

DEVRE MÜLK HAKKININ ELDEN ÇIKARILMASININ GELİR, KURUMLAR, KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Mehmet ERKAN

Hesap Uzmanı Yrd.

GİRİŞ:

Devre mülk 1980'li yıllarda ülkemizin tanıştığı tatil alternatiflerinden olup, özellikle yazlık olarak yılın bir kaç ayında kullanılıp diğer dönemlerde boş kalan bina ve sitelerin daha uzun süreler için kullanıma sunulabilmesini sağlamaktadır. Devre mülk hakkı tesisi yolu ile ülkenin veya dünyanın çeşitli tatil yörelerinde tatil yapılabilmesi imkanı devre mülk kullanımı ve tesisini cazipleştirmiş ve son yıllarda devre mülk hakkı elde ederek tatil yapanların sayısı artmıştır.

Uygulamada devre mülk haklarının elden çıkarılmasından vergisel açıdan sorunlarla karşılaşıldığı görülmüştür.

Ülkemizde giderek yaygınlaşan devre mülk hakkı, 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'na 10.6.1985 tarih ve 3227 sayılı Kanunla eklenen sekizinci bölüm ve 57-64. maddelerle düzenlenmiştir.

Aşağıda devre mülk hakkının tanımı, hukuki mahiyeti, tesisi, bu hakkın elden çıkarılmasının Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Kanunu karşısındaki durumu irdelenmeye çalışılacaktır.

A - Devre Mülk Hakkının Hukuki Mahiyeti:

Devre mülk hakkı mesken olarak kullanılmaya elverişli bir yapı veya bağımsız bölümün ortak maliklerinden her biri lehine bu yapı veya bağımsız bölümden yılın belli dönemlerinde istifade hakkı, müşterek mülkiyet payına bağlı bir irtifak hakkı olarak kurulabilen bir hakktır.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere, devre mülk hakkı ancak müşterek mülkiyete konu olmuş mesken nitelikli taşınmaz mallar üzerinde irtifak hakkı tesisi suretiyle kurulabilir.

Devre mülk hakkı mesken olarak kullanılmaya elverişli müstakil bir yapı (tek dairesel bir ev, villa vs.) veya Kat Mülkiyeti Kanunu uyarınca kat irtifakı tesis edilmiş veya mülkiyeti kat mülkiyetine çevrilmiş mesken nitelikli bağımsız bölümler üzerine tesis edilebilir.

Mesken olarak müstakilen kullanılmaya elverişli yapı birden çok mesken nitelikli bağımsız bölümü ihtiva ediyor veya aynı parsel içinde birden fazla mesken nitelikli bağımsız bölüm mevcutsa, bu meskenlerde devre mülk hakkı tesis edilebilmesi için yapının mülkiyetinin kat mülkiyetine çevrilmesi veya kat irtifakı tesisi zorunludur.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, devre mülk hakkı sadece mesken (konut) olarak kullanılmaya elverişli yapılarda kurulabilir. Mesken niteliği bulunmayan, örneğin işyeri olarak kullanılabilen yerlerde devre mülk hakkı kurulamaz.

Devre mülk hakkının tesis edilebilmesi için bu hakkın bağlı olduğu mülkiyet payının ve devre sayıları ile süreleri aksi kararlaştırılmamış ise eşit şekilde belirlenerek sözleşmede gösterilmelidir. Mülkiyet payıyla, devrelerin sayı ve süreleri farklı olarak hakkın tesisinin talep edilmesi halinde bu hususun, sözleşmede kararlaştırılmış olması zorunludur. Devrelerin sayı ve sürelerinin mutlaka resmi senette de belirtilmesi gerekmektedir.

Hakkın ilk başladığı tarih dikkate alınır, bir yıl belli zaman dilimlerine bölünerek devre mülk hakkı tesis edilecektir.

Kat irtifakı tesis edilmiş veya kat mülkiyetine çevrilmiş binalarda bağımsız bölümlerden bir veya birkaçı üzerine devre mülk hakkı tesisi diğer bağımsız bölüm maliklerinin muvafakatına bağlı değildir. Ancak devre mülk hakkı tesis edilemeyeceği veya hangi nispette kat maliklerinin muvafakatlariyla tesis edilebileceği, Kat Mülkiyeti Kanununa göre yapılan yönetim planında belirtilmiş olabileceğinden, talip halinde yönetim planlarının incelenmesi gerekir.

1- Devre Mülk Hakkının Tesisi:

Üzerinde devre mülk hakkı kurulacak yapı veya bağımsız bölümlerin ortak malikler arasında dönem süresi, devir ve teslimi ile istifade şekil ve usulleri, yöneticilerin seçimi ile hak ve sorumlulukları, büyük onarım için ayrılacak dönem, bakım masrafları gibi hususları içeren ve bütün hak sahiplerince imzalanmış devre mülk sözleşmesinin ibraz edilmesi ve istemde bulunulması üzerine, tapu sicil müdürlüklerince düzenlenecek resmi senetle tesis edilir. (KMK Md. 61)

Sözleşme ortak malikler arasında yapılabileceği gibi, noterlerce düzenlenmesi de mümkündür.

Yukarıda bahsi geçen resmi senet, devre mülk sözleşmesi ile birlikte ibraz edilerek tapu sicilinde gerekli tesciller yapılacaktır. Devre mülk hakkı, mülkiyet payına bağlı bir irtifak hakkı olduğundan, yapılacak tescil işlemi tapu kütüğünün "irtifak hakları ve gayrimenkul mükellefiyetleri" sütununda gösterilecektir. ⁽¹⁾

2- Devre Mülk Hakkı Sahiplerinin Hakları:

— Devre mülk hakkı tesis edilecek kat irtifakı veya kat mülkiyetine çevrilmiş mesken nitelikli bağımsız bölümler ile müstakil yapılar, müşterek mülkiyet payına bağlı olarak her türlü devir ve temlike konu olabilir, miras hükümlerine göre mirasçıya intikal eder.

— Devre mülk hakkı tesis edilmiş meskenler üzerinde mülkiyet payına bağlı olarak bu hakla bağdaşan her türlü ayni ve tapuya tescille aynilik kazanan şahsi hakların tesisi mümkündür. Ancak Kat Mülkiyeti Kanunu'nun 57. maddesinde sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa devre mülk hakkı sahibinin bu hakkın kullanılmasını başkalarına bırakabileceği belirtildiğinden, irtifa ve sükna hakkı tesisi ile kira şerhinin verilmesi talepleri karşılanmadan önce sözleşme hükümleri tetkik edilmelidir.

— Bağımsız bölüm veya yapının ortak maliklerinin, kanundan doğan öncelikli satın alma (şufa) hakları vardır. Bu nedenle, devre mülk hakkı sahibinin, bu hakla yükümlü mülkiyet payını başkasına satması halinde diğer hak sahiplerinin öncelikle satın alma hakkı doğar. Ancak sözleşme ile bu haktan feragat edilmesi mümkün olduğundan, haktan feragat halinde bu hususun tapu kütük sahifesinin hak ve mükellefiyetler hanesine kaydedilmesi gerekir.

3- Devre Mülk Hakkının Sınırlı Aynı Haklarla İlişkisi:

"Sınırlı aynı haklar" veya Medeni Kanunumuzun deyişiyle "Mülkiyetten gayri aynı hakları" sahibine mülkiyet hakkı gibi tam ve geniş yetkiler değil, sınırlı yetkiler veren aynı haklardır. Mülkiyet hakkından sahibi lehine "kullanma" "yararlanma" ve "tasarruf" olmak üzere üç türlü yetki çıkmaktadır. Sınırlı aynı haklar ise sahibine bu yetkilerden bazen sadece birisini, örneğin kullanma hem de yararlanma yetkisini tanırlar. Gerçekten sınırlı aynı hak olan intifa hakkı, sahibine o eşyayı kullanma ve ondan yararlanma yetkilerini; sükna hakkı ise, sadece kullanma yetkisini verir. Sınırlı aynı haklar, "irtifak hakları" "gayrimenkul mükellefiyeti" ve "rehin hakları" olmak üzere kategoriye ayrılırlar.

Devre mülk hakkının "mülkiyet payına bağlı bir irtifak hakkı" olduğu açıktır.

İrtifak hakları; sahiplerine sadece kullanma veya yararlanma yahut hem kullanma hem de yararlanma yetkilerine veren aynı haklardır. İrtifak haklarının sahiplerine tanımakta olduğu bu

yetkiler ise mülkiyet hakkının sahibine tanıdığı yetkiler gibi sınırsız değil, fakat sınırlı niteliktedir. Hak sahibi hakkın konusunu teşkil eden eşyayı bir malik gibi dilediği şekilde kullanamaz ve yararlanamaz. Hak sahibi ancak o eşyayı hakkın içeriğine uygun biçimde kullanabilir veya ondan yararlanabilir.

İrtifak hakkının konusunu oluşturan eşya, örneğin bir portakal bahçesi, başkasının mülkiyetinde bulunmaktadır, fakat İrtifak hakkı sahibinin kullanmasına veya yararlanmasına yahut hem kullanma hem de yararlanmasına tahsis edilmiştir. Bir eşya üzerinde irtifak hakkı kurulmakla, artık o eşyanın malikinin mülkiyet hakkından doğan yetkileri de sınırlanmış olur. Başka bir deyişle malik, eşyasını dilediği gibi kullanmaktan kaçınmak ve irtifak hakkı sahibinin bu eşyayı kullanmasına ve ondan yararlanmasına katlanmak zorunda kalır.

İrtifak hakları doktrinde genellikle üç kategoriye ayrılmaktadır: Aynı (arzi) irtifaklar, şahsi irtifaklar ve karışık irtifaklar. Aşağıda bunlara kısaca değineceğiz:

a - Aynı İrtifak Hakları:

Aynı (arzi) irtifak hakları herhangi bir şahıs söz konusu olmaksızın bir gayrimenkul malikinin lehine ve diğer gayrimenkul malikinin aleyhine olmak üzere kurulan irtifak haklarıdır.

Aynı irtifak haklarında daima iki gayrimenkul bulunur. Bunlardan biri, üzerinde irtifak hakkı kurulan, yani hakkın konusunu teşkil eden gayrimenkuldür ki, "buna "hadim gayrimenkul" denir. Diğer ise, lehine irtifak hakkı kurulmuş olan, yani irtifak hakkından malikinin yararlanacağı gayrimenkuldür ki, buna da "hakim gayrimenkul" adı verilir.⁽²⁾

Aynı irtifaklarda hak sahibi, irtifak hakkının lehine kurulduğu gayrimenkulün malikidir. O halde, hakim gayrimenkulün maliyet hakkı sağlararası muamelelerle veya ölüme bağlı tasarruflarla yahut miras yoluyla kime geçerse, irtifak hakkından yararlanacak olan odur, yani irtifak hakkı da kendiliğinden yeni malike geçer.

b - Şahsi İrtifak Hakları:

Şahsi irtifak hakları, bir kimse lehine ve o kimsenin gayrimenkulün maliki olup olmadığına bakılmaksızın kurulan irtifak haklarıdır. Doktrinde bazı yazarlar bu tür irtifak hakları için "şahsa bağlı irtifak hakları" deyimini kullanmaktadırlar ki, bu konuda yukarıda söylediklerimizi tekrar ediyoruz.

Şahsi irtifak hakları belli bir şahsa tanınmış olan irtifak haklarıdır ve o şahsın bir gayrimenkulün maliki olup olmaması da önemli değildir; zira bu irtifak hakkı o şahsın şahsi ihtiyacı dolayısıyla kendisine tanınmaktadır. Şahsi irtifaklarda "hakim gayrimenkul" yoktur, sadece irtifak hakkına konu olan bir gayrimenkul (hadim gayrimenkul) veya bir eşya vardır.

Şahsi irtifak hakları normal olarak belli bir şahsa bağlanır ve o şahsa bağlı kalırlar. Bu itibardır ki, şahsi irtifak hakları sağlar arası muamelelerle veya ölüme bağlı tasarruflarla başkalarına devredilemedikleri gibi miras yoluyla da mirasçılara geçmezler. Bu tür irtifak haklarından hak sahibi hayatı boyunca veya belli bir süre yararlanır, hak sahibinin ölmesiyle veya belli sürenin geçmesiyle irtifak hakkı da ortadan kalkar.⁽³⁾

Şahsi irtifak haklarının normal tipine uyanlar, intifa hakkı ile sükna hakkıdır.

c - Karışık İrtifak Hakları:

Karışık irtifak hakları, mahiyetleri itibariyle aynı ve şahsi irtifak haklarının niteliğini taşıyan irtifak haklarıdır.

Devre mülk hakkı, sağlar arası muamele veya ölüme bağlı tasarruflarla el değiştirebildiği ve bir kimse lehine ve o kimsenin gayrimenkulün maliki olup olmadığına bakılmaksızın kurulan bir irtifak hakkı niteliği göstermesi nedeniyle "karışık irtifak hakları"na benzemektedir.

B - Devre Mülk Hakkının Elden Çıkarılmasının Vergi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi:

1) Gelir Vergisi Kanunu Açısından

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesine 3239 sayılı Kanunun 58. maddesiyle eklenen bent hükmüne göre; iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70. maddenin birinci fıkrasının 1, 2, 4 ve 7 numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların iktisap tarihinden başlayarak (3824 sayılı kanunun 5. maddesiyle değişen süre) (1.1.1993 tarihinden geçerli olmak üzere) dört yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancıdır.

Maddeden geçen "elden çıkarma" deyimini, GVK'nun mükerrer 80. maddesinde yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığı devir ve temlik edilmesi, trampa edilmesi, takas, kamulaştırılması, devletleştirilmesi ve ticaret şirketlerine sermaye olarak konulması karşılığında;

— Alınan paralar,

— Alınan ayınlar,

— Sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlardan oluşur. Hasılatın ayın ve menfaat olarak sağlanması durumunda, bu ayın ve menfaatin tutarı, Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur.

G.V.K.'nun 70. maddesinin 4 numaralı bendinde; "gayrimenkul olarak tescil edilen haklar" belirtilmiş fakat bu haklara ilişkin ayrıntılı bir tanımlama yapılmamıştır.

T. Medeni Kanunu'nun 632. maddesinde "tapu sicilinde müstakil ve daimi olmak üzere ayrıca kaydedilen haklar"ında gayrimenkul mülkiyetine konu olabileceği belirtilmiştir.

T. Medeni Kanunu, başkalarına devir ve intikali mümkün olan hakların, devamlılık niteliğine de sahip olmaları şartıyla tapu siciline gayrimenkul olarak tescil edileceğini kabul etmektedir. Devamlılık şartının nasıl gerçekleşeceği Medeni Kanunda belirtilmemiştir. İsviçre tapu sicil nizamnamesi devamlılığın kabul edilmesi için sözü edilen hakların en az 30 yıl kullanılmasını lüzumlu saymaktadır. İçtihatlarda genel kabul görmüş bir süre bulunmamakla birlikte, Reisoğlu bu sürenin 20 yıl veya on yıl gibi bir süre de olabileceğini belirtmektedir.⁽⁴⁾

İrtifak hakları bir hakim gayrimenkul veya başkasına devredilmemek üzere belli bir şahıs lehine kuruldukları takdirde, bağımlıdırlar. Zira böyle bir hak, bir gayrimenkuldan veya belli bir şahıstan ayrılamaz; ve sözü edilen haktan faydalanan şahıs bu hakkı başkasına devredemez. Mesela intifa ve sükna hakları yalnız belli bir şahıs lehine kurulur; bunlar ne miras ne de hukuki işlem yolu ile başkasına geçmezler.

Bir gayrimenkul veya münhasıran -yani sadece onda kalmak üzere belli bir şahıs lehine değil de, devir ve intikali kabil olmak üzere kurulması mümkün olan irtifak hakları da vardır. Özellikle inşaat ve kaynak irtifakları, aksine anlaşma yapılmış olmadıkça hem miras yolu ile intikal ederler, hem de hukuki işlem yolu ile devredilebilirler. (M.K. m. 751 ve 752) Tabiatıyla bu türlü irtifak hakları da belli bir şahıs lehine kurulurlar.

Özetle; bağımsız sürekli nitelikteki haklar; irtifak haklarından sürekli ve bağımsız bir nitelik verilenler olup, hak sahibinin talebi üzerine tapu kütüğünde bağımsız bir sayfaya gayrimenkul olarak kaydedilirler.

Bu haklar, bir gayrimenkul sahibine veya belirli kişilere gayrimenkuller üzerinde geniş bir yararlanma hakkı veren aynı haklardır. Tescile tabi olan bu haklar; irtifak hakkı, intifa hakkı, rehin hakkı, kaynak hakkı, üst hakkı ve gayrimenkul mükellefiyeti gibi haklardır.⁽⁵⁾

İrtifak hakkı niteliğinde olan, devre mülk hakkı satışları;

—alım-satımın devamlı olmaması,

— Satışın iktisap tarihinden itibaren dört yıl içinde yapılması (iktisap tarihinden itibaren dört yılı geçtikten sonra satışın yapılması halinde, kazanç miktarı ne olursa olsun değer artış kazancı söz konusu olmayacaktır.) Satın alma suretiyle iktisap edilen ve tapuya kayıtlı bulunan gayrimenkuller ve hakların iktisap tarihi tapuya tescil tarihidir. ⁽⁶⁾

— İktisabın ivazlı olması, durumlarında elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

G.V.K.'nun 81. maddesi hükmüne göre safi kazanç; elde çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile, elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle hesaplanmaktadır.

3946 sayılı Kanun'un 18. maddesi ile G.V.K.'nun mükerrer 81. maddesine eklenen fıkra hükmüne göre; G.V.K.'nun mükerrer 80/7. maddesinde belirtilen değer artış kazancının iktisap bedeli, gayrimenkul ve bu nitelikteki hakların iktisap edildiği ve elden çıkarıldığı takvim yılları hariç olmak üzere, her takvim yılı için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak tespit edilir.

Diğer sayılı Kanun'un 18. maddesi ile G.V.K.'nun mükerrer 81. maddesine eklenen fıkra hükmüne göre; G.V.K.'nun mükerrer 80/7. maddesinde belirtilen değer artış kazancının iktisap bedeli, gayrimenkul ve bu nitelikteki hakların iktisap edildiği ve elden çıkarıldığı takvim yılları hariç olmak üzere, her takvim yılı için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak tespit edilir.

Diğer taraftan, 4008 sayılı Kanun'un 26. maddesiyle 6.7.1994 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen geçici 41. maddeye göre G.V.K.'nun mükerrer 81. maddesine 3946 sayılı Kanunla eklenen son fıkra hükmü "1.1.1993 tarihinden itibaren iktisap edilen mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar hakkında uygulanır; bu tarihten önce iktisap edilen mal ve haklara G.V.K.'nun mükerrer 80. maddesinin 3824 sayılı Kanunla değişmeden önceki hükümleri uygulanır." şeklindedir. Yukarıdaki hükümlerle ilgili olarak 10.2.1995 tarih ve 22198 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 180 seri numaralı GV. Genel Tebliğinde aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır.

G.V.K.'nun mükerrer 80. maddesinin 7 numaralı bendi kapsamındaki gayrimenkul ve bu nitelikteki mal ve hakların iktisap tarihinden 4 yıl içinde elden çıkartılmaları halinde, bunların satışından doğan kazanç, değer artış kazancı sayılacak, değer artış kazancının tespitinde, bunların iktisap bedeli iktisap edildiği ve elden çıkartıldığı yıllar hariç olmak üzere, her yıl için Vergi Usul Kanununa göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

ÖRNEK:

Bay (A) 1.3.1993 tarihinden 150.000.000 liraya satın aldığı devre mülk hakkının 21.10.1995 tarihinde 500.000.000 liraya satmıştır.

Bu satış işleminden doğan kazanç, söz konusu devre mülk iktisap tarihinden itibaren dört yıl içinde elden çıkarıldığından değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir. Ancak Bay (A) değer artış kazancının hesaplanması sırasında devre mülk hakkının iktisap bedelini, devre mülkün iktisap edildiği ve elden çıkartıldığı 1993 ve 1995 yıllarını dikkate almayarak sadece 1994 yılı için yeniden değerlendirme oranında artırabilecektir.

Buna göre Bay (A) nın elden çıkardığı devre mülkün iktisap bedelinin artırımlı değeri; 1994 yılı için $(150.000.000 + (150.000.000 \times \% 107,6)) = 311.400.000$ lira olacak, vergiye tabi tutulacak değer artışı kazancı ise $(500.000.000 - 311.400.000 =)$ 188.600.000 lira olarak hesaplanacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesinin 7 numaralı bendi kapsamındaki

gayrimenkuller ve bu nitelikteki mal ve hakların iktisap edildiği tarih ile elden çıkartıldığı tarih arasındaki süre 4 yıldan daha fazla olduğu takdirde, bunların satışından doğan kazanç değer artış kazancı sayılmayacak ve gelir vergisine tabi tutulmayacaktır. Değer artış kazancının doğmadığı durumlarda, iktisap bedelinin yeniden değerlendirme oranında artırılmasının vergilendirme yönünden bir anlamı da bulunmamaktadır.

1.1.1993 tarihinden önce iktisap edilen ve bu tarihten sonra elden çıkartılan gayrimenkuller ile bu nitelikteki mal ve haklarda ise, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesinin 3824 sayılı Kanun'la değişmeden önceki 7 numaralı bendinde yer alan bir yıllık süre esas alınacaktır. Dolayısıyla, 1.1.1993 tarihinden önce iktisap edilip de bu tarihten itibaren bir yıllık süre dolduktan sonra elden çıkartılan gayrimenkuller ile bu nitelikteki mal ve haklar için değer artış kazancı söz konusu olmamaktadır.

İktisadi işletmenin aktifine kayıtlı devre mülk hakkının elden çıkarılmasından elde edilen kazanç ticari kazanç olup, ticari kazanç hükümlerine göre değerlendirilecektir.

G.V.K.'nun 38. maddesine hükmüne göre;

"(4108 sayılı kanunun 18 inci maddesiyle değişen fıkra) (1.1.1995 tarihinden geçerli olmak üzere) Mükelleflerin iktisap tarihinden itibaren en az iki tam yıl süreyle işletmelerin de kayıtlı bulunan gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları halinde, bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli bunların iktisap edildiği ve elden çıkarıldıkları yıllar hariç olmak üzere her takvim yılı için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak kazancın tespitinde dikkate alınabilir. Bu hüküm 39uncu madde gereğince işletme hesabı esasına göre ticari kazancın tespitinde de uygulanır. Bilanço esasında defter tutan mükellefler tarafından artırılan maliyet bedeline tekabül eden kazançlar, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. Bu fon sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde o yılın kazancına dahil edilerek vergiye tabi tutulur."

49 Seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde; maliyet artırımına konu olabilecek iktisadi kıymetler arasında belirtilen gayrimenkullere, Medeni Kanun'un 632. maddesinde sayılan, tapu siciline müstakil ve daimi olmak üzere ayrıca kaydedilen haklarında dahil olduğu belirtilmiştir.

İktisadi işletmenin aktifine kayıtlı devre mülk hakkının elden çıkarılması durumunda G.V.K.'nun 38. maddesi hükmüne;

- Bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutulması,
- iktisadi değerlerin en az iki yıl işletmede bulundurulması,
- Maliyet bedeli artırımına konu iktisadi kıymetlerin alım ve satımı ile devamlı olarak uğraşılmaması,
- Arttırılan maliyet bedeline tekabül eden kazançların bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında takip edilmesi,

şartıyla bu iktisadi kıymetin maliyet bedeli iktisap edildiği ve elden çıkarıldığı yıllar hariç olmak üzere her takvim yılı için V.U.K. hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılarak kazanç tespitinde dikkate alınabilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 38 inci maddesinin son fıkrası hükmü bir istisna uygulaması değildir. Bu hüküm ile bilanço ve işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflere diledikleri takdirde gayrimenkul ve iştirak hisselerinin elden çıkarılmasında bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedelini yeniden değerlendirme oranında arttırmak imkanı getirilmektedir.

2) Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından:

G.V.K.'nun 38. maddesiyle getirilen maliyet artışına ilişkin düzenlemelere paralel olarak, Kurumlar Vergisi Kanunu'na 4108 sayılı Kanunla Geçici 23. maddede düzenlemeler yapılmıştır. Geçici 23. madde hükmüne göre; "1.1.1994-31.12.1998 tarihleri arasında uygulanmak üzere tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmı, kurumlar vergisinden müstesnadır. Şu kadar ki vadeli satış halinde satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen kazançların tutarı, ilgili yıl kurum kazancından indirilir. Bu tarihten sonra yapılacak tahsilat için bu hüküm uygulanmaz. İlk yapılan tahsilatın iştirak hissesi veya gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilir.

Bu hükümden yararlanan kurumların gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazancın tespitinde, G.V.K.'nun 38. maddesinin son fıkrası hükmü uygulanmaz."

K.V.K. 23. maddesinde yer alan iştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satışından doğan kazançlara ilişkin istisna;

— İstisnadan yararlanacak olan kurumun tam mükellef kurum olması,

— İstisnaya konu iktisadi kıymetlerin; gayrimenkul ve iştirak hissesi olması, 49 Seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde; maliyet artırımına konu olabilecek iktisadi kıymetler arasında belirtilen gayrimenkullere, Medeni Kanun'un 632. maddesinde sayılan, tapu siciline müstakil ve daimi olmak üzere ayrıca kaydedilen haklarında dahil olduğu belirtilmiştir.

— İştirak hisseleri veya gayrimenkullerin iki tam yıl süre ile aktifte bulundurulması,

— Gayrimenkul veya menkul kıymet ticareti ile uğraşmaması,

şartlarının birlikte bulunması durumunda iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışından doğan kazancın satışın yapıldığı yılda sermayeye eklenen kısmı kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır.

Ancak, bazı nedenlerle sermaye artırımını işlemlerinin satışın yapıldığı yılda gerçekleşmesi mümkün olmayabilir. Bu durumda sözü edilen istisnadan yararlanabilmesi için, bu tür satışların yapıldığı döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar şirket yetkili organınca sermaye artırımına karar verilerek ilgili bakanlığa (kayıtlı sermaye sistemini uygulayanların ise Sermaye Piyasası Kurulu'na) başvurulması ve sermaye artırımını işlemlerinin satışın yapıldığı yıla ait kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği hesap döneminin sonuna kadar tamamlanması halinde, sözü edilen istisnadan yararlanılması mümkün değildir. Bu durumda olan mükelleflerin yararlandıkları istisna nedeniyle zamanında alınmayan vergiler, Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre kendilerinden tahsil edilecektir.

4108 sayılı Kanun, 2 Haziran 1995 tarihli ve 22301 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu tarihten önce söz konusu istisna yürürlükte olmadığından bazı kurumlar 1994 yılındaki iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışından doğan kazançlarını, satışın yapıldığı yılda sermayelerine ilave etmemiş olabilirler. Bu durumda olan kurumların, düzeltme beyannamesini verecekleri tarihe kadar 1994 yılından iştirak hisseleri veya gayrimenkul satışından doğan kazançlarını sermayelerine eklemelerine dair şirket yetkili organlarının karar vermeleri ve bu konuda ilgili Bakanlık (kayıtlı sermaye sistemini uygulayanların ise Sermaye Piyasası Kurulu'na) başvuruları halinde, bu kazançlar için Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 23. maddesinin (a) bendindeki istisnadan yararlanmaları mümkün bulunmaktadır. Ancak bu kurumların sermaye artırımını işlemlerini 31.12.1995 tarihine kadar gerçekleştirmeleri şarttır.

a) Sermayeye Eklenen Kazançların İşletmeden Çekilmesi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 23. maddesinin (a) bendi hükmü çerçevesinde sermayeye eklenen kazançların, beş yıl içinde işletmeden çekilmesi veya bu süre içinde işletmenin tasfiyesi halinde, daha önce kurumlar vergisinden müstesna tutulmuş olan bu kazançların, işletmeden çekildiği veya şirketin tasfiye edildiği yılın kazancı sayılarak kurumlar vergisine tabi

tutulması gerekir. Beş yıllık sürenin başlangıç tarihinden, gayrimenkul veya iştirak hissesinin satışından sağlanan kazancın sermayeye eklendiği tarihin anlaşılması gerekir.

b) Kurumlar Vergisinden Müstesna Tutulan Kazançlar Hakkında Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. Maddesinin Son Fıkrası Hükmünün Uygulanmaması

Kurumların, iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazançlarını, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 23. maddesinin (a) bendi çerçevesinde sermayelerine ilave etmeleri halinde, sermayeye eklenen bu kazançların tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinin son fıkrası hükmü uygulanmayacaktır.

1994 Yılı hesap döneminde, iştirak hissesi veya gayrimenkul satışından doğan kazançlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesine göre maliyet artışına konu edilmiş ve satış kazancının bir kısmı maliyet artış fonuna aktarılmış olabilir. Bu halde de mükellefler diledikleri takdirde geçici 23. maddenin (a) bendindeki istisnadan yararlanma imkanına sahiptirler. Bu durumda, maliyet artış fonuna aktarılan kazanç kısmı sermaye hesabına aktarılacaktır. Gayrimenkul satış kazancının maliyet artış fonunu aşan ve sermayeye eklenmesi gereken kısmı ise fevkalade ihtiyatlardan karşılanacaktır.

iştirak hisseleri ve gayrimenkullere ilişkin satış kazançları istisnası, ayrı bir yazı konusu yapılabilecek kapsamda olup, yazımızda ana hatları ile belirtilmeye çalışılmıştır.

3) Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından:

İktisadi işletmeye dahil olmayan devre mülk hakkının elden çıkarılmasından elde edilen kazanç değer artış kazancıdır. Bu 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu konusuna girmemekte olup, gerçek kişilerin söz konusu devre mülk hakkı teslimleri katma değer vergisine tabi değildir.

İktisadi işletmenin aktifine kayıtlı devre mülk hakkının gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elden çıkarılması, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesi hükmünce ticari sınai, zirai ve mesleki faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmet olup, KDV'ne tabidir.

Uygulama da devre mülk hakkının elden çıkarılmasında, üzerinde devre mülk hakkının tesis edildiği konutun 150 m²'nin'den küçük olması halinde, teslimlerin katma değer vergisinden istisna olduğu şeklinde işlemler yapıldığı görülmüştür.

K.D.V. Kanunu Geçici 8. maddesinde; net alanı 150 m²'ye kadar **konutların teslimlerinin** istisna olduğu belirtilmiştir. Söz konusu geçici 8. maddenin gerekçesinde söz konusu istisnanın, konut arzını arttırmak amacıyla ihdas edildiği anlaşılmaktadır. 3858 Sayılı Kanunun gerekçesi aşağıdaki gibidir. ⁽⁷⁾

"3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa 3393 sayılı Kanunla eklenen geçici 8. maddesinde net alanı 150 m²'ye kadar konutların teslimi ile konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri için öngörülen istisna hükmünün uygulaması, 31.12.1992 tarihinde sona ermektedir.

Söz konusu istisna uygulamasının gayrimenkuller üzerindeki vergi yükünü azaltması sonucu konut üretiminde artış sağlanmıştır. Halen çok sayıdaki konut inşaatları devam etmekte olup bunlardan büyük bir kısmının 31.12.1992 tarihinden sonra bitirilmesi durumunda ise, konutun teslim bedeli üzerinden Katma Değer Vergisi alınacağından, 31.12.1991 tarihinden önce yapılan inşaat işleri de konutun bedeli içerisinde vergilenmiş olacaktır. Ayrıca sözkonusu tarihten önce kooperatifler ile müteahhit arasında yapılan sözleşmede Katma Değer Vergisi dikkate alınmadığından Katma Değer Vergisi taraflar arasında sorun yaratacaktır.

Bu nedenlerle, yukarıdaki madde ile öngörülen istisna uygulamasının 31.12.1995 tarihine kadar uzatılması yerinde olacaktır."

Geçici 8. maddeye ilişkin gerekçeden sözkonusu 150 m²'in altındaki konut teslimlerine ilişkin istisnanın, ülkedeki yoğun konut talebini karşılamak ve gayrimenkuller üzerindeki vergi yükünü azaltarak konut üretimini arttırmak olduğu anlaşılmaktadır.

Devre mülk hakkının teslimi; konut üzerinde kurulan irtifak hakkının teslimini içermektedir.

Devre mülk hakkının teslimi, konut üzerindeki mülkiye hakkının teslimi ile ilgili değildir. Dolayısıyla net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimlerine ilişkin istisna ile ilişkilendirilmeksizin katma değer vergisine tabi tutulacaktır. Devre mülkün 150 m²'den büyük veya küçük olması, teslimlerin Katma Değer Vergisi karşısındaki durumunu etkilemeyecektir.

C - SONUÇ:

Konut niteliğindeki taşınmazlar üzerinde irtifak hakkı tesisi yoluyla kurulan devre mülk hakkının iktisadi işletmeye dahil olmaksızın gerek kişiler tarafından iktisap tarihinden itibaren dört yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı olup, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler katma değer vergisi konusuna girmemektedir. Söz konusu hakkın iktisap edildiği tarih ile elden çıkarıldığı tarih arasındaki 4 yıldan daha fazla olduğu takdirde, bunların satışından doğan kazanç değer artış kazancı sayılmayacak ve gelir vergisine tabi tutulmayacaktır.

Devre mülk hakkının iktisadi işletmenin aktifine dahil iken elden çıkarılması ile kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar ticari kazanç olup, ticari kazanç hükümlerine göre değerlendirilecektir. Devre mülk hakkının teslimi, konut üzerindeki mülkiyet hakkının teslimi ile ilgili olmayıp, gayrimenkul üzerinde kurulmuş irtifak hakkının teslimini ifade etmektedir. Bu nedenle net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimlerine ilişkin istisna ile ilişkilendirilmeksizin katma değer vergisine tabi tutulacaktır.

(1) AYKUTLU Fercan, "Devre Mülk Hakkının Hukuki Mahiyeti", Vergi Dünyası, Sayı: 170 Ekim 1995, s. 41

(2) AKINTÜRK Turgut, Medeni Hukuk, Savaş Yayınları, Ankara 1989, S: 357

(3) AKINTÜRK, a.g.e. S. 358

(4) REİSOĞLU Safa, Türk Eşya Hukuku, Ankara 1966, s. 131

(5) KIZILOĞLU Şükrü, "Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, s. 1595

(6) TURGAY Recep, Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı, İstanbul 1976, Cilt: 2 s. 1129

(7) istisna uygulamasını 31.12.1997 tarihine kadar uzatan 4134 sayılı kanun hükmü bir önerge ile eklendiğinden, gerekçesine rastlanılmamıştır.