



## Tax Practices in the Real Estate Sector Within the Framework of the Council of State Decisions

Kübra Aydın<sup>1,a,\*</sup>, Seyfi Yıldız<sup>2,b</sup>, Serhat Atmaca<sup>3,c</sup>, Nur Sena Oğuz<sup>4,d</sup>

<sup>1</sup> Phd Student, Department Of Finance, Faculty Of Economics And Administrative Sciences, Kırıkkale Üniversitesi, Kırıkkale/ Türkiye

<sup>2</sup> Prof. Dr., Department Of Finance Faculty Of Economics And Administrative Sciences, Kırıkkale Üniversitesi, Kırıkkale/ Türkiye

<sup>3</sup> Dr., Department Of Finance, Department Of Economics And Administrative Programs, Kyrgyzstan-Türkiye Manas University, Bişkek/Kırgızistan

<sup>4</sup> Phd Student, Department Of Finance, Faculty Of Economics And Administrative Sciences, Kırıkkale Üniversitesi, Kırıkkale/ Türkiye

\*Corresponding author

### Research Article

#### History

Received: 22/04/2025

Accepted: 27/07/2025

JEL Codes: H20, H24, H29

### ABSTRACT

The real estate sector constitutes a fundamental pillar of the Turkish economy, playing a crucial role for both individual and institutional investors. The purchase, sale, and rental of various types of real estate—including residential, commercial, and land properties—significantly contribute to economic activity. However, the taxation framework governing this sector is highly complex and frequently amended, posing challenges for taxpayers in terms of compliance. Ensuring the accurate fulfillment of tax obligations is a critical concern for both individual investors and businesses.

Tax regulations in the real estate sector encompass multiple components, including income tax, corporate tax, value-added tax (VAT), capital gains tax, and title deed fees. Notably, the taxation of profits derived from real estate transactions and the implementation of exemption provisions remain subjects of frequent legislative revisions. Such changes in tax laws and varying interpretations contribute to uncertainties in practice, leading to legal security concerns for taxpayers. In this context, the Council of State plays a pivotal role in enhancing the applicability of tax legislation, reducing ambiguities, and clarifying the legal framework. By addressing gaps in tax regulations, Council of State rulings help ensure consistency in legal interpretation. Decisions issued in disputes between tax authorities and taxpayers establish legal precedents, guiding future cases and improving the predictability of tax practices.

The purpose of the study is to reveal the methods by which the profits obtained in the real estate sector are taxed, to look at the solutions developed for the tax problems encountered by taxpayers, and to provide a guiding framework for the measures that should be taken to prevent the recurrence of similar negative situations. Study examines tax regulations in the real estate sector within the scope of income tax, corporate tax, VAT, capital gains tax, and title deed fees. It further explores how Council of State rulings impact the implementation of these taxes, emphasizing their guiding function in legal interpretation and their role in shaping a more predictable and stable tax environment

**Keywords:** Real Estate, Tax, Tax Practices

## Danıştay Kararları Çerçevesinde Gayrimenkul Sektöründe Vergi Uygulamaları

#### Süreç

Geliş: 22/04/2025

Kabul: 27/07/2025

Jel Kodları: H20, H24, H29

### ÖZET

Gayrimenkul sektörü, Türkiye ekonomisinin temel taşlarından biri olup, hem bireysel hem de kurumsal yatırımcılar açısından büyük bir öneme sahiptir. Konut, ticari gayrimenkul ve arsa gibi farklı türlerde taşınmazların alım-satımı ve kiralanması, ekonomik hareketliliği artıran unsurlar arasında yer almaktadır. Ancak, bu sektörün vergi uygulamaları oldukça karmaşık bir yapıya sahiptir ve sık sık değişen mevzuat nedeniyle mükellefler açısından çeşitli zorluklar barındırmaktadır. Vergi yükümlülüklerinin doğru bir şekilde yerine getirilmesi hem bireysel yatırımcılar hem de işletmeler için önemli bir husustur.

Gayrimenkul sektöründeki vergi düzenlemeleri; gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, değer artış kazancı ve tapu harcı gibi çeşitli unsurları içermektedir. Özellikle, taşınmaz satışlarından elde edilen kazançların vergilendirilmesi ve istisna hükümlerinin uygulanması, mevzuatta sıkça değişikliğe uğrayan konular arasındadır. Vergi mevzuatında yaşanan değişiklikler ve yorum farklılıkları, uygulamada belirsizliklere yol açmakta ve mükellefler açısından hukuki güvenlik sorunları doğurmaktadır. Bu noktada, Danıştay kararları, vergi mevzuatının uygulanabilirliğini artırmak, belirsizlikleri gidermek ve hukuki çerçevenin netleşmesini sağlamak açısından kritik bir rol oynamaktadır. Danıştay içtihatları, özellikle vergi mevzuatındaki boşlukları doldurarak uygulamadaki tutarsızlıkların önüne geçilmesine katkıda bulunmaktadır. Vergi idaresi ile mükellefler arasındaki ihtilaflarda verilen Danıştay kararları, ilerleyen dönemlerde benzer olaylar için emsal teşkil etmekte ve vergi uygulamalarının öngörülebilirliğini artırmaktadır.

Çalışmanın amacı, gayrimenkul sektöründe elde edilen kazançların hangi yöntemlerle vergilendirildiğini ortaya koymak, mükelleflerin karşılaştığı vergisel sorunlara yönelik geliştirilen çözüm yollarına bakarak, benzer olumsuzlukların tekrarını önlemek amacıyla alınması gereken önlemler konusunda yol gösterici bir çerçeve sunmaktır. Çalışmada, gayrimenkul sektöründeki vergi uygulamaları; gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, değer artış kazancı ve tapu harcı kapsamında ele alınarak, Danıştay tarafından verilen kararların bu vergilerin uygulanmasına etkileri incelenmektedir. Danıştay içtihatlarının sektörde nasıl bir yönlendirici işlev gördüğü ve hukuki çerçevenin belirginleşmesine ne şekilde katkı sunduğu açıklanmaya çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Gayrimenkul, Vergi, Vergi Uygulamaları.

#### License



This work is licensed under Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License International License

a Kbraaydnli5@gmail.com

c serhat.atmaca@manas.edu.kg

ib 0000-0002-6535-3857

id 0000-0003-0860-010X

b seyfiyildiz@hotmail.com

d sena.oguzz@gmail.com

id 0000-0002-2382-4454

id 0000-0002-0292-5336

## Giriş

Gayrimenkul sektörü hem Türkiye'nin ekonomik yapısında hem de küresel pazarlarda önemli bir yer tutmaktadır. Bu sektör, ticari faaliyetlerin çeşitliliği, istihdam yaratma potansiyeli ve devlet gelirleri açısından büyük bir ekonomik etkiye sahiptir. Ancak gayrimenkul sektörü ile ilgili vergi uygulamaları, yalnızca sektördeki yatırımcılar ve işletmeler için değil, aynı zamanda devletin gelir elde etme yöntemleri için de büyük bir öneme sahiptir. Gayrimenkul alım satım işlemleri, kira gelirleri, inşaat faaliyetleri ve taşınmazlardan elde edilen diğer kazançlar, vergi mükelleflerinin karşılaştığı en yaygın vergilendirme alanlarını oluşturmaktadır.

Türk vergi hukukunda gayrimenkul sektörüne dair çeşitli vergisel düzenlemeler bulunmaktadır. Bu düzenlemeler, zaman zaman mükellefler tarafından farklı şekillerde yorumlanabilmekte, hukuki belirsizlikler ortaya çıkabilmektedir. Bu durum, vergi uygulamalarında anlaşmazlıkların yaşanmasına, dolayısıyla hukuk sistemi içerisinde çözüm bekleyen pek çok davanın oluşmasına yol açmaktadır. Özellikle, vergi yükümlülüklerinin nasıl yerine getirileceğine dair belirsizlikler, sektördeki mükellefleri zora sokmaktadır. Bu noktada, Türk yargı sistemi içerisinde önemli bir yere sahip olan Danıştay, verilen kararlarla gayrimenkul sektörüyle ilgili vergi uygulamalarını netleştirmekte ve hukuki bir rehberlik sunmaktadır.

Danıştay, Türkiye'deki yüksek yargı organlarından biri olup, idari uyuşmazlıkların çözümünde son derece önemli bir görev üstlenmektedir. Vergi hukukunun uygulanmasında ortaya çıkan belirsizliklerin giderilmesi, özellikle gayrimenkul sektörü gibi dinamik ve geniş kapsamlı bir alanda kritik bir öneme sahiptir. Danıştay, vermiş olduğu içtihatlarla, gayrimenkul sektörüne ilişkin vergi uygulamalarının doğru anlaşılması ve hukuki çerçevenin netleşmesi konusunda önemli bir fonksiyon görmektedir.

Bu çalışmada, gayrimenkul sektöründeki vergi uygulamalarının neler olduğu, gayrimenkul sektörünün nasıl vergilendirileceği detaylı olarak incelenmiştir. Temel amacımız gayrimenkul sektörden elde edilen kazançların vergi mevzuatı çerçevesinde nasıl vergilendirildiğini sistematik biçimde incelemek, mükelleflerin uygulamada karşılaştıkları başlıca sorunları tespit ederek bu sorunlara getirilen çözüm önerilerini değerlendirmek ve benzer durumların tekrar yaşanmaması için geliştirilebilecek önleyici vergi politikalarına ilişkin açıklayıcı ve yönlendirici bir kaynak oluşturmaktır. Sektördeki vergi uygulamalarındaki belirsizlikler, çeşitli davaların ortaya çıkmasına neden olacağı için ilgili kanunlardaki yasal boşlukların çözümünde Danıştay'ın vermiş olduğu kararlar tetkik edilmiş ve bu kararlar doğrultusunda bu belirsizliklerin ortadan kaldırılması için gayrimenkul sektörüne yönelik vergi düzenlemelerinin analizi ile Danıştay kararlarının sektördeki vergi uygulamaları üzerindeki etkileri incelenmiştir.

## Gayrimenkul Kavramı

Türkiye'deki şehirleşme süreci, sanayileşme ile eş zamanlı ilerleyen Batılı ülkelerden farklı bir gelişim göstermiştir. Batı'da sanayileşme şehirleşmeyi teşvik ederken, Türkiye'de kırsal nüfusun kentlere göçü şehirleşmeyi teşvik etmektedir. Tarım sektöründe makineleşmenin yaygınlaşması, kırsal kesimdeki iş gücü ihtiyacını azaltarak büyük şehirlerde yoğun göç dalgalarını tetiklemiştir. Ancak bu süreç yalnızca tarımsal üretimle sınırlı kalmamış; ekonominin liberalleşmesi, eğitim düzeyinin artması ve hızlı nüfus büyümesi gibi unsurlar şehirleşme hızını daha da artırmıştır. Türkiye'de kentleşme, ağırlıklı olarak kırsaldan gelen göç dalgalarıyla şekillenmiş ve bunun sonucunda gayrimenkul piyasasında hızlı bir büyüme yaşanmıştır. Bu göç hareketleri, kentlerin demografik yapısını değiştirirken konut talebini artırarak şehir planlaması, altyapı yatırımları ve gayrimenkul sektöründe yeni düzenlemeleri zorunlu hale getirmiştir (Tunalı ve Karadağ, 2018:3).

Gayrimenkul, temel olarak taşınmaz malları ifade ederken, kavramsal olarak taşınması mümkün olmayan varlıkları kapsar. Bu çerçevede bina, arsa, arazi ve maden ocakları gibi yapılar gayrimenkul olarak kabul edilmektedir. Ekonomik açıdan değerlendirildiğinde, gayrimenkuller dayanıklı mal niteliği taşıyan ve hukuki sermaye kapsamında yer alan varlıklardır. Uzun vadeli bir yatırım aracı olarak görülen bu varlıklar, piyasa koşullarına bağlı olarak ekonomik büyüme, yatırım stratejileri ve finansal planlamalar açısından kritik bir öneme sahiptir. Gayrimenkul sektörü yalnızca bireysel ve kurumsal mülkiyet bağlamında değil, aynı zamanda kentsel gelişim, altyapı projeleri ve ekonomik sürdürülebilirlik açısından da stratejik bir alan olarak değerlendirilmektedir (Aytekin, 2007:1).

Gayrimenkul, farklı disiplinlerde çeşitli anlamlar taşıyan ve geniş kapsamlı bir kavramdır. Kırsal alanlardaki arsalar, kentsel bölgelerdeki araziler, binalar ve diğer yapı unsurları bu kavram içinde yer almaktadır. Ancak gayrimenkulün tanımı, ilgili meslek gruplarına göre farklılık gösterebilir. Örneğin, mimarlar için gayrimenkul estetik ve işlevselliği ön planda tutan bir yapı iken, mühendisler açısından temel sağlamlık ve fiziksel özellikler öncelikli bir değerlendirme kriteridir. Hukukçular gayrimenkulü mülkiyet hakları ve taşınmaz statüsü çerçevesinde ele alırken, kamu maliyesi açısından ise vergisel boyutu öne çıkmaktadır. Bu nedenle, gayrimenkul piyasası, mimarlık, şehir ve bölge planlama, hukuk, ekonomi, finans, matematik, istatistik ve bilgi teknolojileri gibi birçok alanın ortak çalışmasını gerektiren çok disiplinli bir yapıdadır. Dolayısıyla, gayrimenkul üzerine yapılan araştırmalar, farklı uzmanlıkların katkısıyla şekillenen çok yönlü ve dinamik bir süreçtir (Berberoğlu vd., 2019:18-19).

Gayrimenkul sektörü, finansal piyasalarla doğrudan ilişkilidir ve arz-talep dengelerine bağlı olarak piyasa koşullarından etkilenmektedir. Sektördeki gelişmeler, yatırım kararları ve ekonomik büyüme üzerinde belirleyici rol oynarken, makroekonomik dalgalanmalara karşı da oldukça hassastır. Gayrimenkul, temel olarak taşınmaz nitelikteki

varlıkları kapsar ve arsa, arazi, bina gibi unsurları içerir. Hukuki açıdan değerlendirildiğinde, Türk Medeni Kanunu'nun 704. maddesi, taşınmaz mülkiyetinin kapsamını arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak belirlemiştir. Bu düzenleme, gayrimenkulün mülkiyet hakları çerçevesinde nasıl değerlendirileceğini açık bir şekilde ortaya koymaktadır (Türk Medeni Kanunu, md. 704). Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne göre gayrimenkuller, doğası gereği taşınamayan ve bulunduğu yerde sabit kalan varlıklar olarak tanımlanmaktadır. Tebliğde, Türk Medeni Kanunu'nun 632. maddesine atıf yapılarak, arazi, tapu siciline müstakil ve daimî olarak kaydedilen haklar ile madenlerin taşınmaz kapsamına girdiği belirtilmiştir. Binalar ise doğrudan taşınmaz olarak sayılmamakla birlikte, üzerinde buldukları arsa veya arazinin ayrılmaz bir parçası kabul edilmektedir. Bu bağlamda, gayrimenkul sektörü hem ekonomik büyümeye katkısı hem de hukuki düzenlemeler açısından stratejik bir öneme sahiptir (Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 1995). Türk vergi mevzuatında gayrimenkul sektörüne özgü müstakil bir madde yer almamakla birlikte, sektöre ilişkin düzenlemeler Gelir Vergisi Kanunu kapsamında 'gayrimenkul sermaye iradı' başlığı altında ele alınmaktadır. Bu bağlamda, mesken, işyeri, arazi gibi taşınmazların; malik, intifa hakkı sahibi, zilyet ya da kiracıları tarafından kiraya verilmesi sonucu elde edilen gelirler, gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmekte ve ilgili hükümlere göre vergilendirilmektedir.

Türkiye'de gayrimenkul sektörü, değişen yaşam standartları ve kamu-özel sektör taleplerine bağlı olarak sürekli bir dönüşüm içindedir. Son yıllarda, büyük ölçekli altyapı projeleri, akıllı bina sistemleri, çevre dostu yapılar ve modern yaşam alanları sektörde öne çıkan gelişmeler arasındadır. Özellikle büyük şehirler ve kıyı bölgelerinde yürütülen kentsel dönüşüm projeleri, yeni konut ve ticari alanların inşasını hızlandırmıştır. Artan öğrenci nüfusuna paralel olarak, üniversite kentlerinde yurt ve stüdyo daire projeleri yaygınlaşırken, büyük kentlerde otopark ve terminal işletmeciliği önemli birer yatırım alanı haline gelmiştir. Ayrıca, kamu altyapı projeleri ve yurtdışı müteahhitlik faaliyetleri de sektördeki büyümeyi destekleyen faktörler arasında yer almaktadır (Tanrıvermiş, 2019:37).

Türkiye'de gayrimenkul sektörü, değişen yaşam koşulları ve kamu-özel sektör ihtiyaçlarına bağlı olarak sürekli bir gelişim ve dönüşüm sürecindedir. Son yıllarda, büyük ölçekli altyapı projeleri, akıllı bina sistemleri, çevre dostu yapılar ve modern yaşam alanları sektörde öne çıkan yenilikler arasında yer almaktadır. Özellikle büyük şehirler ve kıyı bölgelerinde yürütülen kentsel dönüşüm projeleri, yeni konut ve ticari alanların inşa sürecini hızlandırmıştır. Artan öğrenci nüfusuna bağlı olarak, üniversite kentlerinde yurt ve stüdyo daire projeleri yaygınlaşırken, büyük şehirlerde otopark ve terminal işletmeciliği önemli yatırım alanları haline gelmiştir. Bunun yanı sıra, kamu altyapı projeleri ve yurtdışı müteahhitlik faaliyetleri de sektörün büyümesine katkı sağlayan temel unsurlar arasında yer almaktadır (Berberoğlu vd., 2019:23).

Gayrimenkul sektörüne yönelik yapılan her çalışma, yapılan yasal düzenlemeler ülke ekonomisine katma değer sağlayarak ekonomik büyümeye katkıda bulunmaktadır. Bu doğrultuda, sektörden elde edilen vergisel gelirlerin de artması beklenmektedir. Dolayısıyla, gayrimenkulün hangi vergi türleri kapsamında değerlendirildiği ve bu vergilendirme sürecinin nasıl işlediği, ekonomik sürdürülebilirlik ve mali politika açısından büyük bir önem taşımaktadır.

## Türkiye'de Gayrimenkul Sektörünün Vergilendirilmesi

Gayrimenkulün alım-satım, kiralama ve sahiplik inşa vb. üzerinden alınan Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Emlak Vergisi, Değerli Konut Vergisi, Değer Artış Kazancı Vergisi ve Tapu Harcı, mülk sahipleri ve yatırımcılar için önemli maliyet unsurlarıdır. Alım-satım işlemlerindeki vergisel yükümlülükler, piyasa hareketliliğini doğrudan etkileyerek yatırım kararlarını şekillendirmektedir. Bu nedenle, sektördeki vergilendirme uygulamalarının ekonomik etkileri dikkate alınarak düzenlenmesi, sürdürülebilir büyüme ve yatırım ortamının iyileştirilmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

### Gayrimenkul Sektöründe Gelir Vergisi

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na (GVK) göre gelir unsurları; ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar olmak üzere yedi ana başlık altında sınıflandırılmıştır (GVK, md. 2). Gayrimenkul sermaye iradı, bu unsurlar arasında yer almakta olup, kaynak teorisine dayanmaktadır. Gelir kavramı, genel olarak kaynak teorisi ve safi artış teorisi olmak üzere iki temel yaklaşımla ele alınmaktadır. İlk altı gelir unsuru kaynak teorisine göre vergilendirilirken, yedinci unsur safi artış teorisine göre değerlendirilir. Kaynak teorisi, üretim faktörlerinin (emek, sermaye, rant, girişim) ekonomik süreçlere katılımı sonucu sağlanan kazançları gelir olarak kabul etmektedir. Bu bağlamda, gayrimenkul sermaye iradı, taşınmazların kiraya verilmesi yoluyla elde edilen gelirleri ifade etmekte ve "irat" olarak tanımlanmaktadır (Şenyüz vd., 2022: 3-4).

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 70. maddesine göre, taşınmazlardan elde edilen kira gelirleri gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir. Bu kapsamda, arsa, bina, maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl üretim sahaları, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların tamamlayıcı unsurları kira geliri kaynağı olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca, voli mahalleri ve dalyanlar gibi taşınmaz niteliğindeki unsurlar da bu kapsama dahildir. Bunun yanı sıra, gayrimenkullerin ayrı olarak kiraya verilen tamamlayıcı unsurları (tesisat, demirbaş eşyalar, döşemeler) ile tapuda tescil edilen haklardan elde edilen gelirler de gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır. Bu tür gelirler,

taşınmazın sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak veya intifa hakkı sahipleri ya da kiracıları tarafından elde edilebilir ve ilgili vergi mevzuatına tabi tutulur (GVK, md. 70).

Gayrimenkul satışlarından elde edilen değer kazançlarının vergilendirilmesi, satışın gerçekleştiği tarih, işlemin süreklilik arz edip etmemesi, satışa konu taşınmaz sayısı, satışın amacı ve bedelli olup olmaması gibi çeşitli faktörlere bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Bu kriterler, elde edilen kazancın vergilendirilip vergilendirilmeyeceğini ve hangi vergi türü kapsamında değerlendirileceğini belirlemektedir. Satış işlemi ticari bir faaliyet olarak nitelendirildiğinde ticari kazanç kapsamında vergilendirilirken, belirli şartlar altında gerçekleştirilen bireysel satış işlemleri değer artış kazancı olarak değerlendirilebilir. Dolayısıyla, her gayrimenkul satışı için uygulanacak vergi türü, satışın niteliğine ve mükellefin durumuna göre farklılık gösterebilmektedir (Yardımcıoğlu vd., 2011: 29). Gelir Vergisi Kanunu'na göre, gayrimenkul satışından elde edilen kazancın vergilendirilmesi, taşınmazın ticari bir işletmeye mi yoksa bireysel mülkiyete mi ait olduğuna bağlı olarak farklılık göstermektedir. Devamlılık arz etmeyen alım satım işlemlerinde elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak değerlendirilirken, gayrimenkul alım, satım ve inşaa işleriyle düzenli olarak uğraşan kişilerin elde ettiği kazanç ticari kazanç kapsamında vergilendirilmektedir. Bu ayrım, gayrimenkul satışlarından doğan gelirlerin hukuki niteliğini belirleyerek, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini daha net hale getirmektedir (Tuğlu, 2010: 114).

Bir gayrimenkul alım veya satım işleminin Gelir Vergisi kapsamına girip girmediği, işlemin süreklilik taşıyıp taşımadığına bağlı olarak değişmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesi uyarınca, her türlü ticari ve sınai faaliyetten elde edilen kazanç ticari kazanç olarak kabul edilmektedir. Aynı madde kapsamında, gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle sürekli olarak uğraşan kişilerin bu faaliyetlerden elde ettiği gelirler ticari kazanç olarak değerlendirilir. Bunun yanı sıra, satın alınan bir arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek ya da daha sonra kısmen veya tamamen satılması durumunda elde edilen kazanç da ticari kazanç olarak kabul edilmektedir (GVK, md. 37). Ancak, kanunda her türlü ticari ve sınai faaliyetin ticari kazanç kapsamında ele alındığı belirtilse de bir faaliyetin hangi ölçütlere göre ticari nitelik taşıdığı konusunda detaylı bir açıklama bulunmamaktadır. Bu nedenle, gayrimenkul satışı sonrası elde edilen kazancın vergilendirilmesi işlem hacmi, sürekliliği ve satış amacı gibi kriterlere bağlı olarak değerlendirilmekte ve hukuki yoruma açık olmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu (GVK) kapsamında, gayrimenkul satışlarından elde edilen kazançların hangi gelir türü çerçevesinde vergilendirilmesi gerektiği konusunda ortaya çıkan uyuşmazlık devam etmektedir. Bu belirsizliğin temel nedenleri arasında şunlar yer almaktadır: Vergi mevzuatında konuyla ilgili net ve ayrıntılı düzenlemelerin bulunmaması; Vergi idaresi ile Danıştay kararları arasında farklı yorumların olması, Konuya ilişkin istikrar kazanmış, bağlayıcı nitelikte bir Danıştay kararının bulunmaması. Bu faktörler, mükellefler açısından hukuki öngörülebilirliği zorlaştırmakta ve gayrimenkul satışlarından elde edilen kazançların vergilendirilmesine ilişkin uygulama farklılıklarına ve ihtilaflara neden olmaktadır. Dolayısıyla, gelir türünün belirlenmesine yönelik açık, net ve tutarlı düzenlemelerin yapılması gerekmektedir (Korkmaz, 2010:152-153).

Gelir Vergisi Kanunu (GVK), mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançları "değer artış kazancı" olarak tanımlamaktadır. Mükerrer 80. maddeye göre, belirli şartlar altında taşınmazların ve bazı hakların satışı veya devri sonucu elde edilen gelirler bu kapsamda vergilendirilmektedir.

Bu maddeye göre; Telif hakları ve ihtira beratlarının, müellifleri veya mucitleri dışında kalan kişiler tarafından devri, Faaliyeti sona ermiş bir işletmenin satışı, Belirli gayrimenkullerin iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde elden çıkarılması, değer artış kazancı olarak değerlendirilir. Ancak karşılıksız (ivazsız) edinilen taşınmazlar bu kapsama alınmamaktadır. GVK'nin 80. maddesi elden çıkarma kavramını geniş bir çerçevede ele alarak satış, devir, temlik, trampa (takas), kamulaştırma, devletleştirme ve ticaret şirketlerine sermaye olarak konulma gibi işlemleri içermektedir. Bu doğrultuda, gayrimenkul ve benzeri varlıkların mülkiyet değişimi sonucunda elde edilen kazançların vergilendirilmesi, mükellefin taşınmazı ne zaman ve hangi şartlarda edindiği gibi faktörler göz önünde bulundurularak belirlenmektedir (GVK, md. 80).

Gayrimenkul satışlarından elde edilen kazançların vergilendirilmesi, Gelir Vergisi Kanunu kapsamında değer artış kazancı olarak değerlendirilir. Taşınmazların satış bedeli ile alış bedeli arasındaki fark vergilendirilirken, mükellefin taşınmazı ne zaman edindiği önemli bir kriterdir. Edinim tarihinden itibaren beş yıl içinde satılan taşınmazlar vergiye tabi tutulurken, miras veya bağış yoluyla edinilenler bu kapsamın dışında bırakılmıştır. Bu düzenleme, kısa vadeli alım-satım işlemlerini kontrol altına almayı ve vergi yükümlülüğünü belirli bir sisteme oturtmayı amaçlamaktadır. Değer artış kazancının hesaplanmasında öncelikle taşınmazın edinim bedeli enflasyon oranına göre güncellenir. Daha sonra, elden çıkarma karşılığında elde edilen toplam gelirden (nakit, aynı kazançlar veya maddi karşılığı olan diğer menfaatler) güncellenmiş edinim bedeli düşülerek net kazanç belirlenir. Elde edilen bu kazançtan ilgili istisna tutarı düşüldükten sonra vergilendirilecek matrah hesaplanır. Bu yöntem, gayrimenkul satışlarından doğan vergisel yükümlülüklerin adil bir şekilde belirlenmesine ve mükelleflerin ödeyeceği vergilerin objektif kriterlere dayandırılmasına olanak sağlamaktadır (Yardımcıoğlu, vd., 2011: 30).

## Gayrimenkul Sektöründe Kurumlar Vergisi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na (KVK) göre, kurum kazancı, Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen gelir unsurlarından oluşmaktadır. Bu kapsamda, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları kurumlar vergisine tabidir (KVK, md. 1). Bu doğrultuda, kurumların mülkiyetinde bulunan gayrimenkullerin satışından elde edilen kazançlar, kurum kazancı olarak beyan edilmekte ve kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Gayrimenkul satış kazançlarının vergilendirilmesi, kurumların finansal yapısını doğrudan etkileyen bir faktör olup, yatırım kararları üzerinde belirleyici bir role sahiptir. Bu nedenle, kurumların taşınmaz satışlarına ilişkin vergi yükümlülükleri, mali planlamalarını ve uzun vadeli stratejilerini şekillendiren önemli unsurlar arasında yer almaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 5. maddesi kapsamında, belirli şartları sağlayan kurumların bazı kazançları kısmi vergi istisnasına tabi tutulmaktadır. Buna göre, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının yanı sıra, yatırım fonlarının katılma paylarının satışından elde edilen kazançların %75'i vergiden istisna edilmektedir. Ayrıca, emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere, fon ve ortaklıkların sahip oldukları taşınmazların satışından elde edilen kazançların en az %50'lik kısmı da kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır. Bu istisna, kurumların uzun vadeli yatırımları teşvik etmesi ve finansal istikrarlarını korumaları amacıyla getirilmiştir (KVK, md.5/c)

2023 yılında yayımlanan 7456 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK) taşınmaz satış kazançlarına ilişkin önemli değişiklikler yapılmıştır. KVK'nin 5. maddesinde yer alan "taşınmaz" ibaresi kaldırılmış ve böylece kurumların aktiflerinde bulunan taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlar artık vergi istisnası kapsamında değerlendirilmemeye başlamıştır. Bu değişiklik doğrultusunda 15 Temmuz 2023 tarihinden önce satılan taşınmazlardan elde edilen kazançların %50'si kurumlar vergisinden istisna tutulurken; 15 Temmuz 2023 tarihinden sonra gerçekleştirilen satışlarda bu oran %25'e düşürülmüştür. Ayrıca, 2024 yılı Ocak ayı itibarıyla taşınmazların kısmi bölünme işlemlerine konu edilmesine de son verilmiştir. Bu düzenleme, kurumların taşınmaz satışlarından elde ettikleri kazançlara yönelik vergi avantajlarını azaltarak, bu tür işlemlerin vergiye tabi tutulmasını artırmayı amaçlamaktadır (7456 sayılı kanun, md. 19.22.).

## Gayrimenkul Sektöründe Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDV) 1. maddesine göre, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyetleri kapsamında gerçekleştirilen mal teslimleri ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı ile diğer ticari işlemler KDV'ye tabidir. Bu düzenleme ile üretim, satış ve tüketim süreçlerinde katma değer oluşturan tüm işlemler vergilendirilmektedir. KDV'nin temel amacı, nihai tüketiciden alınarak kamu gelirlerini artırmak ve ekonomik denetimi sağlamaktır (Katma değer vergisi (KDV), md.1).

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDV) 17. maddesinin (r) bendine göre, bazı taşınmaz ve iştirak hissesi devirleri KDV istisnası kapsamı dışında bırakılmıştır.

Bu düzenlemeye göre:

- Kurumların, en az iki yıl süreyle aktiflerinde tuttıkları iştirak hisselerinin satışı,
- Borçlu veya kefil durumundaki kişilerin, borçlarına karşılık taşınmaz veya iştirak hisselerini bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine devretmesi,
- Bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketleri tarafından yeniden devri, KDV istisnası kapsamında değerlendirilmemektedir. Böylece, bu tür işlemler KDV'ye tabi tutulmuş ve vergi avantajı kaldırılmıştır (KDV, md.17).

Konutlarda uygulanan KDV oranları, net alan büyüklüğüne göre belirlenmektedir.

- 150 m<sup>2</sup> ve altındaki konutlar için KDV oranı, arsanın konumu, sınıfı ve emlak vergisi oranına bağlı olarak %1 veya %10 olarak uygulanmaktadır.
- 150 m<sup>2</sup>'yi aşan konutlarda ise KDV oranı %20 olarak belirlenmiştir.

Ancak, 1 m<sup>2</sup> veya daha küçük bir alan artışı bile KDV oranının %20'ye çıkmasına neden olabilmekte, bu da adil olmayan bir vergi yükü oluşturmaktadır. Bu sorunun önüne geçmek amacıyla, 2022 yılında kademeli KDV uygulamasına geçilmiş ve 150 m<sup>2</sup>'yi aşan kısımlar için farklı KDV oranları uygulanmaya başlanmıştır (5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı)

01.04.2022 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanan 5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile "Mal ve Hizmetlerde Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar" kapsamında birçok mal ve hizmette KDV oranları değiştirilmiştir. Bu düzenleme ile konut piyasasına uygulanan KDV oranlarında da değişiklikler yapılmış olup, bu değişiklikler inşaat yapı ruhsatlarına bağlı olarak farklılık göstermektedir. 5359 sayılı karara göre, yapı ruhsatına bağlı olarak gerçekleştirilen konut teslimlerinde yeni KDV oranları uygulanmıştır;

- 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında, rezerv yapı alanı, riskli alan olarak belirlenen bölgelerde veya riskli yapıların bulunduğu alanlarda inşa edilen konutlarda, net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan kısım için KDV oranı %1 olarak belirlenmiştir. Bu düzenleme, kentsel dönüşüm sürecini teşvik etmek ve vatandaşların vergi yükünü azaltmak amacıyla uygulanmaktadır

• Aynı kanun kapsamında, rezerv yapı alanı, riskli alan veya riskli yapı bölgelerinde inşa edilen konutların net alanının **150 m<sup>2</sup>'yi aşan kısımlarında ise KDV oranı %20** olarak belirlenmiştir.

• Genel uygulamada ise, konutların net alanının **150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan kısmında KDV oranı %10, 150 m<sup>2</sup>'yi aşan konutlar için KDV oranı %20** olarak değiştirilmiştir.

Yapılan bu değişiklikle beraber geçmişte birçok probleme neden olan karmaşık yapı engellenerek nispeten daha adil bir düzenleme getirilmiştir. Bir örnek üzerinden inceleyecek olursak;

X kişisi inşaat yapı ruhsatı 20.04.2022 tarihinde riskli konutların bulunduğu yerde inşa edilmemiş olan bir inşaat projesinden net alanı 200 m<sup>2</sup> olan daireyi KDV'si hariç 2.000.000 TL bedelle satın almıştır. Bu kapsamda KDV'si ne kadar olur?

• 150 m<sup>2</sup> ye kadar olan kısım için:  $2.000.000 * 150 / 200 * \%10 = 150.000$  TL

• 150 m<sup>2</sup> den sonraki kısım için:  $2.000.000 * 50 / 200 * \%20 = 100.000$  TL toplam ödenecek KDV **150.000+100.000= 250.000 TL** olarak hesaplanmıştır.

• Eğer kademeli KDV oranı uygulanmasaydı ödenecek KDV oranı:  $2.000.000 * \%20 = 400.000$  TL olacaktı.

Başka bir örnekte;

Y kişisi 10.04.2024 tarihinde riskli konutların bulunduğu yerde inşa edilmemiş olan bir inşaat projesinden net alanı 151 m<sup>2</sup> olan daireyi KDV'si hariç 900.000 TL bedelle satın almıştır. Bu kapsamda KDV'si ne kadar olur?

• 150 m<sup>2</sup> ye kadar olan kısım için:  $900.000 * 150 / 151 * \%10 = 89.404$  TL ödenecek KDV

• 150 m<sup>2</sup> den sonraki kısım için:  $900.000 * 1 / 151 * \%20 = 1.192$  TL ödenecek KDV toplam ödenecek KDV ise **89.404+1.192= 90.596 TL** olarak hesaplanmıştır.

• Eğer kademeli KDV oranı uygulanmasaydı ödenecek KDV oranı:  $900.000 * \%20 = 180.000$  TL KDV ödenecekti. Daire 150 m<sup>2</sup> olsaydı ödenecek tutar  $900.000 * \%10 = 90.000$  TL olacaktı.

Yeni sistem ve eski sistemin uygulama alanını örneklerde detaylı bir şekilde açıkladık. Görüldüğü gibi eski sistemde 1 m<sup>2</sup>'lik bir değişim bile ciddi KDV oranlarının çıkmasına neden olmaktadır ve inşaat sahipleri bir metre karelik bir değişim için neredeyse 2 katı kadar KDV ödemek zorunda kalmaktaydı. Bu da farklı usulsüzlüklerin yaşanmasına örneğin evrak üzerinde m<sup>2</sup> oynamaları gibi işlemlere neden olmaktadır. Yeni düzenleme ile bu adaletsiz yapı nispeten ortadan kalkmış hem inşaat sektörü hem de alıcı üzerindeki nihai vergi yükü ortadan kalkmıştır.

## Emlak Vergisi

Emlak Vergisi Kanunu'nun 1 ila 3. maddelerine göre, bina vergisinin mükellefi öncelikli olarak binanın maliki olup, malik yoksa: İntifa hakkı sahibi vergi mükellefi olur. Eğer intifa hakkı da yoksa, binaya malik gibi fiilen tasarruf eden kişi vergi yükümlüdür. Mülkiyet türüne göre sorumluluk değişmektedir: Paylı mülkiyette, her malik kendi hissesine düşen vergi kadar sorumludur. Elbirliği mülkiyetinde ise maliklerin vergi sorumluluğu müteselsil (zincirleme) olarak belirlenmiştir, yani tüm maliklerin vergi borcundan ortak sorumluluğu bulunmaktadır (Emlak vergisi Kanunu (EVK) md.1-3). Emlak vergisi, Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde yer alan arsa, arazi ve konut gibi taşınmazların mülk sahipleri tarafından ödenen bir vergi türüdür. Taşınmazların maliki bulunmadığı takdirde, söz konusu gayrimenkulün tahsis edildiği kişiler vergiyi ödemekle yükümlüdür. İlk defa ev, arsa veya arazi edinen kişilerin emlak vergisini ödeyebilmeleri için öncelikle ilgili belediyeye emlak vergisi beyannamesi vermeleri gerekmektedir.

Emlak Vergisi Kanunu'na göre, belirli kamu kurumları ve sosyal amaçlı yapılar emlak vergisinden muaf tutulmuştur.

Vergiden istisna edilen taşınmazlar şunlardır:

• İl özel idareleri, belediyeler, köyler ve bunlara bağlı kuruluşlara ait su, elektrik, havagazı, mezbaha, soğuk hava işletme binaları ve yolcu taşıma işletmelerine ait yapılar.

• Köylere ve köy birliklerine ait tarım işletme binaları, soğuk hava depoları, içmeler, kaplıcalar, hamam, çamaşırhane, değirmenler ve köy odaları.

• Ordu evleri, askeri gazinolar, kantinler ve bunlara ait müstemilat binaları.

• Kamu yararına faaliyet gösteren derneklerin, Kurumlar Vergisi'ne tabi işletmeler tarafından kullanılmayan binaları.

Bu taşınmazlar, kamu hizmeti veya sosyal fayda sağlama amacı taşıdığı için emlak vergisinden muaf tutulmaktadır (EVK, md.4).

Emlak Vergisi Kanunu'nun 13. maddesine göre, arazi vergisinin mükellefi öncelikle arazinin maliki olup, malik bulunmadığında: İntifa hakkı sahibi vergiyi ödemekle yükümlüdür. Eğer intifa hakkı da yoksa, araziye malik gibi tasarruf eden kişi vergi mükellefi olur. Mülkiyet türüne göre sorumluluk değişmektedir:

Paylı mülkiyette, maliklerin vergi yükümlülüğü hisseleri oranında belirlenir. Elbirliği mülkiyetinde, maliklerin vergi sorumluluğu müteselsilen (zincirleme) olup, tüm maliklerin borçtan ortak sorumluluğu bulunmaktadır (EVK, md13).

Vergi oranları bina vergisi için kanunun 8. maddesinde araziler için belirlenen kurallarda kanunun 18. maddesinde düzenlenmiştir (EVK, md. 8. 18.). Buna göre;

• Binalarda Binde 2, Büyük Şehirlerde Binde 4

• Meskenlerde Binde 1, Büyük Şehirlerde Binde 2

- Arazilerde Binde 1, Büyük Şehirlerde Binde 2
- Arsalarda Binde 3, Büyük Şehirlerde Binde 6

Olarak belirlenmiştir. Bu oranlar büyük şehirlerde iki katıda çıkmaktadır. Bu değerler belirlenirken bina, mesken, arazilerin durumu büyükşehirlerin içerisinde olup olmadığı, dikkate alınarak yapılmaktadır.

Türkiye'de tam mükellef statüsüne sahip, bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, enflasyon düzeltilmesi yapılmayan hesap döneminin sonu itibarıyla, aktiflerinde bulunan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini ve bunların üzerinden ayrılmış olan birikmiş amortismanlarını yeniden değerlemeye tabi tutabilmektedir. 2024 yılı için açıklanan yeniden değerlendirme oranı %43,93 olarak belirlenmiştir. Bu oran, mükelleflerin mali tablolarında yer alan iktisadi değerlerin enflasyon etkisinden arındırılarak daha doğru bir şekilde yansıtılmasını sağlamaktadır (Vergi usul kanunu (VUK), 298).

### Değerli Konut Vergisi

"5/12/2019 tarihli ve 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'la, 29/7/1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na "Değerli Konut Vergisi" başlığı altında 42 ila 49'uncu maddeler eklenmiştir. Söz konusu düzenlemenin 42'nci maddesine göre; Türkiye sınırları içerisinde bulunan mesken nitelikli taşınmazlardan bina vergi değeri 12.880.000 Türk lirasını aşanlar, değerli konut vergisine tabi tutulmuştur. Aynı kanunun 45'inci maddesinde ise değerli konut vergisinin mükellefleri; öncelikle mesken nitelikli taşınmazın maliki, malik bulunmadığı takdirde varsa intifa hakkı sahibi, bu hakkın da bulunmadığı durumda ise taşınmazı malik gibi kullanan kişi olarak belirlenmiştir. Ayrıca taşınmazın paylı mülkiyete konu olması hâlinde maliklerin sorumluluğu, sahip oldukları hisseler oranında gerçekleşirken, elbirliği mülkiyeti söz konusu olduğunda maliklerin müteselsilen sorumlu oldukları açıkça hükme bağlanmıştır. (7194 sayılı kanun, md.42-49, EVK, md. 42).

Değerli konut vergisi, vergi dairesi tarafından yıllık olarak tarh ve tahakkuk ettirilmekte olup, sonraki yıllar için mükelleflerin ilgili vergi dairelerine yine yıllık olarak beyanname vermeleri gerekmektedir. Bu beyannameler doğrultusunda vergi, ilgili vergi dairesince vergilendirme sürecine dahil olunur. Elbirliği mülkiyetinde mükellefler ister müştereken, isterlerse münferit (ayrı ayrı) olarak beyanname verebilirken, paylı mülkiyet hâlinde ise her malik münferiden beyanname vermekle yükümlüdür. Tarh ve tahakkuku yapılan değerli konut vergisi, ilgili yılın şubat ve ağustos aylarının sonuna kadar iki eşit taksit hâlinde ödenir. Vergi mükellefiyetini başlatan durumun yıl içinde gerçekleşmesi hâlinde ise mükelleflerin takip eden yılın beyanname verme süresi içerisinde ilgili vergi dairesine beyanname vermeleri zorunludur. EVK, md. 47).

Taşınmazın mesken niteliğinde olup olmadığı değerlendirilirken, taşınmazın tapu kayıtlarındaki resmi niteliğinin yanı sıra fiili kullanım şekli de dikkate alınmaktadır. Bina vergi değeri ise Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesi kapsamında binalar için hesaplanan tutarı ifade etmekte olup, bu değer, ilgili taşınmazın bulunduğu yerdeki belediyeden temin edilmektedir. (TÜRMOB, 2024: 1).

### Türkiye'de Gayrimenkul Sektöründen Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesine İlişkin Danıştay Kararları

Gayrimenkul alım-satım işlemlerinin vergilendirilmesinde "devamlılık" unsuru belirleyici bir kriterdir. Faaliyetin süreklilik arz etmesi durumunda, ilgili işlemler ticari faaliyet kapsamında vergilendirilmektedir. Ancak mevzuatta devamlılık kavramının net şekilde tanımlanmaması ve kanun metinlerinde yer alan ifadelerin yoruma açık olması, gayrimenkul alım-satım faaliyetlerinin vergilendirilmesinde çeşitli belirsizlik ve ihtilaflara yol açmaktadır. Bu kapsamda oluşan yasal boşlukların giderilmesinde Danıştay'ın verdiği kararlar önemli bir rol oynamakta ve uygulama açısından emsal teşkil etmektedir. Bununla birlikte, Danıştay'ın gayrimenkul alım-satımındaki "devamlılık" unsuruna ilişkin görüşünün zaman içinde değişime uğradığı görülmektedir.

### Gelir Vergisi Yönünden İncelenen Danıştay Kararları

Kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca edinilen bağımsız bölümlerin satışından elde edilen ticari kazancın beyan dışı bırakılmasından dolayı davacıya vergi ziyai cezası kesilmiştir. Bu cezanın iptali için dava açılmıştır. Bu konuya ilişkin Bölge İdare Mahkemesinin kararı: Uyuşmazlık konusu dönemde satışı gerçekleştirilen yirmi yedi adet taşınmazın, verasetten intikal eden arsaların kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca müteahhide verilmesi neticesinde inşa edilen binalardan davacının hissesine düşen kat mülkiyetine tabi bağımsız bölümler olması ve davacının bu satışların dışında gayrimenkul alım, satım ve devamlılık olmadığından edilen kazancın ticari nitelik arz etmediği sonucuna ulaşılmıştır. Bu nedenle, dava konusu cezalı tarhiyatlarda hukuka uygunluk görülmemiştir. Vergi Dava Dairesi, bu gerekçeyle dava konusu vergi ve cezaları kaldırmıştır. Danıştay Üçüncü Dairesi ise; her taşınmaz satışı ayrı ve bağımsız işlemler olduğunu ve aynı takvim yılında birden fazla bağımsız bölüm satılması da sürekliliğin göstergesi olduğunu ileri sürerek ticari kazanç elde edildiğini ifade ederek, cezalı tarhiyatın aksi yöndeki gerekçeyle kaldırılması yolundaki Vergi Dava Dairesi kararının, tarh matrahının hukuka uygunluğu yönünden yapılacak inceleme sonucuna göre yeniden bir karar verilmek üzere bozulmasına karar

vermiştir. Daire bu gerekçeyle kararı bozmuştur. Bölge İdare Mahkemesi kararında ısrar etmiş ve sonuç olarak Danıştay üçüncü dava mahkemesinin kararı esas alınarak istemin reddi kabul edilmiştir (Danıştay 3. Daire Başkanlığı 2023/1362 E., 2024/863 K. Sayılı karar).

Arsa satışları ve kat karşılığı inşaat sözleşmesi karşılığında edindiği bağımsız bölümlerin satışlarından elde ettiği bir kısım hasılatını kayıt ve beyan dışı bıraktığı, ayrıca kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında müteahhitte devrettiği arsa için fatura düzenlemediği yolunda tespit edilerek davacıya vergi cezası kesilmiş ve bu cezanın re 'sen salınan bir kat vergi zıyaı cezalı katma değer vergisinin kaldırılması istemine ilişkin olarak dava açılmıştır. Bu kapsamda; İlk Derece Mahkemesi: Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesi kapsamında ticari kazanç elde ettiğini gösteren bir faaliyeti bulunmadığından adına yapılan tarhiyatta hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle dava konusu cezalı vergi kaldırılmıştır. Bölge İdare Mahkemesi: bu istinaf başvurusunu reddetmiştir. Dava konusu tarhiyatın matrahı yönünden bağlı olduğu 2012 yılı için yapılan gelir vergisi tarhiyatının ...Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E..., K:... sayılı kararıyla kesin olarak kaldırıldığı anlaşıldığından Vergi Mahkemesince, yazılı gerekçeyle verilen karara yöneltilen istinaf başvurusunun reddi yolundaki kararda sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir. İbaresini yer almaktadır (Danıştay 3. Daire Başkanlığı 2019/2431 E., 2022/3447 K. Sayılı karar).

Davacı adına, kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında teslim aldığı taşınmazların satışından elde ettiği ticari kazancını kayıt ve beyan dışı bıraktığı yolundaki tespitleri içeren vergi inceleme raporuna dayanılarak 2012 yılı için re 'sen salınan bir kat vergi zıyaı cezalı gelir vergisi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 1. bendi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması için dava açılmıştır. İlk Derece Mahkemesi kararı: Davacıya, kardeşleri ile birlikte 1988 yılında miras yoluyla intikal eden arsa vasıflı taşınmazın kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca müteahhide verilerek karşılığında bağımsız bölüm edinilmesinin, devamlılık arz edecek şekilde taşınmaz satışı gerçekleşmediğinden cezasında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu cezalı vergi ve özel usulsüzlük cezası kaldırılmıştır. Sonuç olarak davacının, maliki olduğu arsaya kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında müteahhide vermesi sonucu edindiği taşınmazlardan on adedinin uyuşmazlık yılının muhtelif dönemlerinde satıldığı dikkate alındığında, elde edilen gelir yönünden, devamlılık koşulunun gerçekleştiği dolayısıyla kazancın ticari nitelik taşıdığı sonucuna varıldığından, dava konusu tarhiyatın ve özel usulsüzlük cezasının yazılı gerekçeyle kaldırılmasına ilişkin vergi mahkemesi kararına yöneltilen istinaf başvurusunun reddine oy çokluğuyla karar verilmiştir (Danıştay 3. Daire Başkanlığı 2019/3202 E., 2022/3304 K. Sayılı karar).

Davacı adına, taşınmaz satışları nedeniyle elde ettiği ticari kazancını kayıt ve beyan dışı bıraktığından bahisle takdir komisyonu kararına dayanılarak re'sen tarh edilen vergi zıyaı cezalı gelir vergisinin ve davacı adına, geçici verginin kaldırılması için dava açılmıştır. İlk Derece Mahkemesi kararı: davacının 2010 yılında birden fazla ve devamlılık arz edecek şekilde alış ve satış işlemleri gerçekleştirdiği anlaşıldığından gayrimenkullerin alım satım işiyle devamlı uğraşmak suretiyle ticari kazanç elde ettiğinin kabul edilmesi, dava konusu cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kabulüne karar verilmiştir. Karar veren Danıştay Dördüncü Dairesince Temyiz isteminin reddine oybirliğiyle karar verilmiştir (Danıştay 4. Daire Başkanlığı 2018/3236 E., 2022/1760 K. Sayılı karar).

Hazineye ait taşınmazda haksız yere işgal söz konusu olması dolayısıyla davacıya ecrimisil tahakkuk ettirilmesine yönelik ... tarih ve ... sayılı ecrimisil ihbarnamesinin iptali istenilmiştir. İlk Derece Mahkemesi kararı: bilirkişi raporuna göre, dava konusu taşınmazın mülkiyetinin hazineye ait olduğu ve ecrimisil tutarının yarısını ilgili dönemde ödediği için ödenen kısmın iptali ödenmeyen kısmında iptaline karar vermiştir. Nihai karar ise bilir kişinin raporunun eksik olduğuna ve ecrimisil hesaplamalarında eksiklik olduğuna ve bunun tekrar hesaplanması gerektiği kararına varılmıştır (Danıştay 4. Daire Başkanlığı 2023/4838 E., 2024/4980 K. Sayılı Karar).

Davacı adına, 2009 ila 2013 yılları arasında birden fazla gayrimenkul satışı gerçekleştirerek ticari kazanç elde ettiğinden bahisle takdir komisyonu kararları uyarınca bir kat vergi zıyaı cezalı olarak re'sen tarh edilen 2009 yılı gelir vergisi ile 2009/4-6 ve 10-12 dönemi geçici vergilerin kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. İlk Derece Mahkemesi kararı: Davalı idare tarafından, mükellefin gayrimenkul bilgilerinin kaydı incelendiğinde yıllara sari şekilde ve bir dönemde birden fazla olmak üzere taşınmaz alım satımı faaliyetinde bulunduğu, gelir elde etmeye yönelik bu faaliyetin ticari kazanç kapsamında olduğu, gerçekleştirilen tarhiyatların hukuka uygun olduğu ve temyiz isteminin kabulü oy çokluğuyla reddedilmiştir (Danıştay 4. Daire Başkanlığı 2016/11224 E. Sayılı Karar).

Gayrimenkul satışından elde ettiği değer artış kazancını beyan etmediği ileri sürülen davacı adına 2004 yılı için re 'sen salınan gelir vergisi ile kesilen vergi zıyaı cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. Danıştay savcısı, Değer artış kazançlarında maliyet bedeli elden çıkarma bedelinden, maliyet bedeli ve elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi resim harçların indirilmesiyle tespit edileceği, açıklanan nedenlerle, temyiz olunan Vergi Mahkemesi kararının bozulmasının uygun olacağı düşünülmektedir, hükmü yer almaktadır. Sonuç olarak Danıştay dördüncü dairesinin kararı; uyuşmazlık konusu gayrimenkulün satışından elde edilen gelir hesaplanırken taşınmazın alış bedeli olarak sadece çıplak mülkiyetin alış tutarı esas alınmış, Gelir Vergisi Kanunu'nun 80/6 atıfta bulunulmuş gayrimenkulün maliyetinin hesaplanmasında davacı tarafından daha sonra satın alınan intifa hakkının bedeli dikkate alınmamıştır. Bu durumda, anılan Kanunda yer alan istisna tutarı dikkate alındığında ödenecek vergi çıkmadığı anlaşıldığından davacı adına yapılan tarhiyatta ve tarhiyatın kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden vergi mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmemiştir. ve vergi mahkemesinin kararının bozulmasına karar verilmiştir (Danıştay 4. Daire Başkanlığı 2008/4394 E., 2009/2552 K., Sayılı Karar).

Davacı adına, 2009 yılında satın aldığı taşınmazı 5 yıl dolmadan 2011 yılında satması nedeniyle elde ettiği değer artışı kazancını kayıt ve beyan dışı bıraktığından bahisle takdir komisyonu kararına dayanılarak 2011 yılı için re'sen tarh edilen gelir vergisi ile kesilen bir kat vergi ziyai cezasının kaldırılması istemi ile dava açılmıştır. İlk Derece Mahkemesi, satılan gayrimenkullerin maliyetlerinin kat irtifakı bedeli olarak kabulü ile satış sırasındaki banka kredi tutarı ve alıcının beyanı esas alınmak suretiyle gayrimenkul değer artış kazancı elde edildiği kabulünden hareketle yapılan cezalı tarhiyatta hukuka uyarılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne, vergi ziyai cezalı gelir vergisinin kaldırılmasına karar verilmiştir. Bölge İdare Mahkemesi, istinaf başvurusuna konu Vergi Mahkemesi kararının hukuka ve usule uygun olduğu ve davalı idare tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği belirtilerek 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanun'unun 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir. Danıştay kararı, Bölge İdare Mahkemelerinin nihai kararlarının temyizden bozulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı hâlinde mümkün olabileceği, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmediğinden davalının temyiz isteminin reddine karar verilmiştir (Danıştay 9. Daire Başkanlığı 2019/1050 E., 2022/644 K., Sayılı Karar).

### **Kurumlar Vergisi Yönünden İncelenen Danıştay Kararları**

Davacı kooperatifin 1996 takvim yılına ilişkin işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak adına ikmalen kurumlar vergisi salınmış, ağır kusur cezası kesilmiştir. Teminatlı alacaklarda bu karşılığı teminattan geri kalan miktarla sınırlandırmakla; alacağın ipotek, haciz, rehin, kefil vs. suretlerle teminata bağlanmış olması halinde, şüpheli alacak karşılığı ayrılmayacağını kabul etmiş bulunmaktadır. Olayda, davacı kooperatifin ortağından olan alacağının, icra aşamasında borçlunun mallarına haciz uygulanmak suretiyle teminata bağlandığı anlaşılmaktadır. İhtilafli dönemde şüpheli alacak yazılan miktar, borcun tahsili üzerine hasılat kaydedilerek 1997 döneminde ihtirazi kayıtla verilen beyannameye dahil edilmiş ise de; açılan dava sonucunda ... Vergi Mahkemesince verilen E: ..., K: ... sayılı kararlar dava kabul edilerek tahakkukun kaldırılmasına karar verilmiş ve bu karar kesinleşmiş olduğundan mükerrer vergilendirme de söz konusu değildir. Kesilen ağır kusur cezasının kusura çevrilmesi suretiyle tarhiyatın değiştirilerek onanması yolundaki vergi mahkemesi ısrar kararında hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Bu nedenlerle, temyiz isteminin reddine karar verilmiştir (Vergi Dava Daireleri Kurulu 2002/35 E., 2002/186 K., Sayılı Kararı).

Davacı, 2014 yılı kurumlar vergisi ve 2015/Ocak-Mart dönemi geçici vergisinin kaldırılması ve fazladan ödenen tutarın iadesi talebiyle dava açmıştır. Vergi inceleme raporuna dayanılarak 2014 yılı için belirli bir tutarda kurumlar vergisi iadesi gerektiği belirtilmiş, ancak davacı, fazladan ödediği kurumlar vergisinin tecil faiziyle birlikte iadesini talep etmiştir. İlk Derece Mahkemesi Kararı: Enflasyon düzeltme işleminin uygulanabilmesi için enflasyon oranındaki kümülatif artışın son üç yıl içinde %100'e ulaşması ve aynı zamanda uygulanacak hesap döneminde enflasyon oranının %10 olması gerektiği belirtilmiştir. Bu koşullar en son 2004 yılında gerçekleştiğinden, 2005-2018 yılları arasında enflasyon düzeltmesi uygulanamayacağı gerekçesiyle dava reddedilmiştir. 5024 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinde düzenlenen enflasyon düzeltmesi ve yeniden değerlendirme müessesesi kaldırıldığından, mükelleflerin enflasyon düzeltmesi haricinde başka bir değerlendirme yapamayacağına hükmedilmiştir. Danıştay Kararı: Temyiz incelemesinde, ilk derece mahkemesinin kararı usul ve hukuka uygun bulunmuş ve dilekçede belirtilen temyiz gerekçeleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir. Davacının temyiz talebi reddedilmiş ve temyiz başvurusu yapan taraftan belirli bir maktu harç alınmasına karar verilmiştir. Sonuç: Danıştay, ilk derece mahkemesi kararının hukuka uygun olduğunu değerlendirerek, temyiz talebini reddetmiş ve mahkeme kararını onamıştır. (Danıştay 9. Daire Başkanlığı 2021/3598 E., 2023/4851 K., Sayılı Kararı).

### **Katma Değer Vergisi Yönünden İncelenen Danıştay Kararları**

04/12/2008 ilâ 26/07/2011 tarihleri ile 29/05/2013 ilâ 26/08/2015 tarihleri arasında asıl borçlu şirketin ortağı durumundadır. Asıl borçlu şirket adına re'sen tarh edilen 2011 yılının Ocak ilâ Aralık dönemleri ve 2012 yılının Şubat, Mart, Mayıs ilâ Kasım dönemlerine ait katma değer vergileri, vergilerin üç katı tutarında kesilen vergi ziyai cezaları ile 2011 ve 2012 yılları için kesilen özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması istemiyle açılan davalarda, vergi mahkemesi özel usulsüzlük cezalarını kaldırmış diğer cezaların istemini reddetmiştir. Bundan dolayı şirkete ait taşınmazlara rehin konulmuş fakat buradan da kamu alacağı tahsil edilemeyeceği anlaşıncaya şirket ortaklarından tahsili yoluna gidilerek uyuşmazlık konusu ödeme emri çıkarılmıştır. Özel usulsüzlük cezası yönünden yapılan inceleme: Asıl borçlu şirket tarafından özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle açılan davada anılan cezanın kaldırılmasına karar verildiği görüldüğünden, iptal edilen cezanın şirket ortağından tahsili yoluna gidilmesinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır kararı alınmıştır. Bölge idare mahkemesi kararı: ... Vergi Mahkemesi'nin ... tarih ve E..., K:... sayılı kararı ile E..., K:... sayılı kararına taraflarca yöneltilen temyiz istemlerini inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesince, davacı şirket tarafından 7143 sayılı kanundan yararlanılarak uyuşmazlık konusu vergi ve cezaların yapılandırıldığı görüldüğü belirtilerek temyiz istemleri hakkında karar verilmesine yer olmadığına hükmedilmiştir. Yapılandırılan borçlar için ödeme yapılmadığından şirket hakkındaki takibe devam edilmiştir. Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 35. maddesi uyarınca limitet şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyeceği açıkça anlaşılan

2011 ve 2012 yıllarına ait kamu alacakları için, ilgili dönemlerde şirket ortağı olan davacı adına düzenlenen ödeme emrinde hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmış, ayrıca taksitlendirilen borçların vadesinde ödenmemesi neticesinde, yapılandırma hükümlerinden yararlanma hakkının kaybedilmesi nedeniyle yapılandırmadan önceki duruma dönüleceğinden, yeni bir işleme gerek kalmaksızın takibata kaldığı yerden devam edilmesi hukuka uygundur. Davacının temyiz isteminin kabulüne karar verilmiştir (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 2021/371 E., 2022/986 K., Sayılı Kararı).

İstanbul İli, Şişli İlçesi, ... Mahallesi,... ada, ... parselde kayıtlı gayrimenkul satışlarıyla ilgili tahakkuk eden tapu harcı için kesilen vergi ziyaı cezası ve hesaplanan gecikme zammı ile gecikme faizi borçlarının 2019/Mart dönemi katma değer vergisi iade alacaklarından mahsup edilmesi işleminin iptali ile bu suretle tahsil edilen meblağın mahsup tarihinden itibaren işleyecek yasal faiziyle iadesi ve ... sayılı tapu harcı belgelerinin iptali istemi ile dava açılmıştır. Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: İstinaf başvurusuna konu Vergi Mahkemesi kararının hukuka ve usule uygun olduğu ve davacı tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği belirtilerek 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir Bu konuyla ilgili karar dayanağı: 6183 sayılı Kanunun 23. maddesi uyarınca vergi alacağından mahsup yapılabilmesi için öncelikle borcun alacaklı amme idaresi yönünden muaccel hale gelmesi gerekmekte olup vergi borçlarının davacı adına düzenlenecek ödeme emriyle muaccel borç haline geleceği de yasal zorunluluk olduğundan ve davacının katma değer vergisi iade alacağından mahsup edilen muaccel hale geldiği ileri sürülen borçları mahsup işlemlerini yapan ve davacının da iade alacağı bulunan davalı idare açısından kesinleşmiş vergi borçları olmayıp, muaccel hale geldiği de ihtilaflı olan davacının başka Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne olan borçları olduğundan 6183 sayılı Kanunun 79. maddesine göre alacaklı vergi dairesinin, mükellefin iade alacağı bulunan vergi dairesine ihbarname usulü ile tebligatta bulunup mahsup ve ödeme talebinde bulunması gerekmektedir. Bundan dolayı temyiz isteminin kısmen kabulüne kısmen reddine bölge idare mahkemesinin kararının bozulmasına karar verilmiştir (Danıştay 9. Daire Başkanlığı,2021/1031 E.,2022/3581 K. Sayılı Kararı ).

05/03/2021 tarihinde ... Anonim Şirketi ile aralarında akdedilen Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesine istinaden İstanbul ili, Çekmeköy ilçesi, ... Mahallesi ... ada ... parselde kain (tapu kaydına göre net:183,95, satış vaadi sözleşmesine göre 186,13 metrekare) taşınmazın satış yoluyla davacı adına 13/06/2022 tarihinde tescil edildiği, söz konusu satış işlemine ilişkin olarak tanzim edilen 13/06/2022 tarihli faturada %18 oranında katma değer vergisi uygulanmak suretiyle ödenecek tutarın 7.502.967 TL olarak belirlendiği, sözü edilen taşınmaza dair yapı ruhsatı onay tarihinin 12/03/2021 olduğu, davacı tarafından değinilen satış işlemine ilişkin olarak kademeli katma değer vergisi oranının uygulanması gerektiği belirtilerek 5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28. maddesi uyarınca Cumhurbaşkanı'na vergi oranlarını belirli sınırlar dahilinde belirleme yetkisi kapsamında mal ve hizmetlere uygulanan katma değer vergisi oranlarının listeler halinde düzenlendiği 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında yukarıda değinilen değişiklikler yapılmıştır.

Dava konusu düzenlemenin dayanağı Kanun hükmü ile Cumhurbaşkanı Kararının birlikte incelenmesinden, 01/04/2022 tarihinde yürürlüğe giren 5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın 10. maddesinde, inşaat yapı ruhsatı 01/04/2022 tarihinden alınan projeler kapsamında yapılan konut teslimlerinde söz konusu tarihten önce yürürlükte olan katma değer vergisi oranlarının uygulanacağı hususunun ihtilafsız olduğu, konut teslimlerine ilişkin olarak kademeli katma değer vergisi uygulaması bakımından inşaat ruhsat tarihinin esas alındığı, uyumsuzluk konusu Tebliğ Hükmü ile Cumhurbaşkanı Kararında öngörülen değişikliklerin uygulanmasına ilişkin açıklamalar yapıldığı anlaşılmıştır. Bu çerçevede davanın reddine karar verilmiştir (Danıştay 3. Daire Başkanlığı, 2023/3099 E.,2024/2435 K., Sayılı Kararı).

### Tapu Harcı ve Emlak Vergisi Yönünden İncelenen Danıştay Kararları

Davacı şirket, 6306 sayılı Kanun kapsamında inşa edilen bir taşınmazın satın alınması sırasında ödediği tapu harcının iadesini talep etmiştir. Ancak bu talep, idare tarafından zımnen reddedilmiş, davacı da işlemin iptali ve ödediği tutarın iadesi için dava açmıştır. İlk Derece Mahkemesi Kararı: Tapu kayıtlarına göre, riskli yapı olarak tespit edilen taşınmaz yerine yapılan yeni binada yer alan bağımsız bölümlerin ilk satış işlemleri gerçekleşmiştir. Davacı, taşınmazı ilk satış işlemiyle devraldığı için tapu harcı tahsil edilmesi hukuka aykırı bulunmuş ve davanın kabulüne karar verilmiştir. Tapu harcının iadesine ve işlemin iptaline hükmedilmiştir. Bölge İdare Mahkemesi Kararı:6306 sayılı Kanun'un 7/9. maddesinde yapılan değişiklik sonrası, riskli yapı maliklerinin üçüncü kişilere yaptığı ilk satış işlemleri için tapu harcı muafiyeti getirilmemiştir. Kanunun açık hükmü gereği, davacı adına yapılan tapu harcı tahsilatında hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davalının istinaf başvurusu kabul edilmiş, Vergi Mahkemesi'nin kararı kaldırılmış ve davanın reddine karar verilmiştir. Danıştay'ın Nihai Kararı:6306 sayılı Kanun'un 7/9. maddesinin güncellenmiş hali, riskli yapı maliklerinin üçüncü kişilere yaptığı ilk satışlar için tapu harcı muafiyeti öngörmemektedir. Kanunun açık hükmü karşısında, davacı adına yapılan tapu harcı tahakkuku hukuka uygun bulunmuş ve davanın reddine karar verilmiştir. Bölge İdare Mahkemesi'nin Vergi Mahkemesi kararını kaldırarak davayı reddeden hükmü Danıştay tarafından onanmıştır. Sonuç: Danıştay, riskli yapı maliklerinin üçüncü kişilere yaptığı satışlar için tapu harcı muafiyeti bulunmadığını belirterek tapu harcının iadesi talebini hukuka uygun görmemişse davanın reddine kesin hüküm vermiştir. (Danıştay 9. Daire Başkanlığı 2024/5155 E., 2024/5637 K., Sayılı Kararı).

Müteahhit şirket tarafından, 6306 sayılı Kanun kapsamında inşa edilen bağımsız bölümlerin satışında ödenen tapu harcının iadesi talep edilmiştir. Davacı, tapuda alınan harcin hukuka aykırı olduğunu ve iadesi gerektiğini ileri sürmüştür. İlk Derece Mahkemesi Kararı: 6306 sayılı Kanun'un ilgili hükmü gereği bu satış işlemleri harçtan muaf tutulmuştur. Davacıdan alınan tapu harcının hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmiş, Ödenen tapu harcının, tahsil tarihinden itibaren tecil faiziyle iadesine hükmedilmiştir. Bölge İdare Mahkemesi Kararı: Riskli alan ilan edilen yerlerde müteahhitlerin yaptığı satış işlemlerinin tapu harcından muaf olup olmadığı, 6306 sayılı Kanun'un 7/9. maddesinin yorumlanmasına bağlıdır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 117 ve 118. maddeleri kapsamında vergilendirme hatası veya hesap hatası sayılmayacağı gerekçesiyle, Davalının istinaf başvurusu kabul edilerek ilk derece mahkemesi kararı kaldırılmış ve davanın reddine karar verilmiştir. Danıştay Kararı: Bağımsız bölümlerin satışında ödenen tapu harcı, istisna kapsamında olduğundan vergi alınmaması gerekir. Vergiden istisna edilen işlemlerden vergi tahsil edilmesi mevzuada hata olarak değerlendirilmelidir. Bölge İdare Mahkemesi'nin davayı reddeden kararı hukuka uygun bulunmamış ve temyiz istemi kabul edilerek karar bozulmuştur. Bölge İdare Mahkemesi'nin kararının iptal edilmesine ve yeniden karar verilmesine oybirliği ile karar verilmiştir. Sonuç: Danıştay, müteahhidin ödediği tapu harcının iadesi gerektiğine hükmetmiş ve Bölge İdare Mahkemesi'nin davayı reddeden kararını bozmuştur (Danıştay 9. Daire Başkanlığı 2023/184 E., 2024/5305 K., Sayılı Kararı).

Davacı, 2020-2022 yılları arasında ödediği 1.552.793,34 TL tutarındaki emlak vergisinin ve çevre temizlik vergisinin iadesi için başvuruda bulunmuş, ancak bu talebi belediye tarafından reddedilmiştir. Davacı, emlak vergisi ve çevre temizlik vergisinden muaf olduğunu ileri sürerek işlemin iptalini talep etmiştir. Danıştay, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre, genel veya özel bütçeli idarelerden olmayan kurumların emlak vergisi muafiyetinden yararlanamayacağını belirtmiştir. Bu nedenle, davacının taşınmazlarına ilişkin ödenen emlak vergisinin iadesi yönündeki talebin reddi hukuka uygun bulunmuştur. Bununla birlikte, Vergi Mahkemesi'nin davacı lehine verdiği kararı onayan Bölge İdare Mahkemesi kararı hukuka aykırı bulunmuş ve temyiz istemi kabul edilmiştir. Ayrıca, Çevre Temizlik Vergisi'ne ilişkin muafiyetin davacı için geçerli olmadığı ve davacının "devlet malı" statüsü hariç başka bir muafiyet iddiasının bulunmadığı belirtilerek, kararın bu kısmında da hukuka uyarlık olmadığı sonucuna varılmıştır. Sonuç olarak, Danıştay temyiz istemini kabul etmiş ve kararın yeniden değerlendirilmesi gerektiğine hükmetmiştir (Danıştay 9. Daire Başkanlığı 2024/3883 E., 2024/4049 K., Sayılı Kararı).

Danıştay, farklı uzmanlık alanlarına sahip dairelerden oluştuğu için, aynı konu üzerinde farklı yorumlar yapılabilir. Tabi bu kararların farklı olmasının temel sebebi değildir. Yukarıdaki örneklere bakılacak olursa her dava kendine özgü ve kendi içerisinde farklılıklara neden olabilmektedir. Aynı vergilemeye konu olan vergilendirmeye konu olan olayların detayı sunulan belgeler farklı sonuçların çıkmasına neden olabilmektedir. Özellikle gelir vergisi yönünden incelenen danıştay kararında gayrimenkul satışından elde edilen kazanç, ticari kazanç ya da değer atış kazancı olma özelliğine göre farklı yorumlanmaktadır. Yukarıdaki kararlarda bazıları birden fazla satış yapan bir kişiyi ticari kazanç olarak, bazı kararlar ise kişisel bir yatırım olarak değerlendirerek değer artış kazancı kapsamında değerlendirilmiştir. Ayrıca vergi mevzuatının sürekli değişmesi ve davaların farklı dönemlerde açılmış olması bir önceki konu aynı dahi olsa mevzuat değişikliği sebebiyle karar farklılıkları da olmuştur. Kurumlar vergisi açısından şirketin aktifinde en az iki yıl süreyle tuttukları gayrimenkullerin satışından doğan kazancın yarısı istisna olması kanunda yer almakta ancak danıştay bu istisnanın uygulanması konusunda farklı yorumlarda bulunmaktadır. Örneklerde de görüldüğü üzere işletmenin esas faaliyeti ile ilgili olmayan taşınmazlar için istisnayı kabul etmekte fakat faaliyet alanının gayrimenkul ticareti olup olmadığına bakarak, bu tür şirketlerin taşınmaz satışlarını ticari kazanç kapsamında değerlendirerek istisnadan yararlanamayacağı da belirtilmektedir. Emlak vergisi ve tapu harcı yönünden alınan kararların farklılık arz etmesi Belediyeler arasında vergi değeri belirleme farklılıklarıdır. Taşınmaz ticari amaçla mı ya da konut mu olduğuna dair yapılan değerlendirmelerin farklı olması bundan kaynaklanmaktadır. Özetle; Danıştay'ın farklı kararlar vermesi, mevzuatın yoruma açık olması, olay bazlı farklılıklar, vergi dairesinin farklı uygulamaları, hâkimlerin yorum farklılığı gibi birçok faktöre dayanmaktadır. Gayrimenkul sektöründe de bu farklılıklar, vergi mevzuatının kapsamının ve uygulamasının çelişkili olmasından kaynaklanmaktadır.

## Sonuç

Gayrimenkul sektörü, Türkiye'nin ekonomik yapısının temel taşlarından biri olarak hem özel sektör hem de devlet için büyük öneme sahiptir. Bu sektör, çok sayıda vergi düzenlemesini ve uygulamasını kapsamaktadır. Bu alanda vergileme ekonomik büyüme ve devlet gelirleri açısından büyük bir öneme sahiptir. Vergilendirme politikalarının etkin ve adil bir şekilde uygulanması, sektördeki yatırım ortamını doğrudan etkilemektedir. Türkiye'de uygulanan vergi düzenlemeleri, piyasa hareketliliği üzerinde önemli bir etkiye sahip olup, sürdürülebilir büyümenin sağlanması için vergi reformlarının dikkatle ele alınması gerekmektedir. Gayrimenkul sektöründe faaliyet gösteren yatırımcıların ve gerçek kişilerin vergi yükümlülüklerinin doğru bir şekilde anlaşılması, yerine getirilmesi, sektördeki faaliyetlerin sürdürülebilirliği açısından son derece önemlidir. Gayrimenkul sektöründen elde edilen kazanç vergilendirilirken değer artış kazancı ve ticari kazanç olarak değerlendirilmesi hususu söz konusudur. Bu kapsamda devamlılık arz etmeyen durumlarda alım satım yapılan gayrimenkul değer artış kazancı vergisi kapsamında vergilendirileceği, devamlı surette alım satım işiyle uğraşanların ticari kazanç vergisine tabi tutulacağı hükmü kanunlarda belirtilen ortak maddeler olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak, bu

vergi uygulamaları ve düzenlemeleri faaliyet türüne göre karmaşık ve belirsiz olabilmektedir. İlgili kanunlarda bu faaliyet alanı ile ilgili yasal boşluklar olması hasebiyle bu boşlukların giderilmesi son derece önemlidir. Gayrimenkul sektörünün çok yönlü olması her alanı etkilemesi bu sektörün, yalnızca fiziksel yapılar ve taşınmazlarla sınırlı kalmayıp, ekonomik büyüme, şehirleşme ve finansal piyasalarla bütünleşmiş bir yapı içerisinde gelişmektedir. Bu nedenle, sektörün sürdürülebilir ve dengeli bir şekilde büyümesi hem ekonomik kalkınma hem de toplumsal refah açısından kritik bir faktör olmaya devam edecektir.

Danıştay kararlarının sektördeki belirsizlikleri azaltmada önemli bir rol oynadığını ancak bazı konularda hala belirsizlikler bulunduğunu göstermektedir. Danıştay'ın kararları, vergi uygulamalarındaki belirsizlikleri ortadan kaldırarak hem gerçek kişilerin hem de yatırımcılar için daha net bir çerçeve sunmaktadır. Özellikle gayrimenkul alım-satımı, kira gelirleri, gibi alanlarda ortaya çıkan anlaşmazlıkların çözümüne ilişkin verdiği kararlar vergi uygulamalarının daha tutarlı ve öngörülebilir olmasına yardımcı olmaktadır. Bu kararlar, vergi hukukundaki yasal boşlukların kapatılmasında ve emsal kararların kanuna destek verici içtihatlarla gerçekleşmesi ve güncel uygulamalara ilişkin doğru bir değerlendirme yapmak açısından önemli olduğu aşikardır.

Ancak, Danıştay'ın kararları bazen hukuki belirsizliklerin tamamen ortadan kalkmasına yetmemekte, uygulamada belirsizliklerin devam etmesine neden olmaktadır. Bu nedenle, gayrimenkul sektöründe faaliyet gösteren mükelleflerin, hem vergi mevzuatındaki değişiklikleri yakından takip etmeleri hem de Danıştay içtihatlarını dikkate alarak yükümlülüklerini yerine getirmeleri elzemdir. Ayrıca, vergi mevzuatındaki düzenlemelerin daha açık, anlaşılır ve uygulamada daha pratik olmasına yönelik iyileştirmeler hem sektörün büyümesine hem de vergi adaletinin sağlanmasına katkı sunacaktır.

Sonuç olarak, gayrimenkul sektöründe vergisel yükümlülüklerin etkin ve doğru bir şekilde yerine getirilebilmesi için hem yargı kararlarının daha açık ve bağlayıcı şekilde formüle edilmesi hem de mevzuatın sade, yorumdan uzak ve uygulamaya elverişli bir yapıya kavuşturulması gerekmektedir. Bu kapsamda, mükelleflerin hukuki güvenliğini artırmak amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından sektör bazlı rehberler hazırlanmalı, Danıştay kararlarının yorumlanmasına ilişkin idari görüş birliği oluşturulmalı ve düzenli eğitim programlarıyla vergi uygulayıcılarının yetkinliği artırılmalıdır. Ayrıca, mükelleflerle idare arasında yaşanan uyuşmazlıkları en aza indirmek için önleyici hukuk mekanizmaları geliştirilerek hem sektörün sürdürülebilir büyümesi hem de vergi sisteminin şeffaflık ve eşitlik ilkeleri doğrultusunda güçlendirilmesi sağlanmalıdır.

#### Katkı Oranları ve Çıkar Çatışması

<b>Etik Beyan</b>	Bu çalışmanın hazırlanma sürecinde bilimsel ve etik ilkelere uyulduğu ve yararlanılan tüm çalışmaların kaynakçada belirtildiği beyan olunur.	<b>Ethical Statement</b>	It is declared that scientific and ethical principles have been followed while carrying out and writing this study and that all the sources used have been properly cited
<b>Yazar Katkıları</b>	Çalışmanın Tasarlanması: KA:% 50 SY: %30 SA: %10 NSO: %10 Makalenin Yazımı: KA:%60 SY: %20 SA:%10 NSO: %10 Makale Gönderimi ve Revizyonu: KA:% 70 SY: %20 SA:%5 NSO:%5	<b>Author Contributions</b>	Research Design: KA:% 50 SY: %30 SA: %10 NSO: %10 Writing the Article: KA:%60 SY: %20 SA:%10 NSO: %10 Article Submission and Revision: KA:% 70 SY: %20 SA:%5 NSO:%5
<b>Etik Bildirim</b>	<a href="mailto:iibfdergi@cumhuriyet.edu.tr">iibfdergi@cumhuriyet.edu.tr</a>	<b>Complaints</b>	<a href="mailto:iibfdergi@cumhuriyet.edu.tr">iibfdergi@cumhuriyet.edu.tr</a>
<b>Çıkar Çatışması</b>	Çıkar çatışması beyan edilmemiştir.	<b>Conflicts of Interest</b>	The author(s) has no conflict of interest to declare.
<b>Finansman</b>	Bu araştırmayı desteklemek için dış fon kullanılmamıştır.	<b>Grant Support</b>	The author(s) acknowledge that they received no external funding in support of this research.
<b>Telif Hakkı &amp; Lisans</b>	Yazarlar dergide yayınlanan çalışmalarının telif hakkına sahiptirler ve çalışmaları <b>CC BY-NC 4.0</b> lisansı altında yayımlanmaktadır.	<b>Copyright &amp; License</b>	Authors publishing with the journal retain the copyright to their work licensed under the <b>CC BY-NC 4.0</b>

#### Kaynakça

- Aytekin, S. (2007). Gayrimenkul Kavramı ve Gayrimenkullerin Kiralanmasında KDV Uygulaması. *Mali Çözüm Dergisi* Sayı 80, 207-220
- Berberoğlu, C.N., Erdoğan, L., Erol, I., Özbakır, B.A., Taşdemir, M., & Keleş, R. (2019). Gayrimenkul Ekonomisi, *Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayınları*. Eskişehir.

- Emlak Vergisi Kanunu, No. 1319 (1970). Resmî gazete, 13576, 11 Ağustos 1970.  
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=1319&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) (2024). Gayrimenkullerin Gelir Vergisi Beyanı Broşürü.  
<https://intvrg.gib.gov.tr/hazirbeyan/assets/pdf/gayrimenkulEldenCikarilmasiBrosuru2024.pdf>
- Gelir Vergisi Kanunu, No.193 (1960). Resmî Gazete, 10700, 6 Ocak 1961.  
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.193.pdf>
- Katma Değer Vergisi Kanunu, No. 3065 (1984). Resmî Gazete,18563, 2 Kasım 1984.  
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.3065.pdf>
- Korkmaz, S. (2010). Gayrimenkul Satışlarından Elde Edilen Kazanç Türünün Tespiti ve Vergilendirilmesi. *Vergi Raporu Dergisi*, 129, 152-164.
- Kurumlar Vergisi Kanunu, No. 5520 (2006). Resmî Gazete, 26205, 21 Mayıs 2006.  
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5520.pdf>
- Sağlam, N. (2000). Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme ve Geçici Vergi Dönemlerinde Uygulanması. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(1), 105-127.
- Şenyüz, D. & Yüce, M. & Gerçek, A. (2022). Türk Vergi Sistemi, 19. Baskı, Ocak, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Tanrıvermiş, H. (2019). Türkiye ekonomisinde inşaat ve gayrimenkul sektörlerinin rolleri ve gelişme eğilimlerinin değerlendirilmesi. *Kent, İnşaat ve Ekonomi Kongresi*, 36-57.
- Tuğlu, A. (2010 Nisan). Gayrimenkul Takasının Vergilendirilmesi, *Yaklaşım Dergisi Sayı 208*, 114-118
- Tunalı, H. & Karadağ, H. (2018). Türkiye’de Gayrimenkul Piyasasının Regülasyonu: Gayrimenkul Piyasası Kurumu Önerisi, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (35), 1-27.
- TÜRMOB (2024). 2024 Yılı Değerli Konut Vergisi Uygulaması. <https://www.turmog.org.tr/ekutuphane/Read/2ccf038f-f220-49ed-be50-90da80fad9a5>
- Türk Medeni Kanunu, No. 4721 (2001). Resmî Gazete, 24607, 8Aralık 2001.  
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.4721.pdf>
- Yardımcıoğlu, M. & Doğrul, A. R. & Ay, H., M. (2011). Gayri Menkul Alım Satım İşlemlerinde Vergi Kayıp ve Kaçağı. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(1), 27-56.
- Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, No. 7194 (2019). Resmî Gazete, 30971, 5 Aralık 2019.  
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/12/20191207-1.htm>
- 6/2/2023 Tarihinde Meydana Gelen Depremlerin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpların Telifisi İçin Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi İhdası ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, No. 7456 (2023). Resmî Gazete, 32249, 14 Temmuz 2023.  
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/07/20230715-2.htm>
- Türkiye Cumhuriyeti Danıştay 3. Dairesi (1995). Esas No:1995/2718 Karar No: 1996/2158.
- Türkiye Cumhuriyeti Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (2002). Esas No. 2002/35, Karar No. 2002/186.
- Türkiye Cumhuriyeti Danıştay 4. Dairesi (2008). Esas No. 2008/4394, Karar No. 2009/2552.
- Türkiye Cumhuriyeti Danıştay 4. Dairesi (2016). Esas No: 2016/11224.
- Türkiye Cumhuriyeti Danıştay 4. Dairesi (2018). Esas No: 2018/3236 Karar No: 2022/1760.
- Türkiye Cumhuriyeti Danıştay 3. Dairesi (2019). Esas No: 2019/2431, Karar No: 2022/3447.
- Türkiye Cumhuriyeti Danıştay 3. Dairesi (2019). Esas No: 2019/3202, Karar No: 2022/3304.
- Türkiye Cumhuriyeti Danıştay 9. Dairesi (2019). Esas No. 2019/1050, Karar No. 2022/644.
- Türkiye Cumhuriyeti Danıştay 9. Dairesi (2021). Esas No. 2021/3598 Karar No. 2023/4851.
- Türkiye Cumhuriyeti Danıştay 9. Dairesi (2021). Esas No. 2021/371, Karar No. 2022/986.
- Türkiye Cumhuriyeti Danıştay 9. Dairesi (2021). Esas No.2021/1031 Karar No. 2022/3581.
- Türkiye Cumhuriyeti Danıştay 3. Dairesi (2023). Esas No. 2023/3099 Karar No. 2024/2435.
- Türkiye Cumhuriyeti Danıştay 3. Dairesi (2023). Esas No: 2023/1362, Karar No: 2024/863.
- Türkiye Cumhuriyeti Danıştay 9. Dairesi (2023). Esas No. 2023/184 Karar No. 2024/5305.
- Türkiye Cumhuriyeti Danıştay 4. Dairesi (2023). Esas No: 2023/4838, Karar No: 2024/4980.
- Türkiye Cumhuriyeti Danıştay 9. Dairesi (2024). Esas No. 2024/5155 Karar No. 2024/5637.
- Türkiye Cumhuriyeti Danıştay 9. Dairesi (2024). Esas No. 2024/3883 Karar No. 2024/4049.