

MİRAS KALAN VEYA BAĞISLANAN ARSA KARŞILIGINDA EDİNİLEN KONUT VE İŞYERİ SATIŞINDA GELİR VERGİSİ - II

YAZININ I. BÖLÜMÜNÜ OKUMAK İÇİN BURAYA TIKLAYIN

Yazar: Y. Burak ASLANPINAR*

Yaklaşım / Ağustos 2011 / Sayı: 224 / s. 258-263

III- DEĞER ARTIŞ KAZANCI BAKIMINDAN

Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili hükmüne göre(1); ivazsız iktisap edilenler hariç olmak üzere, edinme şekli nasıl olursa olsun '5 yıl' içinde elden çıkarılan(2) gayrimenkullerin satışından elde edilen kazanç, 'değer artış kazancı' olarak değerlendirilerek gelir vergisine tâbi tutulmaktadır.

Söz konusu 5 yıllık süre, 01.01.2007 tarihinden önce edinilmiş gayrimenkuller için '4 yıl' olarak uygulanmaktadır(3).

Miras veya bağış yoluyla edinilen arsanın; cins (nev'i) değişikliğine uğramadan, bir başka deyişle, üzerine herhangi bir yapı inşa edilmeden aynen satılması halinde, edinme ve elden çıkarma tarihinin bir önemi bulunmamaktadır. Zira hükümde de hariç tutulduğu açıkça belirtildiği üzere, ivazsız iktisap edilen arsa; aynı yıl, 2, 3, 5 veya 10 yıl sonra yani ne zaman satılırsa satılsın değer artış kazancı söz konusu olmayacaktır.

Ancak arsa payı karşılığında edinilen konut veya işyeri satışında değer artış kazancı oluşup oluşmayacağı konusunda farklı görüşler bulunmaktadır.

A- VERGİ İDARESİNİN GÖRÜŞÜ

Vergi idaresinin konuyla ilgili görüşü, 25.03.2011 tarihli Gelir Vergisi Sirküleri(4) ile değişmiştir. Bu bakımdan, değişiklik tarihinin öncesi ve sonrası olmak üzere ikili ayrıma gidilerek açıklama yapılacaktır.

1- 25 Mart 2011 Tarihinden Önce

Vergi idaresi, arsa sahibinin arsası üzerine kat karşılığı inşaat yapılmasının, gayrimenkulün vasfını değiştirdiği ve inşaat sonucu arsa sahibine teslim edilen konut veya işyerlerinin yenibir iktisap olduğu görüşündedir(5).

Bu durumda, arsanın iktisabının üzerinden 4 veya 5 yıl geçmiş olsa dahi, bağımsız bölümlerin edinilmesinden itibaren söz konusu süre geçmeden satış yapılırsa değer artış kazancı hükümleri

işletilmektedir.

Konuyla ilgili vergi idaresinin görüşünü yansıtan bir Özelge'ye göre;

'Veraset yoluyla iktisap ettiğiniz arsanın kat karşılığı müteahhide teslimi ile arsa karşılığı edinilen gayrimenkullerin iktisabını takiben elden çıkarılmasının ayrı teslim ve satış işlemi olarak değerlendirilmesi gerekeceği gibi, arsanın kat karşılığı müteahhide tesliminin değer artışına konu edilmesi mümkün değildir.

Diğer taraftan müteahhitten devir alınacak bağımsız bölümlerin tapuya tescil veya fiilen teslim suretiyle iktisabını takip eden 4 yıl içerisinde bir tanesinin bir defaya ait olmak üzere bir kişiye veya birden fazlasının bir defada aynı kişiye satılmasında satış bedeli ile arsa karşılığı iktisap edilen bağımsız bölümlerin artırılmış maliyet bedeli (bağımsız bölümlerin maliyet bedeli ise arsa bedeli ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve uhdenizde kalan giderler ile ödenen vergi ve harcamaların bağımsız bölüme isabet eden tutardır) arasındaki farkın ilgili yıl için tespit edilen haddi aşması (2007 takvim yılı için tespit edilen tutar 6.400 YTL.) halinde aşan kısmın değer artış kazancı olarak beyannameyle beyan edilmesi gerekmektedir.'(6)

Aynı doğrultudaki bir başka Özelge'de şu şekildedir:

'Apartman dairelerinin iktisap tarihinden başlayarak 4 yıllık süre içerisinde, topluca tek işlem ile satılması halinde; elden çıkarma karşılığında alınan hasıllardan, dairelerin iktisap tarihi itibarıyla takdir komisyonunca tespit edilecek bedelinin endekslenmesi suretiyle bulunan bedelin ve satıcının üzerinde kalan giderler ile ödenen vergi ve harçların indirilmesi ile bulunacak tutarın istisna tutarını aşan kısmı değer artış kazancı olarak gelir vergisine tâbi tutulacaktır.'(7)

Bu ifadelerden, karşılığında konut veya işyeri elde edilen arsanın, satın alınmış olmasının ya da ivazsız olarak iktisap edilmesinin değer artış kazancı bakımından önem taşımadığı anlaşılmaktadır.

Satın alınan arsa payı karşılığı konut veya işyeri edinimlerinde, inşaatın tamamlanıp yapı kullanma belgesinin alındığı tarih, vergi idaresince iktisap tarihi olarak kabul edilmektedir(8).

Miras kalan veya bağışlanan arsa karşılığındaki konut veya işyeri edinimleri de aynı kapsamda değerlendirilmektedir.

2- 25 Mart 2011 Tarihinden Sonra

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 25.03.2011 tarihli ve 76 Seri No.lu Gelir Vergisi Sirküleri ile vergi idaresinin yukarıdaki görüşü değişmiştir(9).

Sirkülerin ayrı iki bölümünde şu açıklamalara yer verilmiştir:

'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 değerlendirilmeyecektir.'

'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 tâbi olmayacaktır.'

Açıklamalardan da anlaşıldığı üzere, Vergi İdaresinin 25 Mart 2011 tarihinden sonraki görüşüne göre; miras kalan veya bağışlanan arsa karşılığı edinilen konut veya işyeri satışlarına, 4 veya 5 yıl içinde de olup olmadığına bakılmaksızın, değer artış kazancı hükümleri uygulanmayacaktır.

3- Yeni Görüşteki Tutarsızlık

Kanımızca vergi idaresinin 25.03.2011 tarihli Sirkülerden önceki yaklaşımı, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm edinilmesinde iki ayrı işlem (teslim) olduğundan hareketle(10), hatalı bir biçimde 'trampa' nitelendirmesi yapılmasından kaynaklanmaktadır. Çünkü arsa payı karşılığı edinilen bağımsız bölümün, yeni bir iktisap değil servetin biçim değiştirmesinden ibaret olduğu kabul edilmemektedir. Aşağıda açıklanacak görüşümüzle aksi yönde olan bu yaklaşım, kendi içinde tutarlıdır.

Ancak 25.03.2011 tarihli Sirkülerde yer alan ifadelerin kendi içinde tutarlılığı olduğundan söz etmek güçtür.

Sirkülerin 5 no.lu başlığı altındaki ifadelere göre;

'Arsa olarak iktisap edilen gayrimenkul üzerine bina inşa edilmesi veya söz konusu gayrimenkulün kat karşılığı verilmesi sonucu alınan gayrimenkullerin tapuya tescili, cins tashihi sayılarak tapuya tescil tarihinin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekir.'

Bu durumda, arsa karşılığında edinilen bağımsız bölümlerin 'yeni bir iktisap' olduğu kabul ediliyorsa; bu yeni iktisabın ivazsız olduğundan söz etmek mümkün olmamalıdır. Zira vergi idaresinin yeni bir iktisabın bulunduğu doğrultusundaki görüşüne göre, konut veya işyeri, karşılığında arsa payı verilerek edinilmiştir. Söz konusu konut veya işyerinin satışı, veraseten veya başka bir şekilde ivazsız olarak intikal eden gayrimenkulün değil, bu gayrimenkulün karşılığında (ivazlı olarak) edinilen bağımsız bölümün satışından ibarettir. Dolayısıyla elden çıkarılan konut veya işyerinin iktisap şekli, miras ya da bağış değildir.

Özetle, vergi idaresi, bir taraftan bağımsız bölümün edinilmesini yeni bir iktisap olarak değerlendirmekte; diğer taraftan, bu bağımsız bölümlerin satışında değer artış kazancı doğmamasını, arsanın ivazsız bir şekilde iktisap edilmesine dayandırmaktadır.

Bağımsız bölümün edinilmesi, arsadan ayrı ve yeni bir iktisap olarak kabul ediliyorsa; bu iktisap ivazsız olmadığından, değer artış kazancına tâbi tutulması gerekecektir.

Aksi yöndeki diğer değerlendirmeye göre, elden çıkarılan bağımsız bölümün iktisap nedeninin, miras kalan veya bağışlanan arsa olduğu kabul ediliyorsa; yeni bir iktisaptan söz etmek de mümkün olamayacağından, arsanın edinme tarihi ne zaman olursa olsun değer artış kazancına tâbi tutulamayacaktır.

Bu noktada, çıkış noktaları ve ulaştıkları sonuçlar birbirinden tamamen farklı iki görüş, Sirkülerde harmanlanmış olup tutarsızlık ortaya çıkmıştır.

B- DANIŞTAY'IN GÖRÜŞÜ

Danıştay'ın konuyla ilgili kararları, karar tarihine ve kararı veren Danıştay dairesine göre farklılık göstermektedir.

1- Değer Artış Kazancı Olduğu Yönündeki Kararlar

İvazsız iktisap edilen arsa karşılığında edinilen bağımsız bölüm satışının gelir vergisine tâbi olduğu yönündeki Danıştay Kararlarından bazıları şu şekildedir:

'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.'(11)

'Veraset yoluyla intikal eden arsaların daire karşılığında müteahhide verilmesi ve alınan dairelerin dört yıl içinde satılmasından elde edilen kazanç, sair kazançtır.'(12)

2- Değer Artış Kazancı Olmadığı Yönündeki Kararlar

Değer artış kazancı olmadığı ve dolayısıyla gelir vergisi de doğmadığı yönündeki Danıştay Kararları ise şu şekildedir:

'Veraseten intikal eden ve nev'i değiştiren arsanın, 'müteahhide kat karşılığı verilmesi sonucu elde edilen dairelerin satışını nedeniyle elde edilen kazanç, değer artışı olarak vergiye tâbi tutulamaz.'(13)

'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 satışını nedeniyle elde edilen kazancın, değer artışı olarak vergiye tâbi tutulması mümkün değildir.'(14)

Hatta Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun bir Kararı'na göre; 'arsanın satın alınarak (ivazsız iktisap olmasa da) kat edinme karşılığında müteahhide verilmesi durumunda dahi; inşa edilen binada kat sahibi olunması servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesi olduğundan, dairelerin satışından elde edilen kazanç değer artış kazancı değildir.'(15)

Danıştay'ın aksi yönde kararları bulunsa da; miras kalan veya bağışlanan arsa karşılığında edinilen bağımsız bölümlerin satışının değer artış kazancına tâbi olmadığı doğrultusundaki kararları çoğunlukta ve daha yeni tarihlidir.

C- GÖRÜŞÜMÜZ

Kanaatimizce, ivazsız olarak iktisap edilen arsa karşılığında konut veya işyeri edinilmesi, yeni bir iktisap değildir. Servetin değerlendirilmesi, biçim değiştirmesinden ibaret olan bu durumda, karşılığında konut veya işyeri edinilen arsa ivazsız olarak iktisap edildiğinden değer artış kazancı oluşmamaktadır.

Arsanın ivazsız olarak iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde veya 5 yıldan sonra müteahhide verilmesi durumları arasında da bir farklılık bulunmamaktadır. Zira her iki durum da servetin biçim değiştirmesi, değerlendirilmesine ilişkin olduğundan; yeni bir iktisaptan ve dolayısıyla değer artış kazancının oluştuğundan söz edilemeyecektir.

IV- SONUÇ

Arsa karşılığı edinilen konut veya işyeri satışında GVK'nın 37. maddesine göre ticari kazanç nitelendirmesi yapılıyorsa; aynı Kanun'un mükerrer 80. maddesine göre değer artış kazancının var olup olmadığının, satışın iktisap tarihinden ne kadar sonra yapıldığının bir anlam ifade etmediğini öncelikle belirtmek gerekmektedir.

Vergi idaresi, yalnızca satış işleminin çokluğundan hareket ederek, arsa karşılığı edinilen konut ve işyerlerinin; aynı kişiye farklı tarihlerde, farklı kişilere aynı tarihte ve farklı kişilere değişik tarihlerde satılması durumlarında elde edilen kazancın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirileceği görüşündedir.

Danıştay kararları ise her somut olaya göre farklılık gösterebilmekle beraber, alış ve satışı devamlılık ile birlikte sübjektif ölçü olan kazanç sağlama amacının varlığı halinde ticari kazancın bulunduğu doğrultusundadır.

Değer artış kazancı bakımından, vergi idaresinin 25.03.2011 tarihli 76 Seri No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinden önceki görüşü, ivazsız iktisap edilen arsa karşılığında alınan konut ve işyerinin yeni bir iktisap olması nedeniyle gelir vergisine tâbi tutulması gerektiği yönündedir. Sözü edilen Sirkülerde yapılan açıklamalar ise arsa karşılığı edinilen bağımsız bölümlerin 'yeni bir iktisap olduğu' görüşünü korumakla birlikte, arsanın ivazsız olarak iktisap edildiğinden bahisle değer artış kazancının bulunmadığı doğrultusundadır. İlgili başlık altında izah edildiği üzere, çıkış noktaları ve ulaştıkları sonuçlar birbirinden tamamen farklı iki görüşün harmanlanması şeklinde olan bu yeni yaklaşımın tutarlı olduğunu ifade etmek güçtür.

Danıştay'ın konuya ilişkin kararları yine farklılık göstermektedir. Ancak miras kalan veya bağışlanan arsa karşılığında bağımsız bölüm edinilmesini, 'servetin değerlendirilmesi', 'servetin biçim değiştirmesi' olarak tanımlayan ve bu çerçevede, konut veya işyeri satışının değer artış kazancına tâbi olmadığı doğrultusundaki kararları çoğunlukta ve daha yeni tarihlidir.

Kanımızca, miras kalan veya bağışlanan arsa karşılığında bağımsız bölüm edinilmesi; yeni bir iktisapla değil, var olan servetin biçim değiştirmesiyle gerçekleştirilmektedir. Bu durumda, arsa ivazsız bir biçimde iktisap edildiğinden; ortada bir gayrimenkul alım satımı olmaması nedeniyle ticari kazanç, GVK'nın mükerrer 80. maddesinde açıkça hariç tutulduğu üzere de değer artış kazancı bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, ivazsız intikal eden arsa bir servet unsurudur. Bu servet unsurunun iktisabı esnasında, veraset ve intikal vergisi alınması suretiyle bir defa vergilendirme yapılmaktadır. Üzerinden vergi alınmış bu servetin arsa karşılığı bağımsız bölüm edinilerek biçim değiştirmesi halinde, söz konusu bağımsız bölümlerin satışında ticari kazanç veya değer artış kazancı olduğundan hareketle, bir başka vergi türü olan gelir vergisine tâbi tutulması ise mükerrer vergilendirmeye neden olacaktır.

* Avukat

(G) Yazının I. Bölümü İçin Bkz. Yaklaşım, Sayı: 223, Temmuz 2011, s. 273-278.

(1) GVK'nın değer artış kazancı olan durumları hüküm altına alan mükerrer 80/1. fıkrasının 6. bendi şu şekildedir: 'İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70. maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak 'beş yıl içinde' (ibarenin, 04.04.2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve 01.01.2007 tarihinden itibaren yürürlük kazanan 5615 sayılı Kanun'un 5. maddesi ile değiştirilmeden önceki hali 'dört yıl içinde'dir) elden çıkarılmasından doğan kazançlar (kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın

alınmış sayılır.)' (2) 'Elden çıkarma' ifadesi, mükerrer 80. maddenin 2. fıkrasında; '1. fıkrada yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulması' olarak tanımlanmıştır. (3) 5615 sayılı Kanun'un 11. maddesi ile GVK'ya eklenen geçici 71. maddeye göre; 'Bu Kanun'un mükerrer 80. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin uygulanmasına ilişkin olarak, 70. maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde sayılan ve 01.01.2007 tarihinden önce iktisap edilmiş olan mal (gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde dört yıllık süre esas alınır.' 01.05.2007 tarih ve 26509 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 264 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde de bu doğrultuda açıklamalar yer almaktadır. (4) MB. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, 25.03.2011 tarih ve GVK-76/2011-2 sayılı Gelir Vergisi Sirküleri (Sirkülerin konusu, 'Gayrimenkullerin Elden Çıkarılması Halinde, Değer Artışı Kazancının Hesaplanmasında, İktisap Tarihi Olarak Hangi Tarihin Esas Alınacağına İlişkin Açıklamalar' olarak belirtilmiş olup bu husustaki bir eleştiri için bkz. Metin TAŞ-Sezgin ÖZCAN, 'Arsa Karşılığı Alınan Gayrimenkullerde İktisap Tarihi', Akşam, 05.04.2011). (5) Şenol TURUT, Vergisel ve Hukuki Boyutlarıyla Arsa Karşılığı İnşaat İşleri, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 253, 271-272. (6) MB. GİB, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün, 23.01.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük-80-13042/1275 sayılı Özelgesi (TURUT, age, s. 453). (7) MB'nin, 05.04.1999 tarih ve 3.07.0.GEL.0.43/4305-199 sayılı Özelgesi (Şükrü KIZILOT-Ekrem SARISU-Sezgin ÖZCAN-Zuhal KIZILOT, Gayrimenkul Rehberi, 6. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 183); Şükrü KIZILOT, 'Miras Kalan ya da Bağış Yolu ile Edinilen Arsanın Kat Karşılığında Müteahhide Verilmesi', Yaklaşım, Sayı: 147, Mart 2005, s. 17 (8) KIZILOT-SARISU-ÖZCAN-KIZILOT, age, s. 163 (9) Şükrü KIZILOT, 'Miras Kalan Arsayı Müteahhide Verene Müjde', Hürriyet, 31.03.2011. (10) 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği (16.12.1988 tarih ve 20021 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır). (11) Dn. 3. D.'nin, 01.10.2003 tarih ve E. 2001/1398, K. 2004/4493 sayılı Kararı (www.danistay.gov.tr). (12) Dn. 4. D.'nin, 09.12.1987 tarih ve E. 1986/5461, K. 1987/3468 sayılı Kararı (Şükrü KIZILOT, İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, 11. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 402). (13) Dn. 4. D.'nin, 30.06.2004 tarih ve E. 2004/310, K. 2004/1618 sayılı Kararı (www.danistay.gov.tr). (14) Dn. 4. D.'nin, 21.04.2004 tarih ve E. 2003/1483, K. 2004/867 sayılı Kararı (www.danistay.gov.tr). (15) Dn. VDDK'nın, 25.06.2004 tarih ve E. 2004/51, K. 2004/80 sayılı Kararı (www.danistay.gov.tr).