



ARSA SAHİPLERİNCE KAT KARŞILIĞINDA EDİNİLEN DAİRELERİN ELDEN ÇIKARILMASI HALİNDE VERGİLENDİRİLMESİ

Kadir TUNÇ (*)

ÖZET

Kat karşılığı inşaat sözleşmeleri nedeniyle arsa sahiplerinin elde ettiği gayrimenkullerin elden çıkarılmasının vergilendirilmesi hususu kanunda açıkça yer almamış, vergi idaresinin bu konudaki görüşleri ise GVK'nun mükerrer 80. maddesi çerçevesinde gelişmiştir. Mahkemeler de idarenin tam tersi şekilde farklı açılardan olayı ele almıştır. Neticede idarenin kendi bakış açısıyla tesis ettiği vergilendirme işlemlerinin yargı yoluyla iptal edildiği bir duruma gelinmiştir. Uzunca bir süredir bu şekilde işle(me) yen süreç karşısında yasama organı da konuya netlik kazandıracak bir düzenleme yapmamıştır. Kavramların kanunda açıkça yer almadığı, idarenin ve yargının farklı görüşlerinin mevcut olduğu kat karşılığı inşaat sözleşmeleri nedeniyle arsa sahiplerinin elde ettiği gayrimenkullerin elden çıkarılmasının vergi kanunları karşısındaki durumu çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Kat karşılığı inşaat sözleşmeleri, arsa payı karşılığı daire, değer artış kazancı

1- GİRİŞ

Gayrimenkul satışlarının vergi karşısındaki durumu hem 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda hem ticari kazançla ilgili bölümde hem de değer artış kazancı ile ilgili bölümde ele alınmıştır. GVK'nun 37. maddesinin 2. fıkrasında "Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı kazançlar ticari kazanç sayılır" denildikten sonra aynı fıkranın 4. bendinde "Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden" denilmek suretiyle gayrimenkullerin alım ve satımı ile devamlı olarak uğraşanların elde ettikleri gelirin ticari kazanç sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

Bununla birlikte yine GVK'nun mükerrer 80. maddesinde "İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak (5615 sayılı kanunun 5 inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 1/1/2007 tarihinden geçerli olmak üzere 04.04.2007) beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar" denilerek gayrimenkullerin iktisap tarihinden başlayarak 5 yıl içinde satılmasından elde edilen gelirin değer artış kazancı sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda açıklandığı üzere verginin konusuna giren olayın hem ticari kazançla hem de değer artış kazancıyla ilgili olması, ayrıca değer artış kazancı ile ilgili olarak idarenin uygulaması ile yargı kararları arasında tezatlık bulunması, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin tespitini zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle ticari kazancın tarifinin yapılması ve mükellef tarafından arsa karşılığında edinilen gayrimenkul satışlarının bu çerçevede değerlendirilip değerlendirilmeyeceğinin açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

2- TİCARİ KAZANÇ-DEĞER ARTIŞ KAZANCI KAVRAMLARI ve AYRIMI

2.1- Ticari Kazanç

Ticari kazancın temelinde yatan unsur ticari bir faaliyetin varlığıdır. Bu faaliyet yalnızca kanunda tanımı yapılan maddi unsurun gerçekleşmesi ile değil aynı zamanda manevi unsur olan kazanç elde etme amacı güdülmesi ve devamlılık unsurunun da gerçekleşmesi ile vücut bulmaktadır. Yani elde edilen gelirin ticari kazanç sayılabilmesi için söz konusu faaliyetin devamlı nitelikte olması gerekmektedir. Bu nedenle devamlı ve sürekli nitelikte olmayan gelir yaratıcı faaliyetin ticari kazanç sayılması mümkün değildir. Özellikle ticari organizasyonun varlığının belirgin olmadığı durumlarda devamlılık unsuru elde edilen gelirin ticari kazanç sayılmasında temel unsur olmaktadır.¹ Devamlılık unsurundan anlaşılması gereken ise yapılan işlemleri çokluğudur. Yapılan işlemlerin çokluğu durumunda gelir getirici faaliyetin bir ticari faaliyet olmadığını kanıtlamak ise mükellefe düşmektedir. İşlemlerin çokluğunun devamlılık unsurunun en belirleyici özelliği olduğu Danıştay Kararlarında da yer almıştır. Konuyla ilgili olarak bazı Danıştay kararları aşağıdaki gibidir.

Vergi Dava Daireleri E.2003/233-K.2003/414; ".....Bu alım satımlar dolayısıyla elde edilen kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesi, Gelir Vergisi Kanununun yukarıda sözü edilen 37 inci maddesi hükmünde devamlılık unsuru taşıması koşuluna bağlanmıştır. Olayda bir yıl içinde birden çok satışın varlığı devamlılık koşulunun oluştuğunu göstermekte olup, bu işlemlerin kazanç sağlama gayesiyle yapılmadığı kanıtlanamamıştır. Bu durumda, ticari faaliyeti bulunduğu açık olan davacı adına söz konusu gayrimenkul alım satımları nedeniyle takdir olunan matrahın hukuka uygun olup olmadığı araştırılarak sonuca göre karar verilmesi gerekirken, kazancın değer artış kazancı olduğu kabul edilmek suretiyle tarhiyatın kaldırılması yolundaki ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir....."

Vergi Dava Daireleri E.2004/20-K.2004/53; ".....193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37'nci maddesinin birinci fıkrasında; her türlü ticari ve sınai faaliyetten elde edilen kazanç ticari kazanç olarak tanımlanmış, ikinci fıkrasının (4) işareti bendinde; gayrimenkullerin alım, satım ve inşai işleriyle devam-

¹ YÜCE, Mehmet, "Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazancın Vergilendirilmesi", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Şubat 2012, Sayı 98

lı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazancın ticari kazanç sayılacağı kurala bağlanmıştır. Maddede, gayrimenkul alım, satım ve inşaaından elde edilen kazançların ticari kazanç sayılarak vergilendirilmesi için devamlılık koşulu aranmıştır. Bir işlemin devamlılık taşıdığı ise işlemin aynı vergilendirme döneminde yinelenmesi ya da önceki vergilendirme döneminde de yapılmış olmasına göre belirlenebilir. Maddi ve şekli anlamda bir ticari organizasyonun belirgin olmadığı durumlarda kazanç doğuran işlemin çokluğu, devamlılık unsurunu belirleyen en nesnel ölçüdür. Devamlılık unsurunun gerçekleşmesi halinde, bu işlemlerin kazanç sağlamak amacıyla yapılmadığını kanıtlama yükü vergi mükelleflerine düşer. Emlak komisyonculuğu faaliyetinin yürütüldüğü ticari işletmenin aktifine dahil edilmeyen taşınmaz ediniminin kişisel gereksinme nedeniyle yapıldığının kabulü için gereksinmeye uygun düşmesi; kişisel gereksinme ve serveti koruma amaçlı edinimlerin ancak zorunluluk varsa elden çıkarmayı gerektirmesi karşısında, çok sayıda taşınmaz satışının kazanç sağlamak amacı dışında hangi nedenle yapıldığını kanıtlayamayan davacı adına yapılan tarhiyata karşı açılan davanın reddi yolundaki kararda hukuka aykırılık görülmemiştir.....”

Danıştay 9. Daire E.2003/1414-K.2005/226; “.....Uyuşmazlık; yükümlü adına yapılan vergi ziyaı cezalı tarhiyata karşı açılan davayı kabul eden vergi mahkemesi kararının bozulması istemine ilişkin bulunmaktadır .Yükümlü adına aynı dönem için aynı nedenle yapılan cezalı gelir vergisi tarhiyatına karşı açılan davayı aynı gerekçeyle kabul eden vergi mahkemesi kararı Danıştay 3. Dairesinin 2.6.2004 tarih ve E:2003/501, K:2004/1648 sayılı kararı ile; veraset yoluyla intikal eden tarla vasfındaki arazinin parselasyona tabi tutulması sonucu iktisap eden davacının 11 adet taşınmazı farklı tarihlerde sattığının tespit edildiği, davacının faaliyetinin gayrimenkul alım satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil ettiği, bu satışlardan kazanç sağlama amacı taşımadığını kanıtlayamayan davacının bu faaliyeti nedeniyle elde ettiği kazancının ticari kazanç olarak vergilendirilmesine ilişkin tüm koşulların gerçekleştiği anlaşıldığından takdir olunan matrahın miktarının hukuka uygun olup olmadığının araştırılması ve sonucuna göre karar verilmesi gerekirken tarhiyatın kaldırılması yolundaki vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle bozulmuş bulunmaktadır. Gelir vergisi matrahı katma değer vergisi matrahını da oluşturduğundan katma değer vergisine ilişkin temyize konu vergi mahkemesi kararında isabet bulunmamaktadır.....”

Danıştay 3. Daire E.2001/2606-K.2003/4436; “.....Farklı yıllarda iktisap edildikten sonra 1999 yılında elden çıkarılan birden çok taşınmaz bulunması, gayrimenkul alım satış işiyle uğraşıldığına karine teşkil etmekte olup, satışların aynı günde bir kişiye yapılmış olması bu durumu değiştirmemektedir. Bu satışların kazanç sağlama amacı taşımadığını da kanıtlayamayan davacının bu faaliyeti nedeniyle elde ettiği kazancının ticari kazanç olarak vergilendirilmesine ilişkin tüm koşulların gerçekleştiği anlaşıldığından, takdir olunan matrahın miktarının hukuka uygun olup olmadığının araştırılması ve sonucuna göre karar verilmesi gerekirken, tarhiyatın kaldırılması yolundaki vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulü ile ... Vergi Mahkemesinin ... gün ve ... sayılı kararının bozulmasına, 24.9.2003 gününde oyçokluğuyla karar verildi.”

Danıştay 7. Daire E.2001/1825-K.2004/590; “..... Gayrimenkul alım satımında, alım ve satım işleminin gerçekleşmesi; yani, mülkiyetin devri, her gayrimenkulün, ayrıca tapu siciline kaydıyla mümkün olmaktadır. Yukarıda yer alan Kanun maddesi uyarınca ticari kazancın belirlenmesinde, devamlılık unsuru, alıcı ve satıcının birden fazla olmasını değil, alım ve satım işleminin birden fazla

yapılmış olmasını ifade etmektedir. Olayda, yedi adet gayrimenkulün her birinin satın alınması ayrı birer alım; üç ayrı şahsa yapılan satışın her biri de, ayrı birer satım işlemini oluşturmaktadır. Bu şekilde yapılan işlemler, 193 sayılı Kanunun 37'nci maddesinin ikinci fıkrasının yukarıda yer verilen 4 numaralı bendinde tanımlanan anlamda, gayrimenkul alım satım işiyle devamlı olarak uğraşmak; bundan elde edilen kazanç da, ticari kazanç olduğundan; aksi yolda verilen temyize konu kararda hukuka uyarlılık yoktur. Bu nedenle, temyiz isteminin kabulüne, mahkeme kararının bozulmasına.....”

Yukarıda yer verilen kararlarda görüldüğü üzere Danıştay GVK'nun 37. maddesinin 2. fıkrasında özel olarak yer alan faaliyetlerin temelinde yatan unsurun devamlılık olduğunu ve devamlılığın tespiti de yapılan işlemlerin çokluğuyla değerlendirilebileceğini benimsemiştir.

2.2- Değer Artış Kazancı

GVK'nın Mükerrer 80 inci maddesinin 6'ncı bendinde “İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak (5615 sayılı kanunun 5 inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 1/1/2007 tarihinden geçerli olmak üzere 04.04.2007) beş yıl içinde(8) elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.)” denilerek değer artış kazancının nasıl vergilendirileceği açıklanmıştır.

Değer artışı kazancında vergilendirilecek safi değer artışının tanımı GVK'nun Mükerrer 81'inci maddesinde; “değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve borçların indirilmesi suretiyle bulunur” şeklinde yapılmıştır. Dolayısıyla burada önem arz eden kilit nokta iktisap tarihinin ve elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelinin tespit edilmesidir. Konuyla ilgili kanunda ayrıntılara yer verilmemiş olup, daha iyi anlaşılabilmesi için İdarenin konuyla ilgili tebliğ ve diğer düzenleyici işlemlerine ve bu konuda verilmiş Yargı Kararlarına göz atmakta fayda vardır.

2.2.1- İktisap Tarihi

30 Seri Nolu KDV Genel Tebliği; Arsa karşılığı inşaat işinde katma değer vergisi uygulaması ile ilgili olarak yayımlanan tebliğin D. Bölümünde “....Arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimidir....” Şeklinde bir düzenleme yapılmıştır. Görüldüğü üzere İdarenin bu bakış açısı arsa sahibi ile müteahhit arasındaki ilişkiyi bir trampa olarak görmektedir. Bu ilişkinin trampa şeklinde yorumlanması ise arsa sahibi açısından arsa karşılığında iktisap edilen dairelerin **iktisap tarihinin, binanın fiilen bitirilerek arsa sahibine teslim edildiği tarih olduğu sonucunu işaret etmektedir.**

08.08.2011 Tarihli 60 Nolu KDVK Sirkülerinde; Arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine bağımsız birim (konut veya işyeri) teslimidir.

**Maliye Bakanlığı tarafından verilen 24.02.1999 tarihli B.07.0.GEL.0.43/4305-105/6587 özelge-
de; “Bu hükümler çerçevesinde; 1988 yılında iktisap ettiğiniz gayrimenkulün (konut) bulunduğu bina-
nın kat karşılığı inşaat sözleşmesi hükümlerine göre müteahhide devredilmesi ve bu binanın müteahhit
tarafından yıkılarak, arsası üzerine yapılan yeni binadan eski konutunuz yerine, 1998 yılı Ocak ayında
iktisap ettiğiniz yeni konutunuzu, **iktisap tarihinden başlayarak dört yıllık süre dolmadan Kasım 1998
ayında elden çıkarmanızdan doğan kazanç, değer artış kazancı olarak vergiye tabi tutulacaktır.**”** Şek-
linde bir düzenleme yapılmıştır. Bu görüşte yukarıda 30 Seri Nolu KDV Genel Tebliğindeki düzenleme
ile paralel şekilde yeni arsa karşılığında iktisap edilen dairelerin iktisap tarihi olarak arsanın iktisap
edildiği tarihi değil, müteahhit tarafından arsa sahibine teslim edilen dairelerin devredildiği tarihi esas
almıştır.

**Vergi Dava Daireleri E.2004/51-K.2004/80; “.....Bozma kararına uymayan Adana 2.Vergi Mah-
kemesi 17.12.2003 günlü ve E:2003/1294, K:2003/1389 sayılı kararıyla; 193 sayılı Kanunun Mükerrer
80 inci maddesinde geçen “elden çıkarma” deyiminin mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında
devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye
olarak konulması ve mal ve haklar üzerindeki tasarruf edebilme hakkının herhangi bir şekilde devredil-
mesini ifade ettiği, Borçlar Kanununun 182 nci maddesi uyarınca, taşınır ve taşınmaz malların satışında,
satıcının malını alıcıya bir semen karşılığında teslim ettiği, arsa karşılığında kat alımında ise, taşınmazın
(arsa veya kat) para karşılığında satışının söz konusu olmadığı, aynı Kanunun 232 nci maddesinde,
satım hükümlerinin trampada da tatbik olunacağını hükme bağlandığı, trampa sırasında mübadeleye
konu malların niteliklerinde bir değişiklik olmadığı, oysa bir kişinin arsası karşılığında kat sahibi olması
durumunda, müteahhitte yapılan sözleşme uyarınca ve Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerine göre, inşaa-
ta başlanırken arsa payları bölünerek, müşterek mülkiyete esas bu paylara inşaat yapma ve kat mülki-
yeti tesis etme borcu (kat irtifakı) bağlandığı, inşaat tamamlandıktan ve her kat bağımsız bölüm haline
gelip, kişisel mülkiyete geçtikten sonra da, o bağımsız bölümlere ait arsa paylarının, bağımsız bölüm-
lere bağlı olarak devam ettiği, ana gayrimenkulün ortak sayılan yerlerinde, kat maliklerinin müştereken
tasarrufta bulunabildiği, böylece, arsa sahibinin arsası üzerindeki mülkiyetinin kişisel olmaktan çıktığı
ve kendisine intikal eden katlara bağlı olarak, müşterek mülkiyet hükümlerine göre, arsa payı oranında
diğer kat malikleri ile paydaş durumuna girdiği, başka bir ifadeyle, **bir kişinin kat edinme karşılığında
arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binadan kat sahibi olmasının, servetin değerlendirilmesi,
servetin biçim değiştirmesi olduğu.....** dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçesi kararın özet bö-
lümünde yazılı Adana 2.Vergi Mahkemesinin 17.12.2003 günlü ve E:2003/1294, K:2003/1389 sayılı
ısrar kararı, aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile Kurulumuzca da uygun bulunmuş ve temyiz dilekçe-
sinde ileri sürülen iddialar, kararın bozulmasını gerektirecek durumda görülmemiştir.”**

**Danıştay 3. Daire E.2000/5042-K.2003/1456; “Kanunda; ivazsız (karşılıksız) edinilenler hariç
edinme şekli ne olursa olsun gayrimenkul ve benzeri nitelikteki mal ve hakların elden çıkarılmasından
sağlanan kazançlar değer artış kazancı kapsamına alınmıştır. Sahip olunan arsa üzerine yapılan bina
yeni bir edinimdir. Çoğu zaman arsa bedelinden daha yüksek bir inşaat maliyetini içerdiğinden, başka
bir ifadeyle arsa üzerine bir bina yapılması bir maliyete katlanmayı gerektirdiğinden bu edinimin bir
ivaz karşılığı olduğunun kabulü gerekmektedir. **Bir ivaz karşılığı edinilen uyumsuzluk konusu bağımsız
bölümlerin dört yıl içinde ticari amaç olmaksızın elden çıkarılması karşılığında sağlanan gelirin de-****

ğer artış kazancı olarak vergilendirilmesinde yasaya aykırılık bulunmadığından tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.”

Danıştay 3. Daire E.2001/1398-K.2003/4493; “Kanunda; ivazsız (karşılıksız) edinilenler hariç edinme şekli ne olursa olsun gayrimenkul ve benzeri nitelikteki mal ve hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artış kazancı kapsamına alınmıştır. Davacının ivazsız iktisap ettiği arsanın belli bir payının mülkiyetini müteahhide devretmesi karşılığında aldığı daire ve dükkânlar, 1986 yılında veraseten intikal eden arsadan başka ve **yeni bir edinimdir.**”

2.2.2- Maliyet Bedeli

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 12.12.2005 Tarih, **B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/229-11925 Sayılı Muktezası;** “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 262’nci maddesinde maliyet bedeli; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade edeceği, şeklinde tanımlanmıştır.

Aynı Kanunun 269’ncu maddesinde ise; iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği, 270’nci maddesinin 2’nci bendinde de mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden mütevellit giderlerinde gayrimenkulün maliyet bedeline ithal edileceği belirtilmiştir.

Anlatılan bu hükümlere göre; kat karşılığı inşaatın **arsa maliyet bedelini, müteahhit firma tarafından arsa karşılığında arsa sahibine teslim edilen gayrimenkulün inşaatı için yapılan harcamaların toplamı oluşturmaktadır.**

Bu bedel, inşaat maliyetinin de içerisinde yer alması gereken arsa maliyet bedelini oluşturmaktadır. **Yine bu bedel kat karşılığı teslim edilen arsanın sahibi için de, teslim ettiği arsanın değerini ifade etmektedir.”**

Danıştay 3. Daire E.1990/193-K.1991/3079; “..... iktisap bedelinin hesabında arsa bedeli ile müteahhidin defter kayıtlarındaki inşaat maliyeti esas alınmış ise de, hesaplanan bu değer müteahhidin maliyet bedeli olup müteahhitten arsa karşılığı olarak daire alan davacılar için kabul edilemeyeceği, **davacıların taşınmazları iktisap bedelinin rayiç değer olduğu.....** aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına karar verildi.”

Danıştay 4. Daire E.2001/1368-K.2002/3562; “Hissedarlarla birlikte arsasını müteahhide kat karşılığı veren kişinin, **sahip olduğu dairenin maliyet bedelinin, inşaatın bitim tarihinde o dairenin satış bedeli olarak kabulü gerekir.**”

3- DEĞERLENDİRME

Geçen bölümlerde arsa karşılığı iktisap edilen gayrimenkullerin satılması ile ilgili mevzuata ve yargı kararlarına ayrıntılı şekilde yer verilmiştir. Anlatılanların ticari kazançla ilgili bölümünde mevzuatla yargı kararları arasında bir paralellik bulunmaktadır. Ancak kanımızca arsa karşılığında elde edilen dairelerin elden çıkarılmasının ticari kazanç bağlamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Çünkü mükellefin satışını yapmış olduğu daireler her ne kadar birden fazla da olsa, yani sayıca çok da olsa,

bu çokluk esasında bir tek gayrimenkulden doğmaktadır ve mükellefin bundan sonra satacak başka da bir gayrimenkulü bulunmamaktadır. Mükellefin sahip olduğu yalnızca bir arsayı da ticari amaçla edindiğini söylemek yersizdir. Bu nedenle mükellefin elde etmiş olduğu kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesi mümkün değildir.

Mükellefin arsa karşılığında elde etmiş olduğu daireleri satması neticesinde elde ettiği kazanç değer artış kazancıdır. Değer artış kazancı ile ilgili idarenin görüşleri nettir. Ancak yargı kararları incelendiğinde hem gayrimenkullerin iktisap edildiği tarih, hem de gayrimenkulün maliyet bedelinin ne olduğu konusunda farklı yorumlar mevcuttur. Yukarıda yer verilen mahkeme kararları incelendiğinde bir karara göre, arsa karşılığında iktisap edilen dairenin iktisap tarihi, arsanın iktisap edildiği tarihtir. Bu karara göre arsa üzerinde bina inşa edilmesi arsa sahibi açısından servetin tür değişimi ve değerlendirilmesidir. Yani burada müteahhidin elinde bir mal yoktur, bu arsanın mülkiyeti arsa sahibinin, bu arsa üzerinde yapılan inşaat da, bu malın bütünleyici parçasıdır (mütemmim cüzüdü) ve bu inşaatın mülkiyeti de arsa sahibinin, müteahhidin bir malı değil, bir iş görme hizmeti vardır, netice olarak arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesi “trampa sözleşmesi” olmayıp, müteahhit açısından da bir “hizmetin” varlığı söz konusudur.² Bir diğer mahkeme kararına göre ise bu arsa karşılığında edinilen dairelerin iktisap tarihi dairelerin arsa sahibine teslim edildiği tarihtir.

Bize göre de bu dairelerin iktisap tarihi dairelerin arsa sahibine teslim edildiği tarihtir. Burada servetin tür değişiminden söz etmek olanaksızdır. Çünkü söz konusu mahkeme kararında da belirtildiği üzere servet değerlendirilmektedir. Servetin değerlendirilmesi ise mutlak anlamda vergilemeyi gerektirmemekte ancak bu servetin elden çıkarılması aşamasında vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Bu görüşe göre servet tür değiştirmiş olduğundan değer artış kazancından söz edilemeyecektir. Ancak söz konusu kat karşılığında müteahhide devredilen arsa olduğunda burada bir arazinin arsaya veya bir tarlanın bahçeye dönüştürülmesi gibi bir değerlendirmeden çok farklı bir tür değişim söz konusudur. Ayrıca *Servetin değerlendirilmesi ve servetin biçim değiştirmesi kavramlarının literatürde olmadığı, bu kavramların vergi hukukunda geçerliliğinin olamayacağı, dolayısıyla bu kavramlara dayalı Mahkeme Kararı'nın yanlış olduğu, örneğin gayrimenkulün satılarak nakde dönüştürülmüşse bu da servetin şekil değiştirmesi olmasına rağmen bu halde vergileme söz konusu olacağı görüşleri de mevcuttur.*³ Kat karşılığı olarak müteahhide bir arsa verilmesi ve bunlar karşılığında daire elde edilmesindeki tür değişim esasında yalnızca arsa sahibi açısından servetin değerlendirilmesi görünümündedir. Bir başka anlatımla müteahhit aslında bina inşa edeceği bir arsa elde etmeyi amaçlamakta, bunun için de arsayı satın almayı veya arsa sahibine inşa edilecek binadan belli bir pay vermeyi tercih etmektedir. Neticede söz konusu işlem müteahhit açısından her halükarda bir maliyet niteliğindedir. Bu işlemi arsa sahibi açısından daha iyi değerlendirmek için kat mülkiyeti kanununun ilgili maddelerine göz atmakta fayda vardır.

634 Sayılı Kat Mülkiyeti Kanununun 1. maddesinde “Tamamlanmış bir yapının kat, daire, iş bürosu, dükkan, mağaza, mahzen, depo gibi bölümlerinden ayrı ayrı ve başlı başına kullanılmaya elverişli

² Türot, Şenol, “Vergisel ve Hukuki Boyutlarıyla Arsa (Kat) Karşılığı İnşaat İşleri”, www.bursa-smmmo.org.tr/yuklemeler/114/arsakar.ppt, Erişim:27.06.2012

³ “Rapor 06/13-14-15-16-17”, 15.03.2006, <http://www.istanbulymmo.org.tr>, Erişim:30.06.2012

olanları üzerinde, o gayrimenkulün maliki veya ortak malikleri tarafından, bu kanun hükümlerine göre, bağımsız mülkiyet hakları kurulabilir.

Yapılmakta veya ileride yapılacak olan bir yapının, birinci fıkrada yazılı nitelikteki bölümleri üzerinde, yapı tamamlandıktan sonra geçilecek kat mülkiyetine esas olmak üzere, arsa maliki veya arsanın ortak malikleri tarafından, bu kanun hükümlerine göre irtifak hakları kurulabilir.”

3. madde 2. fıkra “Kat irtifakı arsa payına bağlı bir irtifak çeşidi olup, yapının tamamı için düzenlenecek yapı kullanma izin belgesine dayalı olarak, bu Kanunda gösterilen şartlar uyarınca kat mülkiyetine resen çevrilir. Bu işlem, arsa malikinin veya kat irtifakına sahip ortak maliklerden birinin istemi ile dahi gerçekleştirilebilir.”

5. madde “Kat mülkiyetinin başkasına devri veya miras yoluyla geçmesi halinde, ona bağlı arsa payı da birlikte geçer; arsa payı, kat mülkiyetinden veya kat irtifakından ayrı olarak devredilemeyeceği gibi, miras yoluyla da geçmez ve başka bir hakla kayıtlanamaz.

Ana gayrimenkulde, kat mülkiyetine bağlanmamış veya lehine kat irtifakı kurulmamış arsa payı bırakılamaz.

Kat mülkiyetini kayıtlayan haklar, kendiliğinden arsa payını da kayıtlar. Kat irtifakına konu olan arsa üzerinde bu hakla bağdaşması mümkün olmayan irtifaklar kurulamaz.

Ana gayrimenkulde kat mülkiyetinin kurulmasından önce o gayrimenkulün kütükteki sayfasına tescil veya şerh edilmiş olan haklar kat mülkiyetini de, kaide olarak arsa payı oranında, kendiliğinden kayıtlar.”

Kat Mülkiyeti Kanununun yukarıda yer verilen maddeleri incelendiğinde, binanın sona ermesi ve kat mülkiyetine geçilmesiyle birlikte arsa sahibinin de diğer ortaklarla birlikte bina üzerinde müşterek mülkiyet hakkına sahip olduğu anlaşılmaktadır. Söz konusu mahkeme kararında da bu durumun arsa sahibinin mülkiyetini kişisel olmaktan çıkartıp diğer kat malikleri ile birlikte paydaş durumuna geçirdiği belirtilmiştir. Ancak mahkeme kararında; arsa sahibi açısından arsa karşılığında elde edilen dairelerin servetin tür değiştirmesi işlemi olduğundan hareketle, Borçlar Kanunu’nun 232. maddesinde belirtilen trampa işlemi olarak kabul edilemeyeceğine hükmedilmiştir. Oysa ilk bakışta doğru gibi görülen bu bakış açısı bir de müteahhit açısından değerlendirildiğinde anlamsız kalmaktadır. Müteahhit için bir gider-maliyet unsurunu oluşturan “arsa/arsa karşılığı daire”nin müteahhit açısından maliyetin tür değiştirmesi gibi bir işlem olduğundan söz etmek olanaksızdır. Dolayısıyla müteahhit açısından buradaki işlem bir trampa işlemidir. Müteahhit için trampa olarak kabul edilebilecek bu durumun arsa sahibi için bir başka işlem olarak kabul edilmesi ise mümkün değildir. Dolayısıyla arsa sahibi ile müteahhit arasındaki sözleşmeyi, taraflar açısından borçlandırıcı işlem olarak gören, ortada bir trampa işlemi olmadığını savunan görüşler bu noktada yanılıya düşmektedir. Çünkü kat karşılığı arsa devrinin, servetin tür değiştirmesi olarak yorumlanması karşılığında, arsanın müteahhide devri karşılığında alınan bedelin tür değiştirmesi yorumlarının da gelişmesi mümkündür. **Bu nedenlerle arsa sahibinin arsasını daire/iş yeri karşılığında müteahhide vermesi ve karşılığında daire/iş yeri edinmesi karşılığında bu edinimlerin iktisap tarihi olarak arsanın iktisap edildiği tarihi değil, daire/iş yerinin fiilen bitirilerek arsa sahibine teslim edildiği tarihi kabul etmek gereklidir.**

Yine elde edilen gayrimenkulün maliyet bedelinin ne olduğu konusunda da netlik bulunmamaktadır. Mahkeme kararları incelendiğinde bir karara göre maliyet bedeli rayiç bedel, bir diğer karara göre

ise maliyet bedeli inşaatın bitimindeki satış değeridir. Bu kararların her ikisi de değer artış kazancı açısından vergiyi doğuran olayın hiçbir zaman gerçekleşmeyeceği bir duruma işaret etmektedir. İdarenin görüşüne göre ise, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılacak dairelerin maliyeti müteahhit açısından arsa maliyetini oluştururken aynı zamanda arsa sahibi açısından da arsa karşılığında iktisap edilen dairelerin maliyet bedelini oluşturmaktadır. Nitekim müteahhitler de binanın inşasının bitirilip dairelerin arsa sahibine teslim edildiği tarihte arsa sahibi adına düzenledikleri faturada söz konusu dairelerin maliyet bedeline yer vermekte, böylece kendileri açısından arsa maliyetini belgelendirmektedirler. Dolayısıyla söz konusu faturada yer alan tutar aynı zamanda arsa sahibi için de arsa karşılığında iktisap ettiği dairelerin maliyet bedelini teşkil etmektedir. Arsa sahibi açısından maliyet bedeli olarak arsanın maliyet bedelini kabul etmek olanaksızdır, çünkü yukarıda da değinildiği üzere, kat karşılığı arsa tesliminde söz konusu olan servetin değerlendirilmesi değildir. Bu nedenle arsanın maliyeti artık salt bir toprak parçası olarak değil, bu arsa üzerine yapılan binanın sağladığı katma değer ile orantılı olarak belirlenmektedir. Sayılan nedenlerle **arsa sahibinin arsa karşılığında edindiği dairelerin maliyet bedeli, müteahhit tarafından söz konusu dairelerin kendisine teslim edildiğini gösteren faturada yer alan tutardır.**

Değer artış kazancını elde eden mükellefin bu gelirini beyan edeceği dönem ise inşaatın fiilen bitirildiği tarihten itibaren başlamaktadır. Uygulamada henüz inşaat bitmeden arsa sahiplerinin inşaat halindeki binadan kendilerine düşen payları elden çıkarmaları söz konusu olabilmektedir. Bu durumda söz konusu elden çıkarma karşılığında elde edilen değer tıpkı müteahhitler için geçerli olduğu gibi 'alınan avans' niteliğinde olmasını gerektirmektedir. Çünkü inşaat bitmeden henüz maliyetler oluşmamış olacağından arsa sahibi açısından da daha önceki dönemlerde değer artış kazancının beyan edilmesi durumunda maliyet unsuru arsa sahibi için de netlik kazanmamış olacaktır. **Bu nedenle arsa sahiplerinin henüz inşaat sona ermeden paylarına düşen bağımsız bölümleri elden çıkarmaları karşılığında elde ettikleri gelir inşaatın tamamlandığı yılın geliri sayılacak ve buna göre beyan edilecektir.**

4- SONUÇ

Arsa sahiplerinin arsalarını kat karşılığında müteahhide vermeleri ve karşılığında elde ettikleri daireleri beş yıl içinde elden çıkarmaları halinde elde ettikleri kazanç değer artış kazancı olarak vergilendirilmelidir. Vergilendirilmede esas alınacak maliyet bedeli ise söz konusu gayrimenkuller için müteahhit tarafından arsa sahibi adına düzenlenen faturada yer alan tutar olacaktır. Müteahhidin bu faturayı düzenlememiş olması halinde ise müteahhidin defter kayıtlarından arsa payına düşen dairelerin maliyetinin hesaplanarak bu tutarın dikkate alınması gerekmektedir. Yani müteahhit için arsa maliyetini teşkil eden tutar arsa sahibinin elde ettiği dairelerin maliyet bedelini oluşturacaktır. Dairelerin iktisap edildiği tarih olarak da müteahhit tarafından binanın fiilen bitirilerek arsa sahibine dairelerin teslim edildiği tarih dikkate alınacaktır.