

Sirküler Tarihi : 05/02/2021

Sirküler No : 2021 / 34

**DEĞERLİ KONUT VERGİSİ BEYAN MÜKELLEFİYETİ 01.01.2021
TARİHİ İTİBARIYLA BAŞLAMISHTIR**

(Değerli Konut Vergisi Uygulama Genel Tebliği, RG.15.01.2021, 31365)

Bilindiği gibi, 2020 yılında Emlak Vergisi Kanunu'nun 4. Kısımına eklenen maddelerle ihdas edilen Değerli Konut Vergisi (DKV) mükellefiyetinin başlangıcı, aynı Kanuna eklenen Geçici 24 üncü maddeyle 01.01.2021 tarihine ertelenmişti. Yeniden bir erteleme yapılmadığı için DKV'de beyan mükellefiyeti 01.01.2021 tarihi itibarıyla başlamış bulunmaktadır.

1. 2021 BEYANINDA DEĞERLİ KONUT VERGİSİ KAPSAMINA HANGİ BİNALAR GİRMEKTEDİR?

Değerli Konut Vergisi, Türkiye'de bulunan "mesken"ler için ihdas edilmiştir. Adı üstünde sadece "mesken/konut" nitelikli binalar bu verginin konusuna girmekte olup; işyerleri, arsa ve araziler bu verginin konusuna girmemektedir.

Değerli konut vergisi uygulamasında "*mesken nitelikli taşınmaz*" kavramı, mesken niteliğini haiz binalar ile birden fazla bağımsız bölümden oluşan binalarda her bir bağımsız bölümü ifade eder. Her bir bağımsız bölüm vergilendirme açısından ayrı ayrı değerlendirilir ve bir bütün olarak verginin konusunu oluşturur.

Bir binanın mesken nitelikli olup olmadığı esas itibarıyla tapu kayıtlarında binanın/bağımsız bölümün niteliği kısmında yazan bilgilere göre belirlenmelidir. Tapuda mesken niteliğinde kaydedilmiş olan bir binanın fiilen işyeri olarak kullanılması durumunda da, bu binanın vergiye tabi tutulması gerektiği görüşündeyiz. Aksi durumda, tapuda işyeri (örneğin pansiyon) olarak kaydedilmiş olan bir binanın fiilen mesken olarak kullanılması halinde ise bu binanın vergiye tabi olmaması gerekir.

"Home-office", "Residence" olarak adlandırılan kullanımlar için tapu kaydına göre karar vermek gerektiği görüşündeyiz.

Diğer taraftan Tebliğ'de, taşınmazın mesken niteliğini haiz olup olmadığı hususunun değerlendirilmesinde, taşınmazın kayıtlardaki niteliğinin yanında fiilen kullanım durumuna da bakılacağı belirtilmiştir. Bu, ancak fiili tespiti dayalı olarak yapılabilecek bir uygulama olabilir.

Mesken nitelikli binalardan 7221 sayılı Kanunun yayımlandığı ve yürürlüğe girdiği yıl olan 2020 itibarıyla Emlak Vergisine esas bina değeri 5.000.000 TL'yi aşanlar bu verginin kapsamına alınmıştır. Dolayısıyla 2020 yılı Emlak Vergi Değeri bunun altında olan meskenler için beyanda bulunulması sözkonusu değildir.

Böyle olunca verginin kapsamına giren binalar, kanunun ilk defa yürürlüğe konulduğu şekline kıyasla sayı itibarıyla önemli ölçüde sınırlandırılmış olmaktadır.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 45 inci maddesine göre, DKV mükellefiyeti;

- a) Mesken nitelikli taşınmazın bina vergi değerinin 42'nci maddede belirtilen tutarı aştığı tarihi,
- b) 33'üncü maddenin 1 ila 7 numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması halinde bu değişikliklerin vuku bulduğu tarihi,
- c) Muafiyetin sükût ettiği (düştüğü/ortadan kalktığı) tarihi,

takip eden yıldan itibaren baslar.

Bu Sirkülerimizde, takip eden yıl; mükellefiyetin başladığı yıl, vergilendirme yılı veya beyan yılı şeklinde anılmıştır.

Buna göre, Türkiye'de bulunan mesken nitelikli binalardan, 2020 yılındaki Emlak Vergisine esas bina değeri 5.000.000 TL'nin üzerinde olanlar için Değerli Konut Vergisi mükellefiyeti 2021 yılında başlamıştır. İlk defa olarak 2021 yılında uygulanacak bu vergiyle ilgili beyannamenin 1 Ocak-20 Şubat 2021 tarihleri arasında verilmesi gerekmektedir. (20 Şubat 2021 tatil gününe denk geldiği için 22 Şubat 2021 tarihine kadar verilebilir.)

(78 no.lu EVK Genel Tebliğiyle, yukarıdaki 5.000.000 TL lik alt sınır, 2021 yılında uygulanmak üzere yeniden değerlendirme oranının yarısı oranında artırılarak

5.227.000 TL olarak belirlenmiştir. 2022 yılında yapılacak beyanlarda 2021 yılı için belirlenen bu yeni alt sınır kullanılacaktır.)

2. BİR BİNANIN EMLAK VERGİSİNE ESAS DEĞERİ NEREDEN TEMİN EDİLİR?

Binaların Emlak Vergisine esas değeri, emlak vergisinin hesabına esas alınan tutarıdır. Diğer bir ifadeyle, binanın o yıla ait emlak vergisinin matrahıdır.

2021 yılında yapılacak beyanda, kapsama giren, yani 2020 Emlak Vergisi değeri 5.000.000 TL'yi aşan binanın, 2021 yılında uygulanmak üzere, 2020 yılına ait yeniden değerlendirme oranının yarısı esas alınarak endekslenmiş 2021 yılına ait emlak vergisine esas değeri kullanılır. Tekraren belirtmek gerekirse, 2021 yılında verilecek beyannamelerde binanın 2020 yılına değil, 2021 yılına ait Emlak Vergisine esas bina değerleri yer alacaktır.

Emlak Vergisinde düzenli olarak yıllık beyan sistemi kaldırıldığından, mükellefler genellikle sadece ödedikleri emlak vergisi rakamını bilmekte, bu verginin hesabına esas teşkil eden matrah rakamını takip etmemektedir. Ancak, bu değer ilgili belediyeden vergiye tabi rayiç bedel talebiyle başvurularak öğrenilmesi mümkündür.

Nitekim, Tebliğ ile mükelleflere, beyana tabi her bir bina veya bağımsız bölüm için, verilecek beyannameye eklenmek üzere, binanın **2020 ve 2021 yıllarına ait** emlak vergisine esas değerlerinin ilgili belediyeden temin edilmesi zorunluluğu getirilmiştir. (Tebliğ Md. 6). Beyanname üzerinde kullanılacak olan bunlardan 2021 yılına ait olanıdır.

3. DEĞERLİ KONUT VERGİSİ MÜKELLEFİYETİNDE SADECE EMLAK VERGİSİ'NE ESAS BİNA VERGİ DEĞERİ ESAS ALINACAKTIR:

DKV mükellefiyetinde gerek binanın değer ölçüsü (binanın değerinin 5.000.000 TL'lik alt limiti aşıp aşmadığının tespit edilmesi) ve gerekse vergi tarifesini (verginin matrahı) olarak sadece EVK'nın 29 uncu maddesine göre tespit edilen ve yukarıda açıklanan bina vergi değeri esas alınacaktır. Kanunun ilk şeklinde yer alan Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünce değer belirlenmesi esas 7221 sayılı Kanunla iptal edilerek, kanun metninden tamamen çıkarıldığından Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü tarafından bu amaçla değer belirlenmesi ve mükelleflere tebliğ edilmesi söz konusu değildir.

4. KİMLER BEYANNAME VERECEKTİR?

Mesken nitelikli binaların sahipleri, varsa intifa hakkı sahipleri, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler bu vergiyle mükelleftirler. Dolayısıyla, gerçek kişi veya tüzel kişi olması, yurtiçinde veya yurtdışında ikamet ediyor olması durumu değiştirmez; binaya malik olanların veya malik gibi tasarruf edenlerin beyanname vermesi gerekmektedir.

Yurtdışında ikamet edenlerin ve yabancıların beyannamelerini ve bildirimlerini iadeli taahhütlü posta yoluyla göndermeleri mümkündür. Beyannamenin postaya verildiği tarih vergi dairesine verildiği tarih yerine geçer. Ancak bu durum verginin ilk taksitinin süresinin uzatılacağı anlamına da gelmez.

5. MÜKELLEFİYETİN DOĞDUĞU VE MÜKELLEFİN KİM OLDUĞU HANGİ TARİH İTİBARIYLA BELİRLENECEKTİR?

Değerli Konut Vergisinde verginin yapısını ortaya koyabilmek ve anlatım kolaylığı açısından, içinde bulunulan yıla “tespit yılı”, mükellefiyetin başladığı/beyanın yapılacağı izleyen yıla da kısaca “vergilendirme/beyan yılı” diyelim. 2020 yılının tespit yılı olduğu bir durumda 2021 yılı mükellefiyetin başladığı yıl olup aynı zamanda vergilendirme/beyan yılıdır. Sonrasında da 2021 yılının tespit yılı olduğu, yani hangi meskenlerin bu verginin kapsamına gireceğinin belirleneceği bir durumda bunlar için 2022 yılı mükellefiyetin başladığı yıl/vergilendirme yılı/beyan yılı olacak ve bu böylece devam edecektir.

2020 yılı için hangi meskenlerin kapsama girdiği ve izleyen yıl mükellefiyetin başlayıp başlamadığı ve dolayısıyla beyanname verilmesi gerekip gerekmediği test edilirken, meskenin 2020 yılındaki emlak vergisi değeri esas alınacaktır; bunda şüphe yoktur.

Fakat bundan önce, bir meskenin hangi tarih itibarıyla “mesken” olarak mevcudiyet kazanmış olduğunun ve beyan yılı içinde mükellefinin kim olacağının tespit edilmesinde özellikli durumlar nedeniyle belli bir tarihin esas alınması gerekecektir.

Bu tarih, tespit yılının son günü olan “31 Aralık” tarihi olabilir.

Zira yıl içinde, yeni bina inşaatının tamamlanarak meskenin mevcudiyetinin ortaya çıkış tarihinin doğru tespit edilmiş olması veya alım satım işlemleri nedeniyle binanın sahipliğinde değişiklikler olmuş ise bunların takip edilmesi gerekir.

Örneğin 2020 yılı Emlak Vergisine esas değeri 6.000.000 TL olan bir mesken, Aralık 2020 içinde alım satıma konu edilerek sahip değiştirmiş olsun. A satıcı, B alıcı olsun. Bu durumda, bu mesken için 2021 yılında başlayacak DKV mükellefiyetinin ve beyanname verme yükümlülüğünün bu meskene 31.12.2020 tarihi itibarıyla sahip olan B tarafından yerine getirilmesi gerekir.

Aynı meskenin 2021 yılı içinde yeniden satışa konu olduğunu, Temmuz 2021’de B tarafından C ye satıldığını düşünelim. Meskenin Emlak Vergisine esas değerinin 2021 yılına ilişkin asgari sınırı olan 5.227.000 TL’nin üzerinde (örneğin 6.272.000 TL) olduğu varsayımıyla, 2021 yılına ilişkin verginin tamamı (Ağustos ayına ait ikinci taksit dahil B tarafından ödenecek; 2022 yılında ise, mülkiyet 31.12.2021 itibarıyla C de olduğu için, DKV beyannamesinin C tarafından verilmesi gerekecektir. B den C ye satışın Temmuz değil de örneğin Ocak 2021 de yapıldığı bir örnekte de 2021 beyanının ve ödemesinin tamamının yine B tarafından yapılması gerekecektir. (Bu örneklerde A, B ve C nin muafiyetten yararlanamayan kişiler olduğu varsayılmıştır.)

Bir diğer özellikli durum, kapsama giren bir meskenin aynı takvim yılı içinde satın alınıp satıldığı hallerde ortaya çıkabilir. Örneğin, E nin D den, D nin eskiden beri sahibi olduğu meskeni 2021 içinde satın aldığını ve bu meskeni 2021 yılı sona ermeden F ye sattığını varsayalım. 2021 yılına ait tarh ve tahakkuk etmiş verginin tamamı D tarafından ödenir; 2022 yılında beyan ve vergi ödeme mükellefiyeti, bu meskene 31.12.2021 itibarıyla sahip olan F tarafından yerine getirilir; 2021 içinde bir süreliğine (yılın ilk günü almış ve son günü satmış da olsa) bu meskenin mülkiyetine sahip olan E için DKV beyan ve ödeme mükellefiyeti doğmaz görüşündeyiz.

Mülkiyetin hangi tarihte kime ait olduğunun tespitinde, öncelikle tapu kayıtlarında yer alan tarihlere, veraseten intikalde vefat tarihine itibar edilmesi gerekir.

6. BEYANNAME VE BİLDİRİMLERİN ŞEKLİ:

Gelir İdaresi Başkanlığı, kanunun verdiği yetkiye dayanarak DKV beyannamelerinin şeklini ve nerelere nasıl verileceğini de Tebliğde belirlemiştir. Beyanname, bildirim ve taahhütname örnekleri bu Sirkülerimiz ekinde yer alan Tebliğin ekinde yer almaktadır.

Özetle belirtmek gerekirse;

Ek 1A (1) nolu Beyanname: Tam Mükellefiyet, Paylı (Müşterek) Mülkiyet ve İntifa Hakkına Konu Taşınmazlar için,

Ek 1B (2) nolu Beyanname: Elbirliği (İştirak Halinde) Mülkiyete Konu Taşınmazlar için, kullanılacaktır.

Ek 2A nolu Bildirim: Birden Fazla Meskeni Olanların, Muafiyet Uygulanacak En Düşük Değerli Tek Meskenlerine (İntifa Hakkına Sahip Olunan Dahil) İlişkin Bildirim,

Ek 2B nolu Taahhüt Belgesi: Tek Meskeni Olanların, Elbirliği Mülkiyete Konu Bu Meskenine (İntifa Hakkına Sahip Olunan Dahil) İlişkin Taahhüt Belgesi, olarak kullanılacaktır.

Ek2A ve Ek2B nolu belgeler gerektiği takdirde, ayrıca verilmek yerine elbirliği mülkiyete konu taşınmazlar için verilecek Ek1B (2) nolu beyannameye ek yapılacaktır.

7. 2021 YILINDA UYGULANACAK VERGİ TARİFESİ:

EVK'nun 7221 sayılı Kanunla değişik 44'üncü maddesi gereğince, alt limit tutarının yanı sıra, 44'üncü maddenin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranlarına esas taşınmaz değerlerinin de (kısaca vergi tarifesi de) her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı VUK hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde arttırılması gerekmektedir. Burada, mükellefiyetin ilk defa başlayacağı 2021 yılında kanunda yer alan tarifenin mi yoksa 2020 yılına ait yeniden değerlendirme oranının yarısı esas alınarak endekslenmiş tarifenin mi uygulanacağı sorusu akla gelmektedir.

7221 sayılı Kanunla oluşturulan vergi tarifi, 2020 yılı içinde yürürlüğe girdiğine ve EVK'nun 44 üncü maddesine göre her yıl endekslenmesi gerektiğine göre 2021 yılında uygulanacak tarifenin endekslenmiş tarife olması gerektiği görüşündeyiz. EVK'nun Geçici 24 üncü maddesine göre her ne kadar bu vergi 2020 yılında uygulanmamış olsa bile, bu durumun vergi tarifesinin endekslenmesine engel teşkil etmediği görüşündeyiz. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı yayımladığı 78 nolu Emlak Vergisi Genel Tebliğinde 2021 yılında uygulanacak tarifeyi bu esaslara göre hesaplayıp ilan etmiş bulunmaktadır.

Buna göre, 2020 yılı için ilan edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı esas alınarak (%4,555) yeniden hesaplanan ve ilan edilen 2021 yılı DKV tarifi şöyledir:

Değerli Konut Vergisine tabi mesken nitelikli taşınmazlardan **2021** itibariyle bina vergi değeri;

5.227.000 TL ile 7.841.000 TL arasında olanlar (bu tutardahil)

5.227.000 TL'yi aşan kısmı için (Binde 3)

10.455.000 TL'ye kadar olanlar (bu tutar dahil) 7.841.000 TL'si için

7.842 TL, fazlası için (Binde 6)

10.455.000 TL'den fazla olanlar (bu tutar dahil) 10.455.000 TL'si için

23.526 TL, fazlası için (Binde 10)

oranında vergilendirilir.

Tebliğ'de yer verilen örneklerde ise 2020 için yeniden değerlendirme oranının %10 varsayılmış olması, olsa olsa anlatımı genelleştirmek için yapılmış olmalıdır.

2020 yeniden değerlendirme oranı belli ve ilan edilmiş olduğuna (28.11.2020 tarih ve 521 nolu VUK Genel Tebliği) ve 78 nolu EV Genel Tebliğinde de DKV 2021 tarifi ile ilan edildiğine göre hiç şüphesiz, DKV Uygulama Genel Tebliği'nde yer verilen örnek mahiyetindeki tarifenin değil yukarıda yer verilen tarifenin uygulanması gerekir.

Örnek: 2020 yılı EV değeri 7.250.000 TL olan bir mesken için 2021 yılında beyan edilecek değer ve ödenecek vergi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

2020 yılına ait yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılmış tutar ($7.250.000 \times 1,04555 =$) 7.580.273,50 TL'dir. Bu tutarın 1.000 TL na kadar kesirleri dikkate alınmadığından 7.580.000 TL esas alınır. Bu tutar meskenin 2021 yılına ait EV değeridir.

2021 yılında verilecek DKV beyannamesinde yer alacak değer 7.580.000 TL dir. DKV hesabı bu değer esas alınarak aşağıda gösterildiği şekilde yapılır:

Bina vergi değeri (2021) : 7.580.000 TL

DKV matrahı ($7.580.000 - 5.227.000 =$) : 2.353.000 TL

Hesaplanan vergi ($2.353.000 \times \%03 =$) : 7.059 TL

Ayrıca, Tebliğ'de yer alan 3 ve 4 nolu örneklerde bina değerine tarifenin nasıl uygulanacağı ayrıntılı olarak açıklanmış bulunduğundan burada ayrıca tekrarlanmamıştır.

8. BİR MESKENİN VERGİNİN KAPSAMINA GİRİP GİRMEDİĞİNİN BELİRLENMESİ İLE O MESKENE HANGİ TARİFENİN UYGULANACAĞININ FARKLI HUSUSLAR OLDUĞU TEBLİĞ İLE AÇIKLIĞA KAVUŞTURULMUŞTUR:

2020 yılında EV ne esas değeri 5.000.000 TL yi aşan meskenler için mükellefiyet 2021 yılından itibaren başlayacağından, bunların **2021 yılına ait vergisinin** 2020 yılına ait Emlak Vergisi değerleri üzerinden değil, 2021 yılına ait Emlak Vergisi değerleri üzerinden hesaplanması gerekecektir.

Bu nedenle, Tebliğde yer alan örnekli açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, 2021 yılında verilecek beyanlarda matrah olarak, meskenin 2021 yılına ait olan, yani 2020 yılına ait değer 2020 yeniden değerlendirme oranının yarısı ile endekslenmiş olan 2021 emlak vergisine esas değeri kullanılacaktır.

9. MUAFLIKLARIN KAPSAMI:

Türkiye sınırları içinde mesken nitelikli tek taşınmazı olanların bu tek taşınmazı ile birden fazla mesken nitelikli taşınmazı olanların Değerli Konut Vergisi konusuna giren mesken nitelikli en düşük değerli bir adet taşınmazı, başka bir kayıt ve şart aranmaksızın vergiden muaf tutulmuştur.

Muafiyet için yukarıda belirtilenler dışında bir şart aranmamıştır. Örneğin binanın malikinin gerçek veya tüzel kişi olması, binanın/bağımsız bölümün m2 cinsinden büyüklüğü, örneğin net 150 veya brüt 200 m2 den büyük olup olmadığı (bilindiği gibi meskenlere ait bu tür büyüklükler KDV ve Emlak Vergisi istisnalarında kullanılmaktadır), malikinin başka bir gelirin olup olmadığı, bakıma muhtaç olup olmadığı vb özellikler durumu değiştirmemektedir.

Örnek 1: Bir kişinin Türkiye sınırları içinde, mesken nitelikli olup 2020 yılında EV'ne esas değeri 15.000.000 TL olan tek bir dairesi vardır. Bu dairenin kendisi tarafından kullanılması veya kiraya verilmiş olması durumuna bakılmaksızın DKV'den muaf tutulması gerekmektedir.

Örnek 2: Bir kişinin Türkiye sınırları içinde, mesken nitelikli 2 adet dairesi olup 2020 Emlak Vergisi değerleri aşağıdaki gibidir:

- 1 inci daire: 3.000.000 TL
- 2 nci daire: 7.000.000 TL

DKV kapsamına giren 2 nci daire vergiden muaftır. (1 inci daire verginin kapsamına girmemektedir.)

Örnek 3: Bir kişinin Türkiye sınırları içinde, mesken nitelikli 3 adet dairesi olup 2020 Emlak Vergisi değerleri aşağıdaki gibidir:

- 1 inci daire : 3.000.000 TL
- 2 nci daire : 4.000.000 TL
- 3 üncü daire: 7.000.000 TL

DKV kapsamına giren 3'üncü daire vergiden muaftır. (1 inci ve 2 nci daireler verginin kapsamına girmemektedir.)

Örnek 4: Bir kişinin Türkiye sınırları içinde, mesken nitelikli 3 adet dairesi olup 2020 Emlak Vergisi değerleri aşağıdaki gibidir:

- 1 inci daire : 3.000.000 TL
- 2 nci daire : 7.000.000 TL
- 3 üncü daire: 10.000.000 TL

DKV kapsamına giren iki daireden düşük değerli 2 nci daire vergiden muaf olup 3 üncü daire vergiye tabidir. (1 inci daire verginin kapsamına girmemektedir.)

Esas faaliyet konusu bina inşası olanların işletmelerinde kayıtlı bulunan ve henüz ilk satışa devir ve temlike konu edilmemiş yeni inşa edilen mesken nitelikli taşınmazlar, bu taşınmazların kiraya verilmemesi veya sair surette kullanılmaması şartıyla vergiden muaftır. Bu muafiyet hükmü arsa karşılığı inşaat işlerinde sözleşme gereği taahhüt işini üstlenen müteahhide kalan mesken nitelikli taşınmazlar için de uygulanır. (Tebliğ 4/4)

Diğer taraftan, bir binayı fiilen inşa etmemekle birlikte sahip olduğu arsaya üçüncü kişilere bina inşa/imal ettiren arsa sahiplerinin de (GYO'lar dahil) ilk satışa konu etmedikleri henüz stoklarında bekleyen mesken binaları/bağımsız bölümleri için bu muafiyetten yararlanabilecekleri görüşündeyiz.

10. ORTAK MÜLKİYETE (PAYLI/MÜŞTEREK MÜLKİYETE VEYA ELBİRLİĞİ/İŞTİRAK HALİNDE MÜLKİYETE) TABİ MESKENLERDE BEYAN, MUAFİYET, VERGİNİN HESABI VE ÖDEME DURUMU:

Değerli Konut Vergisi, mükellef bazlı değil de doğrudan belli bir bina/belli bir bağımsız bölüm baz alınarak kurgulandığı için, binanın/bağımsız bölümün birden fazla sahibinin olması (ortak mülkiyet) durumunda beyan, muafiyet ve verginin hesabı ile ilgili bazı özellikli durumlar ortaya çıkmaktadır.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, mesken nitelikli bir taşınmaza paylı (müşterek) mülkiyet halinde malik olanlar hisseleri oranında mükellef olurlar; Ek1A (1) nolu beyannameyi kullanırlar. Elbirliği (iştiyak halinde) mülkiyette ise malikler vergiden müteselsilen sorumlu olurlar; Ek1B (2) nolu beyannameyi kullanırlar.

Elbirliği (iştiyak halinde) mülkiyet, en fazla kanuni mirasçılarının miras ortaklığı halinde karşımıza çıkmaktadır.

1. Her şeyden önce, kanunda açıkça ifade edilmemiş olsa bile, verginin yapısı gereği, bir meskenin 5.000.000 TL'lik sınırı aşp aşmadığının tespitinde, ortak mülkiyete tabi olup olmadığına bakılmaksızın binanın/bağımsız bölümün tapudaki bütünlüğü dikkate alınarak yani tek bir bütün kabul edilerek karar verilmesi gerekir.
2. Nitekim, vergi tarifesinin nasıl uygulanacağı ile ilgili maddede, paylı mülkiyete ve elbirliği mülkiyetine veya genel olarak ortak mülkiyete tabi meskenlerde, matrahın hesabında mesken nitelikli taşınmazın toplam değerinin esas alınacağı kanunda açıkça belirtilmiştir. (EVK Md 44) Yani, meskenin değeri ortakların paylarına bölünerek her bir ortak için ayrı ayrı değil, bir meskenin bütünü itibariyle dikkate alınacaktır. Böyle olunca, meskenin tamamının değeri için uygulanacak artan oranlı tarife göre çıkan toplam verginin ortaklara payları oranında dağıtılması gerekecektir.
3. Ortak mülkiyete tabi meskenlerde muafiyet şartlarının uygulanması bazı özellikler arz edebilir, Şöyle ki:

Muafiyetlerin düzenlendiği EVK nun 46/b maddesi aynen şöyledir:

“b) Türkiye sınırları içinde mesken nitelikli tek taşınmazı olanlar ile birden fazla mesken nitelikli taşınmazı bulunanların, değerli konut vergisi konusuna giren **en düşük değerli** mesken nitelikli tek taşınmazı (intifa hakkına sahip olunması hâli dâhil) (Bu hüküm, belirtilen kişilerin tek meskene hisse ile sahip olmaları hâlinde **hisselerine ait kısım** hakkında da uygulanır.) ”

Parantez içi ibareden bizim anladığımız, hisseli binalarda, muafiyet ölçüsünün hissedarın binada sahip olduğu “**hissenin değerine**” göre belirlenmesi gerektiği, hisseli binanın tamamına ait değer esas alınmaması gerektiği yönündedir.

Ancak, Tebliğ'in 6'ncı bölümünde verilen 5 nolu örnekte, bu kıyaslama yapılırken, hisseyle sahip olunan binanın tamamına ait değer kıyaslamaya esas alındığı anlaşılmakta olup, bu yaklaşımın kanunun lafzına uygun olmadığı görüşündeyiz.

Bizim görüşümüz aşağıdaki örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır.

Örnek 1: 2020 yılı EV ne esas bina değeri 14.000.000 TL olan bir meskene A ve B adlı şahısların yarı yarıya elbirliği mülkiyetiyle ortak olduğunu varsayalım.

Binanın toplam değeri bu haliyle asgari sınırın üstünde olduğundan DKV nin kapsamına girmektedir. Ancak, örneğin bu meskenin, ortaklardan A nın mesken nitelikli tek konutu mahiyetinde olduğunu varsayarsak, A nın hissesi itibariyle muafiyet şartları uygulanır. Yani A beyanname vermek zorunda değildir. Ancak, Ortağı B tarafından verilecek Ek1B (2) nolu

beyannamenin arka sayfasında isminin karşısını imzalaması ve Tebliğin Ek2B ekindeki Taahhünameyi hazırlayıp aynı beyannamenin ekinde vergi dairesine teslim etmesi gerekir. (B de aynı konumdaysa, yani Türkiye’de sadece bir tek bu meskenin sahibi konumunda ise aynı şekilde B nin hissesi de muaf tutulur.)

Örnek 2: Yukarıdaki örnekteki B nin birden fazla meskeni olduğunu varsayalım:

1. daire : 4.000.000 TL (1/1 oranında tam mülkiyet)
2. daire : 6.000.000 TL (1/1 oranında tam mülkiyet)
3. daire : 7.000.000 TL (1/2 oranında elbirliğiyle mülkiyet, Örnek 1 deki mesken)
4. daire:18.000.000 TL (1/1) oranında tam mülkiyet)

Bu verilere göre:

Birinci daire asgari sınırın altında kaldığı için kapsam dışıdır. Bu daire için, herhangi bir beyan veya bildirim, taahhüt verilmesine gerek yoktur.

Verginin kapsamına giren diğer 3 daireden 6.000.000 TL değerli 2 numaralı daire vergiden muaftır. Bu daire için B adına Ek2A nolu bildirim verilecektir.

3 ve 4 nolu daireler için ayrı ayrı beyanname verilmesi gerekir.

3 nolu daire için verilecek Ek1B (2) nolu beyannamede dairenin diğer ortağının (A’nın) muafiyet şartlarından yararlanmış olması dikkate alınmaksızın verginin 2021 yılına ilişkin toplam değer yani $(14.000.000 * 1,04555) = 14.637.000$ TL üzerinden hesaplanması, (EVK Md 44), hesaplanan toplam verginin hissesi oranında (%50 oranında) B adına tarh ve tahakkuk ettirilmesi gerekir. Geriye kalan ve A ya ait olan kısım muafiyet kapsamında olduğu için tarh ve tahakkuk ettirilmeyecektir. Diğer taraftan beyannamenin arka sayfasında diğer ortak (A) nın durumu da bildirilip, imzası yer alacak ve (A) adına Ek2B deki Taahhünameyi hazırlanıp aynı beyannamenin ekinde vergi dairesine verilmesi gerekecektir.

B adına 4 nolu daire için Ek 1A (1) nolu ayrı bir beyanname verilecek ve bunun için hesaplanacak vergi yine B adına tahakkuk edecektir.

Bizim anlayışımıza göre, Tebliğin 5 nolu örneğinde mükellef (H) ve mükellef (I) nın tam mülkiyetine sahip oldukları sırasıyla 5.500.000 TL ve 6.500.000 TL değerli dairelerinin değil, 1/3 er payına sahip oldukları tamamı 9.000.000 TL değerindeki binadan her birine isabet eden 3.000.000 TL değerindeki hisselerinin esas alınarak, bu hisselerin muaf tutulması gerekirdi. Dolayısıyla Tebliğdeki 5 nolu örnek çözümün bu kısmına katılmamız mümkün değildir.

11. BEYANNAMELER NEREYE VERİLECEKTİR?

Her ne kadar Emlak Vergileri belediyelere beyan edilmekte ve ödenmekte ise de, aynı bina üzerinden alınan Değerli Konut Vergisi, Emlak Vergisinden farklı bir vergi olup, muhatabı belediyeler değil, Gelir İdaresi Başkanlığı'dır.

Tebliğin 6. Maddesinde, DKV beyanname ve bildirimlerinin hangi vergi dairelerine verileceği ayrıntılı olarak açıklanmış olup burada ayrıca detaya girilmemiştir.

Birden fazla binanın tek bir beyanname ile bildirilmesi mümkündür, ancak vergi tarifesi her bir bina/bağımsız bölüm değeri için ayrı ayrı uygulanacaktır.

Mükellefler beyannamelerini elektronik ortamda kendileri gönderebilecekleri gibi aynı zamanda 30/9/2004 tarihli ve 25599 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 340 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 3/3/2005 tarihli ve 25744 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 346 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde 3568 sayılı Kanun uyarınca yetki almış olup bağımsız çalışan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler ile sözleşme imzalamak suretiyle e-beyanname şeklinde de verebileceklerdir. Beyannamenin elektronik ortamda verilmesi durumunda, beyannameye eklenecek bina vergi değerini gösteren belge, beyannamenin verildiği tarihi takip eden 15 gün içinde elden veya iadeli taahhütlü posta yoluyla ilgili vergi dairesine teslim edilir.

12. DEĞERLİ KONUT VERGİSİ NE ZAMAN ÖDENECEKTİR?

Vergi dairesi tarafından tarh ve tahakkuk ettirilen DKV Şubat ve Ağustos aylarının sonuna kadar iki eşit taksitte ödenir. 2021 yılındaki ilk taksitin ödeme vadesi 1 Mart 2021 dir.

13. İZLEYEN YILLARDA DA BEYANNAME VERİLECEK MİDİR?

DKV yıllık beyan esasına dayanan bir vergidir; DKV beyannamesinin her yıl yeniden verilmesi gerekmektedir. Bu şu demektir, bu verginin kapsamına giren bir mesken sürekli bu vergiye tabi tutulacaktır ya da ilk başta kapsama girmemiş olan bir mesken sonsuza kadar bu verginin dışında kalacaktır diye bir şey yoktur. Mesken sahiplerinin her yıl Emlak Vergisine esas bina değerini takip etmeleri gerekir. Asgari limitin altına düşen binalar için ertesi yıl beyanname verilmeyecek; asgari limitin üstüne çıkanlar için ise ertesi yılda beyanname verilmesi gerekecektir.

Bu vesileyle tekrarlamak gerekirse, 78 nolu EVK Genel Tebliğinde ilan edildiği üzere, 2021 yılı Emlak Vergisine esas değeri 5.227.000 TL yi aşan meskenler için 2022 yılında beyanname verilecektir. Örneğin, ihtimal çok düşük olmakla birlikte, 2020 de değeri 5.000.000 TL yi aştığı için beyana giren bir meskenin 2021 yılında EV'ne esas değeri 5.200.000 TL de kalırsa 2022 yılında bu mesken için beyanname verilmeyecektir.

(Emlak Vergisine esas bina değerleri 4 yılda bir takdir edilip hesaplandığı için ve ara yıllarda yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde endekslediği için ara yıllarda bu ihtimalin gerçekleşmesi olağanüstü haller dışında hemen hemen ihtimal dışıdır. Ancak 4 yılda bir yapılan takdirlerin ilk uygulama senelerinde bu ihtimal gerçekleşebilir.)

14. MÜKELLEFİYETİN SONA ERMESİ:

Kanun, yanan, yıkılan, tamamen kullanılmaz hale gelen veya vergiye tabi iken muaflık şartlarını kazanan mesken nitelikli taşınmazlardan dolayı mükellefiyetin, bu olayların vuku bulduğu tarihi takip eden taksitten itibaren sona ereceğine dair özel bir düzenleme getirmiştir. (EVK. Md 45/son fıkra)

Bunlardan binanın yanması, yıkılması ve tamamen kullanılmaz hale gelmesi halleri EVK nun 33 üncü maddesinin 2 nci bendinde sayılan vergi değerini tadil eden sebeplerdendir. Normalde, böyle bir durumun meydana gelmiş olması hali de dahil olmak üzere, 33 üncü maddenin 1-7 nci bentlerinde sayılmış olan, vergi değerini tadil eden bütün hallerde mükellefiyetin bu durumun meydana geldiği yılı izleyen yıldan itibaren sona ermesi, yani mükellefiyetin başladığı beyan yılının taksitlerinin bundan etkilenmemesi gerektiği düşünülebilirdi. Fakat kanun koyucunun burada bir ayrıma giderek, yanma, yıkılma, kullanılmaz hale gelme ve ayrıca muaflık şartlarının kazanılmış olması hallerine özgü olarak mükellefler lehine olmak üzere, mükellefiyeti, izleyen yılı beklemeksizin, başladığı yıl içinde yani beyan yılının içinde kalan taksitten itibaren bitirdiği anlaşılmaktadır.

Bu durumda, EVK 33 üncü maddenin diğer (1,3,4,5,6 ve 7) nolu bendlerinde yer alan vergi değerini tadil eden sebeplerin mükellefiyetin başladığı yani beyan yılında meydana gelmesi halinde, binanın bu vergi karşısındaki mükellefiyet durumundaki değişikliğin beyan yılı içinde değil de izleyen yıldan itibaren hüküm ifade edeceği anlaşılmaktadır.

“Tespit yılının” son günü itibariyle mevcudiyetini koruyan ve EV ne esas değeri asgari sınırın (2020 için 5 mn TL) üzerinde olan bir binanın ertesi yılın (mükellefiyetin başladığı yıl/beyan yılı) beyan dönemi olan 1 Ocak-20 Şubat tarihleri arasında mevcudiyetinde/varlığında yanma, yıkılma, kullanılmaz hale gelme vb sebeplerle bir değişiklik olmazsa mükellefiyeti başlamış demektir ve beyan edilmesi gerekir. Ertesi yılın beyan döneminde veya daha sonraki bir tarihte yanma, yıkılma, kullanılmaz hale gelme veya muafiyet şartlarının kazanılması halinde, bir sonraki yıl (2022) beklenmeden beyan yılının (2021) içinde izleyen taksitten itibaren mükellefiyet sona erer.

Bu durumda örneğin, 31.12.2020 itibariyle EV değeri 5 mn. TL nin üzerinde olduğu için 2021 de beyanı gereken bir meskenle ilgili olarak, sahibinin statüsünde 1 Ocak-20 Şubat tarihleri arasında bir değişiklik olmuşsa (örneğin bu dönemde sahip olduğu diğer konutları elden çıkardığı için, kapsama giren bu meskeni tek meskeni haline gelmişse) bu meskeni için beyanname vermiş olsa bile ilk taksitten itibaren (veya en kötü ihtimalle ikinci taksitten) itibaren mükellefiyetinin sona ermesi gerekir.

Diğer taraftan, kapsama giren bir meskenin örneğin alım/satım sözleşmesine bağlı olarak sahiplik durumunda meydana gelen değişikliklerin ise, duruma göre EVK nun 33 üncü maddesinde sayılan vergi değerini tadil eden sebepler kapsamında değerlendirilip, EVK Md 45/ son fıkra kapsamında değil de, alıcı ve satıcı açısından vergi değerini tadil eden sebep sayılıp, elden çıkarıldığı yılın vergisinin satıcı tarafından ödenmesi, alıcı açısından mükellefiyet/muafiyet şartlarının değerlendirilerek mülkiyeti edindiği yılı izleyen yıldan itibaren beyanname verip vermeyeceğine karar verilmesi gerekmektedir.

Benzer şekilde, bir binanın kullanım tarzında ifraz vb nedenlerle meydana gelen değişikliklerin de (EVK Md. 33/6) değişikliğin meydana geldiği yılı izleyen yıldan itibaren hüküm ifade etmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Tebliğde yer alan açıklamalar da bu yöndedir.

15. EMLAK VERGİSİNE AİT MUAFİYET, İSTİSNA VE BENZERİ KURALLAR DEĞERLİ KONUT VERGİSİ İÇİN DE GEÇERLİ MİDİR?

Değerli Konut Vergisi her ne kadar EVK içinde düzenlenmiş ise de, emlak vergisine esas değerın esas alınması ve vergi değerini tadil eden sebeplerin tespiti dışında emlak vergisinden tamamen farklı bir vergidir. Bu nedenle, bir mesken örneğin emlak vergisinde geçici muafiyetten (EVK. Md 5/a) yararlansa veya kısıtlılık hali (EVK Md 30/üçüncü fıkra) sürse bile değerli konut vergisi bu istisnai düzenlemelerden etkilenmez görüşünderiz.

16. BEYANNAME VERİLMEMESİNİN SONUÇLARI:

Değerli Konut Vergisi yıllık beyana dayalı bir mükellefiyet türüdür. Tarh ve tahakkuk işlemi beyana dayalı olarak yapılır. Yasal süresi içinde beyanname verilmezse vergi ziyayı meydana gelmiş sayılır. Yapılacak bir vergi incelemesinde bunun tespit edilmesi halinde alınması gereken vergi cezalı olarak ve gecikme faizi ile birlikte ilgili mükelleften aranır.

Emlak Vergisi için uygulanamayan pişmanlıkla beyanname verebilme usulünün DKV açısından geçerli olduğu görüşündeyiz. Yani zamanında verilememiş olan DKV beyannamesi daha sonra pişmanlık hükümlerinden yararlanılarak da verilebilir.

17. İHTİRAZİ KAYITLA BEYAN VE ANAYASAYA AYKIRILIK SORUNU:

Beyana dayalı bütün vergi mükellefiyetlerinde olduğu gibi, DKV ne ilişkin beyanın da, eğer beyana konu binanın vergiye tabi olup olmadığı veya muafiyet şartlarının oluşup oluşmadığı gibi konularda tereddütler varsa, ihtirazi kayıtla yapılarak bir taraftan tarh ve tahakkuk eden vergi ödenirken aynı zamanda 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açılması mümkündür.

Diğer taraftan, bu vergiyi düzenleyen yasa kurallarının Anayasanın eşitlik ilkesine ve herkesten ödeme gücüne göre vergi alma ilkesine aykırı olduğu yönünde görüşler hukukçular arasında halen ağırlığını korumaktadır. İhtirazi kayıtla beyanname verilip vergi mahkemesinde vergi tarhiyatına karşı açılacak davada, mükelleflerin, bu verginin Anayasaya aykırı olduğunu da ileri sürerek mahkemenin bu taleplerini de dikkate alarak konuyu Anayasa Mahkemesine intikal ettirmesini talep etmeleri de mümkündür.

18. DEĞERLİ KONUT VERGİSİ GİDER YAZILABİLİR Mİ ?

Bu konuda, mesken için ödenen emlak vergisi için geçerli olan şartların DKV için de geçerli olduğunu söyleyebiliriz.

Değerli Konut Vergisi'ne tabi meskenini kiraya verenlerin elde ettikleri kira geliri (GMSİ) hasılatından ödedikleri değerli konut vergisini gider olarak indirmeleri mümkündür. (GVK Md. 74/5)

Ticari bir işletmenin veya bir kurumun/şirketin aktifine kayıtlı bir mesken için ödenen böyle bir verginin, ticari kazancın hesabında gider olarak indirilmesi mümkündür. (GVK. Md 40/6).