

DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU KARARLARI IŞIĞINDA APARTMAN VE SİTE YÖNETİMLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE “KRONİK” SORUNLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF "CHRONIC" PROBLEMS IN TAXATION OF APARTMENT AND SITE MANAGEMENT IN THE LIGHT OF COUNCIL OF STATE PLENARY SESSION OF THE TAX CHAMBERS JUDGMENT

Prof. Dr. Özgür BİYAN*

ÖZ

Kat Mülkiyeti Kanunu (KMK) çerçevesinde yönetilen apartman ve sitelerin geçmişe nazaran daha büyük ölçekli ve yoğun işlemler yaptığı, daha fazla personel istihdam ettiği ve dışarıdan çok çeşitli ve sayıda hizmet satın aldığı görülmektedir. İktisadi işlemlerin artması ile beraber akçeli hususlar artınca vergisel problemler de sıkça görülmeye başlanmıştır. Ancak söz konusu yönetimlerin tüzel kişiliğinin olmaması, onları kanunlar karşısında özel bir konuma getirmektedir. Vergi hukukunun temel kanunlarından biri olan Gelir Vergisi Kanunu (GVK) karşısında da bu özellikleri ön plana çıkan ve mükellef olamayan yönetimlerin vergi sorumlusu olup olmadıkları ile diğer yandan apartman ve site yönetimleri tarafından çalıştırılan personelin gelir vergisinden istisna tutulup tutulmayacağı ile ilgili temel iki konu uygulamada tartışmalı bir

* Bandırma Onyediy Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Mali Hukuk Ana Bilim Dalı Başkanı
obiyan@bandirma.edu.tr, ORCID ID: 0000-0002-0804-9963

şekilde sürdürülmektedir. Vergi idaresi ile yargı kararları arasında uzun bir süredir farklı yorumlanan apartman ve site yönetimlerinin vergi sorumlusu olup olmadıklarına yeni bir sorun daha eklenmiş ve istihdam edilen personelin gelir vergisi istisnası karşısındaki durum da dahil olmuştur. Çok sayıda kişiyi doğrudan ilgilendiren idare ve yargı kararları arasındaki uzun zamandır süregelen yorum farklarından kaynaklanan bu sorunlar, söz konusu yönetimlerin durumunu netleştiremediği gibi anayasal açıdan vergileme ilkelerinden uzaklaşılmasına neden olmaktadır. Söz konusu sorunlar özellikle hukuk devleti ilkesinin esaslarından birini teşkil eden belirlilik ilkesi, vergilendirmede eşitlik ve yasallık ilkesi bağlamında uzun yıllardır mükellefler açısından sorun teşkil etmiş kronik hale gelmiştir. Çalışmanın sonucunda mali idarenin uygulamasının hukuki belirsizlik yarattığı, eşit olmayan ve yasallık ilkesinde aykırı sonuçlara sebep olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kat Mülkiyeti, Apartman, Site Yönetimi, Vergi Sorumlusu, Vergi Adaleti

ABSTRACT

It is observed that apartment buildings and complexes managed within the framework of the Condominium Law carry out larger scale and intensive transactions, employ more personnel and purchase a wide variety and number of services from outside. With the increase in economic transactions, tax problems have also started to be seen frequently. However, the fact that the managements in question do not have a legal personality puts them in a special position before the law. In the face of the Income Tax Law, which is one of the basic code of tax law, these characteristics come to the fore and the two basic issues regarding whether the managements are tax liable or not and whether the employee hired by the apartment and site managements will be exempted from income tax are still controversial in practice. A new problem has been added to the issue of whether the apartment and site managements are tax liable or not, which has been interpreted differently for a long time between the tax administration and the court decisions, and the situation regarding the income tax exemption of the hired employee has also been included. These problems, which directly concern many people and stem from long-standing differences in interpretation between administrative and judicial decisions, do not clarify the situation of the relevant administrations and cause a departure from the principles of taxation from a constitutional perspective. These problems have become chronic and have been a problem for taxpayers for many years, especially in the context of the principle of certainty, which constitutes one of the foundations of the rule of law, and the principle of equality and legality in taxation. In this study, the

Prof. Dr. Özgür BİYAN

subject is evaluated and suggestions are made by taking into account judicial decisions, the interpretation of the administration and the opinions in the literature.

Keywords: Condominium, Apartment, Site Management, Tax Liability, Tax Justice

GİRİŞ

Türk Hukukunda apartmanlarda ve toplu yapılarda yaşayan bireylerin idari anlamda uymakla yükümlü oldukları usul ve esaslar ile birbirlerine karşı görev ve sorumlulukları Medeni Kanun'la birlikte onun tamamlayıcısı konumunda olan 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu¹ kapsamında düzenlenmiştir. KMK çerçevesinde yapılan düzenlemelere bakıldığında apartman ve site yönetimlerinin bir tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Bu durum kanunlar karşısında söz konusu yönetimlerin özel bir konumda değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır. İlgili yönetimlerin tüzel kişiliğinin olmaması neticesinde kat malikleri hukuken sorumlu ve ödevli durumuna gelebilmektedir. Öte yandan apartman ve toplu yapı olarak isimlendirilen siteler, günümüzde o derece girift bir yapılanmaya bürünmüştür ki adeta bir işletme gibi çeşitli şekillerde gelir elde eden, onlarca personel çalıştıran yönetimlerle karşılaşmakta ve bahse konu yönetimlerin bir dizi hukuki işlemlere taraf oldukları gözlemlenmektedir. Dolayısıyla zamanla yönetimlerin hukuki ve mali anlamdaki söz konusu girift işlemleri, yasalar çerçevesinde değerlendirilme yapılırken farklı yorumları da beraberinde getirmiştir.

Son bahsedilmeye çalışılan durum vergi kanunları açısından da geçerlidir. Gerçekten de gerçek veya tüzel kişiliği olmayan ilgili yönetimlerin vergi kanunları karşısında mükellefiyet ve sorumluluk açısından konumu tartışma yaratmakta ve hatta idare ile yargı arasında farklı bakış açısına sebep olmaktadır. Öteden beri özeldelerle uygulamaya yön veren idarenin yaklaşımına katılmayan yüksek yargı, uygulamanın yasal zemininin doğru olmadığı yönünde içtihatlar vermiştir.

¹ RG, 02 Temmuz 1965, Sayı 12038.

Özellikle vergi sorumluluğu açısından gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı hususundaki idare ve yargı arasındaki yorum farkı devam etmektedir.

Yakın zaman sayılabilecek 2021 yılında Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK) tarafından önemli bir emsal karar alınmış ancak bu karar sonrasında herhangi bir kanuni değişiklik yapılmadan uygulama öteden beri aynı olacak şekilde içtihadın aksi yönünde sürdürülmüştür. Hatta bu aşamada idareden bir açıklama mahiyetinde düzenleme yapılması ya da yasama tarafında kanuni değişiklik için harekete geçilmesi beklenmiş fakat bu da gerçekleşmemiştir. Nihayetinde Eylül 2024 itibarıyla aynı yargı mercii benzer kararlara tekrar imza atarak, idare ile yargısal bakış arasındaki yorum farkını perçinlemiş ve renginin değişmeyeceğini açıkça belli etmiştir. Öte yandan bu kararlar dikkatlice incelendiğinde olayın farklı birkaç yönü olduğu da ortaya çıkmıştır. Meselenin sadece vergi sorumluluğu tarafında olmadığı aynı zamanda gelir vergisi istisnası ile ilgili düzenlemelerde de problemler olduğu göze çarpmaktadır. Dolayısıyla ifade edilmeye çalışılan durum çerçevesinde sorunların tespit edilmesine yönelik kaleme alınan bu çalışma kapsamında, Danıştay VDDK’ya ait güncel kararlar ışığında milyonlarca kişiyi ilgilendiren apartman ve site yönetimlerinin vergi kanunları karşısında yaşadığı sorunlar ana hatlarıyla tespit edilecek ve çözümüne ilişkin önerilerde bulunulacaktır.

I. APARTMAN VE SİTE YÖNETİMLERİNİN VERGİ SORUMLUSU OLMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ VAR MI, YOK MU?

A. Durum Tespiti: Vergi Sorumlusu Olarak Gelir Vergisi Kesintisi (Stopaj) Yükümlülüğü

Vergi Usul Kanunu (VUK) uyarınca mükellef vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişidir (m.8). Bir başka ifadeyle mükellef olabilmek için öncelikle vergi kanunlarında mükellef olarak tanımlanan kişilerin kapsamına girilmesi gerekir. Bu bağlamda Gelir Vergisi Kanunu’na (GVK) bakıldığında gelir vergisi

Prof. Dr. Özgür BİYAN

mükellefiyetinden bahsedebilmek için, gelir elde edenin “gerçek kişi” olması gerekmektedir (GVK m. 1, 2). Gerçek kişiler (hakiki şahıslar) ise sadece insanlardır (Bilge, 1995: 218). Apartman ve site yönetimleri ise gerçek kişi olmadığı gibi tüzel kişiliğe sahip bir oluşumda değildir². Sonuçta kural itibarıyla apartman ve site yönetimlerinin gelir vergisi mükellefiyetlerinden bahsedilemeyecektir.

Mükellefiyet durumu açık olmakla beraber, gelir vergisi açısından esas tartışmalı durumun GVK’nın “*vergi tevkiyatı*” başlıklı 94. maddesi dahilinde olduğu anlaşılmaktadır. Söz konusu maddede “vergi sorumlusu” sıfatıyla yaptıkları ödemeler sırasında kimlerin gelir vergisi kesintisi yapacağı ve yine aynı Kanun’un 98. maddesine göre muhtasar beyanname vereceği düzenleme altına alınmıştır. GVK’nın 94. maddesi uyarınca kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; ücret, kira vb. ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkiyat (stopaj) yapmaya mecbur tutulmuştur. Bu düzenlemede sayılan kişi ya da kurumların arasında 634 sayılı Kanun kapsamında oluşan söz konusu yönetimler açıkça yer almamaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından çeşitli tarihlerde verilen özelgelerde; “... kişilerin bazı amaçlarla birleşerek meydana getirdikleri ve kendilerinden ayrı bağımsız bir şahsiyeti olan teşekküller genel olarak ‘sair kurum’ olarak tanımlanmaktadır. 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerine göre kurulan apartman yöneticiliğinin, vergi tevkiyatı

² Benzer yönde bkz. Danıştay 15. Dairesi, E.2013/577, K.2016/547 Sayılı Karar, <https://karararama.danistay.gov.tr/>; Yargıtay 4. Hukuk Dairesi, E.2004/2954, K.2004/10516 Sayılı Karar, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 16.10.2024).

yapma zorunluluğu bulunan kişi ve kurumların belirtildiği 94. madde içeriğinde yer alan ‘sair kurum’ olarak değerlendirilmesi gerekmektedir” açıklamasının yapıldığı görülmektedir³. Bu durumda “sair kurum” olarak değerlendirilen apartman ve site yönetimlerinin uygulamada vergi tevkif etme (kesinti yapma) ve tevkif ettikleri vergileri muhtasar beyanname ile beyan etme zorunluluğu da doğmuş olmaktadır (Bayrak, 2006). Bir başka ifadeyle idarenin kanuni düzenlemeleri bu şekilde yorumlaması sonucunda, apartman ve site yönetimleri vergi kesintisi yapmaya ve muhtasar beyanname vermeye öteden beri devam etmektedir.

B. VDDK: Apartman ve Site Yönetimleri Vergi Kesintisi Yapmak Zorunda Değildir!

Gelir İdaresi yukarıda ifade edildiği gibi uygulamayı yönlendirmeye devam ederken aksi düşüncede olan yönetimler de olduğu görülmektedir. Farklı bir ifadeyle vergi daireleri tarafından yapılan vergi incelemeleri sonucunda haklarında tarhiyat işlemi yapılan apartman ve site yönetimleri bu konuyu yargıya taşımıştır. Yargıya taşınan ve Danıştay dava dairelerine yansıyan konu ile ilgili uyuşmazlıklarda yüksek mahkemenin verdiği kararlar, zaman içinde idarenin düşüncesinin aksi yönünde yerleşik hale gelmiştir. Danıştay Vergi Dava Dairelerinin birçok kararında⁴ apartman ve site yönetimlerinin

³ Örneğin İstanbul Defterdarlığı, B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-61-11414 sayılı özelgesi için bkz. <https://forum.alomaliye.com/konular/site-yonetimi.14088/>, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 84098128-120.03.05.06[23-2013-2]-614 sayılı ve 10/10/2013 tarihli özelgesi için bkz. <https://www.gib.gov.tr/node/93367/pdf>, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG-1255-458 sayılı ve 24/06/2010 tarihli özelgesi için bkz. <https://www.gib.gov.tr/node/91783/pdf>, B.07.1.GİB.4.07.16.01-120.03[GVK.ÖZ.2017.61]-283385 sayılı ve 23.12.2019 tarihli özelgesi için bkz. <https://www.gib.gov.tr/node/142731/pdf>, (Erişim Tarihi: 26.03.2020). (Erişim Tarihleri: 28.10.2024).

⁴ Örneğin, Danıştay 4. Dairesi, 20.01.2000 Tarih ve E.1999/1368, K.2000/133 Sayılı; 08.10.2002 Tarih ve E.2002/667, K.2002/3149 Sayılı; 09.11.1999 Tarih ve E.1999/628, K.1999/3904 Sayılı Kararlar; Danıştay 9. Dairesi, 09.03.2017

Prof. Dr. Özgür BİYAN

ve buna benzer yapıdaki iş hanı yönetimlerinin GVK'nın 94. maddesi kapsamında düşünülmesinin mümkün olmadığı ve dolayısıyla vergi sorumlusu sayılmadıklarından muhtasar beyanname verme yükümlülüklerinin de olmadığı açık bir şekilde ifade edilerek sonuca bağlanmıştır.

Konu o derece karmaşık hale gelmiştir ki ilk derece ya da istinaf kararları ile Danıştay Vergi Dava Daireleri arasında dahi görüş ayrılığı yaşanmış ve yargılama süreçlerinde mahkemeler arasında “ısrar” kararları nedeniyle üst kurullara kadar çıkan olaylar yaşanmıştır. Nitekim Danıştay VDDK tarafından verilen daha yakın tarihli bir kararda⁵ bu konuya ilişkin yargının genel yaklaşımı daha net bir biçimde ortaya konulmuştur. Oyçokluğu ile alınan kararda *“konut site yönetimleri, prensip olarak kazanç elde etme amacı taşıyıp taşımadığı; kişi veya mal topluluğu niteliğinde olup olmadığı gibi kriterler gözetilerek vergisel yükümlülük bağlamında belli bir statü içerisinde değerlendirilmesine olanak bulunmayan kendine özgü, nevi şahsına münhasır bir niteliktedir. Sonuç olarak bu özellikleri dikkate alındığında kurum olarak da nitelendirilmeyecek olan konut site yönetimlerinin ‘sair kurumlar’ kapsamında değerlendirilerek tevkifat yapma yükümlülüğünün bulunduğundan söz edilmesine olanak bulunmamaktadır.”* sonucuna ulaşılarak, apartman ve site yönetimlerinin GVK'nın 94. maddesinde yer alan vergi sorumluları arasında sayılmadığı ve muhtasar beyanname yükümlülüklerinin olmadığı ifade edilmiştir.

Tarih ve E.2016/5361, K.2017/2507 Sayılı Karar, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 19.10.2024). Aynı zamanda bkz. Danıştay 9. Dairesi, 09.03.2017 Tarih ve E.2016/5361, K.2017/2507 Sayılı Karar, Danıştay Dergisi, Sayı:145, 2017, s.332-334.

⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 13.10.2021 Tarih ve E.2020/251, K.2021/1262 Sayılı Karar. www.lexpara.com.tr, (Erişim Tarihi: 15.10.2024).

En son Danıştay VDDK tarafından verilen yeni kararlarda⁶ istinaf mahkemesi tarafından verilen içtihatlar onanmıştır. İstinaf mahkemesinde ise öncelikle apartman ve site yönetimlerinin muhtasar beyanname verilmesi ile ilgili vergisel bir ödevi olup olmadığı açısından konuya yaklaşılmıştır⁷. Kararlarda “*Site yönetimlerinin, Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinin birinci fıkrasında tevkiyat yapmakla yükümlü kişi ve kurumlar arasında sayılmaması, bu yönetimlerin ‘sair kurumlar’ kapsamında da değerlendirilemeyecek olması karşısında davacı site yönetiminin vergi tevkiyatı yapma yükümlülüğünün bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Bu durumda, dava konusu cezalı tarhiyatlarda hukuka uygunluk bulunmamaktadır*” gerekçesiyle yapılan işlemin doğru olmadığı yönünde içtihat oluşturulmuştur.

Görüldüğü üzere yıllardır tartışma konusu olan ve idare ile yargı arasında farklı yorumlanan bu konuda, Danıştay VDDK’nın 2021 ve 2024 yıllarındaki önemli içtihadına rağmen vergi idaresinin genel uygulaması halen sürdürülmektedir. Dolayısıyla uygulamada apartman ve site yönetimleri yaptıkları ödemeler sırasında gelir vergisi kesintisi yapmaya (stopaj) ve kestikleri vergiyi muhtasar beyanname ile beyan ederek sorumlu sıfatıyla ödemeye devam etmektedirler.

C. Konu İle İlgili Görüşler ve Değerlendirme

⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 11.09.2024 Tarih ve E.2022/1576, K.2024/789 Sayılı; 11.09.2024 Tarih ve E.2022/1609, K.2024/790 Sayılı Kararlar için bkz. www.lexpara.com.tr, (Erişim Tarihi: 15.10.2024); 11.09.2024 Tarih ve E.2024/259, K.2024/788 Sayılı Karar; 11.09.2024 Tarih ve E.2022/1565, K.2024/526 Sayılı aynı yöndeki kararlar için bkz. <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 15.10.2024).

⁷ İçtihatlarda dikkat çeken farklı noktalardan biri de ilk derece vergi mahkemeleri tarh aşamasındaki takdir komisyonu kararını yeterli görmediği için vergi idaresinin işlemini iptal etmesi, bir üst mahkemede yani istinaf aşamasında daha farklı bir nedenle karar verilmesidir. Kanaatimce bu daha doğru bir yaklaşımdır. Daha açık ifadeyle istinaf aşamasında BİM, “yönetimlerin zaten vergi kesintisi yapmasına gerek yok ki takdir komisyonuna sevk edilsin” anlayışı ile olaya önce yükümlülük açısından bakmıştır. Dolayısıyla muhtasar beyanname verip vermeyeceği tartışmalı olan yönetimlerin, defter, kayıt ve belgelerinin takdir komisyonuna sevk edilmesine de gerek olmadığı ifade edilmiştir.

Uzun yıllardır idare ve yargı arasındaki yorum farklılığına dayanan konu bu şekilde devam etmekle birlikte literatürde de konu ile ilgili görüşler olduğu görülmektedir. Bir görüşe göre GVK'nın 94. maddesinin 1. fıkrasında, maddede belirtilen ödemelerin nakden ve mahsuben yapılması sırasında, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapma mecburiyeti olanlar arasında gerçek ve tüzel kişiliği olmayan apartman yönetimleri sayılmadığından böyle bir yükümlülüklerinin olmaması gerektiği (Güzel, 2001: 140) ifade edilmiştir. Benzer şekilde İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası tarafından beyan edilen görüşe göre *“GVK'nın 94. maddesinde tevkifat yapmaya yetkili kamu kurum ve kuruluşları, gerçek ve tüzel kişiler tek tek sayılmış olmasına rağmen, apartman veya site yöneticileri lafzen sayılmamıştır. Kaldı ki, 4857 sayılı İş Kanunu'na göre; işe alacağı işçiyle sözleşme yapmaya, sözleşmelerde işçinin yapacağı işi ve işin niteliğini belirlemeye, mesai saatleri, verilecek ücret ve yıllık izin, yemek parası, servis ücreti, giyecek ve yiyecek yardımı vs. sosyal haklarını karşılıklı yükümlülükleri belirlemeye yetkili olan, mal sahipleri veya kat malikleri adına hareket eden (vekil sayılan) yöneticilerdir⁸. Maddede tevkifat yapacaklar arasında KMK'ya göre belirlenmiş olan kat maliki veya bunlar adına kat malikleri toplantısında yetki almış yönetici, site yöneticisi, site müdürü gibi şahıslar da sayılmamıştır. 94. madde kapsamında, kat malikinin tevkifat yapmaya yetkisi olmadığına göre, vekilinin de tevkifat yapmaya yetkisinin olmaması gerekir. Çünkü madde metninde tevkifat yapmaya yetkili olanlar sayılırken, önce kamu idare ve müesseselerinden başlanmış, sonra da kamuya bağlı kamu müesseseleri belirtilmiş, daha sonra vergi kanunlarımızdaki genel sıralamaya göre, belediyeler, il özel idareleri, bunların iktisadi teşekkülleri, bunlara bağlı genel*

⁸ “Konut kapıcılarının işvereni, konut malikleri ve ortaklarıdır. Konut yöneticileri ise, iş hukukundan kaynaklanan uyumsuzluklarda işveren temsilcisidir”; Yargıtay, 9. Hukuk Dairesi, 03.03.2005 Tarih ve E.2004/16611, K.2005/6799 Sayılı Karar, <https://www.turkhukuksitesi.com/showthread.php?t=12228>, (Erişim Tarihi: 22.10.2024).

müdürlükler ve bağlı şirketleri, idareler, siyasi partiler, odalar gibi kurumlar sayılmadan ‘sair kurumlar’ denildikten sonra ticaret şirketlerine geçilmiş, daha sonra dernekler, vakıflar, kooperatifler vs. sayılmış, daha sonra da ‘gerçek kişilere’ geçilerek madde tamamlanmıştır. Kısaca madde metninin kaleme alınış biçimine göre, maddede geçen sair kurum sözcüğünden anlaşılması gerekenlerden birinin de yöneticiler veya apartman yönetimi olduğunu söylemek zordur” ifadesi ortaya konulmuştur (Mali Mevzuat Platformu, 2005: 27). Bu görüşte farklı olarak olay sadece yöneticiler ya da yönetim organları açısından değil kat malikleri açısından da değerlendirilmekte, kat maliklerinin dahi vergi kesintisi yapmaktan kaynaklanan sorumluluğu yok iken vekil konumundaki yöneticilerin de evleviyetle böyle bir yetkisinin olmadığı vurgulanmaktadır.

VUK’un 3. maddesi uyarınca vergi kanunlarında yer alan hükümlerin lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edecek şekilde yorumlanması temel kuraldır. Kısacası lafız ve ruh önceliklidir. Eğer lafız açık değilse vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulama yapılır. Dolayısıyla buradan yola çıkıldığında maddedeki sözlerde ve kelimelerde sarıh bir biçimde apartman ve site yönetimleri sayılmamaktadır. İdarenin yorumlarında ifade edilen “sair kurum” kavramının ise ne olduğu aslında belirsizdir. Bir başka ifadeyle kavramın kendisi sorunludur. Vergi kanunlarında bu şekilde belirsiz, içeriğinin doldurulması zor olan ve her yöne çekilebilecek esnek ifadelerle yer verilmesi vergilendirmede kanunilik ilkesine ters düşen ifadelerdir. Kaldı ki hukuki güvenlik ilkesinden de uzaklaşılmasına neden olmakta ve kavramın içi boş olduğu için adeta içine her şeyin dahil edilebilmesi mümkün hale gelmektedir. Diğer yandan “başka, öteki, diğer” anlamına gelen sair kelimesi bir kenara bırakıldığında ortada kalan “kurum” kavramının içine de apartman ve sitelerin girdiğini iddia etmek zordur. Zira kurum kavramı kanuni

Prof. Dr. Özgür BİYAN

esaslara göre kurulan, hukuken kişiliğe sahip, hak ve fiil ehliyeti bulunan oluşumları akla getirmektedir (Biyar, 2020: 23-24). Oysa apartman ve site yönetimleri hukuken kişiliğe sahip olmadığı gibi hak ve fiil ehliyeti de tartışmalı oluşumlardır. Örneğin bir apartman ve site yöneticisi kat malikleri kurul kararı olmadan başta akçeli işler olmak üzere kendi başına hareket edememektedir. Yetkisinin dahi kısıtlı olduğu bu yönetimleri “kurum” içine sokmak en somut ifade ile zorlama bir yorumdur.

Öte yandan bu konuda yapılması gereken de bellidir. GVK’nın 94. maddesine eklenecek bir hüküm ile bu konu kolayca aşılabilir. Aslında öteden beri bu tartışmalı hususun farkında olan vergi idaresi çözüme ulaşmak için adım da atmaya çalışmıştır. 2013 yılında Gelir ve Kurumlar Vergisinin tek bir kanun haline getirilmesi ile ilgili TBMM’ye sunulan kanun teklifinde apartman ve site yönetimlerinin net bir şekilde ifade edildiği görülmektedir. Bugün için kadük olan ve hükümsüz hale gelen söz konusu tasarının⁹ “vergi kesintisi” başlıklı 61. maddesine “23/06/1965 tarihli ve 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununa göre oluşturulan yönetimler ile her türlü iş hanı ve toplu işyerleri yönetimleri” şeklinde ilave yapılarak yasal altyapı oluşturulmak istenmiştir. Madde gerekçesinde ise uygulamada yaşanan idare ve yargı arasındaki yorum farkının ortadan kaldırılması amacıyla “konuya açıklık getirildiği” net şekilde yazılmış¹⁰, bir başka ifadeyle tartışmalı bir konu olduğunun farkında olunduğu ima edilmiştir. Bu düzenleme bugün de acil hayata geçirilmesi gereken bir husustur. Bu düzenleme yapılmadıkça uygulamada sorunların arkası kesilmeyecek, ihtilaflar yaşanmaya ve çok daha önemlisi idarenin yorumunun ayakları yere basmamaya devam edecektir. Tüm bunların vergilendirmenin temel

⁹ Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı, m.61, s.48, tam metni için bkz. <https://cdn.tbmm.gov.tr/KKBSPublicFile/D26/Y1/T1/WebOnerge-Metni/c093ad84-b2f1-4c5d-94f7-e398cb3cfcab.pdf> (Erişim Tarihi: 28.10.2024).

¹⁰ Madde 61 Gerekçesi, Tasarı, s.131.

ilkeleri olan hukuk devleti ilkesine, vergilendirmede yasallık ve eşitlik ilkesine uymadığını söylemek izahtan varestedir.

II. APARTMAN VE SİTELERDE ÇALIŞAN HANGİ PERSONELİN ÜCRETİ VERGİDEN İSTİSNA?

A. Durum Tespiti: GVK m.23/6 Kapsamında Yaşanan Belirsizlik

Çalışmada bahsedilen Eylül 2024 tarihli Danıştay VDDK kararlarında dikkat çeken hususlardan biri de yargılama süreçlerinde görevli olan Danıştay Dava Dairesinin¹¹ konuya yaklaşımıdır. VDDK tarafından sadece muhtasar beyanname yükümlülüğü kapsamında sonuçlandırılan kararlarda asıl dikkat çeken ve muhtasar beyanname yükümlülüğünden bağımsız olarak değerlendirilmesi gereken apartman ve sitelerde çalışan personelin gelir vergisi karşısındaki durumudur. Bir başka ifadeyle apartman ve site yönetimlerinin vergisel sorunlarından bir diğeri de bu yönetimler tarafından çalıştırılan personelin vergilendirilip vergilendirilmeyeceğidir.

GVK'nın 61. maddesi uyarınca işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerin ücret olarak kabul edileceği; ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmeyeceği

¹¹ Danıştay 4. Dairesi, 24.02.2022 Tarih E.2018/6205, K.2022/1102 Sayılı; 24.02.2022 Tarih ve E.2018/6495, K.2022/1103 Sayılı; 24.02.2022 Tarih ve E.2019/132, K.2022/1104 Sayılı; 15.06.2023 Tarih ve E.2020/3330, K.2023/3941 Sayılı Kararlar.

Prof. Dr. Özgür BİYAN

hüküm altına alınmıştır. Öte yandan aynı Kanun’un ücretlerde istisnaları düzenleyen 23. maddesinin birinci fıkrasının altıncı bendi uyarınca hizmetçilerin ücretleri vergiden istisna tutulmuştur. İlgili maddeye göre *“hizmetçiler özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır. Mürebbiyelere ödenen ücretler istisna kapsamına dahil değildir”*. Bu hükme göre, özel hizmetlerde çalıştırılanlara yapılan ücret ödemelerinin istisna edilebilmesi için;

a) Özel fertler tarafından çalıştırılan hizmet erbabının evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde çalışması,

b) Çalışan kişilerin, orta hizmetçiliği, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi hizmetler yapması,

c) Ayrıca bu kişilerin özel hizmetlerde çalışması,

gerekmektedir. Yasama organının yetkisini vergi hukukunda eşitlik ilkesinden ayrı olarak kullandığı hususlardan biri olan ücretlilerin vergilendirilmesindeki “hizmetçilere” yönelik bahse konu istisna düzenlemesi ile hizmetçi sayılan grup gelir vergisinin kapsamının dışına çıkarılmıştır. Yasama organının vergilendirme yetkisini kullanırken sınırları netleştirememesinden olsa gerek kimin hizmetçi sayılacağı tam bir kargaşa içindedir. Yorumu açık hükümler barındıran hizmetçilere yönelik gelir vergisi istisnası düzenlemesine Gelir İdaresinin farklı görüşleri de ilave edildiğinde uygulamada eşitliğe temas eden, hatta eşitliği zedeleyen durumlar ortaya çıkmıştır.

Kanun koyucunun hizmetçi ücretlerini vergiden istisna tutması bir tercihtir. Nedeni ise kanun gerekçelerinden anlaşılabilir. Ancak

GVK gerekçesinde bununla ilgili bir açıklamaya rastlanmamıştır¹². Yukarıda ifade edilen Gelir Vergisi Kanun Tasarısında ise bu istisna hükmüne ilişkin olarak hizmetçilerin ücretlerinin “*mükellefiyet durumunun tespitindeki güçlükler*” nedeniyle gelir vergisinden istisna edildiğine yönelik gerekçe dikkat çekmektedir¹³. Bir görüşe göre hizmetçilerin ücretlerinin vergiden istisna tutulmasının nedeni; mükellefiyet durumunun tespit zorlukları, ev hizmetlerinde çalışanların kayıt altına alınması ve izlenmesi ile ilgili yeterli bilgi, beyan, inceleme, denetim yapılamaması, diğer yandan “hizmetçi” olarak çalıştıranların sayılarının fazla olmasına karşın işveren pozisyonundaki kişilerin defter tutmak, kesinti yapmak gibi kanuni yükümlülüklerinin olmaması nedeniyle yeterli izlenememesi ve denetlenememesidir. Hâl böyle olunca yasama organı hizmetçilerin ücret kazançları üzerinden vergi almaktan vazgeçmiştir. Ancak literatürde de ifade edildiği üzere söz konusu ücretlilerin gelirlerinin kavranmasındaki güçlükler ve gelirlerinin düşüklüğü nedenleriyle bazı ücret gelirlerinin vergi dışı bırakılması eşitlik ilkesi açısından tartışmaları da beraberinde getirmektedir (Taş, 2000: 281).

B. Gelir İdaresinin Yaklaşımı

Kanuni düzenlemedeki belirsizlik idarenin yorumuna da yansımıştır. Hizmetçi grubunun doğru tanımlanmaması nedeniyle Gelir İdaresinin farklı yorumları ile beraber eşit olmayan başka boyutlara da ulaşılmıştır. Gelir İdaresi verdiği özelgelerde apartman ve sitelerde kapıcı, yönetici, kaloriferci, güvenlik görevlisi, bekçi gibi çalışanları “hizmetçi” olarak kabul etmiş, ekseriyetle gelir vergisi kapsamında değerlendirmemiştir. Diğer yandan aynı yerlerde çalışanların niteliği değişince, örneğin muhasebeci, idari müdür, spor hocası vb. o

¹² 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Gerekçesi ve Tasarısı, https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/GVK/cilt_1_193_sayili_kanun.pdf, (Erişim Tarihi: 25.10.2024).

¹³ Madde 35 Gerekçesi, Tasarı, s.112.

Prof. Dr. Özgür BİYAN

zaman görüş değiştirmeye başlamış “profesyonel” ve “profesyonel olmayan” meslekler şeklinde ayrıma giderek “kendince” bir yoruma ulaşmış, bu tip durumdakilerin gelir vergisi ödemesi gerektiğine dair özelgeler vermiştir. Bu özelgelerin uygulamada yerleşik hale geldiği anlaşılmaktadır.

Gelir İdaresi tarafından verilen özelgelerde öteden beri kalori-ferci, bekçi¹⁴ gibi çalışanlar GVK’nın 23/6 hükmüne göre vergiden istisna kabul edilirken, bunların dışındaki bazı çalışanlar ise bu kapsamda dikkate alınmamıştır. Örneğin özel güvenlik görevlisi¹⁵, sekreter, santral görevlisi, muhasebeci, spor yetkilisi (Bayrak, 2006), kat malikleri arasından seçilen yönetici¹⁶, kat malikleri dışından seçilen yönetici, denetçi gibi pozisyonlarda çalışanların kapıcılarla aynı şekilde değerlendirilemeyeceği ifade edilmiştir.

Gelir İdaresi tarafından verilen başka bir özalgede¹⁷ site yönetim kurullarının veya apartman yöneticilerinin kat malikleri arasından seçilmesi durumunda gelir vergisi hesaplanmayacağı ifade edilirken başka bir özalgede¹⁸ kat malikleri dışından profesyonel kişiler arasından seçilmesi halinde ise bunların yapmış oldukları yönetim hizmetleri karşılığında ödenen ücretlerden GVK’nın 61, 94, 103 ve 104. maddeleri uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği konusunda

¹⁴ 23.01.1997 Tarih ve 2502 Sayılı Özelge, Türk Vergi Kanunları Uygulamalarına İlişkin Özelgeler, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, Eylül 1999, s.78.

¹⁵ Bkz. 18.01.2007 Tarih ve B.07.4.GİB.0.34.11/GVK-23/6-13280 Sayılı; 08.06.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK-23-593/18471 Sayılı Özelgeler Kavak, Ahmet (10 Ağustos 2011). Apartman ve Site Yönetimlerinde İstihdam Edilen Güvenlik Görevlisi ve Bekçi Ücretlerinin Vergilendirilmesi Gerekli midir?. Dünya Gazetesi.

¹⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 17.04.2017 Tarih ve 11395140-105 [234-2012/VUK-1]-1009 Sayılı Özalgesi.

¹⁷ İstanbul Defterdarlığı, B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-23/6 Sayılı ve Mayıs 2004 Tarihli Özalgesi.

¹⁸ İstanbul Defterdarlığı, B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-61-11414 Sayılı ve 2005 Tarihli Özalgesi.

görüşlere yer verilmiştir (Biyar, 2015: 371). Yani bu pozisyonda çalışanlar hizmetçi olarak değerlendirilmemiş ve istisna kapsamında yorumlanmamıştır. Gelir İdaresi, profesyonel anlamda gelir elde etmek maksadıyla yapılan apartman ve site yöneticiliğinin (ister şahıs olarak ister kurumsal olarak) GVK'nın 23/6 maddesi kapsamında düşünümleri ve istisna kapsamında değerlendirilmesini maddenin lafzına ve ruhuna uygun görmemiştir.

İdare bu görüşünde bir açıdan haklıdır. Zira apartman ve site yönetimi profesyonel bir serbest meslek erbabı veya bir kurum (şirket) tarafından yürütülüyorsa bu şekilde hizmet sunan kişi ya da kurumun amacı kazanç sağlamaktır. Lakin bu durumda elde edilen kazanç, ücret de değildir. GVK madde 23/6 çerçevesinde değerlendirilemez. Ancak bir noktada durum değişebilir. Şöyle ki, serbest meslek erbabı olmayan (örneğin emekli, özel ya da kamu sektöründe ücretli gibi), kurumsal ya da şahsi bir işletme ile bağlantısı olmayan ve kat malikleri arasında yaşamayan, ancak yönetici seçilen birine ödenen ücretler nasıl değerlendirilecektir? Örneğin (X) sitesinde ikamet etmeyen ve herhangi bir vergi mükellefiyeti bulunmayan (Y) sitesinin kat maliki, (X) sitesinin yöneticiliğini yaptığında dışarıdan hizmet veren biri olduğuna göre vergiden istisna olmayacak mıdır? Gelir idaresi kat malikleri dışından gelenleri hizmetçi saymadığına göre cevap "evet" olarak verilecektir. Ama bu kanunun lafzına ve ruhuna uymamaktadır.

Gelir İdaresi tarafından verilen başka bir özelgede¹⁹ 5188 sayılı Özel Güvenlik Hizmetlerine Dair Kanun'da belirtilen yetkileri haiz "özel güvenlik görevlileri"nin ve başka bir özelgede²⁰ ise sitede çalışan "güvenlik personeli"nin "hizmetçi" kapsamında değerlendirilmeyeceği ifade edilmiş bu kişilere yapılan ücret ödemelerinin gelir vergisinden istisna olmadığı ve site yönetimlerince tevkif yolu ile vergilendirilmesi gerektiği açıklanmıştır (Kavak, 2011). İdare çok farklı

¹⁹ 18.01.2007 Tarih ve B.07.4.GİB.0.34.11/GVK-23/6-13280 Sayılı Özelge.

²⁰ 08.06.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK-23-593/18471 Sayılı Özelge.

Prof. Dr. Özgür BİYAN

bir yorumla “özel güvenlik görevlisi”ni hizmetçi saymamıştır. Dayanağı ise bu mesleği profesyonel olarak görmesidir. Ancak bu ayrımın hukuki dayanağı bulunmamaktadır.

Söz konusu personelin vergilendirilmesi ile ilgili olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından muhtelif tarihlerde verilen başka muktezalarda ise, *“Sitenin güvenliğini sağlamakla görevli kılınan ‘güvenlik görevlileri’ ile bir yeri bekleyip korumakla görevli kimse olarak tanımlanan ‘bekçilik’ görevini yapan kişiler de kapıcılık görevini yürüten kimselerle aynı nitelikte bulunmaktadır. Nitekim GVK’nın söz konusu 23/6. maddesi istisnanın kapsamını bahçıvan ve kapıcı ile sınırlandırmamış, ‘gibi’ edatı kullanmak suretiyle kapsamı genişletmeye izin vermiştir. Bu durumda, güvenlik görevlilerinin yanı sıra temizlik görevlisi, tesisatçı, hizmetli, kaloriferci ve elektrikçilere yapılan ödemelerin de GVK’nın 61. maddesiyle tanımı yapılan ücret ödemeleri dışında tutularak Gelir Vergisi’nden istisna edilmesi gerekmektedir. Ancak sekreter, santral görevlisi, muhasebeci ve spor yetkilisi gibi unvanlı personelin 23/6. madde kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından bu kişilere yapılan ödemelerin ücret olarak vergilendirilmesi gerekmektedir”* şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur (Bayrak, 2016).

Öte yandan iş hanı ya da kısmen konut kısmen iş yeri olarak kullanılan yerler açısından durum daha da karmaşık hale gelmektedir. GVK’nın 23/6 bendinde, ticaret mahalli olmayan yerlerde çalışmama şartı ile istisnadan yararlanmak mümkün olduğundan, bu yerlerde değerlendirmeler vergi adaletini daha da zorlamaktadır²¹. Sonuç iti-

²¹ Çalışmanın sınırları açısından iş hanı ve kısmen konut kısmen iş yeri olarak kullanılan yerlerin durumuna detaylı girilmemiştir. Kısaca ifade etmek gerekirse Gelir İdaresi iş hanlarında çalışanların ücretlerini GVK m.23/6 kapsamında düşünmemektedir. Örneğin bkz. “İş merkezinde ücret karşılığı çalıştırılan kapıcının ücretlerinin gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir”, 18.12.1995 Tarih ve 11061-53/16580 Sayılı MB Özeltgesi. Kızılot, Şükrü. (Nisan 1996). Danıştay Kararları ve Özeltgeler (Muktezalar), Cilt:3, Ankara: Yaklaşım Yayınları. Yargı açısından konu istisna kapsamından ziyade muhtasar beyanname

barıyla Gelir İdaresi net bir biçimde ilgili kanun maddesinin yorumunda kararsızlık yaşamaktadır. Bazen "gibi" edatından yola çıkarak hizmetçi grubunu geniş yorumlarken, bazen de dar yorumlamıştır. Katıldığımız görüşe göre (Canpolat, 2003: 162) bu tür durumların özelgeler ile çözülmesi mümkün görünmemektedir.

C. Yargının Yaklaşımı ve Literatürdeki Görüşler

Apartman ve site yönetimlerinin muhtasar beyanname verme yükümlülüğü ile ilgili olduğu kadar bu yerlerde çalışanların durumu ile ilgili içtihat olmadığı görülmektedir. Farklı bir ifadeyle yargıya yansıyan olaylarda konu öncelikle vergi sorumluluğu çerçevesinde muhtasar beyanname verme zorunluluğuna odaklanıldığından, çalışan personelin durumu ile ilgili içtihatlar oluşmamıştır. Ne var ki bu konuda yukarıda ifade edildiği gibi gerek özelgelerde verilen görüşler gerekse konu ile ilgili literatür çalışmalarındaki yorumlardan bir uygulama birliği olmadığı da öteden beri bilinmektedir. Literatürdeki görüşlere yer vermeden evvel son VDDK kararlarındaki²² Danıştay Vergi Dava Dairesinin görüşüne yer vermekte fayda vardır.

yükümlülüğü çerçevesinde yoğunlaşmaktadır. İş hanı yönetiminin muhtasar beyanname verme zorunluluğu olmadığı hakkında bkz. Örneğin Danıştay 4. Dairesi, 09.11.1999 Tarih ve E.1999/628 K.1999/3904 Sayılı Karar, www.lexpera.com.tr, (Erişim Tarihi: 15.10.2024). Gelir İdaresi tarafından verilen daha yakın tarihli bir özelgede "18 dairelik bir apartmanın bağımsız bölümlerinden sadece 2 tanesinin iş yeri mahiyetinde bulunması söz konusu binayı ticaret mahalline dönüştürmeyeceğinden, münhasıran söz konusu işyerlerinin hizmetine tahsis edilmeksizin apartmanınızın tamamının kapıcılık hizmetini yerine getiren görevlinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinde belirtilen "hizmetçi" kapsamında değerlendirilmesi ve gelir vergisinden istisna olan bu ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmaması gerekmektedir." şeklinde görüş verilmiştir. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 23-1356 Sayılı ve 19/08/2011 Tarihli Özelge. Bkz. <https://www.gib.gov.tr/node/90260/pdf>, (Erişim Tarihi: 05.10.2024).

²² Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 11.09.2024 Tarih ve E.2022/1576, K.2024/789 Sayılı; 11.09.2024 Tarih ve E.2022/1609, K.2024/790 Sayılı Kararları için bkz. www.lexpara.com.tr, (Erişim Tarihi: 15.10.2024); 11.09.2024 Tarih ve E.2024/259, K.2024/788 Sayılı; 11.09.2024 Tarih ve E.2022/1565,

Danıştay’ın 4. Dava Dairesinin²³ bahse konu kararlarında “193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinin birinci fıkrası ile 23. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin birlikte değerlendirilmesinden, hizmet erbabına ödenen ücretlerin tevkifata tabi olduğu, ancak anılan Kanun’un 23. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde sayılanlara ödenen ücretlerin gelir vergisinden istisna olduğu, bunların da özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, meskenlerde ve ticaret mahalli sayılmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, kapıcılık vb. özel hizmetlerde çalıştırılanları kapsadığı, bunlar dışında hizmet akdiyle emeği karşılığında kendine ücret ödenen temizlik elemanı, tesisatçı, güvenlik elemanı olarak hizmet gördürülenlerin anılan bentte belirtilen hizmetçi kapsamında değerlendirilmeyeceği” sonucuna varılmıştır. Dolayısıyla GVK’nın 23. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde sayılanlar dışındaki site ve apartman çalışanlarına ücret adı altında yapılan ödemelerden GVK’nın 94. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerektiğinden aksi yöndeki temyize konu kararda hukuki isabet bulunmadığı gerekçesiyle istinaf kararı bozulmuştur.

Yargısal içtihat bu şekilde olmakla birlikte literatürdeki görüşlerde farklı düşünenler olduğu dikkat çekmektedir. Kimi görüşlere göre GVK’nın 23/6 bendi kapsamında kişiler arasında ünvan ayrımı yapmak mümkün değildir ve apartman ve sitelerde görevli tüm personel için istisna hükmünün uygulanması yerinde olacaktır. Çünkü istihdam edilen tüm personel, yönetime değil, apartman ya da site sakinlerine (özel fertlere) hizmet vermektedir. Yönetim yalnızca aracıdır. Kanun lafzında da doğrudan ünvanlı-ünvansız ayrımı yapılmamıştır (Bayrak, 2006). Diğer yandan bu düşünceye paralel olarak Ge-

K.2024/526 Sayılı aynı yöndeki kararlar için bkz. <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 15.10.2024).

²³ Danıştay 4. Dairesi, 24.02.2022 Tarih ve E.2018/6205, K.2022/1102 Sayılı; 24.02.2022 Tarih ve E.2018/6495, K.2022/1103 Sayılı; 24.02.2022 Tarih ve E.2019/132, K.2022/1104 Sayılı; 15.06.2023 Tarih ve E.2020/3330, K.2023/3941 Sayılı Kararlar.

lir İdaresinin vermiş olduğu özelgelere katılmayan görüşlerde düzenlemelerin idare tarafından dar yorumlandığı, kapıcı, kaloriferci ve bahçıvan dışında kalanların otomatikman vergiye tabi tutulduğu, oysa temizlik görevlisi, santral ya da danışma görevlisi, bekçi, kat görevlisi gibi pek çok pozisyonda çalışanların kapıcıdan farklı olmaması gerektiği ve sonuç itibarıyla “gibi” edatının varlığı nedeniyle geniş yorum yapılarak değerlendirme yapılmasının da gerekli olduğu vurgulanmıştır (Canpolat, 2003: 159-161; Cenk, 1999: 115; Yalçın, 1998: 191; Kavak, 2011).

D. Konu İle İlgili Değerlendirme

Çalışmanın önceki kısımlarında ifade edildiği üzere Danıştay 4. Dairesi apartman ve site yönetimlerinin muhtasar beyanname vermesi gerektiği ön kabulüne dayanarak çalışanların durumunu değerlendirmiş, kapıcı vb. çalışanlar dışında “*hizmet akdiyle emeği karşılığında kendine ücret ödenen*”leri vergiden istisna etmemiştir. Sonuç olarak temizlik elemanı, tesisatçı, güvenlik elemanının ücretinden vergi kesilmesi gerektiği yönünde karar vermiş ve Bölge İdare Mahkemesi (BİM) kararını bozmuştur. Danıştay 4. Dairesi, BİM kararını iptal edince dosya ilgili mahkemenin önüne geri gelmiş, ancak BİM kendi aldığı kararda “ısrar” edince konu üst merci olan Danıştay VDDK önüne ulaşmıştır. Son aşamada VDDK, BİM kararına onama vererek yerinde olduğu sonucuna varmıştır. Bir başka ifadeyle apartman ve site yönetimlerinin muhtasar beyanname vermesine gerek olmadığı neticesinin doğru olduğunu vurgulamış ve istisna konusuna girmemiştir. Dolayısıyla vergi istisnasından kimlerin yararlanacağı hususu VDDK kararında tartışılmamış ama sorunlu bir düzenleme olduğu da ortaya çıkmıştır. Sonuç itibarıyla muhtasar beyanname verme yükümlülüğü hususu kanuni bir düzenleme ile kolayca aşılabilir, vergi istisnası da ayrıca dikkate alınması gereken müstakil bir problem olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kanaatimizce Danıştay 4. Dairesi tarafından gösterilen gerekçeye dayandırılarak istisnadan yararlanılacak kişilerin kapsamının belirlenmesi doğru olmamıştır. Zira kapıcı da dahil tüm personel hizmet akdiyle çalışmaktadır. Örneğin kapıcıların iş hukuku karşısındaki durumu 4857 sayılı İş Kanunu’nun²⁴ “Konut Kapıcılarının Özel Çalışma Koşulları” başlıklı 110. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu hükme göre konut kapıcılarının hizmetlerinin kapsam ve niteliği ile çalışma süreleri, hafta tatili, ulusal bayram ve genel tatil günleri, yıllık ücretli izin hakları ve kapıcı konutları ile ilgili değişik şekil ve esaslar Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığınca hazırlanacak bir yönetmelikle düzenleneceği hüküm altına alınmıştır. Konut yöneticilerinin iş hukuku açısından kapıcılara karşı görev, yetki ve sorumlulukları Konut Kapıcıları Yönetmeliği’nde²⁵ düzenlenmiştir. Söz konusu yönetmeliğe göre yönetici, İş Kanunu ve söz konusu yönetmelik hükümlerinin uygulanmasında ve yargı uyuşmazlıklarında işverenin (apartman veya site yönetiminin) temsilcisidir. İşveren ise konutun maliki veya ortaklarıdır. Yönetici kişisel kusurundan doğan zararlardan sorumludur.

İş Kanunu ve ilgili yönetmelikte apartmanlarda kapıcı çalıştırılmasının zorunlu olduğuna ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla kapıcı çalıştırmak zorunlu değildir. Kapıcı çalıştırılmasına karar verilmesi durumunda, kapıcı ile süresi bir yıl veya daha uzun süreli hizmet sözleşmelerinin yazılı olarak yapılması zorunludur. İş Kanunu’na göre bu belgeler damga vergisi ve her çeşit resim ve harçtan muaftır. Kapıcı ile yapılan iş sözleşmesinde, iş sözleşmesinin türü ve çalışma biçimi ile işveren ve iş yeri adı ve adresi, kapıcının kimliği, işe başlama tarihi, yapacağı işler, temel ücreti ve varsa ücret ekleri, ücret ödeme şekli ve zamanı, çalışma süresi ve ara dinlenmesi, varsa özel hükümler, düzenleme

²⁴ RG, 10 Haziran 2003, Sayı 25134.

²⁵ RG, 03 Mart 2004, Sayı 25391.

tarihi ve tarafların imzası hususlarının bulunması zorunludur²⁶. Bu düzenlemeler çerçevesinde kapıcı ile sözleşme yapıldığı gibi, kapıcı da emeği karşılığında çalışan kişidir. Hayatın olağan akışı içinde herkes sözleşme yapar ve emeği karşılığı çalışır. O zaman bu gerekçe istisnadan yararlanma ya da yararlanmama kriteri olamaz. Bu şekilde düşünmek vergilendirmede eşitlik ilkesine aykırıdır ve adaleti de bozar.

GVK'nın 23/1-6 hükmü çerçevesinde çıkış noktası “özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde” çalıştırılmak olmalıdır. Özel fertlere hizmet edildiği sürece ister kapıcı ister güvenlik görevlisi isterse spor hocası olsun, “hizmetçi” kategorisinde bulunduğu sürece ayrıma gidilmemelidir. Zaten herhangi bir ayırım yapılmaya başlandığında sınıflandırma ihtiyacı doğmaktadır ki bu bizi adaleti yakalama konusunda çıkmaz sokağa götürmektedir.

Gelir İdaresi tarafından yapılan ayrımlarda da bu sorun kendini göstermektedir. GVK'nın 23/1-6 hükmünde açıkça ifade edilmeyen güvenlik görevlisi, elektrik teknisyeni, muhasebeci, bekçi ve idari müdür gibi personele yapılan ödemelerin farklı değerlendirilmesi durumunda akıllara, “gibi” edatına hangi pozisyonlar girdiği noktasında içinden çıkılmaz sonuçlara ulaştırmaktadır. Madde metninde yer alan “*bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetler*” ifadesinde yer alan “gibi” edatı maddeyi geniş yorumlamaya müsaade etmekte ve verilen örnekleri çoğaltmaya imkân sağlamaktadır. Kanun koyucunun da amacı bu olsa gerek sayılanlar dışında onlara benzer ve maddede yer alan yerlerde ve şartlarda çalışanların da vergiden istisna tutulabilmesini sağlamaya yönelik düzenleme yapılmıştır. Ancak Gelir İdaresi Başkanlığı verdiği özelgelerinde maddeyi tam tersi dar yorumlamaktadır.

²⁶ “Kapıcı dairesinde kira karşılığı oturan kişi aynı zamanda oturduğu apartmanın kapıcılık hizmetini de görüyorsa bu kişi ile apartman yönetimi arasında hizmet ilişkisinin bulunduğunu kabul etmek gerekir”; Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, 03.03.1999 Tarih ve E.1993/7332, K.1994/529 Sayılı Karar, www.yargitay.gov.tr.

Anayasa Mahkemesi bireysel başvuruya yönelik oybirliği ile verdiği bir kararında²⁷ Danıştay Daireleri ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu arasındaki görüş ve yorum farklılığının ve akabinde içtihadın birleştirilmemesinin, muhataplarının davranışlarına yön verme kapasitesini, dolayısıyla öngörülebilirliğini zayıflatabileceğini, bu durumda hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine ters düştüğünü, üstelik yargı sistemine ve mahkeme kararlarına güveni de sarsabileceğini açıkça ifade etmiştir. Dolayısıyla uzun yıllardır Danıştay Vergi Dava Daireleri ile VDDK arasındaki görüş ayrılıkları olması ve hatta ilk derece mahkemeleri arasındaki bu durumun içtihadın birleştirilmesi ile giderilmemesi de ayrıca eleştirilebilir bir durumdur.

Son olarak, uygulama bu şekilde devam ederken, Danıştay VDDK kararları başta olmak üzere yargı mercilerinin düşüncesinin yaygın ve yerleşik hale gelmesi durumu ile karşı karşıya olunduğunun da tespiti gerekir. Bir başka ifadeyle yargı mercileri uzun bir süredir düşünce değiştirmeksizin önüne gelen hususlarda nasıl hareket edeceğini çok daha açık hale getirmiş ve yorumu değiştirmeksizin yerleşik halde devam etmesini sağlamıştır. Bu bağlamda bu kararların müstakar hale geldiği kabul edilmek durumundadır. Bu konu VUK'un 369. maddesi kapsamında da ayrıca değerlendirilecek duruma gelmiştir²⁸.

SONUÇ

²⁷ Anayasa Mahkemesi, 15.05.2024 Tarih ve B.No.2020/2750 Sayılı Karar, §69. RG, 25 Ekim 2024, Sayı 32703.

²⁸ VUK'un 369. maddesine göre "...bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması hali..." vergisel işlem yapanlar açısından yanılma hali barındırabilecek bir durum olarak düzenlenmiştir. Yaygın kabul edilen (müstakar) bir içtihadın var olması ve bunun uygulamadan farklı olması durumunda apartman ve site yönetimleri yanılma hükümlerinden de yararlanabilir hale gelecektir. Çalışmanın sınırları gereği bu hususa dikkat çekmek amacıyla ifade edilmiştir.

Öteden beri Danıştay Vergi Dava Dairelerine ait emsal yargı kararlarına rağmen uygulamada Gelir İdaresi tarafından vergi sorumlusu olarak ifade edilen ve muhtasar beyanname verme yükümlülüğü ile karşı karşıya kalan apartman ve site yönetimlerinin vergilendirilmesindeki sorunlar, varlığını korumaya devam etmektedir. 2021 yılında Danıştay VDDK kararı ile rengini açıkça belli eden yargı Eylül 2024’te aldığı karar ile bu kararını yinelemiş ve idare ile yorum farkını belli etmiştir. Bu kapsamda apartman ve site yönetimleri gelir vergisi kesintisi yapmak zorunda olanlar arasında açıkça sayılmadığı sürece Gelir İdaresi özelgelelerinde ifade edilen “sair kurum” kavramı kapsamında düşünülmesi mümkün değildir. Bir an evvel, çalışmada detaylıca ifade edildiği üzere, kanuni bir düzenleme yapılması gerekmektedir. Bu hâli ile bırakılması Anayasa’nın adalet, eşitlik ve hukuk devleti ilkeleri ile uyuşmamaktadır.

Öte yandan Eylül 2024 dönemi içindeki Danıştay VDDK kararlarında dikkat çeken konulardan biri de apartman ve site yönetimlerinde çalışanların vergi istisnası karşısındaki durumu ile ilgilidir. İlgili kararlarda Danıştay 4. Dairesi GVK’nın 23/6 hükmünü yorumlarken bahçıvanlık, kapıcılık vb. özel hizmetlerde çalışanların istisna kapsamında değerlendirilebileceğini ancak bunlar dışında hizmet akdiyle emeği karşılığında kendine ücret ödenen temizlik elemanı, tesisatçı, güvenlik elemanı olarak hizmet gördürülenlerin anılan bentte belirtilen hizmetçi kapsamında değerlendirilmeyeceği sonucuna ulaşmıştır. Bu durumda iki soru akla gelmektedir:

1. Kapıcılar hizmet akdi ile çalışmıyor mu? Ya da kapıcıların hizmet akdi olmadan çalıştığı mı anlaşılmalı?

2. Kapıcı, temizlik elemanı, tesisatçı, güvenlik elemanı karşılaştırmasında emek açısından nasıl bir fark var?

Çalışmada ayrıntılı ifade edildiği üzere hizmet akdi yapmak/yapmamak üzerinden bir ayırım yapılarak vergiden istisna olanların belirlenmesinin doğru bir yaklaşım olduğunu söylemek zordur. Apartman ve sitelerde tüm personel hizmet akdi ile çalışmaktadır. Aksini düşünmek

Prof. Dr. Özgür BİYAN

mümkün değildir. İş Kanunu uyarınca iş sözleşmesi kanunda aksi belirtilmedikçe, özel bir şekle tâbi değildir. Süresi bir yıl ve daha fazla olan iş sözleşmelerinin yazılı şekilde yapılması zorunludur (m.8). Kapıcı ya da bir başka iş görenin hizmet akdinin var olup olmadığı öne sürülerek vergiden istisna olduğu sonucuna varılamaz. GVK kapsamındaki düzenlemeler böyle bir ayrıma izin vermemektedir. GVK m.23/1-6 hükmü uyarınca özel fertler tarafından apartmanlarda çalışan kapıcı gibi tüm personelin vergiden istisna olması gerektiği kabul edilmelidir. Aksi durumda kapıcı dışında vergiden istisna eleman kalmaz ki kanun maddesinin amacıyla da bu örtüşmez. Sonuç itibarıyla bu iki konunun kanuni düzenlemelere ihtiyacı vardır. GVK'nın 94. maddesine apartman ve site yönetimlerini eklemek ve aynı Kanun'un 23/1-6 hükmünü daha açık hale getirmek zorunluluk arz etmektedir.

KAYNAKÇA

- Bayrak, Serbülen (2006). Apartman Yönetimlerine Bir İyi Bir de Kötü Haber. *Referans Gazetesi*. 12.07.2006.
- Bilge, Necip (1995). Hukuk Başlangıcı. (10. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Biyan, Özgür (2015). Eşitlik İlkesi Açısından Bir İstisnanın Anatomisine Yönelik Operasyon: Hizmetçilerin Ücretleri. *Prof. Dr. Metin Taş'a Armağan*, (Editörler: Adnan Gerçek – Fatih Saraçoğlu). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Biyan, Özgür (2020). Gelir Vergisi Tevkifatı Açısından Belirsiz Bir Kavram "Sair Kurum: Apartman ve Site Yönetimleri Özelinde Bir Değerlendirme". *Vergi Sorunları Dergisi*. S. 380, 19-24.
- Canpolat, Erdal (2003). Apartman Yöneticilerine Toplu Yapı Konutlarının Yönetim ve Denetim Kurulu Üyelerine Ödenen Ücretlerin

Vergi Mevzuatımız Karşısındaki Durumu ve Çözüm Önerileri.
Yaklaşım. S. 124, 157-160.

Cenk, Ramazan (1999). Ücretler, Tazminatlar ve Harcırahlar. Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Güzel, Bayram (2001). Apartman ve Site Yönetimleri İle İlgili Vergisel Sorunlar. *Yaklaşım*. S. 100, 139-142.

Mali Mevzuat Platformu. *İstanbul YMM Odası Yayını*. 15 Haziran 2005.

Kavak, Ahmet (2011). Apartman ve Site Yönetimlerinde İstihdam Edilen Güvenlik Görevlisi ve Bekçi Ücretlerinin Vergilendirilmesi Gerekli midir?. *Dünya Gazetesi*. 10 Ağustos 2011.

Kızılot, Şükrü (1996). Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar). (Cilt 3). Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Taş, Mustafa (2000). Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi. Anayasal Mali Düzen, *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu*. 14-16 Mayıs 1998, Bodrum/Muğla, Tebliğler Kitabı. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 12, İstanbul.

Türk Vergi Kanunları Uygulamalarına İlişkin Özelgeler, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü. Ankara. Eylül 1999.

Yalçın, Hüseyin (1998). Ücretlerin Vergilendirilmesi. İstanbul: Kılavuz Yayınları.

Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı (Hükümsüz), tam metni için bkz. <https://cdn.tbmm.gov.tr/KKBSPublicFile/D26/Y1/T1/WebO-nergeMetni/c093ad84-b2f1-4c5d-94f7-e398cb3cfcab.pdf>, (Erişim Tarihi: 28.10.2024).

Prof. Dr. Özgür BİYAN

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Gerekçesi ve Tasarısı, https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekce-ler/GVK/cilt_1_193_sayili_kanun.pdf, (Erişim Tarihi: 25.10.2024).