

ALIM HAKKININ (SIRASININ) GERÇEK KİŞİLER TARAFINDAN ELDEN ÇIKARILMASINDAN SAĞLANAN KAZANÇLAR VERGİLENDİRİLEBİLİR Mİ?

Azmi DEMİRCİ
Baş Hesap Uzmanı

1. Giriş

Ekonominin seyrine bağlı olarak son yıllarda önemli gelişmeler sağlanan inşaat sektöründe faaliyet gösteren bazı şirketlerin, geçmişte de uygulanan bir yöntemle, henüz gayrimenkul inşaatına başlamadan alıcılarla sözleşme imzaladıkları ve alıcılardan belli tutarda avans aldıkları bilinmektedir. İnşaat piyasasında “*temelden giriş*” olarak bilinen bu yöntemde, alıcılar bazı durumlarda gayrimenkul üzerinde henüz irtifak hakkı tesis edilmeden, inşaat şirketi veya müteahhit şirketle yaptıkları alım sözleşmesinden doğan haklarını (veya alım sıralarını) belli bir bedel karşılığında başka alıcılara devretmektedir. Günümüzde, inşaat kalitesinin ve kentsel rantların gelişmesi nedeniyle, belirtilen işlemler sonucunda, “*alım hakkı*” veya “*alım sırası*” şeklinde oluşan “*değerlerin*” satışından ise doğal olarak kazanç elde edilmektedir. Sözleşmeden doğan ve tapuya herhangi bir şekilde tescil edilmemiş alım hakkını (sırasını) devreden gerçek kişi alıcıların bu işlemde kazanç sağlaması durumunda, bu kazançların değer artış kazancı olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği, dolayısıyla gelir vergisinin konusuna girip girmediğinin irdelenmesi bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.¹

¹ Belirtilen işlemin ticari işletme bünyesinde veya kurumlar tarafından yapılması ve bu işlemde kazanç elde edilmesi halinde, elde edilen kazancın GVK veya KVK hükümlerine göre gelir vergisine veya kurumlar vergisine tabi tutulacağı açıktır.

2. GVK Hükümlerine Göre Değer Artış Kazancı

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 80'inci maddesinde, aynı Kanun'un 2'nci maddesinde sayılan gelir unsurlarından diğer kazanç ve iratların, değer artış kazancı ve arızı kazançlardan oluştuğu hüküm altına alınmıştır.

GVK'nın mükerrer 80'inci maddesinde ise değer kazançlarının, aynı maddede sayılan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar olduğu ifade edilmiştir.

Anılan madde hükmüne göre, aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazançlarıdır:

1) İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar,

2) 70. maddenin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar,

3) Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar,

4) Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar,

5) Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar,

6) İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl² içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar. (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.)

Yine aynı maddede, bu maddede geçen “elden çıkarma” deyiminin, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi veya ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade ettiği hükme bağlanmıştır.

Yukarıda yer verilen GVK'nın mükerrer 80'inci maddesi hükümleri incelendiğinde; maddenin 1'inci fıkrasının 1, 3, 4 ve 5'inci bentlerinde düzenlenen değer artış kazancı konusu olabilecek diğer mal ve hakların, çalışmamızın konusunu oluşturan alım hakkı veya sırasının elden çıkarılmasıyla herhangi bir ilgisinin bulunmadığı, gerçek kişi alıcıların gayrimenkul alım hakkının (veya sırasının) elden çıkarılmasından sağladıkları kazançların değer artış kazancı olarak vergilendirilebilmesi için, bu hakkın,

² 5615 sayılı Kanun'un 5'inci maddesiyle değiştirilen ve 01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere, 04.04.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe giren ibare. Değişiklikten önce; dört yıl.

ancak maddenin 1'inci fıkrasının 2'inci ve 6'ncı bentlerinde hükme bağlanan haklardan olduğunun ifade ve ispat etmekle olanaklı olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

2.1. GVK'nın Mükerrer 80'inci Maddesinin Birinci Fıkrasının 2'nci ve 6'ncı Bentlerinde Hükme Bağlanan Haklar

GVK'nın mükerrer 80'inci maddesinin 1'inci fıkrasının 2'nci bendinde işaret edilen, GVK'nın 70'inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı haklar şunlardır:

-Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları,

-İhtira beratı, alameti farika, marka, ticaret unvanı,

-Her türlü teknik resim, desen, model, plan ile

-Sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları,

-Sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar.

GVK'nın mükerrer 80'inci maddesinin 1'inci fıkrasının 6'ncı bendinde değer artış kazancı oluşturabilecek diğer haklar konusunda ise yine GVK'nın 70'inci maddesinin birinci fıkrasının 1, 2, 4 ve 7'nci bentlerine atıfta bulunulmuş olup, GVK'nın 70'inci maddesinin sayılan bentlerinde hükme bağlanan 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 (GVK md. 70/1-1),*

2) *Voli mahalleri ve dalyanlar (GVK md.70/1-2) ,*

3) *Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar (GVK md.70/1-4)*

4) *Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları (GVK md.70/1-7),*

Yapılan düzenlemelerden görüleceği üzere, GVK'nın 70'inci maddesinin birinci fıkrasının 4'üncü ve 5'inci bentlerinde hükme bağlanan hakların temel özelliği, bu hakların kiraya verilebilme özelliklerinin bulunmasıdır. Zaten söz konusu hakların GVK'nın gayrimenkul sermaye iradını düzenleyen 70'inci madde içerisinde düzenlenmesinin anlamı da budur. Buradan hareketle, GVK'nın mükerrer 80'inci maddesinin birinci fıkrasının 2 ve 6'ncı bentlerinde belirtilen ve elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artış kazancı olarak vergilendirilen hakların, esasında GVK'nın 70'inci birinci fıkrasının 4'üncü ve 5'inci bendinde hükme bağlanan ve kiraya verilmeleri halinde gayrimenkul sermaye iradı elde edilen haklardan ibaret olduğu ifade edilebilir.

Diğer yandan, GVK'nın mükerrer 80'inci maddesinin 1'inci fıkrasının 2'nci ve 6'ncı bentlerinde değer artış kazancı konusu olabilecek haklar konusunda işaret

edilen GVK'nın 70'inci maddesindeki düzenlemeler içerisinde, sadece birinci fıkranın 4'üncü bendindeki “Gayrimenkul olarak tescil edilen hakların” konumuz bakımından önem arz ettiği açıktır.

2.2. GVK'nın 70'inci Maddesinin Birinci Fıkrasının Dördüncü Bendinde Düzenlenen “Gayrimenkul Olarak Tescil Edilen Haklar”

Önceki bölümlerde açıklandığı üzere, çalışmamızın konusunu oluşturan alım hakkının (sırasının), gerçek kişiler yönünden GVK'nın mükerrer 80'inci maddesinde düzenlenen değer artış kazancı oluşturabilecek haklardan sayılarak, elden çıkarılmasından sağlanan kazançların gelir vergisine tabi tutulabilmesi, bu hakkın (veya sıranın), ancak GVK'nın 70/1-3'üncü maddesinde düzenlenen “gayrimenkul olarak tescil edilen haklar” kapsamına girmesi halinde mümkün olabilecektir.

Medeni Kanun hükümlerine göre, mülkiyet hakkı dışında, sahiplerine gayrimenkullerden belirli ve sınırlı şekilde yararlanma hakkı tanıyan bu hakları; “irtifak hakları (Medeni Kanun md.779-838), taşınmaz yükü /gayrimenkul mükellefiyeti (Medeni Kanun md. 839-849) ve rehin hakları (Medeni Kanun md.850-972)” şeklinde sınıflandırmak mümkündür.

İrtifak hakları, gayrimenkul üzerinde kullanma, yararlanma veya kullanma ile birlikte semerelerinden faydalanma yetkisi veren haklardır. Taşınmaz irtifakları, kişiye bağlı irtifaklar (intifa hakkı, oturma hakkı, el değiştiren kişiye bağlı irtifaklar (üst hakkı, kaynak hakkı) bu kapsamda düzenlenmiş haklardır.

Taşınmaz yükü bir yandan gayrimenkul sahibine bazı edimlerde bulunma ödevi yükler, diğer yandan da hak sahibine bu edimler yerine getirilmezse gayrimenkulü paraya çevirerek değerinden faydalanma ve dolayısıyla alacağını tahsil etme yetkisi tanır.

Rehin hakları ise, bir alacağı garanti etmek amacıyla, hak sahibine eşyayı paraya çevirmek yoluyla eşyanın değerinden yararlanma hakkı verir.

Medeni Kanun'un ilgili düzenlemelerine göre, söz konusu hakların gayrimenkuller yönünden ortak ve temel özelliği; bu hakların kurulabilmelerinin, dolayısıyla da “hak” niteliği kazanabilmelerinin ve herkese karşı ileri sürülebilmelerinin, mutlak suretle tapu kütüğüne tescil edilmiş olmalarına bağlı olmasıdır.

Diğer yandan, konumuzla ilgisi bakımından, Borçlar Kanunu'nda düzenlenen “taşınmaz satış vaadi sözleşmesi”ne de değinmek gerekmektedir. Mülkiyet hakkının devrini amaçlayan ve resmi senet şeklinde yapılan bir önsözleşme olan taşınmaz satış vaadi sözleşmesi; belirli bir taşınmaza ait asıl satım sözleşmesinin yapılması amacı ile taraflar arasında borçlandırıcı ilişki kuran sözleşmedir. Taşınmaz satış vaadi sözleşmesiyle satıcı, sözleşmede şartlar oluştuktan sonra gayrimenkulün satışını alıcıya devretmeyi taahhüt eder. Sözleşmeye göre kararlaştırılan zamanda satıcı tarafından gayrimenkulün devri alıcıya verilmezse ve alıcı kendi edimlerini yerine getirmişse satıcı aleyhine, tapu iptali ve tescil davasını gayrimenkulün bulunduğu sözleşme ile belirlenen bedele göre görevli olan Hukuk Mahkemesinde açabilir.

Satış vaadi sözleşmesinin resmi senet şeklinde yapılması gerekir. Resmi senet “resmi bir makam ve görevlinin, usulüne göre düzenlediği veya onayladığı senet”

olarak tanımlanmıştır. Yasaya göre satım vaadi sözleşmesini; noterler, konsolosluklar, hâkimler, tapu sicil memur ve muhafızları düzenler. Taşınmaz satış veya satış vaadine ilişkin sözleşme resmi biçimde düzenlenmedikçe geçerli değildir.

Taşınmaz Satış Vaadi Sözleşmesinde sözleşmenin tapuya şerh edilebileceği hükmü konmuşsa üçüncü kişilere karşı kuvvetlendirilmiş şahsi hak olarak ileri sürülebilir. Ancak şerhten itibaren 5 yıl içerisinde satış yapılmadığı takdirde hükümsüz kalır.

Yukarıda yapılan açıklamalardan görüleceği üzere, GVK'nın 70/1-4'üncü maddesinde düzenlenen ve dolayısıyla da GVK'nın mükerrer 80/1-6'ncı maddesine göre , elden çıkarılmaları halinde değer artışı kazancı konusuna giren “*gayrimenkul olarak tescil edilen haklar*” da, bu hakların tapu kütüğüne kaydı esastır. Bu nedenle tapu siciline kaydı yapılmamış, herhangi bir “*hakkın*” elden çıkarılmasından sağlanan kazançların GVK'nın mükerrer 80/1-6'ncı maddesine göre vergilendirilmesi olanaklı değildir.

3. GVK Hükümlerine Göre Arızı Kazançlar

GVK'nın 82'nci maddesinin birinci fıkrasının 1'inci bendinde, arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavasuttan elde edilen kazançlar da vergiye tabi arızı kazançlar arasında sayılmıştır.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, arızı olarak yürütülen ticari işlem den ve dolayısıyla da arızı ticari kazançtan söz edebilmek için, işlemlerin kazanç elde etme amacıyla yürütülmüş olması şarttır. Bu duruma işaret en açık gösterge, belirtilen işlem için sermaye tahsis edilmiş olması ve sonuç olarak işlem den kazanç elde edilmiş olması ise de, kazanç elde etme amacının varlığı uygulamada kolay tespit edilebilecek bir husus değildir. Ancak, aşağıdaki hallerin varlığının belirlenmesi durumunda, işlemin kazanç elde etme amacıyla yapıldığı ve elde edilen kazancın da arızı ticari kazanç olduğu söylenebilir.

-İşleme esas olan mal ya da hakkın daha iktisap edilme noktasında veya sonrasında kazanç sağlamak amacıyla alındığının tespit edilmesi,

-İşleme konu mal ya da hakkın, şahsi veya mesleki herhangi gereksinime yönelik olmadığının tespit edilmesi,

-İşleme konu mal ya da hakkın, elden çıkarılmasının herhangi bir zorunluluğa dayanmadığının tespit edilmesi,

-İşleme konu mal ya da hakkın servetin korunması veya dönüştürülmesi amacıyla elden çıkarıldığının ispat edilememesi.

4. Değerlendirme ve Sonuç

Yapılan açıklamalardan görüleceği üzere, ekonomik hayatta son yıllarda sıkça rastlanan, ortada henüz gayrimenkul yokken ve tapuya herhangi bir hak (irtifak hakkı gibi) tescili yapılmamışken, alıcı gerçek kişilerin, satıcı inşaat şirketleriyle veya müteahhit firmalarla yaptıkları “*alım satım sözleşmelerinden*” kaynaklanan haklarını (alım sıralarını) elden çıkarmaları sonucunda kazanç elde etmeleri durumunda; tapuya gayrimenkul olarak tescil edilmiş bir hak bulunmadığından (GVK düzenleme mantığı içerisinde; kiraya verilerek gayrimenkul sermaye iradı elde edilebilecek bir hak bulunmadığından, elden

ıkarılmasından kazanç elde edilebilecek bir haktan da söz edilemediğinden) bu şekilde elde edilen kazançların “*değer artış kazancı olarak*” gelir vergisine tutulması imkanı bulunmamaktadır³. Zira GVK’nın mükerrer 80’inci maddesi hükümlerine göre, sadece, gayrimenkul olarak tescil edilen hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar “*değer artış kazancı*” olarak vergilendirmenin kapsamına girmektedir.

Diğer yandan, henüz gayrimenkul inşa edilmemiş ve tapuya hak tescili yapılmamışken, gayrimenkul alım hakkının (sırasının) devrine ilişkin bedel alınmış ve kazanç ortaya çıkmışsa bile bu kazancın değer artış kazancının konusuna girmediği; ancak, bu şekilde elde edilen kazançlarda, belli bir sermaye yatırılmış (gayrimenkul alımı için avans veya sair şekillerde ödenen tutarlar) olduğu için, kazanç sağlama kastının da (belirtilen hakkın kazanç sağlamak amacıyla iktisap edildiğinin, şahsi veya mesleki herhangi gereksinime yönelik olmadığı, elden çıkarılmasının herhangi bir zorunluluğa dayanmadığının vb hallerintespit edilmesi) ispatlanması koşuluyla; GVK’nın 82/1 maddesi uyarınca “*arızı olarak ticari muamelelerin icrasından elde edilen kazanç*” olarak değerlendirilerek, gelir vergisine tabi tutulması gerektiği düşünülmektedir.

³ Benzer şekilde, HUK Danışma Komisyonu’nun 25.02.1986 tarihli ve 268/2 sayılı Kararında da; gerçek kişilerin özel servetlerine dahil hisse senetleri nedeniyle sahip oldukları “*rüçhan haklarının*” elden çıkarılmasından sağlanan kazançların (rüçhan haklarının GVK’nın mükerrer 80’inci maddesinde hükme bağlanan haklardan sayılmaması nedeniyle), GVK kapsamında “*değer artış kazancı*” sayılmayacağı ve vergiye tabi tutulamayacağı yönünde karar verilmiştir.