

DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 01.11.2018
Duyuru No : 2018/166
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ
KASIM 2018
SAYI : 179

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

mehmet.mac@bdo.com.tr

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

GERÇEK KİŞİLERİN ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT YOLUYLA BAĞIMSIZ BÖLÜM EDİNMELElerinden VE BUNLARI SATMALARINDAN DOĞABİLECEK VERGİLER AÇISINDAN YENİ YASAL DURUM

Özet :

Arsa sahiplerinin inşaatçı firmalarla anlaşarak bu arsa üzerinde yapılacak bağımsız bölümlerden pay almaları şeklindeki işlemler hakkındaki vergisel özellikler, geçmişte geniş bir literatür oluşturmuştur.

7104 Sayılı Kanun ile KDV Kanunu'nda yapılan iki değişiklik, arsa karşılığı inşaat ile ilgili vergisel durumlarda çok önemli farklılıklar meydana getirmiştir.

Maliye İdaresi'nin ve vergi yargısının söylemleri yeni yasal değişikliklerden etkileneceği için, eski söylemlerin ve yeni yasa hükümlerinin birlikte değerlendirilmesiyle cari durumun ortaya konulması ihtiyacı vardır.

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2017 yılında 8,1 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 160'den fazla ülkede bulunan 1.500 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 74.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Aşağıdaki açıklamalarımızla, gerçek kişilerce sahip olunan arsaların bir kısmının müteahhide verilerek karşılığında bağımsız bölüm teslim alınmasında ve bu şekilde temin edilen bağımsız bölümlerin satılmasında ortaya çıkabilecek vergiler söz konusu yasal değişiklikler de dikkate alınarak ortaya konulmaya çalışılmıştır.

7104 sayılı Kanun’la KDV Kanunu’nda yapılan değişiklikler ve 18 no.lu KDV Tebliği’nin çıkması sonucunda;

- arsa karşılığı inşaatın “*TRAMPA*” işlemi olduğu,
- bu trampada arsa sahibinin, arsanın müteahhide verilecek bağımsız bölümlere isabet eden payını SATTIĞI, mukabilinde konut veya işyeri SATIN ALDIĞI,

hususları kesinleşmiştir.

18 no.lu KDV Tebliği ile de trampa değerinin, inşaatçı kayıtlarında oluşan maliyetin arsa sahibine verilen bağımsız bölümlere isabet eden kısmına, arsa sahibi ticari işletme ise %5, arsa ticari işletmeye dahil değilse %10 ilave edilmek suretiyle bulunan rakam olduğu yönündeki idari görüş ortaya çıkmıştır.

Böylelikle ;

- Maliye İdaresi’nin trampa görüşü kanun hükmü haline gelmiştir.
- Dolayısıyla Danıştay’ın bu işlemde trampa olmadığı yönündeki kararları eski dönemler için içtihat niteliğini korumakla beraber 7104 sayılı Kanun’dan sonraki işlemler açısından geçerliliğini kaybetmiştir.
- Trampa değerinin, ilgili bağımsız bölümün emsal bedeli değil, inşaatçıdaki üst yapı maliyetinin %5 veya %10 fazlası olduğu, tebliğ hükmüne bağlanmıştır.
- Bu yasal tanım ve ölçüler KDV matrahlarının yanı sıra, gelir, kurumlar vergisi ve tapu harcı matrahlarını da etkilemiştir.

Bu nedenlerle arsa karşılığı inşaatın vergisel yönleri irdelenirken Maliye İdaresi ve Danıştay’ın eski tutumu yanında 7104 sayılı Kanun’la ve 18 no.lu KDV Tebliği ile getirilen hükümlerin etkisi de göz önünde bulundurulmalıdır.

Anahtar Kelimeler : Arsa karşılığı inşaat, kat karşılığı inşaat, 7104 sayılı Kanun, trampa, trampa değeri, emsal bedeli, arsa payı, maliyet bedeli, servetin şekil değiştirmesi.

1. GENEL AÇIKLAMA :

Arsa sahiplerinin, arsalarını nakit karşılığı satmak veya bu arsa üzerine özel inşaat suretiyle bina yaptırmak yerine, bir müteahhitle anlaşarak, arsanın bir kısmı karşılığında yapının bir kısmına sahip olma yoluna gittikleri görülmektedir. Bu yöntemde arsa sahibi para harcamasına gerek kalmadan arsasına inşaat yaptırma imkanına kavuşmakta, müteahhit ise, inşaatın başlangıcında arsaya büyük paralar bağlamaktan veya arsayı vadeli şekilde alıp faiz yüküne katlanmaktan kurtulmaktadır.

Ülkemizdeki binaların çok önemli bir kısmının yapımında uygulanan ve inşaat sektörünün vazgeçilmez unsurlarından birini teşkil eden bu yöntemin vergisel yönü uzun süre tartışmalı halde kalmış, 1985 yılında KDV Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle tartışma alanı genişlemiştir.

7104 sayılı Kanun'la ¹ getirilen bazı hükümler, konunun bazı boyutlarında değişiklik veya netleşme sağlamış olup bu yazımızda;

- Gerçek kişilerin ivazsız olarak edindikleri veya satın aldıkları arsaların bir kısmını vererek karşılığında bağımsız bölüm edinmeleri,
- Bu şekilde edindikleri bağımsız bölümleri satmaları,

nedeniyle ortaya çıkabilecek vergiler, 7104 sayılı Kanun'la getirilen yeni hükümler de dikkate alınarak açıklanmaya çalışılmıştır.

7104 sayılı Kanun ile getirilen hükümler Kanunların geriye yürümezliği prensibi nedeniyle yürürlüğe girdiği tarih olan 6 Nisan 2018 sonrasını etkileyebileceği için, yürürlükten önceki tarihler açısından eski durumların da bilinmesi gerekmektedir.

Bu nedenle aşağıdaki bölümlerde Maliye İdaresi'nin 7104 sayılı Kanun öncesi ve sonrası görüşleri özetlenmiş, vergi yargısının 7104 sayılı Kanun öncesi tutumu hakkında kısa bilgi verilerek, yargının gelecekteki tutumu konusunda temennimiz dile getirilmiştir.

Şirketlerce sahip olunan veya ticari işletmeye dahil olan arsaların arsa karşılığı inşaat işlemine tabi tutulması yazımızın konusu dışındadır.

¹ 7104 sayılı Kanun 06.04.2018 tarih ve 30383 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış ve Kanun'un 29 /a maddesi uyarınca "1 inci ve 7 nci maddeleri yayımı tarihinden sonra yapılan teslimlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde," yürürlüğe girmiştir.

2. MALİYE İDARESİNİN GÖRÜŞÜ :

2.1.7104 Sayılı Kanun'dan (18 No.lu Tebliğ'den) Önceki İdari Görüş:

Maliye İdaresi 7104 sayılı Kanun'dan önceki son görüşünü KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/B-8 no.lu bölümünde ve 60 no.lu KDV Sirkülerinin 1.8. no.lu bölümünde açıklamıştı.

Buna göre;

- Arsa sahibi ile müteahhit arasında iki ayrı teslim (TRAMPA) söz konusudur.
- Arsa sahibi arsanın TÜMÜNÜ müteahhide vermekte, karşılığında arsa payı dahil hali ile konut veya işyeri teslim almaktadır.
- Bu trampada dikkate alınacak bedel arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin emsal bedelidir. Emsal bedel ise bağımsız bölümün PİYASA DEĞERİ'ni hedeflemektedir.

2.2. 7104 Sayılı Kanun'daki İki Hüküm ve 18 No.lu Tebliğ² ile Belirtilen Yeni İdari Görüş :

2.2.1. 7104 sayılı Kanun'la getirilen iki yeni hüküm:

➤ “MADDE 1-

25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin (5) numaralı fıkrasına aşağıdaki cümle eklenmiştir.

Bu Kanunun uygulanmasında arsa karşılığı inşaat işlerinde; arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa PAYI teslimi, müteahhit tarafından arsa PAYINA karşılık arsa sahibine KONUT VEYA İŞYERİ TESLİMİ yapılmış sayılır.”

NOT:

Bu hüküm ile;

- Maliye İdaresi'nin TRAMPA görüşü Kanun hükmü haline gelmiştir.

² 18 No.lu KDV Genel Tebliği 05.06.2018 tarih ve 30442 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Arsa sahibinin müteahhide arsanın tümünü değil, müteahhide kalacak bağımsız bölümlere isabet eden PAYININ verildiği hükme bağlanmıştır.
- Müteahhidin arsa sahibine inşaat hizmeti değil işyeri veya konut verdiği varsayımı kanunlaşmıştır. (Aslında müteahhidin arsa karşılığında verdiği şey inşaat hizmetidir. Trampa nedeniyle müteahhidin arsa sahibine keseceği faturada KDV oranının, bağımsız bölüm oranı olabilmesi için bu şekilde varsayım yapılmıştır.)

➤ **“MADDE 7-**

3065 sayılı Kanunun 27 nci maddesine aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

1.Arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedelin tespitinde, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya işyerinin, Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki MALİYET BEDELİ ESASINA GÖRE BELİRLENEN TUTARI ESAS ALINIR.”

NOT:

7104 sayılı Kanun’dan önce trampa değeri konusundaki İdari anlayış, arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin ARSA PAYI DAHİL emsal (piyasa) değeri olduğu şeklindeydi. Yukarıdaki yeni hüküm ile trampa değerinin, müteahhit hesaplarındaki toplam inşaat maliyetinin, arsa sahibine verilen bağımsız bölümlere tekabül eden kısmına, arsa ticari işletmeye dahilse %5, dahil değilse %10 kar ilavesi ile bulunan rakam olduğu kabul edilmiştir. Böylelikle eski İdari görüşe göre çok daha düşük rakamlar üzerinden trampa faturalaması yapılabilecektir.

7104 sayılı Kanun’daki değişikliklerden sonraki durumu açıklayan 18 no.lu Tebliğ hükmü:

7104 sayılı Kanun’la getirilen hükümlerin KDV Genel Uygulama Tebliği’ne yansıtılması amacıyla çıkarılan 18 no.lu KDV Tebliği’nin 4. maddesi şöyledir:

“MADDE 4 - Aynı Tebliğin (I/B-8.) bölümü, başlıkları ile birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“8. Arsa Karşılığı İnşaat İşleri

Arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa PAYI teslimi, ikincisi ise müteahhit tarafından arsa PAYINA karşılık arsa sahibine yapılan KONUT VEYA İŞYERİ TESLİMİDİR. Karşılıklı olarak gerçekleşen bu teslimlerin her birinin KDV karşısındaki durumu aşağıda açıklanmıştır.

8.1. Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Arsa Payı Teslimi

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutat ve SÜREKLİ BİR FAALİYET olarak sürdürmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa PAYI teslimi KDV'ye tabidir.

Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, ARIZİ BİR FAALİYET olarak arsa PAYINI konut veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmaz.

8.2. Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Konut veya İşyeri Teslimi

3065 sayılı Kanunun 27 nci maddesinin 6 ncı fıkrasında, arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedelin tespiti, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya işyerinin, 213 sayılı Kanunun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarının esas alınacağı hüküm altına alınmıştır.

213 sayılı Kanunun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasına göre, maliyet bedeli esasında emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli etmektedir.

Buna göre, müteahhit tarafından arsa sahibine arsa payının karşılığı olarak yapılan konut veya işyeri teslimlerinde, konut veya işyerinin 213 sayılı Kanunun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarı üzerinden KDV uygulanır. 3065 sayılı Kanunun 27 nci maddesinin 4 üncü fıkrasına göre, katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburi olduğundan, genel idare giderleri ve genel giderlerden konut veya işyerine düşen hissenin arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedele dahil edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, arsa sahibine kalacak konut veya işyerlerine ilişkin arsa payının müteahhide devri söz konusu olmadığından, ARSA SAHİBİNE BIRAKILACAK KONUT VEYA İŞYERLERİNİN MALİYET BEDELİNİN TESPİTİNDE ARSA PAYI DİKKATE ALINMAYACAKTIR.

Örnek 1: KDV mükellefiyeti bulunan Bay (A), İŞLETMESİNE DAHİL arsa için müteahhit (B) A.Ş. ile 15/5/2018 tarihinde arsa payı (kat) karşılığı inşaat sözleşmesi imzalamıştır. Söz konusu sözleşmeye göre arsa sahibi Bay (A), inşa edilecek 20 konuttan 8'ini ve 5 işyerinden 2'sini alacaktır.

(B) A.Ş., 213 sayılı Kanunun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre arsa sahibine vereceği 8 konut ve 2 işyeri için TOPTAN SATIŞ OLMASI NEDENİYLE maliyet bedeline %5 ilave etmek suretiyle sırasıyla 840.000 TL ve 315.000 TL olmak üzere toplam 1.155.000 TL bedel hesaplamıştır. Bu durumda, inşa edilen konutların %1 KDV oranına tabi olduğu varsayıldığında, (B) A.Ş. tarafından arsa sahibine teslim edilen konutlara ilişkin $(840.000 \times 1\%)$ 8.400 TL KDV, işyerlerine ilişkin $(315.000 \times 18\%)$ 56.700 TL KDV olmak üzere toplam 65.100 TL KDV hesaplanacaktır.

KDV mükellefi arsa sahibi Bay (A)'nın aldığı konut ve işyerlerinin karşılığı olarak (B) A.Ş.'ye yapmış olduğu arsa payı teslimi de konut ve işyerlerinin 213 sayılı Kanunun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarları dikkate alınarak 1.155.000 TL üzerinden genel oranda $(1.155.000 \times 18\%)$ 207.900 TL KDV hesaplanacaktır.

Örnek 2: Örnek 1'de yer alan Bay (A), iktisadi İŞLETMESİNE DAHİL OLMAYAN arsası için müteahhit (B) A.Ş. ile 20/5/2018 tarihinde arsa payı (kat) karşılığı inşaat sözleşmesi imzalamıştır. Söz konusu sözleşmeye göre arsa sahibi Bay (A), inşa edilecek 20 konuttan 8'ini ve 5 işyerinden 2'sini alacaktır.

(B) A.Ş., 213 sayılı Kanunun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre arsa sahibine vereceği 8 konut ve 2 işyeri için PERAKENDE SATIŞ OLMASI NEDENİYLE maliyet bedeline %10 ilave etmek suretiyle sırasıyla 880.000 TL ve 330.000 TL olmak üzere toplam 1.210.000 TL bedel hesaplamıştır. Bu durumda, inşa edilen konutların %1 KDV oranına tabi olduğu varsayıldığında, (B) A.Ş. tarafından arsa sahibine teslim edilen konutlara ilişkin $(880.000 \times 1\%)$ 8.800 TL KDV, işyerlerine ilişkin $(330.000 \times 18\%)$ 59.400 TL KDV olmak üzere toplam 68.200 TL KDV hesaplanacaktır.

Bay (A)'nın müteahhit (B) A.Ş.'ye arsa tesliminde vergi uygulanmayacaktır."

Görüldüğü gibi;

- Maliye İdaresi'nin, arsa sahibine bağımsız bölüm teslim edildiğinde TRAMPA olduğu yönündeki görüşü kanun hükmü haline gelmiştir. Eskiden aksi yöndeki Danıştay kararlarına güvenilerek trampa faturası düzenlenmeyebiliyordu. 7104 sayılı Kanun ile gelen değişikliklerden sonra trampa faturası düzenlememek, riskli ve yargıda kabul görmeyecek bir duruma gelmiştir.
- Eskiden söz konusu faturada gösterilecek trampa değeri, Maliye İdaresi'nin görüşüne göre arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin, arsa payı dahil emsal değeri iken, 7104 sayılı Kanun ile bu değer, arsa sahibine verilen üst yapı maliyetinin %5 veya %10 fazlası şeklinde tanımlanmıştır. Böylelikle, trampa faturalaşmasının meydana getireceği vergisel yükler, ciddi oranda azalmıştır.

- Arsanın ivazsız olarak iktisap edildiği durumlar açısından inşaatçı firmanın düzenleyeceği trampa faturasındaki tutar arsa sahibinin edindiği bağımsız bölümlere ilişkin üst yapı maliyetini gösterecektir. Arsa sahibi bu maliyete kendinde kalan arsa kısmının maliyetini (veya emsal bedelini) eklemek suretiyle bağımsız bölüm maliyetini tespit edecektir. (Arsa satın alma yoluyla edinilmişse arsa sahibinin elde edeceği bağımsız bölümlerin maliyet bedeli, müteahhidin düzenleyeceği faturadan ilgili bağımsız bölüme düşen kısım ile, bu bağımsız bölüme isabet eden arsa payı maliyetinin revize edilmiş halinin toplamıdır.)

NOT:

VUK'nun 267. maddesindeki 2. sıraya göre emsal bedel tespit edilirken ilgili mal veya hizmetin maliyetine, perakende satışlarda %10 toptan satışlarda %5 oranda ilave yapılmaktadır. Bizim anlayışımıza göre arsa karşılığı inşaat işlerinin tamamı toptan iş olarak yorumlanmalı ve maliyete ilave edilecek tutar her durumda %5 olmalıydı. Maliye İdaresi 18 no.lu Tebliğ ile arsanın ticari işletmeye dahil olmadığı durumu perakende işlem olarak değerlendirmek suretiyle %10 oranda, ticari işletmeye dahil olan arsalar açısından %5 oranda ekleme yapılmasını öngörmüş olup bu İdari yoruma katılmıyoruz.

3. DANIŞTAYIN GÖRÜŞÜ :

7104 Sayılı Kanun'dan Önceki Dönemlere Ait Danıştay Kararları:

Danıştay'ın bazı kararlarında ^{3 4 5 6 7}, arsa karşılığı inşaat işleminin trampa niteliğinde olmadığı konusunda içtihat olduğu, bu itibarla gerek arsa tesliminin gerekse bu arsa karşılığında arsa sahibine bağımsız bölüm tesliminin KDV ye tabi tutulamayacağı görüşü benimsenmiştir.

³ Danıştay 7. Dairesi'nin, 28.5.1990 tarih ve E:1989/1359 K:1990/1518 sayılı kararı.

⁴ Danıştay 7. Dairesi'nin 1.3.1994 tarih ve E.1992/754, K:1994/1069 sayılı kararı

⁵ Danıştay 7. Dairesi'nin 31.10.1994 tarih ve E. 1992/6409, K. 1994/5223 sayılı kararı.

⁶ Danıştay 9. Dairesi'nin, 14.5.1993 tarih ve E.1992/3914 ve K.1993/2057 sayılı kararı.

⁷ Danıştay 11. Dairesi'nin 9.12.1999 tarih ve E:1999/3027, K:1999/4846 sayılı kararı.

Buna mukabil, bazı kararlarda ^{8 9} ise, inşaatçı firmanın arsa sahiplerine yaptığı, arsa hariç bağımsız bölüm teslimlerinin, iskan ruhsatının alındığı tarih itibarıyla Takdir Komisyonu tarafından takdir edilecek değeri (emsal bedel) üzerinden KDV ye tabi tutulacağı görüşü benimsenmiştir.

Arsa karşılığında arsa sahibine işyeri tesliminin KDV ye tabi olduğu ve matrahın takdir komisyonunca belirleneceği yönünde karar ¹⁰ mevcuttur.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun bir kararında ¹¹

b) “..... gayrimenkul sahibinin kat karşılığı bina inşaatı yaptırmayı, arsanın değerlendirilmesine yönelik Kat Mülkiyeti Kanununun uygulanmasını gerektiren hukuki işlemler zinciridir. Bu şekilde yaptırılan bağımsız bölümün konut olması halinde 3065 sayılı Kanunun 1/1 inci maddesinde öngörüldüğü gibi KDV tarhını gerektiren teslim söz konusu olmadığı gibi bağımsız bölümün işyeri olması halinde de vergi tarhını gerektiren teslim aynı nedenle söz konusu olamaz.

Varsayıma, benzetmeye dayalı ve 30 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğine dayanarak vergi mükellefiyeti yaratılamaz, aksi verginin kanunilik ilkesi ile bağdaşmaz.”

denilmekte, aynı karara ekli karşı oy yazısında ise, uzun uzun arsa karşılığı inşaat işleminin trampa olduğu ve KDV kapsamında bulunduğu savunulmaktadır.

Başka bir Danıştay kararı ¹², arsa karşılığı olarak bağımsız bölüm tesliminin hukuki açıdan bir çok işlemi içeren, arsanın değerlendirilmesine yönelik kendine özgü bir hukuki muamele olduğu görüşüyle bu teslimin fatura gerektirmediği yönünde oluşmuştur.

Görüldüğü gibi, müteahhidin arsa sahibine arsa payı karşılığında verdiği **bağımsız bölümler için KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı konusunda çelişkili kararlar mevcuttur**. Ancak, arsa karşılığı inşaat ilişkisinin TRAMPA OLMADIĞI YÖNÜNDEKİ KARARLAR AĞIR BASMAKTADIR.

⁸ Danıştay 11. Dairesi'nin 19.10.1995 tarih ve E.1995/1902, K.1995/2710 sayılı kararı.

⁹ Danıştay 11. Dairesi'nin 13.1.1997 tarih ve 1995/5052 1997/146 sayılı kararı.

¹⁰ Danıştay 11 inci Dairesinin 13.1.1997 tarih ve E: 1995/5052, K:1997/146 sayılı kararı.

¹¹ 25.12.1998 tarih ve E:1997/415 , K:1998/444 sayılı karar;

¹² Danıştay 3. Dairesi'nin 24.12.2015 tarih ve E:2013/44.61, K:2015/10133 sayılı kararı.

Ancak 7104 sayılı Kanun'dan sonra BU İÇTİHADIN ÖNEMİ, GEÇMİŞ DÖNEMLER İLE SINIRLI HALE GELMİŞTİR.

7104 Sayılı Kanun'dan Sonraki Dönemler İçin Yargının Tutumu Konusundaki Temennimiz:

7104 Sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden sonra başlayan işlemler açısından, bu Kanun'la getirilen yeni hükümlere uymama hallerinin yargı önünde kabul görmeyeceği tabiidir.

Ancak 7104 sayılı Kanun'dan önce başlamış olup trampa işlemi bu Kanun'dan sonra yapılan arsa karşılığı inşaat işleri bakımından, 7104 sayılı Kanun'la getirilen yeni hükümlerin etkili olup olmayacağı belirgin değildir.

7104 sayılı Kanun'un 1 ve 7 nci maddelerine ilişkin gerekçeler, bu konuya ışıktutulması açısından yeterli ifadeler içermemektedir.

Ancak 7104 sayılı Kanun'un 1 ve 7 nci maddeleri ile ilgili yürürlük hükmünün *"1 inci ve 7 nci maddeleri yayımı tarihinden sonra yapılan teslimlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde,"* şeklinde ifade edilmesi, arsa karşılığı inşaat sözleşmesinin yürürlüğe girdiği tarih 7104 sayılı Kanun'dan önce olsa bile trampa işlemi 06.04.2018 veya daha sonra yapıldığı takdirde yeni hükümlerin geçerli olacağı anlamına gelmektedir.

Temennimiz, sözleşmesi 7104 sayılı Kanun'dan önce imzalanmış olan arsa karşılığı inşaat işleri vergisel açıdan incelenirken ve yargılanırken, mükellef lehine yorumlar yapılması yönündedir.

4. ARSA PAYI DEVİRLERİNDE TAPU HARCİ :

Arsa karşılığı inşaat ilişkisinde arsa sahipleri muhtelif zamanlarda, müteahhide veya müteahhidin bağımsız bölüm sattığı müşterisine arsa payı devri yapabilmektedir. Bu devirler bazen sözleşmenin imzalanmasından sonra, çoğu halde inşaatın ilerleyişine paralel olarak kısımlar halinde veya inşaat bittikten sonra toplu olarak trampaya yakın bir tarihte müteahhide yahut muhtelif tarihlerde müteahhidin müşterilerine olabilmektedir.

Arsa sahibinin yapacağı arsa devri ne zaman ve kime olursa olsun gelir veya kurumlar vergisi yaratmaz. Çünkü ekonomik açıdan arsa sahibinin bir kısım arsayı satması, trampa anı itibarıyla topluca yapılmış sayılan bir işlemdir.

Arsa payı devirlerinde ortaya çıkabilecek tek vergi yükü tapu harcıdır.

Kat irtifaklı arsa payı devrinde tapu harcı matrahının ne olacağı tartışmalı bir konudur.

Maliye İdaresi, verilen tapu kat irtifaklı arsa payı tapusu olsa (kat mülkiyeti tapusu olmasa) bile tapu harcı matrahı olarak, ilgili bağımsız bölümün gerçek değerinin beyan edilmesini istemektedir. Maliye İdaresi bu görüşünü, 12.07.2008 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 56 no.lu Harçlar Kanunu Genel Tebliği’nde ifade etmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın websitesinde, 56 no.lu Tebliğin bitiminde şu nota yer verilmiştir :

*“(*) Danıştay 9.Daire Başkanlığının 30/01/2009 tarihli ve 2008/5730 Esas No.lu kararı ile, bu örnekte yer alan düzenlemenin yürütülmesi durdurulmuştur. Bu konuya ilişkin uygulamanın 14/03/2009 tarihli ve 27169 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 59 Seri No’lu Harçlar Kanunu Genel Tebliğinin II/1 bölümünde yapılan açıklamalar doğrultusunda yürütülmesine devam edilecektir.”*

59 no.lu Tebliğ’de yer verilen aşağıdaki örnek ise, 56 no.lu Tebliğ’deki örneğin aynı anlama gelecek şekilde tekrarı niteliğindedir.

“Örnek: (A) şahsı, üzerinde kat irtifakı kurulmuş gayrimenkulün 3 No’lu bağımsız bölümünü (B) şahsından 90.000 TL bedelle satın almıştır. Söz konusu bağımsız bölüme isabet eden arsa payının emlak vergisi değeri 20.000 TL’dir.

Burada tapu harcı, alım-satıma konu gayrimenkulun emlak vergisi değeri üzerinden değil, devir ve iktisap edilen gayrimenkul için ödenen 90.000 TL üzerinden tahsil edilecektir.”

Maliye İdaresi’nin bu şekilde ısrar ettiği görüşüne göre, arsa karşılığı inşaat kapsamında teslim edilecek bağımsız bölüme ait arsa payı veya kat mülkiyeti tapusunun verilmesinde, tapu harcı matrahı olarak trampa değerinin beyan edilmesi gerekmektedir. Ancak böyle bir görüş, gelecekte oluşacak bir mal için önceden emsal bedel bulunmasını gerektireceği için mevzuata uygun değildir. Kaldıkı yukarıda belirttiğimiz üzere Danıştay Maliye İdaresi’nin bu görüşünü tebliği iptal etmek suretiyle benimsememiş olduğundan bu görüşe aykırı hareket nedeniyle yapılacak tarhiyatlara karşı açılacak davaların kazanılma ihtimali yüksektir.

Mükerrer tapu harcı doğmasını önlemek amacı ile, tapunun arsa sahibi tarafından doğrudan müteahhidin bağımsız bölüm sattığı alıcısına verilmesi mümkündür. ¹³

¹³ Bu konudaki görüş ve dayanaklarımız, Sayın Avukat YMM Dr. Şenol TURUT ile birlikte hazırladığımız, Lebib Yalkın Dergisi’nin Mart 2011 sayısında yayınlanan “HASILAT PAYLAŞIMI SÖZLEŞMESİ KAPSAMINDA ARSA SATILMASI” başlıklı yazımızda yer almaktadır.

5. YENİ REJİMDE GERÇEK KİŞİLERİN, ARSANIN BİR KISMINI VERMEK SURETİYLE BAĞIMSIZ BÖLÜM EDİNMELERİ :

5.1.Arsa Miras veya Hibe Yolu ile Edinilmiş İse:

Miras veya hibe yoluyla (ivazsız olarak) edinilmiş bulunan arsanın bir kısmı müteahhide verilmek suretiyle bağımsız bölüm edinildiği takdirde bu edinim nedeniyle gelir vergisi doğmayacaktır.

Çünkü bu işlemde arsanın bir kısmının trampa yoluyla satışı hali mevcut olup ivazsız olarak edinilen malların satışında gelir vergisi doğmamaktadır.

Ancak Maliye İdaresi bu konuda katılmadığımız bir tutum göstererek satış sıklığı gerekçesiyle ivazsız edinilmiş malların satışında dahi gelir vergisi arayabilmektedir.

Bu konuda verilen bir özelgede ¹⁴ bir kısmı miras yoluyla edinilmiş bir kısmı satın alınmış olan taşınmazların satışı ile ilgili olarak miras kalan taşınmazlara ilişkin satışların gelir vergisi ve KDV'ye tabi olup olmadığı sorusuna cevaben;

“Buna göre, miras yoluyla ya da ivazlı olarak iktisap edilip edilmediğine bakılmaksızın; aynı kişiye farklı tarihlerde, farklı kişi ve tüzel kişilere aynı tarihte, değişik kişi ve tüzel kişilere, değişik tarihlerde veya birbirini izleyen yıllarda ya da bir kısmının teslim alındığı takvim yılı içinde toplu olarak diğer kısmının ise takip eden takvim yılı içinde satılmasından doğan kazanç Gelir Vergisi Kanununa göre ticari kazanç olarak değerlendirildiğinden, eşiniz tarafından 2010-2011 yıllarında yapılan gayrimenkul teslimlerinin genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabi tutulması gerekmektedir.”

denilmiştir.

Satın alma yoluyla edinilmiş taşınmazların satışının, işlem çokluğu veya sıklığı nedeniyle ticari faaliyet kapsamında satış sayılması belli şartlar altında kabul edilebilir olmakla beraber, **satışa konu taşınmazların miras veya hibe yoluyla edinilmiş olması halinde işlem çokluğuna veya sıklığına bakılmaksızın ivazsız edinilmiş bu taşınmazlarla ilgili gelir vergisi ve KDV doğması mümkün değildir.** Çünkü GVK'nun mükerrer 80 inci maddesindeki *“(ivazsız olarak iktisap edilenler hariç)”* hükmü miras veya hibe yoluyla edinilmiş malların satışında hiçbir şekilde gelir vergisi aranmayacağı ve bu satışlar ticari olmadığı için KDV'nin de söz konusu olamayacağı açıktır.

¹⁴Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.04.2014 tarih ve 84974990-130[1-2012/102]-443 sayılı özelgesi.

5.2.Arsa Satın Alma Yoluyla Edinilmiş Olmakla Beraber 5 Yıldan Fazla Süre ile Elde Tutulduğu ve Diğer Şartları Sağladığı İçin Vergisiz Satılabilir Durumda İse :

Bilindiği üzere satın alma yoluyla edinilen ve 5 yıldan fazla süre ile elde tutulan taşınmazların satışı suretiyle elde edilen kazançlar gelir vergisinin konusuna girmemektedir. (GVK mükerrer madde 80/6)

Ancak bu imkandan yararlanabilmek için taşınmazın sahibi olan kişinin “taşınmaz tüccarı” olmaması gerekir. Başka bir anlatımla, bir yılda birden çok kere, ardışık yıllarda birer kere veya daha fazla taşınmaz satışı yapmış olanlar, taşınmaz ticareti yapıyor oldukları şeklinde nitelendirilmekte ve bu satışların tespiti halinde gelir vergisi, KDV tarhiyatına ve defter-belge kurallarına uymadıkları için usulsüzlük cezalarına maruz kalabilmektedirler.

Şayet gerçek kişiye ait satın alınmış taşınmaz bu kişi tarafından 5 yıldan uzun süre elde tutulmuş ve bu kişiyi gayrimenkul ticareti yapıyor olmakla itham etmeye müsait bir durum yok ise, bu nitelikteki arsanın bir kısmının trampa yoluyla müteahhide devredilerek karşılığında bağımsız bölüm alınması gelir vergisi doğuracak bir işlem değildir.

5.3.Arsa Satın Alma Yoluyla Edinilmiş Olup Trampa Tarihi İtibariyle Ediniminden İtibaren 5 Yıl Geçmemiş İse veya Diğer Taşınmaz Satışları Nedeniyle Gayrimenkul Ticareti Yapılıyor Olma Durumu Varsa :

Arsa karşılığı inşaat sözleşmesine konu edilecek arsa, bu sözleşme kapsamında, ediniminden itibaren 5 yıl geçmeden önce bağımsız bölüme dönüşürse bu arsanın müteahhide verilen kısmı, gelir vergisine tabi olacak şekilde trampa yoluyla satılmış duruma düşer.

Böyle bir durumda satışa konu arsa payının satış bedeli olarak müteahhidin düzenleyeceği 18 no.lu KDV Tebliği’nde izah edilen trampa faturasında yazılı tutar dikkate alınacaktır. Bu tutardan revize edilmiş alış bedelinin indirilmesiyle bulunan fark gelir vergisine tabi olacaktır. Bu revizenin yapılmasında GVK’nun mükerrer 81 inci maddesinin son fıkrasında yazılı olan aşağıdaki hüküm dikkate alınmalıdır.

“Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. Şu kadar ki, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şarttır.” (NOT: Bu hesaplamada kullanılacak güncel endeks Yİ-ÜFE endeksidir.)

Ancak ilgili kişinin taşınmaz satışları satış çokluğu veya sıklığı gerekçesi ile ticari faaliyet sayılmaktaysa, bu satışlardan elde edilen kazanç GVK’nun mükerrer 81 inci maddesi uyarınca değer artış kazancı olarak değil GVK’nun 38 inci maddesine göre TİCARİ KAZANÇ olarak gelir vergisine tabi tutulur.

Bu durumda defter tutma, beyanname verme gerekleri yanında değer artış kazançlarına ilişkin olan (2018 yılı için 12.000 TL tutarındaki) istisna hakkı kullanılamaz ve maliyet güncellemesi yapılamaz.

6. YENİ REJİMDE GERÇEK KİŞİLERİN ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT YOLUYLA EDİNDİKLERİ BAĞIMSIZ BÖLÜMLERİ SATMALARI :

7104 sayılı Kanun ile KDV Kanunu'nda yapılan değişiklikler arsa karşılığı inşaat ilişkisinde, bağımsız bölümlerin tanımlanıp arsa sahibine teslim edildiği an itibariyle, bu bağımsız bölümler ile müteahhide devredilen arsa kısmının trampa edildiği hususuna kesinlik kazandırmıştır.

Trampa karşılıklı ve iki ayrı satış demektir.

Arsa sahibi bu işlem sonucunda, belli sayıda bağımsız bölümü SATIN ALMIŞ olacaktır. Dolayısıyla elde edilen bağımsız bölümlerin satışı açısından, bu bağımsız bölümlerin edinilmesi karşılığında verilen arsanın ne zaman, miras veya hibe yoluyla mı yoksa satın alınmak suretiyle mi elde edildiğinin önemi yoktur.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre **satın alma yoluyla edinilen bir taşınmazın 5 yıl içinde satışından elde edilecek kazanç, “değer artış kazancı” olarak gelir vergisine tabidir.** (GVK'nun mükerrer 80/6 ncı maddesi)

Örnek olarak arsanın bir kısmını vermek suretiyle 3 adet daire alan kişi trampa tarihinden itibaren 5 yıllık süre içinde bu dairelerden 1 adedini satmış olsa değer artış kazancı elde etmiş olacak ve satış kazancı gelir vergisine tabi tutulacaktır. Dairelerin ikisini veya üçünü 5 yıl içinde aynı kişiye satarsa benzer durum söz konusudur.

Ancak satılan bağımsız bölüm birden fazla (aynı yılda birden fazla, ardışık yıllarda birer adet veya daha fazla) ise, elde edilen gelir değer artışı kazancı olmaktan çıkıp ticari kazanca dönüşmektedir.

Başka bir anlatımla arsasının bir kısmını verip karşılığında çok sayıda bağımsız bölüm alan gerçek kişiler bu bağımsız bölümleri belirtilen ölçülere göre ticari sayılacak şekilde satmak niyetinde iseler, daireleri teslim aldıktan sonra (satış başlamadan önce) gelir vergisi mükellefiyeti tesis ettirip müteahhidin düzenleyeceği trampa faturasına istinaden satışa konu edilecek dairelerin ticari işletmeye girişini yapmaları, bu faturadaki KDV'yi indirmeleri ve bağımsız bölüm satışı yaptıklarında KDV'li fatura düzenlemeleri gerekmektedir.

ÖRNEK:

Bay T, miras yoluyla edindiği 6.000 m2 arsasının 4.000 m2'sini bir müteahhide vermiş ve karşılığında, 6.000 m2 arsada yapılan eşit büyüklükteki 3 blok inşaatın birini almıştır.

Müteahhidin inşa maliyeti her 3 bloğun toplamı itibariyle 90.000.000 TL'dir.

Yapılan dairelerin tamamı %1 oranında KDV'ye tabidir. İşyeri yoktur.

Daireler tamamlanıp arsa sahibine teslim edildiğinde müteahhit, arsa sahibine verdiği bloğa ait inşaat maliyeti olan 30.000.000 TL'ye VUK'un 267 nci maddesi ve 18 No.lu KDV Tebliği uyarınca %10 ilave ederek bulacağı 33.000.000 TL + %1 KDV şeklinde fatura kesecektir.

Arsa sahibi bu daireleri hemen satmak istediği ve bu durumda ticari faaliyete başlamış sayılmakta olduğu için kendi adına ticari kazanç amaçlı bir mükellefiyet tesis ettirerek, tasdik ettireceği deftere, teslim aldığı dairelerin inşaat değeri olarak 33.000.000 TL'yi sermaye hesabına karşılık olarak dahil edecek, müteahhidin faturasında görünen 330.000 TL KDV'yi indirecektir.

Buradaki 33.000.000 TL arsanın 2/3'ünün değerini temsil ettiğine göre, arsa sahibinde kalan 1/3 arsanın değeri $33.000.000 : 2 = 16.500.000$ TL'dir. Başka bir anlatımla müteahhide verilen 2/3 arsanın değeri 33.000.000 TL olduğuna göre arsa sahibinde kalan 1/3 arsanın değeri doğal olarak 16.500.000 TL'dir. (Örneğimizdeki arsa miras yoluyla edinildiği için bu belirlememizin doğru olduğunu düşünüyoruz. Çünkü emsal bedel tanımı bu belirlemeyi haklı kılmaktadır. Hal böyle olmakla beraber, VUK'nun 267 nci maddesindeki ilk iki sıranın uygulanmadığı bu durumda tek alternatif olarak takdir komisyonu gösterilmiş olduğundan arsa sahiplerinin müteahhidin faturasını emsal göstererek bu konuda takdir kararı istemelerinde yarar vardır. Arsanın satın alma yoluyla edinilmiş olması alternatifinde, arsa sahibinde kalan kısma ait revizeli maliyetin dikkate alınması gerekmektedir.)

Arsa sahibi $33.000.000 \text{ TL} + 16.500.000 \text{ TL} = 49.500.000 \text{ TL}$ 'lik toplam maliyetini m²'leri oranında dairelere paylaştıracak, daire satışı yaptığında satış hasılatından bu daireye tekabül eden maliyeti indirerek brüt karını hesaplayacaktır. Daire satış faturalarında %1 KDV gösterileceği tabiidir.

Arsa sahibi isterse inşaat bitmeden önce bu arsayı bir şirkete aynı sermaye olarak koyabilir. Bu işlemde arsa satışının gelir vergisine tabi olmama imkanı var ise, aynı sermaye koyma işlemi tamamen vergisiz olarak yapılabilir. Şayet arsa satışında, değer artış kazancı olarak gelir vergisi doğması söz konusu ise, aynı sermaye koyma bedelinden revizeli edinim maliyeti indirilmek suretiyle bulunacak fark defter tutma, belge düzenleme ve KDV doğuşu gerekmeksizin gelir vergisine tabi olur. Buna mukabil arsa sahibinin diğer taşınmaz satışları nedeniyle gayrimenkul ticareti yaptığı varsayılmaktaysa, aynı sermaye koyma işlemi KDV'li ticari hasılat elde etme muamelesine tabi tutulur.

7. ŞAHSİ TAŞINMAZ SATIŞININ TİCARİ OLUP OLMADIĞI KONUSUNDA MALİYE İDARESİ'nin BENİMSEDİĞİ KRİTERLER :

Bu konudaki kriterleri içeren çok sayıda özelge mevcuttur ve bu özelgelerde farklı ifadeler kullanılmakla beraber ana karakter, bir yılda iki veya daha fazla, ardışık yıllarda bir veya birden fazla sayıda taşınmaz satışı yapılmış olması halinin ticari satış olarak kabulüdür.

İdarece benimsenen kriterleri geniş şekilde ortaya koyan bir özelgede ¹⁵ arsasının bir kısmını vererek karşılığında bağımsız bölümler edinmiş gerçek kişinin bu bağımsız bölümlerin satışı halinde vergileme durumu konusundaki sorusuna cevaben şu açıklamalar yapılmıştır.

“Gayrimenkul alım-satımı, şekli ve maddi şartları ile kurulmuş bir ticari organizasyon içinde yapıldığında, alım-satımın ticari faaliyetin unsuru sayılacağı açıktır. Ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde, faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü, muamelenin çokluğudur. Muamelenin çokluğu, gayrimenkullerin aynı takvim yılı içerisinde birden fazla defada veya takip eden birden fazla takvim yılında ard arda satılmasıdır.

Genel olarak şahsi ihtiyaç veya servetin korunması amacı ile alınan gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazançların Gelir Vergisi Kanunu'nun değer artışı kazançlarını düzenleyen Mükerrer 80. maddesi hükümleri çerçevesinde vergilendirilmesi gerekir. Burada alım-satım işlemlerindeki amaç, kazanç elde etme değil, bir ihtiyacın giderilmesi veya servetin korunmasıdır.

Öte yandan, arsa sahibinin arsasının üzerine inşaat yaptırmayı, gayrimenkulün vasfını değiştireceği gibi, inşaat sonucu, arsa sahibinin daire ve işyeri gibi gayrimenkulün bağımsız bölümlerinin tapuya tescil veya fiilen kullanım tarihinin yeni bir iktisap (edinme) olarak dikkate alınması gerekir.

Bu hükümlere göre, arsanın üzerine bina inşa edilerek, bu dairelerin;

1) Tamamının iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde, topluca bir defada aynı kişiye satılmasından elde edilen kazancın, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesi hükmü gereğince "değer artışı kazancı" olarak vergilendirilmesi gerekir.

2) Söz konusu dairelerin;

a) Aynı kişiye, farklı tarihlerde,

b) Farklı kişi veya tüzel kişilere aynı tarihte,

¹⁵ Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.11.2011 tarih ve 357 sayılı özelgesi.

c) Değişik kişi ve tüzel kişilere, değişik tarihlerde veya birbirini izleyen yıllarda,

d) Bir kısmının tapuya tescil edildiği takvim yılı içinde toplu olarak, diğer kısmının ise takip eden takvim yılı içinde toplu olarak, satılması durumunda, elde edilen kazanç ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir.

Bu açıklamalara göre; 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, farklı tarihlerde farklı kişilere satılması halinde ise ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.”

Maliye İdaresi aynı kişiye toplu olarak yapılan bağımsız bölüm satışlarını tek satış olarak kabul etmektedir.¹⁶

76 no.lu Gelir Vergisi Sirküleri ile ivazsız şekilde iktisap edilen gayrimenkullerin satışının değer artış kazancının konusuna girmediği belirtilerek, verilen 7 no.lu örnekte veraset yoluyla intikal eden ahşap binanın yıkılıp arsanın bir kısmının verilmesi suretiyle (arsa karşılığı inşaat yoluyla) edinilen 2 adet dairenin aynı yıl içinde satılması durumunda bu dairelerin de ivazsız iktisap edilmiş sayılması, dolayısıyla değer artış kazancına tabi tutulmaması öngörülmüştür.

76 no.lu Sirküler uygulama alanı bulamamıştır. Çünkü daha sonra verilen özelgelerde, ivazsız arsa mukabili elde edilen bağımsız bölümlerin satış adedinin çokluğundan hareketle ticari kazanç elde edildiği görüşü verilmek suretiyle Sirkülerdeki yaklaşım bertaraf edilmiştir.¹⁷

Kaldı ki 7104 sayılı Kanun’un çıkması, 76 no.lu Sirkülerin zeminini ortadan kaldırmıştır. Çünkü 7104 sayılı Kanun’a göre ivazsız edinilen arsanın bir kısmı müteahhide satılmakta karşılığında belli sayıda bağımsız bölüm satın alınmaktadır. Araya giren trampa işlemi nedeniyle arsa karşılığı inşaat yoluyla edinilen konut veya işyeri şeklindeki bağımsız bölümlerin ivazsız edinilmiş sayılması imkanı kalmamıştır.

¹⁶ Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 28.07.2010 tarih ve 32 sayılı özelgesi.

¹⁷ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından, 76 no.lu Sirküler yürürlükte iken verilen 30.11.2012 tarih ve 1222 sayılı özelgede, veraset yoluyla edinilen arsanın kat karşılığı inşaat yoluyla bağımsız bölümlere dönüşmesi ve bunların satılması durumunda, satılan daire sayısının çokluğu ileri sürülerek bu satışların ticari kazanç kapsamında olduğu belirtilmiştir.

Şahsen yapılan taşınmaz satışlarının vergiler karşısındaki durumu hakkında detaylı bilgi için aşağıda belirttiğimiz dipnotlardaki ^{18 19 20 21 22 23} özelgelere de bakılabilir. Ancak bu özelgeler incelenirken 7104 sayılı Kanun ile getirilen yeni hükümler göz önünde tutulmalıdır.

8. ŞAHSİ TAŞINMAZ SATIŞININ TİCARİ OLUP OLMADIĞI KONUSUNDA DANIŞTAY'ın BENİMSEDİĞİ KRİTERLER :

Şahsen yapılan taşınmaz satışlarının ticari boyut kazandığının kabulü açısından Danıştay da satış çokluğu ve sıklığı kriterlerini kabul etmektedir.

Ancak Danıştay, satış bir yılda birden fazla, ardışık yıllarda bir veya birden fazla satış bulunsa bile, bu satışlarda ticari amaç bulunup bulunmadığı hakkında ayrıca değerlendirme yapılmasını öngörmektedir.

Tespit edebildiğimiz konu ile ilgili örnek teşkil edebilecek Danıştay kararları şunlardır :

- Bir gerçek kişi veraset yoluyla edindiği 1 parsel arsanın bir kısmını vererek edindiği 2 adet daireyi hemen satmıştır. Danıştay bu satışın ticari vasıf taşımadığını ancak değer artış kazancı elde edildiğini kabul etmiştir. ^{24 25}
- Veraset yoluyla iktisap edilen arazinin 5 yıl geçtikten sonra parsellenerek satılmasının servetin paraya dönüştürülmesi anlamında doğal bir işlem olduğu ve bu işlemde gelir vergisi aranmayacağı karara bağlanmıştır. ²⁶

¹⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.10.2011 tarih ve 1873 sayılı özelgesi.

¹⁹ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.02.2012 tarih ve 226 sayılı özelgesi.

²⁰ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.07.2013 tarih ve 810 sayılı özelgesi.

²¹ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.09.2013 tarih ve 578 sayılı özelgesi.

²² Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.05.2016 tarih ve 57 sayılı özelgesi.

²³ Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.11.2016 tarih ve 67 sayılı özelgesi.

²⁴ Danıştay 13. Dairesi'nin 23.03.1974 tarih ve E.1973/4121, K.1974/1204 sayılı kararı.

²⁵ Danıştay 13. Dairesi'nin 29.03.1976 tarih ve E.1975/1343, K.1976/1007 sayılı kararı.

²⁶ Danıştay 13. Dairesi'nin 24.06.1976 tarih ve E.1976/584, K.1976/2173 sayılı kararı.

- Kendi arsası üzerine inşa ettiği altı katlı iş hanını komple bir holdinge, inşaatın bittiği yıl satan kişinin bu işlemi (tekil işlem) devamlılık unsuru taşımadığı gerekçesiyle ticari sayılmamış, ancak söz konusu işlemde elde edilen kazancın değer artış kazancının konusuna girdiği kabul edilmiştir. ²⁷
- Asıl işi hırdavat ticareti olan bir kişinin 1999 yılında 7 adet gayrimenkul satın alması ve bunları aynı yıl içinde üç ayrı kişiye satması ve ticari amaç güdülmediğinin ispat edilememesi nedeniyle ticari faaliyet sayılması gerektiği yönünde karar verilmiştir. ²⁸
- Kısmen hibe kısmen miras yoluyla edinilen tarlanın imar uygulamaları sonucunda arsaya dönüşmesi, arsanın bir kısmının tek firmaya satılması, bir kısmının müşavir - mühendise hizmet karşılığı verilmesi, bir kısmının gecekondu bölgesindeki işgalcilere devredilmesi, bir kısmı için ise müstakil mülkiyeti sağlamak için kardeşler arasında karşılıklı tapuda verilmesi olaylarında, birden fazla işlem bulunmakla beraber ticari amaçla hareket edilmediği dikkate alınarak ticari faaliyetin bulunmadığı kabul edilmiş işleme konu arsanın ivazsız edinildiği dikkate alınarak bu işlemlerde değer artış kazancından da söz edilemeyeceği karara bağlanmıştır. ²⁹
- 1998 yılında alınan arsanın 2006 yılında arsa karşılığı inşaat sözleşmesine konu edilmesi ve bu suretle elde edilen bağımsız bölümlerden 21 adedinin 2007, 2008, 2009, 2010 yıllarında satılması işlemlerinin ticari faaliyet oluşturmadığı gerekçesi mükellefin temyiz istemi kabul edilmiştir. ³⁰
- 1991 yılında alınan arsanın bir kısmının 2001 yılında kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile müteahhide verilmesi karşılığında, daire ve dükkanların bir kısmı arsa sahibine verilmiştir. Arsa sahibi kendi bağımsız bölümlerinin yanı sıra müteahhide ait olan bağımsız bölümlerin satışını da organize etmiştir. Hal böyle olmakla beraber şahsi mülkiyet, inşaat bittiğinde tüm bağımsız bölümlerde müşterek mülkiyete dönüşerek servet biçim değiştirdiği için, bu satışların servetin paraya çevrilmesi olarak nitelenmesi gerektiği, aynı nedenlerle ticari kazanç elde edildiği iddiasının yerinde olmadığı karara bağlanmıştır. ³¹

²⁷ Danıştay 3 Dairesi'nin 14.05.2003 tarih ve E.2002/2559, K.2003/3083 sayılı kararı.

²⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 14.11.2003 tarih ve E.2003/233, K.2003/414 sayılı kararı.

²⁹ Danıştay 4. Dairesi'nin 06.02.2012 tarih ve E.2011/772, K.2012/272 sayılı kararı.

³⁰ Danıştay 4. Dairesi'nin 07.02.2013 tarih ve E.2012/6722, K.2013/547 sayılı kararı.

³¹ Danıştay 4 Dairesi'nin 09.04.2013 tarih ve E.2012/9089, K.2013/2111 sayılı kararı.

- 11 mirasçıya intikal eden arsanın müteahhide kat karşılığı verilmesi suretiyle edinilen bağımsız bölümlerin satılması olayı, ticari faaliyet sayılarak mirasçılara tarhiyat yapılmıştır. Mirasçılar bu bağımsız bölümlerin kişi bazında ayrıştırılması mümkün olmadığından, tamamının satılarak elde edilen paranın miras hisseleri oranında paylaştırıldığını bu işlemde ticari amaç güdülmediğini belirterek dava açmışlardır. Vergi mahkemesinin davanın kabulüne karar vermesi üzerine İdare, kararın bozulması istemi ile temyiz talebinde bulunmuş ve bu talep reddedilmiştir.³²

9. SONUÇ :

7104 sayılı Kanun’la KDV Kanunu’nda yapılan iki değişiklik, kat karşılığı inşaat uygulaması ile ilgili KDV dışındaki vergileri de etkileyecek yeni durumlar ortaya çıkmasına yol açmıştır.

Bu nedenle arsa karşılığı inşaatın vergisel yönleri araştırılırken Maliye İdaresi’nin ve Danıştay’ın eski görüşlerinin yanı sıra 7104 sayılı Kanun ile getirilen iki yeni hükmün de göz önünde tutulması gerekmektedir.

7104 sayılı Kanun’la getirilen hükümler Danıştay ile Maliye İdaresi arasındaki görüş ayrılıkları sorununu büyük ölçüde çözmüş, bu işlemi yapacak olanların önüne daha net bir tablo koymuştur. Bu açılardan isabetlidir.

Kanunların geriye yürümezliği şeklindeki genel hukuk kuralı uyarınca bu yeni hükümler yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki işlemler üzerinde etkili olması gerekirken, 7104 sayılı Kanun’dan önce başlamış olup bu Kanun’un yürürlüğe girmesinden sonra trampa işlemi yapılması (bağımsız bölüm teslim alınması) hallerinde de yeni hükümlerin geçerli olacağı anlaşılmaktadır.

Eski işlemler konusunda değerlendirme yapılırken, mükellef lehine yaklaşımlarda bulunulması isabetli olacaktır.

³² Danıştay 4 Dairesi’nin 02.05.2014 tarih ve E.2011/4941, K.2014/542 sayılı kararı.