

Kat karşılığı inşaat işine ilişkin sözleşmenin iptali sonrası arsanın satışının vergilendirilmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK mük.80-726
Tarih	23.02.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK mük.80-726

23/02/2012

Konu : Kat karşılığı inşaat işine ilişkin sözleşmenin iptali sonrası arsanın satışının vergilendirilmesi.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi olduğunuzu, 2010 yılında İstanbul'da sahibi bulunduğunuz arsanın %50'lik kısmını Gayrimenkul Yatırım Ortaklığına sattığınızı, satış tarihinde arsanın iktisap tarihi üzerinden 5 yıl geçmiş bulunduğunu, arsanın geriye kalan %50'lik kısmı için de kat karşılığı inşaat yapılması için yine aynı Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı ile ikinci bir sözleşme imzaladığınızı ve bu sözleşmeye istinaden tapuda kat irtifakı tesis edilerek inşaaata başlandığını, bu defa yapmış olduğunuz bu ikinci sözleşmeyi iptal ederek iptale konu sözleşme kapsamındaki arsanızın yine aynı Gayrimenkul Yatırım Ortaklığına 2011 yılında satacağınızı belirterek değer artış kazancı yönünden vergileme yapıp yapılmayacağı hususlarında bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup konu hakkında Başkanlığımızın görüşü aşağıda açıklanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesinin birinci fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu, aynı maddenin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde ise, gayrimenkul alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazancın bu Kanun'un uygulamasında ticari kazanç sayılacağı, 38'inci maddesinde ise bilanço esasına göre ticari kazancın teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet fark olduğu, bu dönem zarfında işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği işletmeden çekilen değerlerin ise bu farka ilave olunacağı hükme bağlanmıştır.

Ticari faaliyet emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin ticari faaliyet olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak, bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurlarıyla birlikte değerlendirildiğinde, kazanç sağlama potansiyeline sahip olması, şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşması gerekmektedir.

Gayrimenkul alım satımı ticari organizasyon içinde yapıldığında alım satımın ticari faaliyetin bir unsuru sayılması, ancak ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde ise faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü olarak, muamelede çokluk olup olmadığına bakılması gerekmektedir.

Bu itibarla, 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'nci maddesine göre ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan aynı Kanun'un "Değer Artışı Kazançları" başlıklı Mükerrer 80'inci maddesinde "Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır.

...

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 (5615 sayılı kanunun 5 inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 1/1/2007 tarihinden geçerli olmak üzere 04.04.2007) beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.).

Bu maddede geçen "elden çıkarma" deyimini, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

Bir takvim yılında elde edilen değer artış kazancının menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 6.000 Yeni Türk Lirası (278 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1.1.2011 tarihinden itibaren 8.000 TL.) gelir vergisinden müstesnadır." hükmü yer almıştır.

Diğer taraftan aynı Kanun'un "Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler" başlıklı 41'inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde; "5. (5615 sayılı kanunun 3 üncü maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 1/1/2007 tarihinden geçerli olmak üzere 04.04.2007) Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.

Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükmü uygulanır." hükmüne yer verilmiştir.

İlgi dilekçenizin ekinde yer alan T.C. Maltepe Kaymakamlığı Tapu Müdürlüğü'nün yazısında, İstanbul İli, ... İlçesi, ... Mah. ... pafta ... ada ... parsel sayılı 28062,55m² alan üzerinde kat irtifakı kurulu arsa vasıflı taşınmazın 1/4 hissesinin ... 1/4 hissesinin ... adlarına kayıtlı olduğu belirtilmiş, maliklerin kat irtifaklı bağımsız bölümlerinin listesine yazı ekinde yer verilmiş ve ... A.Ş.'nin 27/09/2011 tarihli yazısında da söz konusu arsada inşaatına başlanan yapının ve halen devam eden inşaatın hangi durumda olduğuna ilişkin bilgilere yer verilmiştir. Ayrıca e-vdo sorgulamasında adınıza farklı yıllarda çok sayıda gayrimenkul alım-satımının olduğu, söz konusu alım satımların bir kısmının ortağı bulunduğunuz gayrimenkul yatırım ortaklığı ile yapıldığı tespit edilmiş, 09/12/2011 tarihli ek dilekçede ise söz konusu arsanın satın alma yoluyla elde edildiği belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, ... ile birlikte maliki olduğunuz arsanın %50'lik kısmı Gayrimenkul Yatırım Ortaklığına satıldıktan sonra geriye kalan %50'lik kısmının, kat karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden aynı Gayrimenkul Yatırım Ortaklığına devrine ilişkin sözleşmenin iptali durumunda, sözleşmeye göre inşasına başlanan yapı üzerinde, inşaatın devamı aşamasında malik olarak

adınıza ve ... adına tesis edilen kat irtifaklarının, sözleşmenin iptali ile yapılacak yapı üzerinde arsa maliklerinin herhangi bir hakları kalmayacağından iptal edilmesi, ayrıca Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı tarafından arsa üzerine yapılan inşaat için arsa malikleri olarak adınıza ve ... adına hizmet faturası düzenlenmek suretiyle tarafınıza devredilmesi gerekmektedir.

Bu durumda, gayrimenkul alım satım faaliyeti ile iştigal eden şahsınızın, %50'si 2010 yılında satılan gayrimenkulün geriye kalan %50'sinin aynı Gayrimenkul Yatırım Ortaklığına satılması halinde; elde edeceğiniz kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, kat karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden adınıza ve ... adına tesis edilen kat irtifaklarının tapuda iptal edilmeden satılması halinde yapılacak satış işlemi, arsa satışı olarak değerlendirilmeyecek olup bu durumda da elde edilecek kazançların ticari kazançta dahil edilerek vergilendirileceği tabiidir.

Ayrıca, ilişkili kişilere yapmış olduğunuz satışlarda uygulanan fiyatların emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmesi gerekmekte olup, aksi halde Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işlem tesis edileceği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özolgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gıb.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 10.09.2026