



MİRAS KALAN ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDEKİ BELİRSİZLİK

*AMBIGUITY IN TAXATION OF
CONSTRUCTION BUSINESS RUN ON
BEQUEATHED LAND*

Yusuf AKDAĞ^(*)

ÖZ

Ülkemizde miras yoluyla arsa edinimi çok sık karşılanan bir durumdur. Söz konusu arsalar kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile inşa edilecek eş değerde daire/işyeri ile trampa edilebilmektedir. Bu çalışmamızda, Gelir Vergisi açısından edinilen dairelerin/işyerlerin satılması işleminin değer artış kazancı olarak vergilendirilip vergilendirilmemesi gerektiği üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Miras, arsa, arsa karşılığı inşaat sözleşmesi, trampa

ABSTRACT

It is not uncommon to receive a land through a legacy in Turkey. Such lands are bartered by land for construction agreements in return for apartments or business premises at around the same value. This study primarily deals with the issues as to whether imposing capital gains tax on the sales of such apartments and business premises.

Key Words: Legacy, land for construction agreement, barter

1- GİRİŞ

Gerçek kişiler tarafından miras yoluyla (ivazsız) edinilen arsaların kat karşılığı inşaat sözleşmesi karşılığında üzerine inşa edilecek ve eş değerde daire/işyerleri ile trampa edilmesi ülkemizde çok sık karşılaşılan bir uygulamadır. Ancak söz konusu arsalar karşılığında daire/işyeri edinilmesi aşamasında ve bu dairelerin/işyerlerinin satılması aşamasında her ne kadar KDV yönünden herhangi bir farklı uygulama bulunmazken, Gelir Vergisi yönünden gerek vergi idaresi; gerekse yargı mercileri tarafın-

^(*) Vergi Müfettişi

dan farklı yönde verilmiş olunan kararlar vergilendirme açısından farklı uygulamalara ve tartışmalara neden olmaktadır.

Makalemizde ise miras kalan arsa karşılığında edinilen dairelerin/işyerlerinin satılması durumunda Gelir Vergisi açısından değer artış kazancı olarak bir vergilendirme yapılıp yapılmaması gerektiği hususu üzerinde durulmuştur.

2- TÜRK MEDENİ KANUNU ve VERGİ KANUNLARINA GÖRE GAYRİMENKUL

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80'inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde belirtilen ve aynı Kanunun 70'inci maddesinin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı olan mal ve haklar şunlardır:

“1. Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;

2. Voli mahalleri ve dalyanlar;

...

4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;

...

7. Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları”

Yukarıdaki hükümde yer alan ve değer artışı kazancı kapsamında değerlendirilen malların büyük çoğunluğunun gayrimenkul (taşınmaz) nitelikli olduğu görülmektedir.

Gayrimenkuller, Türk Medeni Kanununda “Taşınmaz” olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 704'üncü maddesine göre;

- Arazi,
- Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
- Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler

Taşınmaz mülkiyetinin konusunu oluşturmaktadır.

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunun 12'nci maddesine göre aksine hüküm olmadıkça arazi tabiri arsaları da kapsadığı ve belediye sınırları içinde belediyece parsellenmiş arazinin arsa sayıldığı hüküm altına alınmıştır. Arazi, en kısaca imar uygulaması geçmeyen toprak parçası olarak tanımlanabilir.

Türk Medeni kanunun 704'üncü maddesinde yer aldığı üzere daire/işyeri ile arazi/arsa ayrı bir birinde farklı olan ve tapuya ayrı ayrı olarak kaydedilmesi gereken gayrimenkullerdir.¹

3- ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİ

4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 705'inci maddesinde ise “Taşınmaz mülkiyetinin kazanılması, tescille olur. Miras, mahkeme kararı, cebri icra, işgal, kamulaştırma halleri ile kanunda öngörülen diğer hallerde, mülkiyet tescilden önce kazanılır. Ancak, bu hallerde malikin tasarruf işlemleri yapabilmesi, mülkiyetin tapu kütüğüne tescil edilmiş olmasına bağlıdır.” hükmüne yer verilmiştir.

¹ www.nexia.com.tr-30.04.2014 As Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.

4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 706'ncı maddesine göre taşınmaz kazanma yolları taşınmaz mülkiyetinin devrini amaçlayan sözleşmelerin geçerli olması, resmî şekilde düzenlenmiş bulunmalarına bağlıdır. Ölüme bağlı tasarruflar ve mal rejimi sözleşmeleri, kendilerine özgü şekillere tâbidir.² Benzer şekilde 6098 sayılı Borçlar Kanununun 237'nci maddesinde "Taşınmaz satışının geçerli olabilmesi için, sözleşmenin resmî şekilde düzenlenmesi şarttır. Taşınmaz satışı vaadi, geri alım ve alım sözleşmeleri, resmî şekilde düzenlenmedikçe geçerli olmaz. *Önalım sözleşmesinin geçerliliği, yazılı şekilde yapılmış olmasına bağlıdır.*" şeklinde bir düzenlemeye yer verilmiştir.³

Gerek Borçlar Kanununun 237'nci maddesi, gerekse Türk Medeni Kanununun 706'ncı maddesi hükümleri çerçevesinde, tarafların hak ve menfaatlerinin korunması açısından arsa karşılığı inşaat sözleşmeleri noterde düzenleme şeklinde yapılmaktadır. Ayrıca, karşılıklı hak ve menfaatlerin korunması amacıyla bu sözleşmenin 2644 sayılı Tapu Kanununun 26'ncı maddesi uyarınca tapu kütüğüne kaydedilmesi de mümkündür.

Kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile; arsa sahibi, inşaat başlanması için arsasını müteahhide devreder; müteahhit de sözleşme hükümleri çerçevesinde binayı inşa eder ve arsa sahibinin hissesine düşen daire ve işyerlerini teslim ettikten sonra arsa sahibi bu aşamada müteahhidin hissesine düşen daire ve işyerlerine ait arsa paylarını tapuda müteahhide devretmektedir.

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. Kat karşılığı inşaat işi tam anlamı ile trampa olarak değerlendirmesi gerekmektedir. Yani; arsa sahibi müteahhide arsa satmakta iken, müteahhit ise arsa sahibine inşa ettiği binadaki bağımsız bölümlerin bir kısmını satmaktadır.

Trampa: Para kullanmadan gerçekleştirilen mal ve hizmet mübadelesidir. Başka bir deyimle bireylerin ihtiyaçları olan malları ellerindeki eşit değerde mallarla değiştirmeleridir. Trampa işleminde eş değerde mallar değiştirmeye konu edildiğinde para dolaşımına da gerek kalmamaktadır.

Arsa sahipleri ile inşaatı yapacak müteahhitlerle birlikte noter huzurunda düzenlenen arsa karşılığı inşaat sözleşmesi ile müteahhidin ihtiyacı olan arsa ile eşit değerde daire/işyeri değiştirilmektedir.

4- KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISIDAN ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİ

3065 sayılı KDV Kanunun 2'nci maddesine göre teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyi veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir. Ayrıca trampa iki ayrı teslim hükmündedir.⁴

26.04.2014 tarih ve 28983 seri numaralı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren KDV Genel Tebliğinin I/B-8'inci bölümünde yer verildiği üzere KDV açısından 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. Karşılıklı olarak gerçekleşen bu teslimlerin her birinin KDV karşısındaki durumu aşağıda açıklanmıştır.

² 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu

³ 6098 sayılı Borçlar Kanunu

⁴ 3065 sayılı KDV Kanunu

a) Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Arsa Teslimi

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi KDV'ye tabidir.

Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arazi bir faaliyet olarak arsasını daire veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmaz.

b) Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Konut veya İşyeri Teslimi

Müteahhit tarafından arsa sahibine arsanın karşılığı olarak yapılan teslimlerde, emsal bedel üzerinden KDV uygulanması gerekmektedir.⁵

Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir. Arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi durumunda, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada arsa karşılığı alınan bağımsız birimlerin emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi bir faaliyet olarak arsasını bağımsız birimler karşılığında müteahhide tesliminde ise yapılan işlem KDV'nin konusuna girmedikten KDV uygulanmamaktadır.⁶

Yapılan açıklamalardan çok açık bir şekilde anlaşılacağı üzere arsa karşılığı inşaat işlerinde yapılan işlemlerin bir trampa işlemi olduğu, arsa sahibi tarafından müteahhide arsanın verilmesi ayrı bir teslim, müteahhit tarafından arsa sahibine daire/işyeri verilmesi ayrı bir teslim olduğu kabul edilmiştir.

Konuya ilişkin olarak 08.08.2011 tarih ve 60 seri numaralı KDV Sirkülerine göre 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.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir. Bu tarih itibarıyla arsa sahibi açısından da vergiyi doğuran olay vuku bulmaktadır.⁷ Görüldüğü üzere vergi idaresinin görüşüne göre kat karşılığı inşaat işi trampa olarak değerlendirmektedir. Yani; arsa sahibinin müteahhide arsa sattığı, müteahhidin de arsa sahibine inşa ettiği binadaki bağımsız bölümlerin bir kısmını sattığı kabul etmekte ve trampa sistemini esas alarak vergilendirmektedir.

5- GELİR VERGİSİ AÇISIDAN ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70/1'inci fıkrasına göre arazi ve binaların gayrimenkuller arasında sayılmış ve kiralanması karşılığı elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iratları arasında sayılmıştır. Aynı kanunun mükerrer 80/6'ncı fıkrasına göre İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70'inci maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yazılı malların iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı olduğu

⁵ 26.04.2014 tarih ve 28983 seri numaralı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren KDV Genel Tebliği

⁶ 26.04.2014 tarih ve 28983 seri numaralı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren KDV Genel Tebliği

⁷ 08.08.2011 tarih ve 60 seri numaralı KDV Sirküleri

ve bu maddede geçen “elden çıkarma” deyimi, bu malların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.⁸

Gerçek kişiler tarafından devamlılık arz etmeyecek şekilde sahip olunan gayrimenkullerin beş yıl içinde elden çıkartılması sonucu elde edecek kazançlar, değer artış kazancı olarak gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Ancak Gelir Vergisi Kanunun mük. 80’inci maddesine göre gerçek kişilerin ivazsız olarak elde ettikleri taşınmazların devri bu kapsamın dışında tutulmuştur. Bu madde hükmü nedeniyle, gerçek kişilerin, bağış, veraset....vb. gibi yollarla, yani her hangi bir bedel ödmeden, ivazsız şekilde elde ettikleri arsa veya tarla gibi taşınmazlarını, kat karşılığı inşaat sözleşmesi veya hasılat paylaşımı sistemi kapsamında müteahhide teslimlerinde ortaya çıkacak kazanç, her hangi bir zaman süresine bakılmaksızın değer artış kazancı olarak gelir vergisine tabi olmayacaktır. Dolayısıyla da bu devir işlemi arsa sahibi açısından gelir vergisine tabi olmadan gerçekleşecektir. Kat karşılığı alınan bağımsız birimlerin satılması halinde ise değer artış kazancına tabi olacaktır.⁹

Yapılan düzenlemeden anlaşılabacağı üzere arsa sahipleri tarafından edinilen arsanın beş yıl içinde daire/işyeri karşılığında elden çıkartılması yani trampa edilmesi sonucunda değer artış kazancı elde edilmektedir. Ancak miras ve benzeri nedenlerle ivazsız iktisap edilen arsanın daire/işyeri karşılığında elden çıkartılması sonucunda elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak vergilendirilmemekle birlikte söz konusu dairenin/işyerinin elden çıkarılması aşamasında ise elde edilen kazancın vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak bu konuda vergi idaresinin birbirinden farklı görüşleri bulunmaktadır. Maliye idaresi tarafından farklı yönde verilmiş olunan görüş ve düzenlemeler aşağıda yer aldığı gibidir.

25.03.2011 tarih ve 76 seri numaralı GVK Sirkülerine göre gayrimenkullerin ivazsız şekilde iktisap edilmesi değer artışı kazancının konusuna girmemektedir. Bu çerçevede ivazsız olarak iktisap edilen gayrimenkulün üzerine, sahibi tarafından inşa edilen veya kat karşılığı olarak alınan gayrimenkullerin, daha sonra elden çıkarılması halinde elde edilen gelir, değer artışı kazancı kapsamında değerlendirilmemektedir. Konuya ilişkin olarak bu sirkülerde “Bay (B)’ye veraset yoluyla intikal eden iki katlı ahşap bina, yıkılıp yerine yeni bir bina yapması ve bu yeni binadan kendisine iki adet daire verilmesi karşılığında, müteahhide verilmiştir. Bay (B), müteahhitten kat karşılığı aldığı iki adet daireyi teslim aldığı yıl içinde satmıştır.

İvazsız olarak (veraset yoluyla) iktisap edilen gayrimenkulün, cins tashihi yapılarak kat karşılığı verilmesi halinde, “ivazsız iktisap edilme” niteliği değişmeyeceğinden, gayrimenkulün satışından elde edilen gelir de değer artışı kazancına tabii olmayacaktır.” şeklinde bir örnek verilmiştir.¹⁰

19.09.2013 tarih ve 84098128-120[37-2012-2]-578 numara ile İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelge ile miras yoluyla ivazsız olarak intikal eden gayrimenkulün kat karşılığı müteahhide vermesi durumunda ivazsız iktisap edilme niteliği değişmeyeceğinden, söz konusu gayrimenkullerin satışından elde edilen gelirin değer artışı kazancına tabi olmayacağı şeklinde görüş verilmiştir.¹¹

⁸ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

⁹ www.nexia.com.tr-30.04.2014 As Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.

¹⁰ 25.03.2011 tarih ve 76 seri numaralı GVK Sirküleri

¹¹ 19.09.2013 tarih ve 84098128-120[37-2012-2]-578 numara ile İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen Özelge

30.11.2012 tarih ve 38418978-120[Mük.80-12/9]-1222 numara ile Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelge ile veraset yoluyla intikal eden arsanın kat karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden şekli, niteliği gibi unsurlarının değişmesi “ivazsız iktisap edilme” niteliğini değiştirmediğinden bu sözleşme ile edinilen dairelerin satışı değer artışı kazancının konusuna girmeyeceği şeklinde görüş verilmiştir.¹²

23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-226 numara ile İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelge ile veraseten intikal eden gayrimenkulün trampa edilmesi işleminin “elden çıkarma” olarak kabul edilmesi gerektiği, trampa işlemi sonucu edinilen gayrimenkulün ivazsız olarak intikal ettiğinden bahsetmenin mümkün olmayacağı, beş yıl içerisinde elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazancı olarak vergilendirilmesi gerektiği şeklinde görüş verilmiştir.¹³

20.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[37-11/18]-253 numara ile Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelge ile satın alınan gayrimenkulün kat karşılığı verilerek daire alınması gayrimenkulün vasfını değiştireceğinden bu bağımsız bölümlerin tapuya tescil tarihinin veya fiilen kullanım tarihinin yeni bir iktisap olarak dikkate alınması gerektiği şeklinde görüş verilmiştir.¹⁴

16.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK mük.80-567 numara ile Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelge ile satın alınan gayrimenkul ile kat karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden yerine bir gayrimenkul alınması yeni bir edinim olarak kabul edilmesi gerektiği, bırakılan yeni gayrimenkulün iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde satılması halinde elde edilen gelirin değer artışı kazancı olarak vergilendirilmesi gerektiği şeklinde görüş verilmiştir.¹⁵

15.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.2010.80-357 numara ile Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelge ile arsa olarak iktisap edilen gayrimenkulün üzerine inşaat yapılması gayrimenkulün vasfını değiştireceğinden, bu bağımsız bölümlerin tapuya tescil tarihinin veya fiilen kullanım tarihinin yeni bir iktisap olarak dikkate alınarak bu tarihten itibaren 5 yıl içinde topluca bir defada aynı kişiye satılması halinde elde edilen gelirin değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerektiği şeklinde görüş verilmiştir.¹⁶

19.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK mük.80-567 numara ile Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelge ile ivazsız iktisap edilen ve kat karşılığı müteahhide verilen arsaların; üzerine bina yapılması ve bunun neticesinde elde edilen dairelerin tapuya tescili gayrimenkulün vasfını değiştireceğinden, tapu tescil işleminin yeni bir iktisap olarak değerlendirilmesi dolayısıyla, söz konusu dairelerden bir kısmının iktisap tarihinden başlayarak (beş yıllık süre içerisinde) satılmış olması nedeniyle, bu satıştan elde edilen kazancın, ilgili yıl için belirlenen istisna tutarını aşması halinde, aşan kısmın değer artışı kazancı olarak beyan edilmesi gerektiği şeklinde görüş verilmiştir.¹⁷

¹² 30.11.2012 tarih ve 38418978-120[Mük.80-12/9]-1222 numara ile Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen Özelge

¹³ 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-226 numara ile İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen Özelge

¹⁴ 20.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[37-11/18]-253 numara ile Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen Özelge

¹⁵ 16.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK mük.80-567 numara ile Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen Özelge

¹⁶ 15.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.2010.80-357 numara ile Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen Özelge

¹⁷ 19.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK mük.80-567 numara ile Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen Özelge

Konuya ilişkin olarak farklı yönde verilmiş olunan Danıştay kararları ise aşağıda yer aldığı gibidir.

Danıştay Dördüncü Dairesi'nin, 15.06.1978 tarihli ve E:1978/236, K:1978/2207 sayılı kararına göre; "Veraset yoluyla intikal eden arsaların, daire karşılığı müteahhide verilmesi ve alınan dairelerin dört yıl içinde satılmasından elde edilen kazanç, diğer kazanç ve iratlar kapsamında, gelir vergisine tabidir." şeklinde karar verilmiştir.

Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 09.12.1987 tarihli ve E:1986/5461, K:1987/3468 sayılı kararına göre; "Kat karşılığı edinilen arsa üzerine yapılan inşaatın sağlanan bağımsız bölümlerin, dört yıl içinde satılmasından elde edilen kazanç, diğer kazanç olarak vergilendirilir." şeklinde karar verilmiştir.

Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 30.06.2004 tarihli ve E:2004/310, K:2004/1618 Sayılı Kararı'na göre; "Veraset yoluyla intikal eden arsanın, müteahhide kat karşılığı verilmesi sonucu alınan dairenin, dört yıl içerisinde satılmasından elde edilen kazancın, değer artış kazancı olarak, vergiye tabi tutulması mümkün değildir." şeklinde karar verilmiştir.

Danıştay Dava Dairelerinin'nin 22.04.2005 tarihli ve E:2004/310, K:2005/146 Sayılı Kararı'na göre; "...üzerine konut ve işyeri inşa edilen gayrimenkulün davacı tarafından veraset yoluyla iktisap edildiği, bunun dışında başka gayrimenkul alım-satım ve inşa işiyle uğraşmadığı, devamlılık taşımayan bu faaliyetin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37'nci maddesinin 2'nci fıkrasının 4'üncü bendinde yer alan düzenleme uyarınca vergiye tabi tutulmasına olanak bulunmadığı, ayrıca inşaatın yapıldığı gayrimenkulün iktisabında ticari amaç bulunmadığı ve servetin değerlendirilmesi amacıyla arsa üzerine inşaat yapıldığı, bu yolla servet biçim değiştirdiğinden ticari nitelik taşımayan faaliyetin arızı ticari kazanç olarak da vergilendirilemeyeceği sonucuna varıldığından" ¹⁸ şeklinde karar verilmiştir.

Danıştay 3. Dairesinin, 01.10.2003 tarih ve E. 2001/1398, K. 2004/4493 sayılı Kararına göre: "Davacının ivazsız iktisap ettiği arsanın belli bir payının mülkiyetini müteahhide devretmesi karşılığında aldığı daire ve dükkanlar, 1986 yılında veraseten intikal eden arsadan başka ve yeni bir edinimdir. Böyle bir ivaz karşılığında edinilen bağımsız bölümlerin kat irtifakı kurularak, dört yıl içinde ticari amaç olmaksızın elden çıkarılmış olması nedeniyle sağlanan gelirin değer artış kazancı olarak vergilendirilmesine ilişkin tüm koşullar gerçekleşmiştir." şeklinde karar verilmiştir.

Danıştay 4. Dairesinin, 21.04.2004 tarih ve E. 2003/1483, K. 2004/867 sayılı Kararına göre: "İhtilaf konusu arsa, veraseten intikal yoluyla ivazsız olarak elde edildiği ve bu yolla elde edilen mal ve haklar değer artışı kazancı kapsamı dışında tutulduğu için; veraseten intikal eden ve nev'i değiştiren arsanın satışı nedeniyle elde edilen kazancın, değer artışı olarak vergiye tâbi tutulması mümkün değildir." ¹⁹ şeklinde karar verilmiştir.

Yukarıda yer alan açıklamalardan anlaşılacağı üzere 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. *Bu arsanın bir ivaz karşılığında veya miras yoluyla edinilmesi iki ayrı teslimin varlığında herhangi bir değişikliğe neden olmamaktadır.* Kat karşılığı inşaat işinde, tam anlamı ile Türk Medeni Kanunda da yer aldığı üzere iki ayrı taşınmazın trampa edildiği anlaşılmaktadır. Yani; arsa sahibi müteahhide arsa satmakta iken, müteahhit ise arsa sahibine inşa ettiği binadaki bağımsız bölümlerin bir kısmını satmaktadır. Bu nedenle

¹⁸ www.bilgidenetim.com-02.05.2014 -Fevzi BULUT

¹⁹ www.kizilot.com.tr-02.05.2014-Şükrü KIZILOĞLU

miras yoluyla ivazsız bir şekilde iktisap edilen arsa yapılan sözleşme ile aynı değerde daire/işyeri ile trampa edilmektedir. Böylece artık iktisap edilen daire/işyeri bir ivaz (arsa) karşılığında elde edilmiş olmaktadır. Katma Değer Vergisi açısından da arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim; bunlardan birincisinin, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine bağımsız birim (konut veya işyeri) olduğu kabul edilmiştir. Görüldüğü üzere vergi idaresinin KDV açısından Türk Medeni Kanununda yer alan taşınmaz tanımlarına uygun olarak kat karşılığı inşaat işinin trampa olarak değerlendirilmesi görüşünü benimsenmiştir.

Gelir Vergisi açısından gerek vergi idaresi gerekse yargı mercilerince söz konusu durumda tartışma yaratılmıştır; böylece miras kalan arsa karşılığı elde edilen daire/işyerlerinin trampa yoluyla edinilmediği, arsanın nev' i/biçim değiştirdiği/servet değerlemesi olduğu gibi Türk Medeni Kanununda, Borçlar Kanununda, Tapu Kanununda, KDV Kanununda ve Gelir Vergisi Kanununda yer almayan ve bu kanunlara aykırı olacak şekilde yeni bir kavram karmaşası yaratılmıştır. Müteahhit tarafından arsa sahibi adına bir inşaat yapıldığı, bu yapılan inşaatın arsanın bütünleyici parçası (mütemmim cüzü) olduğu ve bu nedenle ortada bir trampa işleminin bulunmadığı müteahhit tarafından bir iş görme hizmeti verildiği ileri sürülmektedir. Bu görüşe göre miras kalan arsa karşılığı elde edilen daire/işyerlerinin satışı sonucunda doğan kazancın değer artış kazancı olarak vergilendirilmemesi gerektiği savunulmaktadır. Ancak böyle bir kabul vergilendirmede adil olmayacak bir duruma götürecektir. Durumun nasıl bir vergi adaletsizliğine neden olacağı aşağıda yer alan örnekle daha net anlaşılacaktır.

Örnek:

Durum 1- Bay (Y) ye, babasından 2010 yılında 800 metrekare arsa miras yoluyla kalmıştır. Bay (Y) söz konusu arsayı arsa karşılığı inşaat sözleşmesi karşılığında 2013 yılında Müteahhit Bay (S) vermiş ve Bay (S) de 2013/Aralık ayında arsa karşılığında Bay (Y)'ye 400.000 TL değerinde iki adet 100 metre kare daire teslim etmiştir. Bay (Y) aynı ay içerisinde söz konusu daireleri 600.000 TL karşılığında satmıştır.

Durum 2- Bay (Y) ye, babasından 2010 yılında 800 metrekare arsa miras yoluyla kalmıştır. Bay (Y) söz konusu arsayı 2013 yılında Müteahhit Bay (S)'ye 400.000 TL karşılığında satmıştır. Ancak 400.000 TL tutarındaki alacağını, inşa edilecek daire ve dükkanların satılmasından sonra tahsil edeceği yönünde Bay (S) ile anlaşmıştır. Bay (S)'de 2013/Aralık ayında arsa üzerine başladığı inşaatı tamamlamıştır. Ancak Bay (Y) ye olan alacağını ödemiştir. Bay (Y)'ye 400.000 TL borcu karşılığında bu inşaatteki iki adet 100 metre kare daireyi vermeyi teklif etmiştir. Bay (Y) ise teklifi kabul etmiştir. Bay (Y) aynı ay içerisinde söz konusu daireleri 600.000 TL karşılığında satmıştır.

Bu örneğimizde yukarıda bahsedilen ikinci görüşün (miras kalan arsa karşılığında elde edilen dairelerin satılması halinde değer artış kazancı olarak vergilendirilmemesi gerektiği görüşünün) benimsenmesi halinde Durum 1'de arsa nev'i/biçim değiştirdiği ve böylece servet değerlemesi yapıldığının kabul edilmesi halinde; Trampa sonucu Bay (S) tarafından Bay (Y)'ye yapılan daire teslimleri ayrı bir teslim olarak kabul edilmeyecek ve KDV'nin konusuna girmeyeceğinden vergilendirilmemesi gerekecektir. Gelir Vergisi açısından ise bu dairelerin Bay (Y) tarafından satılması durumunda elde edilecek kazancın değer artış kazancı olarak vergilendirilmemesi gerekecektir.

Ancak aynı görüş ile Durum 2 değerlendirildiğinde; işlem sonucu aynı olmasına rağmen yapılan işlem kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile gerçekleştirilmediğinden, Bay (S) tarafından Bay (Y) ye yapılan

daire teslimleri ayrı bir teslim olarak kabul edilecek, işlemin KDV'ye tabi tutulması gerekecektir. Gelir Vergisi açısından ise söz konusu daireler Bay (Y) tarafından ivaz karşılığı edinildiğinden satılması durumunda elde edilecek kazancın değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekecektir. Bu durumda dikkat edileceği üzere Durum 2'de aynı kişi tarafından, aynı arsa karşılığında edinilen, aynı özellikteki daireleri, aynı kazanç karşılığında elden çıkarılması durumunda vergilendirilirken; Durum 1'de ise işlem arsa karşılığı inşaat sözleşmesi karşılığında yapılması nedeniyle nev'i/biçim değişikliği gibi kabul edilemeyecek kavramlarla vergilendirilmeyecektir. Kişiler arasında düzenlenecek arsa karşılığı inşaat sözleşmesinin vergilendirme açısından bu kadar büyük bir farklılığa neden olmaması gerekmektedir.

Ancak ikinci görüşün benimsenmemesi halinde; iki durumda da Bay (S) tarafından Bay (Y)'ye verilen daireler teslim olarak kabul edilecek ve KDV hesaplanacaktır. Miras yoluyla elde edilen arsa, daire karşılığında elden çıkartılması işleminin, Gelir Vergisi açısından değer artış kazancı olarak vergilendirilmemesini gerektirmektedir. Ancak Durum 1 ve Durum 2'de yer alan dairelerin Bay (Y) tarafından satılması durumunda 200.000 TL'nin (600.000-400.000) değer artış kazancı olarak Gelir Vergisi Kanunun mükerrer 80'inci maddesinde yer alan istisna tutarı da dikkate alınarak vergilendirilmesi gerekecektir. Böylece vergi adaleti açısından iki durumda aynı şekilde vergilendirilecek ve herhangi bir farklılığa neden olunmayacaktır. Sadece basit bir kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile adaletsiz dayanağı olmayan farklı uygulamalara neden olunmaması adına vergi idaresince açık bir şekilde genel bir düzenleme yapılmalı ve durumun bir kurala bağlanması gerekmektedir.

6- SONUÇ

Vergi mükellefi olmayan gerçek kişiler tarafından edinilen arsaların kat karşılığı inşaat sözleşmesi karşılığında üzerine inşa edilecek ve eş değerde daire/işyerleri ile trampa edilmesi ülkemizde çok sık karşılaşılan bir uygulamadır. Ancak bu kişiler tarafından söz konusu arsaların ivazlı veya ivazsız (miras yoluyla) edinilmesinin vergilendirme açısından her ne kadar KDV yönünden herhangi bir farklı uygulamaya götürmezken, Gelir Vergisi yönünden ivazsız yani miras yoluyla edinilen arsa karşılığında edinilen dairelerin/işyerlerinin satılması durumunda gerek vergi idaresinin gerekse yargı mercilerinin farklı yönde vermiş oldukları kararlarla uygulama açısından farklılıklara, tartışmalara götürmektedir.

İvazlı arsa karşılığında edinilen dairelerin/işyerlerinin satılması durumunda elde edilen gelirlerin değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerektiği yönünde herhangi bir tartışma bulunmamaktadır. Ancak farklı yönde verilen karar ve görüşlerle miras kalan arsa karşılığında edinilen dairelerin/işyerlerinin satılması durumunda ortaya çıkan kazancın değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi veya vergilendirilmemesi gerekip gerekmediği tartışmalı hale getirilmiştir. Söz konusu işlemlerin vergilendirilmemesi yönünde verilen karar ve görüşlerin gerekçesi ise, miras kalan arsa nedeniyle edilen daire/işyerinin trampa yoluyla edinilmediği, aslında arsanın nev'i/biçim değiştirdiği/servet değerlemesi olduğu gibi Türk Medeni Kanununda, Borçlar Kanununda, Tapu Kanununda, KDV Kanununda ve Gelir Vergisi Kanununda yer almayan ve bu kanunlara aykırı olacak şekilde yeni bir kavram karmaşasına dayanmaktadır. Aslında zorlama bir yorumla durum tartışmalı hale getirilmiştir. Ancak böyle bir kabul vergilendirmede adil olmayacak bir duruma götürecektir. Miras kalan arsanın trampa yöntemi ile değil de herhangi bir farklı yöntemle aynı arsa üzerine inşa edilmiş dairelerin/işyerlerinin edinilmesi ve satılması aşamasında farklı uygulama ve yorumlara götürmektedir. Bu nedenle sadece basit bir trampa

işlemi ile (yani ortadan para transferini kaldırarak) edilen daire/işyerlerinin satılması aşamasında adletsiz dayanağı olmayan farklı uygulamalara neden olunmaması adına vergi idaresince bu kazançlarında değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerektiği yönünde genel bir düzenleme yapılmalı ve durum bir kurala bağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu
- 6098 sayılı Borçlar Kanunu
- 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu
- KDV Genel Tebliği
- www.nexia.com.tr
- www.bilgidenetim.com
- www.kizilot.com.tr