

Taşınmazın İfrazı (Bölünme) Halinde Oluşan Yeni Taşınmazların Satışında Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi İstisnası

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (KVK) 5/1-e bendine göre kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50’lik kısmı kurumlar vergisinden istisnadır.

Buna ilaveten, benzer bir istisna düzenlemesi de 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun (KDVK) 17/4-r bendinde yapılmıştır. Buna göre, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler katma değer vergisinden müstesnadır.

Her iki düzenleme de kurumların mali yapılarını güçlendirme amacıyla ihdas edilmiştir. Dolayısıyla taşınmaz ticaretini yapanların ticaret amacıyla elde tuttıkları bu varlıkların satışı (devir ve teslimi) söz konusu istisnaların kapsamı dışında tutulmuştur.

1 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nde (KDVGUT) satışa konu edilecek taşınmazlar arsa, arazi ve bina olarak ifade edilmişken, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde istisnaya konu olan taşınmazlar, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nda (TMK) “taşınmaz” olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır denilmiş ve TMK’nın 704 üncü maddesindeki, arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ve kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak sayılmıştır. Dolayısıyla istisnaya konu edilen taşınmazın TMK hükümlerine uygun bir şekilde taşınmaz vasfına sahip olması gerekmektedir. Ayrıca taşınmazlarda iktisap, Kanun’un 705 inci maddesi uyarınca tapuya tescille olmaktadır.

Öte yandan, 25.03.2011 tarihli ve 76 no.lu Gelir Vergisi Sirkülerinin “5. Cins Tashihi Yapılan Gayrimenkuller ile Kat Karşılığı Olarak Müteahhit veya Konut Yapı Kooperatiflerinden Alınan Gayrimenkullerin Satılması Halinde İktisap Tarihinin Belirlenmesi” başlıklı bölümünde; arazi vasfında iktisap edilen gayrimenkulün belediyelerce ifraz ve taksim işlemine tabi tutularak satılması halinde iktisap tarihi olarak arazinin iktisap edildiği tarih değil, belediyenin ifraz işlemi sonucu arsa vasfını kazanarak, cins tashihi (cins değişikliği) yapıldığı tarihin esas alınması gerekir denilmiştir. Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğüne (TKGM) göre ifraz (ayırma)¹; tapu kütüğünde tek parsel olarak kayıtlı bulunan bir taşınmazın, düzenlenen haritalara göre birden çok parçaya ayrılarak tapu kütüğüne tescil edilmesi işlemidir. Yine, arsa olarak iktisap edilen gayrimenkul üzerine bina inşa edilmesi veya söz konusu gayrimenkulün kat karşılığı verilmesi sonucu alınan gayrimenkullerin tapuya

¹ <https://www.tkgm.gov.tr/sites/default/files/2020-12/ifraz.pdf>



tescili, cins tashihi (cins değişikliği) sayılarak tapuya tescil tarihinin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Söz konusu sirkülerde yer alan ifraz² işlemine ait örnek aşağıdadır.

“Örnek 6:

Bayan (E) tarafından 25.10.1992 tarihinde satın alınan ve tapuya arazi olarak tescil edilen gayrimenkulün belediyece ifraz işlemi sonucu, 27.07.2008 tarihinde cins tashihi gerçekleştirilerek tapuya arsa olarak tescili yapılmıştır.

Değer artışı kazancının tespiti açısından, söz konusu değişikliğin (cins tashihi) yapıldığı 27.07.2008 tarihinin esas alınması gerekir.”

KDVGUT’nin “4.16.1. Taşınmaz Satışlarında İstisna Uygulaması” başlıklı alt bölümünde yer alan Örnek 8 aşağıdaki gibidir. (Söz konusu örnek Tevhit işlemi hakkında verilmiş olup vergi hukuku hükümlerinin yorumlanmasında kullanılmak üzere bu kısma alınmıştır.)

“Örnek 8: (Y) şirketince 09/10/2008 tarihinde alınıp ilgili dönemde şirket aktifine kaydedilen 2.000 m²’lik arsa ile 11/11/2010 tarihinde alınıp ilgili dönemde şirket aktifine kaydedilen 450 m²’lik bitişik arsa tevhit edilmiş (tek tapuya dönüştürülmüş) ve satışa sunulmuştur. Taşınmazlar üzerinde tevhit yoluyla yapılan değişiklikler sonrasında yeni oluşan birimin tapuya tescil edilmesi ve daha sonra elden çıkarılmasında 3065 sayılı Kanunun (17/4-r)maddesinde düzenlenen istisnanın uygulanması bakımından tevhit tarihinin esas alınması gerekmektedir. Ancak her iki taşınmazın da tevhit öncesi iktisap tarihleri ispat edilebiliyorsa ve satış bedeli ayrıştırılabiliyorsa, iktisap tarihlerinin ayrı ayrı dikkate alınması ve bu suretle iki yıllık sürenin hesaplanması mümkündür.”

(TKGM’ye göre tevhit³; tapu sicilinde ayrı ayrı kayıtlı, birbirine bitişik birden fazla taşınmaz malın birleştirilerek tek bir parsel halini alması işlemidir.)

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 17.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-2010:KDV-3/14017-60-437 sayılı özelgesinde; “... taşınmazın Belediyenizin mülkiyetinde en az iki tam yıl bulunup bulunmadığının tespitinde, ifraz, tevhit, imar uygulaması, kat irtifakı, kat mülkiyeti uygulanan taşınmazın ilk iktisap tarihinin esas alınması gerekmektedir.” şeklinde görüş beyan edilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 05.10.2017 tarih ve 62030549-125[5-2016/417]-335325 sayılı özelgesinde; “... Buna göre, 1954 yılında kurulmuş olan çimento fabrikasına ait arazinin bulunduğu bölgenin sanayi imarının, Şirketinizin talebi olmaksızın, re’sen

² İfraz işlemi 3194 sayılı İmar Kanunu’nun 15’inci ve 16’ncı maddeleri uyarınca gerçekleştirilmektedir.

³ <https://www.tkgm.gov.tr/sites/default/files/2020-12/tevhit.pdf>



Belediye Meclisi tarafından konut ve ticari imara dönüştürülerek ifraza tabi tutulmuş olması halinde, çimento fabrikasının üzerinde kurulu olduğu taşınmazın ifraz işlemine tabi tutulması sonucu ortaya çıkan yeni parsellerin satışı, taşınmaz ticaretiyle uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulunan değerlerin satışı kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, taşınmaz ticaretiyle uğraştığınızı gösterecek başka faaliyetlerinizin olmaması ve diğer şartları da sağlamanız kaydıyla bu satıştan kaynaklanan kazancınız için Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesindeki istisnadan yararlanmanız mümkün bulunmaktadır.

... Bu çerçevede, satışa konu çimento fabrikanıza ait arazinin bulunduğu bölgenin sanayi imarının Şirketinizin talebi olmaksızın re'sen belediye meclisi tarafından konut ve ticari imara dönüştürülerek ifraza tabi tutulmuş olması halinde, taşınmazın ifraz işlemine tabi tutulması sonucu ortaya çıkan yeni parsellerin satışı işleminin taşınmaz ticareti kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, satış işleminin diğer şartları taşıması kaydıyla Kanunun 17/4-r maddesi hükmünden faydalanmasında mevzuata aykırı bir husus bulunmamaktadır.” şeklinde görüş beyan edilmiştir.

Şanlıurfa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.08.2020 tarih ve 64958909-125-E.22497 sayılı özelgesinde; “... Bu hüküm ve açıklamalara göre, ...tarihinde ... Büyükşehir Belediyesi adına kayıtlı iken şirketiniz adına aynı sermaye olarak tapu işlemi gerçekleştirilen ... Ada ... Parsel No.lu gayrimenkulün (arsa) ... tarihinde ... Büyükşehir Belediyesinin ... tarihli ve ... sayılı kararı ile ... ayrı parsel olarak ifrazının yapılması neticesinde bu parsellerden ... adedinin açık artırma usulü ile satışının yapılması durumunda taşınmaz ticareti ile uğraşmış olunacağından, bu taşınmazların satışından doğan kazançla ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan kurumlar vergisi istisnasından yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

... Buna göre, ... Ada ... Parsel No.lu şirketinize ait taşınmazın, ... Büyükşehir Belediyesinin ... tarihli ve ... sayılı kararı ile ... ayrı parsel olarak ifrazının yapılması neticesinde bu parsellerden 4 adedinin açık artırma usulü ile satışının yapılması durumunda taşınmaz ticareti ile uğraşmış olunacağından, bu taşınmazların şirketiniz tarafından satışında 3065 sayılı KDV Kanununun 17/4-r maddesi kapsamında istisna uygulanması mümkün değildir.” şeklinde görüş beyan edilmiştir.

3402 sayılı Kadastro Kanunu'nun 44'üncü maddesine göre; ifraz, tescil, cins değişikliği, el değiştirme, hisse değişikliği gibi işlemlerin hukuki işlem oldukları addedilmiştir.

Söz konusu ifraz (bölünme) işleminin de hukuki bir işlem olduğu ve hukuki bir işlem olması nedeniyle hukuki bir sonuç yarattığı muhakkaktır. Ancak, re'sen gerçekleştirilen ifraz işlemi sonucunda vergi hukuku anlamında yeni taşınmaz oluşumu ve bu nedenle yeni



taşınmaz iktisabının oluşup oluşmadığının belirlenmesi ve iktisap tarihi açısından da istisna koşullarının varlığının tespiti gerekmektedir.

Gerek 76 no.lu Gelir Vergisi Sirküleri gerek KDVGUT'nin ilgili bölümünde yer alan 8 no.lu örnek ve gerekse Maliye Bakanlığı görüşleri (özelgeleri) dikkate alındığında, ifraz (ve dahi tevhit) işlemi neticesinde taşınmazın cinsinde bir değişiklik olduğu taktirde, yani hukuk düzeninde taşınmaz yeni bir vasma/özelliğe sahip olduğu taktirde, örneğin ifraz işlemi sonucunda tarla, bağ, bahçe vb. vasıflarından arsa⁴ vasma dönüştüğü taktirde yeni hukuki durumun taşınmazın iktisap tarihi olarak dikkate alınması gerekmektedir. Her ne kadar bölünen (ifraz edilen) taşınmaz ve yeni oluşan taşınmazlar arasındaki hak ve yükümlülükler arasındaki bağlantı Tapu Sicili Tüzüğü'nün 57 ve devamında gelen maddelerde vurgulanmış olsa da, taşınmazın vasıf değiştirdiği bir halde bunların vergi hukuku anlamında yeni bir durum ortaya çıkarmadığı sonucuna varılamayacağı değerlendirilmektedir. Zira, taşınmazlar arasındaki söz konusu bağlantı kişilerin bölünen taşınmaz nezdindeki hak ve yükümlülüklerin korunması ve sürdürülmesi anlamındadır.

Ancak re'sen yapılan ifraz işlemi neticesinde; B.07.1.GİB.4.06.17.01-2010:KDV-3/14017-60-437 sayılı, 62030549-125[5-2016/417]-335325 sayılı ve 64958909-125-E.22497 sayılı Maliye Bakanlığı görüşleri doğrultusunda bölünme sonucunda oluşan yeni arsa parselinin (taşınmaz vasma'nın değişmemesi ve nitelik itibarıyla aynı kalması durumunda) satışında taşınmaz ticareti hükümlerinin de oluşmadığı varsayımıyla, gerek kurumlar vergisi gerekse katma değer vergisi istisnalarının uygulanması açısından ilk iktisap tarihinin esas alınması gerektiği sonucuna varılmaktadır.

⁴ <https://tkgm.gov.tr/tapu-db/cevapli-raporlar>. Cevaplı raporlar; yapılan teftişlerde noksan ve hatalı bulunan ve ilgili dairelerce düzeltilmesi gereken işlemler hakkında teftiş birimince düzenlenen raporlardır.

