

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

Yazar: Y. Burak ASLANPINAR*

Yaklaşım / Temmuz 2011 / Sayı: 223 / s. 273-278

I- GİRİŞ

Ülkemizde, hızlı kentleşmeyle birlikte konut ve işyeri ihtiyacı her geçen gün artmakta, bu doğrultuda şehir merkezleri de gün geçtikçe genişlemektedir.

Genişleyen yerleşim merkezlerinin sınırları içinde kalan arsaların en çok tercih edilen değerlendirme yöntemi ise 'Arsa Payı (Kat) Karşılığı İnşaat' yapılmasıdır.

Bu yöntemde, gerçek veya tüzel kişi arsa sahipleri, karşılığında belirli sayıda kat mülkiyeti (konut veya işyeri) edinmek amacıyla arsa paylarını yükleniciye (müteahhide) vermektedirler(1).

Satın alınanlarda olduğu gibi miras, bağış veya diğer 'ivazsız iktisap (karşılıksız edinme)' yollarıyla edinilen arsaların da değerlendirilme biçimlerinin başında, arsanın müteahhide verilerek karşılığında konut veya işyeri elde edilmesi gelmektedir.

Söz konusu yöntemde, arsa sahibinin, ivazsız iktisap edilen arsa karşılığında konut veya işyeri edinmesinin gelir vergisine tâbi olmadığı açık olup bu konuda herhangi bir tartışma bulunmamaktadır(2).

Ancak miras, bağış veya başka bir şekilde ivazsız olarak intikal eden arsa karşılığında edinilen konut ya da işyeri satışının, gelir vergisine tâbi olup olmadığı ve tâbi ise hangi durumlarda gelir vergisi doğduğu konularında, vergi idaresi ile yargı organlarının görüşleri ayrılmaktadır.

Makalemizde; bu ayrışma çerçevesinde, ivazsız olarak intikal eden arsa karşılığında edinilen konut veya işyeri satışı, 'Ticari Kazanç' ve 'Değer Artış Kazancı' bakımından ayrı ayrı incelenecek ve her iki duruma ilişkin görüşümüz sunulacaktır.

II- TİCARİ KAZANÇ BAKIMINDAN

Gelir Vergisi Kanunu'nun 'Ticari Kazancın Tarifi' başlıklı 37. maddesinde; 'ticari kazanç, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar' olarak tanımlanmış, aynı maddenin 2. fıkrasının 4. bendinde ise gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleri ile 'devamlı olarak' uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazancın ticari kazanç sayılacağı belirtilmiştir.

Bu noktada 'gayrimenkullerin alım satım işleriyle devamlı olarak uğraşılması' ifadesi ile kastedilenin ne olduğu kanunda izah edilmediğinden, aşağıda belirtilen vergi idaresi görüşü ve Danıştay kararları önem kazanmaktadır.

A- VERGİ İDARESİNİN GÖRÜŞÜ

Vergi idaresi, vergiyi doğuran olaya ilişkin herhangi bir işlemde ticari kazancın varlığını, faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirlediği kabul edilen objektif ölçüyü esas alarak belirlemektedir(3). Objektif ölçüden kastedilen, gayrimenkul alım satımında ticari kazancın varlığına işaret edecek alım satım işleminin (muamelenin) çokluğudur.

Maliye Bakanlığı'nın 104 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, bir işlemin devamlı olarak yapılmasının ölçütü'bir işlemin aynı yılda birden fazla tekrar etmesidir'seklinde açıklanmıştır(4).

Uygulamada, yalnızca aynı yıl değil birbirini takip eden yıllarda da işlemin birden fazla olması, ticari kazanç olarak kabul edilmektedir(5).

Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan 'Ticari Kazancın Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Rehberi'nde 'Ticari Faaliyetin Özellikleri' ile ilgili olarak;

'Faaliyetin devamlı olması gerekmektedir (Bir takvim yılı içerisinde birden fazla tekrarlanan veya birden fazla takvim yılında tekrarlanan işlemlerde de devamlılık olduğu varsayılacaktır)

açıklamasına yer verilmiş, işlemlerin aynı yıl hatta takip eden yıllarda olması şartı aranmaksızın, tekrarı halinde devamlılığın var olduğu kabul edilmiştir(6).

Konuyla ilgili olarak vergi idaresi tarafından verilen özelgelerde de ticari faaliyet nitelendirmesi bakımından işlem (muamele) çokluğu esas alınmıştır.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın bir Özelgesi'nde;

'Gayrimenkullerin iktisap tarihinden sonra aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte veya birbirini izleyen tarihlerde satılması durumunda yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden, elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesine göre ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

'sahip olduğunuz arsanın devri dolayısıyla kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında fiilen kullanımınıza bırakılmak veya tapuda adınıza tescil edilmek suretiyle iktisap edilen gayrimenkullerden ikisinin, aynı takvim yılı içinde farklı tarihlerde satılmış olması, devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil ettiğinden, söz konusu satış işlemleri dolayısıyla elde edeceğiniz kazancın Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesine göre ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.'(7) ifadelerine yer verilmiştir.

Aynı doğrultudaki İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın bir Özelgesi'nde ise;

'Arsa karşılığı alınan daire ve işyerlerinin;

a) Aynı kişiye farklı tarihlerde,

b) Farklı kişilere aynı tarihte,

c) Değişik kişilere, değişik tarihlerde veya birbirini izleyen yıllarda,

d) Bir kısmının teslim alındığı takvim yılı içinde toplu olarak, diğer kısmının ise takip eden takvim yılı içinde satılması durumunda elde edilen kazancın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirileceği'(8) belirtilmiştir.

B- DANIŞTAY'IN GÖRÜŞÜ

Gayrimenkul alım satımında ticari kazancın varlığının tespitine ilişkin yargı kararları; devamlılık unsurunun, objektif ve sübjektif kriterlerin bir arada değerlendirilmesi ile tespit edilebileceği yönündedir. Buradaki objektif ölçü yine işlem çokluğudur. Sübjektif ölçü olarak ise faaliyetin devamlı olarak yapılmasında kazanç sağlama amacı güdülmesi esas alınmaktadır.

Konuya ilişkin Yargı Kararlarının özeti aşağıdaki gibidir:

'GVK'nın 37/4. maddesindeki devamlılık halinin hem alış hem satışta aranması gerekir. Olayda ise 1960 yılında veraset yoluyla intikal eden taşınmazın müteahhitte yapılan anlaşma uyarınca binaya dönüştürüldüğü ve bu sözleşme sonucunda elde edilen bağımsız bölümlerin satın alındığı şeklinde bir yorum da yapılamaz. Sonucu itibarıyla servetin değerlendirilmesinden ibaret kazanç, gelir vergisinin konusuna girmemektedir.'(9)

'İvazsız olarak iktisap edilen arsa üzerine inşa edilen binada yer alan bağımsız bölümlerin kat irtifakı halinde satılmasından elde edilen kazanç, faaliyetin devamlılık taşımaması ve gayrimenkulün iktisabında ticari amaç bulunmaması nedeniyle, ticari kazanç şeklinde değerlendirilerek vergilendirilemez.'(10)

'Veraset yoluyla intikal eden arsa üzerinde gerçekleştirilen inşaata ait bağımsız bölümlerin satışı ticari faaliyet değildir.'(11)

'193 sayılı GVK'nın 37. maddesine göre ticari kazançtan söz edebilmek için belirli bir organizasyon çerçevesinde, emek sermaye ilişkisi içerisinde ve devamlı olarak gayrimenkul alım-satımı yapılması gerekir.'(12)

'50 bağımsız bölümden 10 mesken ve 5 garajın, 10 ayrı kişiye tek bir işlemle satılmış olması inşa veya alım satım işinin mutat meslek haline getirildiğini ortaya koymaz ve bu nedenle satıştan sağlanan kazanç ticari kazanç olarak vergilendirilemez.'(13)

'Sahip olduğu arsa üzerine inşa edilen 52 bağımsız bölümün, tek bir kuruma ve iki ayrı tapu işlemi ile satılması devamlılık unsurunun varlığını göstermez.'(14)

Ticari kazancın olmadığı ve dolayısıyla KDV yükümlülüğünün de doğmayacağı doğrultusundaki bir Danıştay Kararı'na göre de;

'Dava, veraseten intikal eden tarla vasfındaki arazinin rızaen taksimi sonucu oluşan ve diğer hissedarlara ait parselleri de satın alan davacının, bu arsaların satışından elde ettiği kazanç nedeniyle

katma değer vergisi beyanında bulunmadığından bahisle Mart, Mayıs ve Haziran/1999 dönemlerine ilişkin olarak tarh edilen vergi ziyayı cezalı katma değer vergisinin kaldırılması talebiyle açılmıştır.

Ticari kazançta konu bir gelirden söz edilebilmesi için, ticari işletme şeklinde ticari bir organizasyonun bulunması gerekir. Birden çok satış yapılması, devamlılık unsurunun ve ticari organizasyonun varlığına karine teşkil etmez. Bu nedenle, davacının elde ettiği kazanç, ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilemez.'(15)

Diğer taraftan, Danıştay'ın ticari kazancın var olduğu yönündeki başka bir Kararı'na göre;

'Olayda; davacının, inşaat ve emlak komisyonculuğuna ilişkin mükellefiyet kaydının bulunduğu ve bu işten başka gelir getiren başka faaliyetinin bulunmadığı dikkate alındığında; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde kurala bağlandığı şekilde, gayrimenkul alım satımıyla devamlı olarak uğraştığının ve bir kısmını satın alma, bir kısmını ise veraseten iktisap etse de, uyuşmazlık konusu taşınmazların satışını, yukarıda yer alan maddeler kapsamında kazanç sağlamak amacıyla yaptığının kabulü gerekmektedir.'(16)

Bu Karar'dan, emlak komisyonculuğu gibi gayrimenkul alım, satım ve/veya inşa işleriyle devamlı olarak uğraşan kişilerin, veraseten veya bağış yoluyla iktisap ettiği arsa karşılığında edindiği bağımsız bölümlerin de ticari kazancına dahil edilebildiği anlaşılmaktadır.

Bu gibi durumlarda, Danıştay, satışın kazanç sağlamak amacıyla yapılmadığının, mükellef tarafından ispatlanması gerektiği görüşünde olup konuyla ilgili Kararlar şu şekildedir:

'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.'(17)

'Farklı yıllarda iktisap ettiği arazi vasfındaki 9 adet gayrimenkulü 21.04.1999, 22.04.1999 tarihlerinde satan ve devamlılık unsuru içeren bu satışların kazanç sağlama amacı taşımadığını da kanıtlayamayan davacının bu faaliyetinden elde ettiği kazancının ticari kazanç olarak vergilendirilmesine ilişkin tüm koşullar gerçekleşmiştir.'(18)

'Gayrimenkul alım-satımından elde edilen kazançların ticari kazanç sayılarak vergilendirilmesi için devamlılık koşulu aranır. Ticari organizasyonun belirgin olmadığı durumlarda kazanç doğuran işlemin çokluğu devamlılık unsurunu belirler.

Farklı yıllarda iktisap edildikten sonra elden çıkarılan birden çok taşınmaz bulunması, gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil etmekte olup satışların aynı günde bir kişiye yapılmış olması bu durumu değiştirmez. Davacı, satışların kazanç sağlama amacı taşımadığını da kanıtlayamadığından davacının bu faaliyeti nedeniyle elde ettiği kazancının ticari kazanç olarak vergilendirilmesine ilişkin tüm koşullar gerçekleşmiştir.'(19)

Görüldüğü üzere, Danıştay kararları, ticari kazancın var olup olmadığının tespiti konusunda kesin ve genel bir sonuç ortaya koymamaktadır.

Bu durumda, gelir vergisinin doğup doğmadığının tespiti bakımından her somut olayın ayrı ayrı değerlendirilmesi yerinde olacaktır.

C- GÖRÜŞÜMÜZ

Yukarıda belirtildiği üzere, vergi idaresi hatta bazı kararlarıyla Danıştay, devamlılık değerlendirmesi yaparken, işlem çokluğuna esas olarak satış sayısını dikkate almaktadır. Ancak yalnızca satış işleminin çokluğundan yola çıkılarak, devamlılığın ve dolayısıyla ticari kazancın var olduğu yönünde kanaat getirmek, aşağıda verilen karşılaştırmalı durumlar göz önünde bulundurulduğunda yanıltıcı olacaktır.

Örneğin, bir kişi miras ya da başka yollarla ivazsız olarak iktisap ettiği 1 arsa karşılığında 10 daire edinmiştir. Bu dairelerin bir kısmını belli bir tarihte, diğer ise kısmını ise belli bir süre geçtikten sonra başka bir tarihte aynı kişiye satarsa devamlılığın varlığı kabul edilmektedir. Yine 1 arsa karşılığında 10 daire edinen bu kişi, dairelerin tamamını, aynı tarihte veya farklı tarihlerde, iki veya daha fazla farklı kişiye satarsa vergi idaresine göre yine devamlılık ve ticari kazanç nedeniyle vergilendirme söz konusu olacaktır.

Ancak bir başka örneğe göre, kendisine miras ya da bağış yoluyla intikal eden 10 arsa karşılığında edindiği 100 daireyi, tek kişiye ve tek işlemle satarsa devamlılıktan ve ticari kazançtan söz edilmeyecektir. Hatta bu kişi, arsaların tamamını veya bir kısmını satın almış olsa da satışı tek olduğu için, yukarıda belirtilen görüşlerdeki devamlılık tanımına girmemekle muhtemelen hakkında gelir vergisi tarhiyatı yapılmayacaktır.

Bir başka örneğe göre; bir arsa karşılığında edindiği 3 konutu, aynı yıl ve takip eden yıllarda satan kişi hakkında (5 yıl sonra olsa da), devamlılığın ve dolayısıyla ticari kazancın bulunduğu gerekçesiyle gelir vergisi tarhiyatı yapılabilmektedir. Diğer taraftan, 3 daire 'satın alarak', değer artış kazancına tâbi olmayacak şekilde 5 yıl ve daha sonrasında (örneğin alım tarihinden sonraki 6, 8 ve 10. yıllarda) satan kişinin alım satım faaliyetinde devamlılık olmadığı kabul edilebilmektedir.

Bu durumda, devamlılık ifadesinin açık olmaması ve bu ifadenin yorumlanmasında yalnızca satış işleminin sayısından hareket edilmesi, haksız uygulamalara yol açacaktır(20).

Kanımızca, arsa karşılığı edinilen konut veya işyeri satışında, ticari kazancın bulunup bulunmadığının tespiti için devamlılık ifadesi yorumlanırken, şu hususlar dikkate alınmalıdır:

- Arsa karşılığı alınan konut veya işyerinin satış işlemleri, arsanın edinilme şekline bağımsız olarak değerlendirilmemelidir.

- İktisabı miras veya bağış yoluyla olan arsa karşılığında edinilen dairelerin satış işlemi birden çok olsa da; arsa alım işleminin çokluğundan hatta gayrimenkul alımından söz edilemeyeceğinden, devamlılık olmadığı kabul edilmelidir.

Bu noktada, emlak komisyonculuğu gibi gayrimenkul alım, satım ve/veya inşaa işleriyle uğraşan kişilerin veraseten iktisap ettikleri gayrimenkuller, yaptıkları ticari işten ve dolayısıyla ticari

kazançlarından ayrı tutulmalıdır. Bağış gibi diğer yollarla ivazsız olarak iktisap edilen gayrimenkullerde ise öncelikle muvazaa olup olmadığı incelenmeli, muvazaa tespit edilemezse ticari kazançtan ayrı değerlendirme yapılmalıdır.

- Arsa karşılığında edinilen konut veya işyerleri, çok sayıda ve yeni bir gayrimenkul iktisabı değildir. Arsanın değerlendirilmesine yönelik bu işlem, servetin biçim değiştirmesinden ibarettir.

Dolayısıyla tek arsa karşılığında birden çok bağımsız bölüm edinilmesi ve bu bağımsız bölümlerin satılması; aslında tek bir servet unsurunun biçim değiştirerek elden çıkarılmasıdır.

- Arsanın iktisabı ile konut veya işyeri satışlarında, ticari kazanç sağlama amacının olup olmadığı irdelenmelidir.

Sözü edilen hususlar çerçevesinde inceleme yapılmadan, yalnızca satış işleminin çokluğundan hareket edilerek yapılacak değerlendirme, vergilendirme ilkelerine uygun olmayacaktır.

(Devamı Gelecek Sayımızda)

YAZININ II. BÖLÜMÜ İÇİN TIKLAYINIZ

* Avukat

(1) 'Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi'nin hukuki nitelendirmesi ve katma değer vergisi bakımından değerlendirilmesi için bkz. Y. Burak ASLANPINAR, 'Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Sözleşmenin Niteliği, KDV ve Gelir Vergisi Açısından Değerlendirilmesi', Yaklaşım, Sayı: 185, Mayıs 2008, s. 281-285 (2) Şükrü KIZILOT-Ekrem SARISU-Sezgin ÖZCAN-Zuhal KIZILOT, Gayrimenkul Rehberi, 6. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 187; Şükrü KIZILOT, 'Miras Kalan ya da Bağış Yolu ile Edinilen Arsanın Kat Karşılığında Müteahhide Verilmesi', Yaklaşım, Sayı: 147, Mart 2005, s. 15 (3) Şenol TURUT, Vergisel ve Hukuki Boyutlarıyla Arsa Karşılığı İnşaat İşleri, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2009, s. 258-259 (4) Söz konusu açıklamalar, aslen ikrazatçılık faaliyetleriyle ilgili olmakla birlikte, gayrimenkul alım satım işleri bakımından da aynı ölçüt geçerlidir. (5) KIZILOT, agm,s. 17 (6) Ticari Kazancın Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Rehberi, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef İşleri Daire Başkanlığı Yayını, Ankara, Şubat 2011, Yayın No: 124, s. 2 (7) Ankara VDB'nin, 05.04.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-37-4-255 sayılı Özelgesi (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=eBGjgzOAd6l9Ch7j&type=ozelge>). (8) İstanbul VDB'nin 20.12.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük.80-12148 sayılı Özelgesi (Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 469, Ağustos 2006). (9) Dn. VDDK'nın, 08.06.1990 tarih ve E.1990/13, K. 1990/42 sayılı Kararı (www.yaklasim.com). (10) Dn. VDDK'nın, 22.04.2005 tarih ve E. 2005/46, K. 2005/103 sayılı Kararı (www.danistay.gov.tr). (11) Dn. 3. D.'nin, 20.02.2001 tarih ve E. 1999/3352, K. 2001/584 sayılı Kararı (www.danistay.gov.tr). (12) Dn. 4. D.'nin, 24.05.2004 tarih ve E. 2003/1831, K. 2004/1132 sayılı Kararı (www.danistay.gov.tr). (13) Dn. 3. D.'nin, 22.02.1990 tarih ve E. 1989/958, K.1990/639 sayılı Kararı (www.yaklasim.com). (14) Dn. 4. D.'nin,

07.01.1987 tarih ve E. 1986/4765, K.1987/46 sayılı Kararı (www.yaklasim.com). (15) Dn. 9.
D.'nin, 09.02.2005 tarih ve E. 2003/1414, K. 2005/226 sayılı Kararı (www.danistay.gov.tr). (16) Dn.
7. D.'nin, 17.05.2004 tarih ve E. 2002/445, K. 2004/1312 sayılı Kararı (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).
(17) Dn. VDDK'nın, 07.05.2004 tarih ve E. 2004/20, K. 2004/53 sayılı Kararı
(www.danistay.gov.tr). (18) Dn. 3. D.'nin, 24.09.2003 tarih ve E. 2001/2606, K. 2003/4436 sayılı Kararı
(www.yaklasim.com). (19) Dn. VDDK'nın, 01.04.2005 tarih ve E. 2004/216, K. 2005/70 sayılı
Kararı (www.yaklasim.com). (20) Konuyla ilgili ilginç başka örnekler için bkz. Şükrü KIZILOĞLU,
'Arsa Karşılığı Müteahhitten Alınan Dairelerin Satılması Durumunda Değer Artışı Kazancı',
Yaklaşım, Sayı: 152, Ağustos 2005, s. 32