, kapı ve pencerelerin yapımı, parke döşenmesi, mutfak dolabı ve tezgahlarının yapılması, çevre düzenleme işlerinin tek başlarına veya birkaçının bir arada yüklenici veya taşeronlara yaptırılması halinde inşaat işi sayılmaları gerekmektedir.

Buna göre; yukarıda belirtilen işler ile elektrik tesisatı, sıhhi tesisat, kalorifer tesisatı, karo ve fayans işleri, kooperatife ait arazi dahilinde kalan ara yolların yapılması, betonlanması ve saha tanzim faaliyetleri inşaat taahhüt işi kapsamına girdiğinden bu işler için de KDV istisnası sözkonusu olmaktadır.

3. Konut Yapı Kooperatiflerinin Ortaklarına Konut Teslimleri

Konut teslimlerinde KDV istisnası, net alanı 150 m²'ye kadar konutlar için 31.12.1997 tarihine kadar uygulanmıştır. Sürenin dolması nedeniyle 01.01.1998 tarihinden itibaren vergiye tabi tutulan bu teslimler için % 1 oranında vergi tahakkuk ettirmektedir. (02.01.1998 gün ve 23218 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 27.12.1997 gün ve 97/10465 sayılı BKK)

Daha sonra 4369 sayılı Kanunun (yayımlanma tarihi:29.07.1998) 60. maddesi ile 3065 sayılı KDV kanununun 17/4. maddesine eklenen (k) bendinde, sadece konut yapı kooperatiflerinin ortaklarına yapacakları konut teslimleri 01.08.1998 tarihinden itibaren istisna kapsamına alınmış bulunmaktadır. Bu istisna sürekli olup, istisnanın uygulanması bakımından kooperatifler tarafından teslim edilen konutların net alanına ilişkin bir sınırlama söz konusu değildir.

4369 sayılı kanunla getirilen istisna sadece konut yapı kooperatiflerinin ortaklarına yapacakları konut teslimlerine münhasırdır. KDV Kanununun 1. maddesi kapsamına giren diğer konut teslimlerinde net alanı 150 m² den küçük konutlar için % 1, büyük konutlar için % 15 oranında vergi uygulaması devam etmektedir.

Bu düzenlemeye göre, istisnanın başladığı, 01.08.1998 tarihinden sonra kurulan ve vergiye tabi başka işlemleri bulunmayan konut yapı kooperatiflerinin mükellefiyet tesis etmelerine ve beyanname vermelerine gerek bulunmamaktadır.

01.08.1998 tarihinden önce kurulmuş olan konut yapı kooperatiflerinin ise vergiye tabi başka işlemlerinin bulunmaması halinde Temmuz-Ağustos-Eylül 1998 dönemini kapsayan üç aylık beyannamelerini verdikten sonra mükellefiyetleri silinecektir. Bu kooperatifler vergiye tabi işlem yapmadıkları sürece bu tarihten sonra KDV beyannamesi vermeyeceklerdir.

Öte yandan 25.10.1998 tarihine kadar verilmesi gereken son KDV beyannamesinde yer alan sonraki döneme devreden vergi toplamı gider veya maliyet hesaplarına aktarılacaktır.

Özel kanunlara göre kurulan kooperatifler ile bunların oluşturdukları birlikler; herhangi bir had ve sınır olmaksızın beyannamelerini, *vergi beyannameleri serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerce imzalanması hakkında genel tebliğ* çerçevesinde 3568 sayılı Kanuna göre ruhsat almış meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğu kapsamında çıkarılmıştır. (Vergi beyannamelerinin SM ve SMMM'lerce imzalanması hakkında tebliğ: 5, 27.2.1998 gün ve 23271 sayılı Resmi Gazete)

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerine uygulanan KDV istisnasının 31.12.1997 tarihinde sona ermesiyle birlikte, bu tarihten 29.07.1998 tarihine kadar % 1 KDV uygulamasına gidilmişti. Yapılan son yasal değişiklikle birlikte 29.07.1998 tarihinden önce inşaat yapı ruhsatı alan konut yapı kooperatiflerinin taahhüde dayanan inşaat işleri KDV'nden istisna edilmiştir. Bu tarihten sonra yapı ruhsatı alan konut yapı kooperatifleri inşaat taahhüt işleri için % 1 KDV ödemeye devam edeceklerdir.

Konut yapı kooperatiflerinin ortaklarına yaptıkları konut teslimleri 01.08.1998 tarihinden itibaren istisna kapsamına alınmış bulunmaktadır. Bu istisna sürekli olup, istisnanın uygulanması bakımından kooperatiflerin teslim edecekleri konutların net alanına ilişkin bir sınırlama sözkonusu değildir.

İnşaat taahhüt işleri dışında kalan mal teslimleri ve hizmet ifalarında Katma Değer Vergisi Kanununun genel hükümlerine göre KDV uygulamasına devam edilecektir.

Önemli ölçüde konut açığının bulunduğu ve gecekondu sorunun yaşandığı ülkemizde konut yapı kooperatiflerinin bu sorunun aşılmasında önemli katkı sağladığı ve bundan böyle de sağlayacağı açıktır. Bu nedenle konut yapı kooperatiflerine tanınan KDV istisnasının daha geniş tutulmasında yarar görülmektedir.

Yapılan son yasal düzenleme ile bir rahatlama sözkonusu ise de bu yeterli değildir. İnşaat taahhüt işlerine uygulanan istisnanın 20.07.1998 tarihinden sonra yapı ruhsatı alan konut yapı kooperatiflerine de uygulanması ve taahhüde dayanmayan inşaat işleri de kapsamının faydalı olacağı düşünülmektedir. ■