

KENDİ ADINA ÖZEL İNŞAAT YAPANLARIN İNŞAAT RUHSATI ALABİLMEK İÇİN VERGİ MÜKELLEFİ OLMASI ZORUNLULUĞU UYGULAMASI

I- GİRİŞ :

Ülkemizin yaşamış olduğu 17 Ağustos ve 12 Kasım deprem felaketlerinden sonra binaların sağlamlığı ve güvenilirliği konusundaki yoğun eleştiriler yapılmış, kaygılar dile getirilmiştir. Bu gelişmeler üzerine söz konusu yanlışlıkların en azından bundan böyle önlenmesini temin amacıyla imar mevzuatında da önemli değişikliklere gidilmiş ve bu amaçla “Yapı Denetimi Hakkında Kanun”¹ ile bu kanuna ilişkin yönetmelik ve genelgeler yayınlanmıştır. Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Yapı Denetim Komisyonu Başkanlığınca çıkarılan 12.11.2001 Tarih ve 555 sayılı genelge ile yapı ruhsatı almak üzere imar mevzuatı çerçevesinde verilmesi gereken belgelere mal sahibince yapının müteahhitliğinde üstlenildiği takdirde “ vergi mükellefi” olduğuna dair bir belgenin de eklenmesi zorunluluğu getirilmiştir. Söz konusu zorunluluk, yazımızda açıklayacağımız şartlar dahilinde vergi mevzuatı hükümlerine göre mükellef olma zorunluluğu bulunmayan ve sahibi olduğu arsaya kendi adına özel inşaat yapan kişilerinde mükellefiyet tesis ettirmesini kaçınılmaz kılmaktadır. Bizde yazımızda Bayındırlık ve İskan Bakanlığı tarafından getirilen bu düzenlemenin uygulamada yarattığı tereddütleri açıklamaya çalışacağız.

II- KENDİ ADINA ÖZEL İNŞAAT YAPANLARIN VERGİSEL DURUMU :

Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesinin birinci fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç olarak tanımlandıktan sonra aynı maddenin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendinde de, gayrimenkullerin alım, satım ve **inşa** işleri ile **devamlı olarak** uğraşanların bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların ticari kazanç olarak sayılacağına hükmolunmuştur.

Gerek Gelir Vergisi Kanununda ve gerekse Türk Ticaret Kanununda yapılan düzenlemeler çerçevesinde ticari bir faaliyetten ve dolayısıyla ticari kazancın varlığından söz edebilmek için bu faaliyetin aşağıdaki şartları taşıması gerekmektedir.²

1. Sermaye Unsuru

Yapılan bir faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilebilmesi için öncelikle faaliyet dolayısıyla sermayenin konulmuş olması gerekmektedir.

2. Devamlılık Unsuru

Yapılan faaliyetin ticari faaliyet olarak kabul edilebilmesi için faaliyetin devamlı olması da gerekmektedir. Ancak devamlılıktan ne anlaşılması gerektiği yasalarda açıklanmamıştır. Ancak uygulamada, devamlılık unsurunun olup olmadığının tespitinde sadece devamlılık kast ve niyetinin bulunması yeterli olarak kabul edilmektedir.

¹ 4708 sayılı Yapı Denetimi Hakkında Kanun 13.07.2001 Tarih ve 24461 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

² Gelir Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını , Ankara 2002, Sf. 21-22

3. Organizasyon Unsuru

Organizasyon unsuru ticari faaliyetin tespitinde aranılan bir diğ er unsur olup, organizasyonun varlığı bazı emarelerin gerçekleşmesi durumuna göre belirlenebilmektedir. Bu emareler ise, işyeri açılması, işçi çalıştırılması, ticaret siciline kaydolunması v.s. olabilmektedir.

4. Hacim Unsuru

Türk Ticaret Kanununun 13. Maddesinde “Aşağıdaki işleri görmek üzere açılan bir müessesenin işlerinin hacim ve ehemmiyeti ticari bir muhasebeyi gerektirdiği ve ona ticari veya sınai bir müessese şekil ve mahiyetini verdiği takdirde bu müessese de ticari işletme sayılır” denilmektedir.

Bir müessesenin yukarıda yer alan madde hükmü uyarınca ticari ve sınai bir müessese şekil ve mahiyetinde olup olmadığının tespit edilebilmesi için bazı kıstaslardan yararlanılabilir. Bunları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- Devamlı işyerinin,deposunun ve hizmet yerinin olması,
- Ticaret Ünvanı kullanılması,
- Ticari yardımcılarından yararlanılması,
- Ticari amaçlı haberleşmenin kullanılması,
- Reklam yapılması,
- Tabela asılması.

5. Gelir ve Kazanç Elde Etme Unsuru

Bir müesseseye ticari olma özelliği veren en önemli kıstaslardan biri de,organizasyonu kuran kişi veya kişilerin bir gelir ve kazanç elde etmek kastıyla ve niyetiyle hareket etmesidir. Böyle bir gaye yoksa ticari faaliyetten bahsedilemez.

Yukarıda sıraladığımız unsurları bir arada değerlendirdiğimizde şahsi ihtiyaçlarına yönelik olarak inşaat yapanların bu faaliyetlerinin ticari faaliyet olup olmadığının tespitinde; yapılan inşaatın şahsi ihtiyaca yönelik olması ve şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarının aşılması, kazanç sağlama hedefinin bulunmaması ve söz konusu faaliyetlerde tekrarlanma bir başka deyişle devamlılık bulunmaması gerekmektedir. Bu şartların ihlali halinde faaliyet ticari olarak kabul edilecek ve doğan kazanç Gelir Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir.

Bütün bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere şahısların sahip oldukları arsalar üzerine kendi ihtiyaçları kapsamında yapacakları inşaatlar dolayısıyla gelir vergisinin konusuna giren herhangi bir kazanç doğmadığından bu kişilerin mükellefiyet tesis ettirmelerine ve buna bağlı ödevlerini (işe başlamayı ve bırakmayı vergi dairesine bildirme, defter tasdik ettirme ve tutma, belge düzenleme, beyanname verme vb.) yerine getirmelerine mali mevzuat hükümleri çerçevesinde gerek bulunmamaktadır.Nitekim Maliye Bakanlığı ve defterdarlıklarca verilen özelgeler de buna paralel açıklamalar içermektedir.³

Ancak şahsi ihtiyaç sınırlarını aşan ve gelir sağlamayı hedef tutan inşaaat işlerinde (örneğin; işhanı veya otel binası inşaatı, yap-sat amaçlı çok katlı bina inşaatı vb.) bu inşaatların yapı müteahhitliğini bizzat inşaat sahibi üstlense dahi, kendi arsası üzerine inşaatı

³ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün 27.01.1998 Tarih ve 2728 sayılı Özelgesi, Ankara Defterdarlığının 31.07.2000 Tarih ve 5972 sayılı ile 21.05.2002 Tarih ve 3647 sayılı Özelgeleri

yapan kimselerin mükellefiyet tesis ettirmesi gerektiği ve doğan kazancın Gelir Vergisi Kanununun ticari kazancın tespiti hükümleri çerçevesinde vergilendirileceği muhakkaktır.

III- BAYINDIRLIK VE İSKAN BAKANLIĞININ KONUYA İLİŞKİN UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ :

Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Yapı Denetim Komisyonu Başkanlığınca Yapı Denetimi Hakkında Kanunun ve bu kanuna ilişkin yönetmeliğin⁴ uygulamasına yön vermek amacıyla çıkarılan 12.11.2001 Tarih ve 555 sayılı genelgenin 1. maddesinin f bendinde; yapı ruhsatı almak üzere imar mevzuatı çerçevesinde verilmesi gereken belgelere ilaveten, mal sahibince yapının müteahhitliğinde üstlenildiği takdirde 9. maddede belirtilen belgelerinde ayrıca aranacağı belirtilmiştir. Söz konusu 9. maddede ise bu belgeler ; ticaret odası kaydı, **vergi mükellefi olunması** ve yapının müteahhitliğinin üstlenildiğine dair noter tasdikli taahhütname olarak sıralanmıştır.

Görüldüğü üzere Bayındırlık ve İskan Bakanlığı inşaat ruhsatı alınabilmesi için vergi mükellefi olmayı olmazsa olmaz şartlardan biri olarak saymış ve bu şarta herhangi bir sınırlama ya da istisna getirmemiştir. Hal böyle olunca da sahip olduğu 500 m2 'lık bir arsaya tek katlı bir evi kendi imkanlarıyla yapan bir kişinin dahi vergi mevzuatında böyle bir zorunluluk yokken inşaat ruhsatı olabilmesi için mükellefiyet tesis ettirmesi gerekmektedir. Aranan söz konusu mükellefiyet tek vergi numarası uygulaması çerçevesindeki potansiyel mükellefiyet değil, ticari kazanç dolayısıyla gelir vergisi mükellefiyettir ki bu da adı geçen kişilere işe başlamayı ve bırakmayı vergi dairesine bildirme, defter tasdik ettirme ve tutma, belge düzenleme, beyanname verme vb. bir çok ödevi ve maddi yükümlülüğü de beraberinde getirmektedir.

Nitekim son olarak söz konusu karmaşa ve mükelleflerin yoğun başvuruları üzerine Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğüne Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Yapı Denetim Komisyonu Başkanlığına hitaben yazılan yazıda⁵;

“ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda ticari kazançla ilişkin hükümlere yer verilmiş, gayrimenkul alım-satımı ve inşaa işiyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazancın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirileceği belirtilmiştir.

Vergi mükellefiyeti olma zorunluluğu, yukarıda belirtildiği şekilde faaliyetlerde bulunanlar için söz konusu olup, şahsi ihtiyaca yönelik özel inşaat yapanlardan ise ticaret odası kaydı ve vergi mükellefiyeti aranılmasına gerek bulunmamaktadır.”

denilmek suretiyle uygulamaya bu şekilde yön verilmesi talep edilmiştir.

⁴ Yapı Denetimi Uygulama Usul ve Esasları Yönetmeliği 12.08.2001 Tarih ve 24491 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

⁵ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 13.05.2002 Tarih ve 21725 sayılı yazıları

IV- SONUÇ :

Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Yapı Denetim Komisyonu Başkanlığınca çıkarılan bir genelge ile şahsi ihtiyaca yönelik özel inşaat yapanlardan vergi mükellefi olma şartı aranılması uygulamada tereddüt yaratmış olup, kanımızca yerinde olmayan bir uygulamadır..

Konunun en kısa sürede Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünce Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Yapı Denetim Komisyonu Başkanlığına hitaben yazılan yazıda belirtilen ve makalemizde detaylı olarak açıklanan gerekçelerle çözüme kavuşturulması ve şahsi ihtiyaca yönelik özel inşaat yapanlardan vergi mükellefi olma şartı aranılması uygulamasından vazgeçilmesi bir çok uyumsuzluğun ve tereddüdün giderilmesini sağlayacaktır.

**ADRES: Ankara Defterdarlığı
Hükümet Meydanı
Ulus- ANKARA**

**A. Murat YILDIZ
Gelirler Kontrolörü
Ankara Defterdar Yrd. V.**