

İstanbul, 08.07.2013

SİRKÜLER (2013-13)**KONU: Gayrimenkul Alım Satımında Vergilendirmeler**

Bilindiği üzere gayrimenkul alım satımı günümüzde yaşamın bir parçası haline gelmiş, banka kredi faizlerinin düşmesiyle çok karşılaşılan mali ve hukuki bir durum olarak karşımıza çıkmıştır. Bu sirkülerimizde gayrimenkul alım satımı ile ilgili gelir vergisi ve kurumlar vergisi açısından özellikle durumlar açıklanacak, konu ile ilgili Danıştay kararları ve muktezalar ele alınacaktır.

Gayrimenkullerin satışı sonrası doğan kazançların vergisel olarak nasıl değerlendirilmesi gerektiği, mükellefler ile Maliye Bakanlığı'nı çoğu zaman karşı karşıya getirmektedir. Maliye Bakanlığı tarafından yapılan cezalı tarhiyatlara karşı, vergi mahkemelerinde davalar açılmaktadır.

I. Gelir Vergisi Açısından:**1. Gelir Vergisi Kanunu 37. madde hükümlerine göre ticari kazançlar:**

213 Sayılı VUK'nun 37. maddesinde ticari kazanç tarifi yapılmıştır.

Madde 37'de "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır. Bu Kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı kazançlar ticari kazanç sayılır: (4. Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;" denilerek gayrimenkul alım satımını sürekli olarak yapanların ticari kazanç sağlamış olacağı belirtilmiştir.)

Gelir Vergisi Kanununda satın alınan veya inşa edilen gayrimenkullerin satışından doğan kazancın vergilendirilmesi, iki açıdan ele alınmaktadır. Devamlılık unsuru bulunmayan alım satımlarda, elde edilen kazanç, diğer kazanç ve irat grubuna dahil bir gelir unsuru sayılmış, vergileme, satışın iktisap tarihinden itibaren belli bir süre içinde yapılması şartına bağlanmıştır.

Gayrimenkul alım, satım ve inşa işleri ile devamlı uğraşılmasından doğan kazanç ise, ticari kazançtır.

Gayrimenkul alım satımı, şekli ve maddi şartları kurulmuş bir ticari organizasyon içinde yapıldığında, alım satım işinin ticari faaliyet sayılacağı açıktır.

Ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde, faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen ölçü işlem sayısı (muameledeki çokluk)'dur.

Muameledeki çokluktan ne anlaşılması gerektiği hususunda Maliye Bakanlığı genel olarak işlem sayısına bakmaktadır. **Aynı yılda birden fazla veya üst üste birden fazla yıl satış yapılması çokluk olarak kabul edilmektedir.**

Muamelenin birden fazla oluşu şeklinde belirlenen objektif ölçü, ilgilinin amaç ve niyeti ile her zaman bağdaşmayabilir. Aslında, ister arızı, ister devamlı şekilde yapılsın

gayrimenkul alım satımındaki esas amaç kazanç sağlamaktır. Ancak birden fazla gayrimenkul, kazanç gayesi olmadan da alınıp satılabilir. Gayrimenkulün şahsi ihtiyaç veya servetin korunması amacı ile alınmasında, amaç satıştan gelir sağlamak değildir.

Şahsi kullanma ve servetin korunması durumunun bulunmadığı hallerde, gayrimenkul tekrar satılarak kazanç sağlamak gayesi ile iktisap edilmiş demektir. Bu takdirde, alış veya satıştaki çokluk, faaliyetin ticari sayılması için yeterlidir.

a-) Veraset Sureti İle İktisap Edilen Gayrimenkullerin Satışında Durum:

Veraset suretiyle iktisap edilen gayrimenkullerin, parça parça satılması halinde, satıştı çokluk olmasına rağmen, bir ticari faaliyetten bahsedilemez; vergileme yapılamaz.

Gayrimenkul bir ticari işletmenin aktifine dahil olarak intikal etmiş ve ticari faaliyette varisler tarafından bir süre devam edildikten sonra satış yapılmışsa, elde edilen kazanç, ticari işletme bünyesinde doğmuş sayılır ve ticari kazanç olarak vergilenir.

Buna karşılık, ticari işletmenin intikalinin hemen akabinde satış yapıldığında, ticari faaliyet ve kazancın varlığı kabul edilmez. Bu durumda, servetin paraya çevrilmesi, terekenin tasfiyesi söz konusu olmaktadır.

İntikal eden gayrimenkul, varis veya varislerce, bir ticari işletmeye dahil edilir ve o işletme bünyesinde satılırsa, elde edilen kazanç yine ticaridir.

İntikal eden bir arsa üzerine apartman inşa edilir ve aralıklarla apartman daireleri satılırsa, elde edilen gelir ticari kazanç olarak vergilendirilir. Arsa maliyet unsurları arasına vergi değeri ile dahil edilir.

İntikal eden arsa üzerine, arsa payı karşılığı inşaat yaptırılıp daire daire satış yapılması halinde de, ticari faaliyetin varlığı kabul edilir. Burada intikal eden servet, intikal ettiği şekli ile paraya çevrilmemekte, değerlendirildikten sonra satılmaktadır. Bununla birlikte, Danıştay Dördüncü Dairesi, 29.04.1972 tarih, E1971/6137, K.1972/3239 sayılı kararında intikal eden arsa üzerine, arsanın bir kısmının devri karşılığında yaptırılan apartman dairelerinin satışını ticari nitelikte görmemiş, terekenin tasfiyesi çerçevesinde yapılan bir işlem olarak mütalaa etmiştir.

b-) Parsellemek Sureti İle Arsa Satışında Durum:

Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinin 6 nolu bendinde, satın alınan veya trampa sureti ile iktisap edilen arazinin, iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek, bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda satılmasından elde edilen kazancın, ticari kazanç olduğu belirtilmiştir.

2-) Gelir Vergisi Kanunu Mükerrer 80. madde hükümlerine göre değer artış kazançları :

a-) Gayrimenkuller ve Bu Nitelikteki Mal ve Haklar Nelerdir?

Mükerrer 80 inci maddenin gayrimenkuller ve bu nitelikteki mal ve haklarla ilgili birinci fıkra 6 numaralı bent hükmü, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinin birinci fıkrası 1,2,4 ve 7 numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar itibarıyla düzenlenmiştir.

G.V.K'nun 70 inci maddesinin birinci fıkrasının;

- 1 nolu bendinde; arazi ve bina, maden suları ve memba suları, madenler taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzleri ile teferruatı,
- 2 nolu bendinde voli mahalleri ve dalyanlar,
- 4 nolu bendinde gayrimenkul olarak tescil edilen haklar,
- 7 nolu bendinde ise; gemiler ve gemi payları ve bilumum motorlu tahmil ve tahliye araçları, yer almaktadır.

Mükerrer 80 inci maddenin birinci fıkra 6 nolu bent hükmü, yukarda sayılanların tümünü kapsamaktadır.

Gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller de bu madde hükmü kapsamındadır.

b-) Vergileme Şartları:

Gayrimenkuller ve bu nitelikteki mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazançları kapsamında vergilendirme şartları şu şekilde belirlenebilir;

- Gayrimenkul ve benzeri kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan kazancın değer artışı kazancı olarak vergilendirilmesi ilgili mal ve hakların arızı olarak elden çıkarılmaları halinde uygulanır. Devamlılık halinde sağlanan kazanç ticari kazanç olarak vergilenir.
- Vergileme için iktisabın ivazlı yapılmış olması gerekir.
- Elden çıkarma iktisap tarihinden itibaren dört yıllık süre içinde gerçekleşmiş olmalıdır.

c-) Beş yıllık süre itibariyle değerlendirme:

Gayrimenkul alım satımından doğan kazancın vergiye tabi tutulmasının, elden çıkarmanın iktisaptan itibaren beş yıl içinde yapılması şartına bağlanmış olması, bu süre içindeki satışların kazanç sağlama amacı ile yapılmış olduğunun varsayımına dayanmaktadır. Bunun başka ifadeyle anlamı, şahsi kullanım veya servetin korunması aracı olarak edinilmiş gayrimenkulün beş yıllık süre içinde elden çıkarılamayacağıdır. Diğer taraftan bakıldığında iktisap tarihinden itibaren beş yıl süre geçtikten sonra yapılan satışlarında (devamlılık unsuru hali hariç) kazanç sağlama amacının varlığı kanunen ihtimal dışı sayılmıştır. **Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer Madde (80/6) bendinde;**

“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 zirai 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**(8)** elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.).

Bu maddede geçen "elden çıkarma" deyimi, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temliki, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder. Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 6.000 **(***)**(284 Seri No'lu Gelir Vergisi

Genel Tebliği ile 1.1.2013 tarihinden itibaren 9.400 TL.)Yeni Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır.

Faaliyetine devam eden ticarî bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticarî işletmeye dahil amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerle birinci fıkrada yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar ticarî kazanç sayılır ve bunlara ticarî kazanç hakkındaki hükümler uygulanır.(**)” şeklinde ifade edilmiştir.

d-) Beş yıllık sürenin hesaplanması:

Beş yıllık süre takvim günü itibariyle hesaplanır. Örneğin 02.09.2012 tarihinde satın alınmış bir gayrimenkul 03.09.2017 tarihinde satıldığında beş yıllık sürenin dolmuş olduğu kabul edilir ve vergileme yapılmaz. Bu nedenle iktisap ve elden çıkarma tarihlerinin tespiti önem taşımaktadır;

- Satın alma suretiyle vaki iktisaplarda, iktisap tarihi tapuya tescil tarihidir.
- Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkullerin, tahsis tarihinde ortaklar tarafından iktisap edilmiş sayılacağı ilgili hükümde belirtilmiştir.
- İnşa suretiyle edinilen gayrimenkullerde yapı kullanma izin belgesinin alındığı tarihe itibar etmek gerekir.
- Arsası karşılığı apartman dairesi alanlarda da, inşaatın tamamlanıp yapı kullanma izin belgesinin alındığı tarihe itibar etmek gerekir.
- Cebri icra yolu ile veya şuyun izalesi dolayısı ile satın alma halinde, tapuya tescilden önce resmi muamelenin tekemmülü ile iktisap gerçekleşir.
- Gayrimenkulün satış tarihi tapuya tescil tarihidir. Cebri icra, şuyun izalesi hallerinde tapuya tescilden önce resmi muamelenin tekemmülü ile satış gerçekleşir. İstimlak halinde istimlak kararının alındığı tarihe itibar edilir.
- Tescile tabi olmayan mal ve haklarda alım ve satım tarihleri ilgili akdin tekemmül ettiği tarihtir.

e-) İktisap Bedelinin Eskale Edilmesi :

Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 81 inci maddesine göre iktisap bedeli elden çıkarılan gayrimenkulün elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere TEFE endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. (01.01.2006 dan sonraki satışlarda eskalasyon için TEFE artış oranının %10 veya üzerinde olması şarttır.)

II. Kurumlar Vergisi Açısından:

Gayrimenkul konusunu Kurumlar Vergisi açısından ele aldığımızda Gelir Vergisi Kanunundaki hükümlerin geçerli olduğunu görmekteyiz. Kurumlar Vergisi Kanunu açısından konunun incelenmesinde kurumlara getirilen gayrimenkul satış kazançları istisnası açıklanacaktır.

1-) Kurumların Gayrimenkul Satış Kazançları İle İlgili İstisna:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/e maddesinde kurumların aktifine kayıtlı taşınmazları iki yıl süre ile aktifte kaldıktan sonra satışından elde edilen kazancın %75 i istisna sayılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlara ilişkin istisna düzenlenmektedir. İstisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir. Bu bentte belirtilen koşulların sağlanması halinde, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75’lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

İstisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medeni Kanununda “Taşınmaz” olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Bunlar Türk Medeni Kanununun 704 üncü maddesinde;

- Arazi,
- Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
- Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler

olarak sayılmıştır.

Elden çıkarılacak taşınmazlardan doğacak kazancın, bu istisna uygulamasına konu olabilmesi için taşınmazın Türk Medeni Kanununun 705 inci maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, ilgili kurum adına tapuya tescili yapılmamış bir binanın satışından doğan kazançta bu istisna uygulanmayacaktır.

Fiiliyatta cins tashihiinin kurum adına tapuya tescilinin yapılmasında çeşitli nedenlerle gecikmeler olabilmektedir. Bu gibi durumlarda, taşınmazın işletme aktifinde iki yıl süreyle bulunup bulunmadığının, tespitinde, işletmede iki yıldan fazla süreyle sahip olunarak fiilen kullanıldığının, yapı inşaatı ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilebilmesi mümkün olabilecektir.

Örneğin; organize sanayi bölgeleri tarafından verilen tahsis belgesine istinaden veya çeşitli nedenlerle iki yıldan fazla süreyle fiilen kullanılan ancak, tapuda kurum adına henüz tescil edilmemiş bir taşınmazın tahsis belgesine dayanılarak veya zilyetliğin devri suretiyle satılması durumunda bir taşınmaz satışından bahsedilemeyeceğinden istisna uygulanmayacak, ancak, iki tam yıl kullanıldığı yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde tevsik edilen taşınmazın tapuda kurum adına tescil edildikten sonra satılması halinde, satıştan elde edilen kazançlar bu istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Taşınmaz tanımına, taşınmazın bütünleyici parçası niteliğinde olan unsurları da girecektir. Bütünleyici parça, Türk Medeni Kanununun 684 üncü maddesinde, “Bir şeye malik olan kimse, o şeyin bütünleyici parçalarına da malik olur. Bütünleyici parça, yerel âdetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır.” şeklinde tanımlanmıştır.

Taşınmaz tanımına, taşınmazın eklentisi niteliğinde olan unsurlar girmeyecektir. Eklenti, Türk Medeni Kanununun 686 ncı maddesinde; “Bir şeye ilişkin tasarruflar, aksi belirtilmedikçe onun eklentisini de kapsar. Eklenti, asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel âdetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülünen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır maldır. Eklenti, asıl şeyden geçici olarak ayrılmakla bu niteliğini kaybetmez.” şeklinde tanımlanmıştır.

İstisna uygulaması sabit üretim vasıtası niteliğindeki makineler açısından değerlendirildiğinde, makinelerin sökülmesi gerektiği zaman bina tahrip olacak veya zarar görecektir ise bu makineler binanın bütünleyici parçası olarak kabul edilecektir. Aynı şekilde, bina ile birlikte bir bütün oluşturan ve birbirinden ayrılmalari halinde istenilen faydayı sağlamayacak durumda olan makineler de binanın bütünleyici parçasıdır. Bunlara örnek olarak transformatörler, kazanlar, zemine raptedilen türbinler sayılabilir.

Taşınmazlarla birlikte satışa konu olan ve o taşınmazın bütünleyici parçası sayılan şeylerin satışından elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir. Ancak, taşınmazın zeminine veya duvara sabitlenmiş olmakla birlikte münferiden veya toplu olarak sökülüp satılması mümkün olan ve bu takdirde işletmenin sınai olma vasfını değiştirmeyen ve üretimi de aksatmayan makine ve benzeri aletler bütünleyici parça niteliğinde değerlendirilemeyeceğinden bunların satışından doğan kazanç, istisnadan yararlanamayacaktır.

Öte yandan, makinelerin taşınmazdan bağımsız olarak satılması halinde, mütemmim cüz olma vasıfları kalmayacağından, bunların satışı menkul mal satışı olarak kabul edilecektir.

Kurumlar Vergisi istisnası kapsamındaki satışlarda, satıştan doğan karın sermayeye eklenmesi şartı da aranmaksızın Katma Değer Vergisi istisnası da uygulanacaktır. İstisna, 5281 sayılı Kanunun 33 üncü maddesiyle Katma Değer Vergisi Kanununun 17 inci madde hükmü 4 numaralı fıkrasına (r) bendi eklenmek suretiyle sürekli istisna haline getirilmiştir.

Ancak 5281 sayılı yasa hükümlerinde, önceki mevzuatta bulunan harç istisnası hükümlerine yer verilmemiştir.

III. KONU İLE İLGİLİ YARGI KARARLARI:**1. Danıştay 3. Dairesi'nin 03.11.2004 tarih ve E.2003/992, K.2004/2769 sayılı kararı:****A. Konu: Satın alınan arazinin 5 yıl içinde parsellenerek satışı hakkında,****B. Özeti:**

Satın alma yoluyla iktisap edilen arazinin GVK'nun 37/6. maddesinde belirlenen 5 yıl içerisinde parsellendikten sonra satışı aynı madde hükmü uyarınca ticari kazançtır. Bu satışın, bazı ekonomik zorluklardan dolayı yapıldığı, devamlılık unsuru taşımadığı ve bundan dolayı da değer artış kazancının konusuna girdiği yönündeki iddia hukuki dayanaktan yoksundur.

C. İçeriği ve Görüşümüz :

Gelir Vergisi Kanununun 37'nci maddesinin birinci fıkrası, her türlü ticari ve sınai faaliyetten elde edilen kazancı ticari kazanç olarak tanımlamış ikinci fıkrada ise altı bent halinde sayılan işlerinde ticari kazanç kazanç sayılacağı kurala bağlanmıştır. Maddenin ilk fıkrası; bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesini, kazanç sağlanması ve kazanç sağlanan faaliyetin devamlı olması koşullarına bağlamıştır. İkinci fıkranın bentlerine giren işlerde ise bu nitelik aranmaksızın elde edilen kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Dava konusu olay ikinci fıkranın 6'ncı bendi kapsamında olup, satın alma yoluyla iktisap edilen arazinin yasada öngörülen süre içinde parsellendirildikten sonra satıldığı tespitlidir. Davacı tarafından da tespit edilen bu durumun aksi iddia edilmemiş ancak bazı ekonomik zorunluluklardan dolayı yapılan ve devamlılık unsuru taşımayan bu satışların ticari faaliyetin değil, değer artış kazancının konusuna girdiği ileri sürülmüştür. Yasanın konuyla ilgili düzenlemesinde faaliyetin zorunluluktan kaynaklanması ve devamlılık arz etmemesi halinde ticari kazanç sayılmayacağına dair bir kısıtlama öngörülmediğinden davacının bu yöndeki iddiası dayanaksız kalmaktadır.

2. Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 01.10.2003 tarih ve E.2001/1398, K.2003/4493 sayılı kararı:**A. Konu: Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazancın vergilendirilmesi,****B. Özeti:**

Ferdi olarak; dört yıl içinde ve devamlı olarak yapılmaması koşuluyla; gayrimenkul alım satımından doğan kazancın değer artış kazancı sayılacağı.

C. İçeriği ve Görüşümüz:

Uygulamada sıkça karşılaşılan ve duraksama yaratan vergi konularından birisi de gayrimenkullerin el değiştirmesinden kaynaklanan kazançların ticari kazanç mı, yoksa değer artış kazancı mı sayılacağıdır.

Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden sağladıkları kazançları GVK 37/4 maddesinde ticari kazanç sayılmıştır. Diğer taraftan aynı kanunun mük. 80'inci maddesinin 6'ncı bendinde ise “İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1)¹, (2)², (4)³ ve (7)⁴ numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak dört yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.)” değer artış kazancı sayılmıştır. Söz konusu maddenin ilerleyen satırlarında ise “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 artışı kazancının 13.000⁵YTL'lık kısmı gelir vergisinden müstesnadır.

Faaliyetine devam eden ticarî bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticarî işletmeye dahil amortismanla tâbi iktisadî kıymetlerle birinci fıkrada yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar ticarî kazanç sayılır ve bunlara ticarî kazanç hakkındaki hükümler uygulanır.”denilmektedir.

Buradaki özellik devamlılık unsurudur. Devamlılıktan ilk anlaşılan alış veya satış işleminin (farklı tarihlerde bile olsa) birden fazla olmasıdır. Danıştay Üçüncü Daire tarafından verilen iki karar da (24.9.2003 tarih, E:2001/2606 K:2003/4436 ve 30.10.2003 tarih E:2001/2269, K:2003/4800 sayılı kararlar)⁶ bu yöndedir.

Devamlılık unsurunu anlamlandıran diğer husus ise süredir. 1986 yılında veraset suretiyle iktisap edilen arsanın on bir yıl sonra 1997 yılında müteahhide devredilmesi karşılığında alınan bağımsız bölümlerin yeni bir iktisap sayılacağı kabul edilmiş ve bu iktisap tarihinden itibaren dört yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazancın, devamlılık unsuru bulunmadığından değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

Uygulamada kanun hükümleri ve yüksek mahkeme kararları dikkate alınmalıdır.

3. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 25.06.2004 tarih ve E.2004/51, K.2004/80 sayılı kararı:

¹ Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir.), maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;

² Voli mahalleri ve dalyanlar;

³ Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;

⁴ Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilûmum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;

⁵ 2005 yılı gelirlerine uygulanmak üzere belirlenen tutar.

⁶ Kararlar Danıştay Kararları Dergisine (2004,3 sayı) atfen, Oluş Mali Hukuk Bürosu X1/252 sayılı sirkülerinden alınmıştır. Her iki karar da birer azlık oyu (karşı oy) taşımaktadır.

A. Konu: Arsa karşılığı kat sahibi olunmasının yeni bir edinim değil servetin değerlendirilmesi ve biçim değiştirmesi olduğu ve dairelerin satışının vergilendirilemeyeceği,

B. Özeti:

Bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binada kat sahibi olması servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesi olduğundan, dairelerin , arsanın iktisap tarihinden dört yıl geçtikten sonra satışından elde edilen kazanç değer artış kazancı değildir.

C. İçeriği ve Görüşümüz:

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun olay tarihinde yürürlükte bulunan mükerrer 80. maddesinde geçen "elden çıkarma" deyiminin mal hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulması ve mal hakları üzerindeki tasarruf edebilme hakkının herhangi bir şekilde devredilmesini ifade ettiği, Borçlar Kanununun 182. maddesi uyarınca, taşınır taşınmaz malların satışında, satıcının malını alıcıya bir semen karşılığında teslim ettiği, arsa karşılığında kat alımında ise, taşınmazın (arsa veya kat) para karşılığında satışının söz konusu olmadığı, aynı Kanun'un 232. maddesinde, satım hükümlerinin trampada da tatbik olunacağını hükme bağlandığı, trampa sırasında mübadeleye konu malların niteliklerinde bir değişiklik olmadığı oysa bir kişinin arsası karşılığında kat sahibi olması durumunda, müteahhitte yapılan sözleşme uyarınca ve Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerine göre, inşaata başlanırken arsa payları bölünerek, müşterek mülkiyete esas bu paylara inşaat yapma ve kat mülkiyeti tesis etme borcu (kat irtifakı) bağlandığı, inşaat tamamlandıktan ve her kat bağımsız bölüm haline gelip, kişisel mülkiyete geçtikten sonra da, o bağımsız bölümlere bağlı olarak devam ettiği, ana gayrimenkulün ortak sayılan yerlerinde, kat maliklerinin müştereken tasarrufta bulunabildiği, böylece, arsa sahibinin arsası üzerindeki mülkiyetinin kişisel olmaktan çıktığı ve kendisine intikal eden katlara bağlı olarak, müşterek mülkiyet hükümlerine göre, arsa payı oranında diğer kat malikleri ile paydaş durumuna girdiği, başka bir ifadeyle, bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binadan kat sahibi olmasının, servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirilmesi olduğu, öte yandan, dava dilekçesi ekinde bulunan 1. Bölge Tapu Sicil Müdürlüğü yazısına göre, arsa karşılığı daire alımına konu arsa davacı tarafından 1988 yılında iktisap edildiğinden, servetin değerlendirilmesi olan dairelerin, 1988 yılında, yani yasal sınır olan dört yıldan sonra satıldığının açık olduğu, bu durumda, davacının gayrimenkul satışından elde ettiği değer artışı kazancını ilgili yıl gelir vergisi beyannamesinde göstermediğinden bahisle adına yapılan cezalı tarhiyatta yasal isabet görülmediği, gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılması gerekmektedir.

4. Danıştay Yedinci Dairesi'nin 02.03.1999 tarih ve E.1997/3333, K.1999/887 sayılı kararı:

A. Konu: Arsa karşılığında yapılan bağımsız bölüm teslimi Katma Değer Vergisi'ne tabi değildir.

B. Özeti:

Arsa karşılığı bağımsız bölüm verilmesi işleminin trampa sayılmayacağı, nev'i şahsına münhasır işlem niteliği taşıdığı, bu nedenle Katma Değer Vergisi'ne tabi tutulmayacağı.

C. İçeriği ve Görüşümüz:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler" başlıklı 1/1 maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin Katma Değer Vergisine tabi olduğunun hükmüne bağlandığı, olayda, yükümlü şirket tarafından inşa edilen ve arsa sahibine (arsa karşılığı) verilen konutların tesliminin yukarıda anılan Kanun maddesi hükmü uyarınca ticari nitelikte bir teslim olmayıp arsa sahibi açısından arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik bir işlem olduğu, nitekim bu işlemin Danıştay'ın süregelen içtihatlarıyla "trampa" olmadığına da kabul edildiği, bu durumda, yükümlü şirket tarafından arsa karşılığı inşa edilip sözleşme uyarınca arsa sahibine bırakılan konutların teslimi Katma Değer Vergisine konu olmamaktadır.

5. Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu 14.11.2003 tarih ve E.2003/233, K.2003/414 sayılı Kararı:

A. Konu : Bir yıl içinde birden fazla gayrimenkul satışı,

B. Özeti :

Bir yıl içinde birden çok kişiye, birden çok gayrimenkul satan ve asıl işi hırdavat ticareti olan yükümlünün elde ettiği kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiği hk.

C. İçeriği ve Görüşümüz:

Davacı 08.06.1999 tarihinde satın aldığı yedi adet taşınmazı 17.07.1999, 15.10.1999 ve 18.08.1999 tarihlerinde satmış ve brüt satış hasılatının yüzde yirmisi civarında gideri olduğu tespitlerine dayanılarak cezalı tarhiyat yapılmıştır.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinin 1 nci fıkrasında; her türlü ticari ve sınai faaliyetten elde edilen kazanç, ticari kazanç olarak tanımlanmış, 2 nci fıkrasının (4) işaretli bendinde; gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinde elde ettikleri kazancın ticari kazanç sayılacağı kurala bağlanmıştır.

Davacının yaptığı alım satımlar dolayısıyla elde edilen kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesi, Gelir Vergisi Kanununun yukarıda sözü edilen 37 nci maddesi hükmünde devamlılık unsuru taşıması koşuluna bağlanmıştır. Olayda bir yıl içinde birden çok satışın varlığı devamlılık koşulunun oluştuğunu göstermekte olup, bu işlemlerin kazanç sağlama gayesiyle yapılmadığı kanıtlanamamıştır.

Bu durumda, ticari faaliyeti bulunduğu açık olan davacı adına söz konusu gayrimenkul alım satımları nedeniyle takdir olunan matrahın hukuka uygun olup olmadığı araştırılarak sonucuna göre karar verilmesi gerekirken, kazancın değer artış kazancı olduğu kabul edilmek suretiyle tarhiyatın kaldırılması yolundaki ısrar kararında uygunluk görülmemiştir.

6. Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 14.05.2003 tarih ve E.2002/2559, K.2003/3083 sayılı kararı:

A. Konu: İktisap tarihi yapı kullanma ruhsatına başvuru tarihi değil yapının tamamlandığına dair ruhsat tarihidir.

B. Özeti:

Hukuken itibar edilebilir bilgi ve belge olmadan sadece yapı kullanma izni için başvuru yapıldığı 08.09.1993 tarihi esas alınarak fiilen bu tarih itibarıyla tamamlandığı kabul edilen yapının satışından dolayı değer artış kazancı da doğmayacağı gerekçesiyle tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.

C. İçeriği ve Görüşümüz:

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun olay tarihinde yürürlükte olan 1 nci maddesiyle gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlandıktan sonra, 2 nci maddesinde gelire giren kazanç ve iratlar; ticari kazançlar, zirai kazançlar, sair kazanç ve iratlar olarak belirlenmiş 37'nci maddenin 2'nci fıkrasının 4 üncü bendinde gayrimenkullerin alım satımı ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerden sağladıkları kazançlar ticari kazanç olarak nitelendirilmiştir. 1998 yılında yürürlükte bulunan mükerrer 80'nci maddenin 7'nci bendinde ise ivazsız olması dışında iktisap şekli ne olursa olsun arazi ve binaların iktisap tarihinden başlayarak 4 yıl içerisinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı sayılmıştır.

Yapı kullanma ruhsatına göre 02.06.1998 tarihinde tamamlanarak iktisap edilen taşınmazın, hukuken itibar edilebilir bilgi ve belge olmadan sadece yapı kullanma izni için başvuru yapıldığı 08.09.1993 tarihi esas alınarak fiilen bu tarih itibarıyla tamamlandığı kabul edilerek yapının satışından dolayı değer artış kazancı da doğmayacağı gerekçesiyle tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.

7. Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 24.09.2003 tarih ve E.2001/2306, K.2003/4438 sayılı kararı:

A. Konu :Tapuda kayıtlı gayrimenkul satış bedelinin aksi kanıtlanmadığı sürece gerçek satış bedeli olarak dikkate alınabileceği,

B. Özeti :

Türk Medeni Kanunu'nun 7. maddesiyle doğruluğu kanıt kabul edilen tapu kayıtlarında yer alan satış bedelinin gerçeği yansıtmadığını kanıtlayamayan davacı adına yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

C. İçeriği ve Görüşümüz:

Türk Medeni Kanunu'nun 7. maddesinde; resmi sicil ve senetlerin, belgeledikleri olguların doğruluğuna kanıt oluşturacağı, bunların doğru olmadığının, kanunlarında başka bir hüküm bulunmadıkça, herhangi bir şekle bağlı olmaksızın kanıtlanabileceği düzenlemesine yer verilmiştir.

Türk hukukunda yukarıda belirtilen kural nedeniyle içerdiği konuda kesin kanıt değeri taşıyan tapu kayıtlarının dayandığı olguların doğru olmadığını kanıtlama koşullarının vergilendirme alanında bağlı olduğu kural, Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) bendinde yer almaktadır. Sözü geçen kural, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin hukuki muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olmasını ve yemin dışındaki delillerden herhangi biriyle kanıtlanabilmesini öngördükten sonra ekonomik, ticari ve teknik gereklere uygun düşmeyen iddiaların, ileri süren tarafından kanıtlanmasını kurala bağlamıştır.

Medeni Kanunun 1001 nci maddesi gereğince davacı tarafından satılan bağımsız bölümün kayıtlı olduğu kat mülkiyeti kütüğünün, tapu kütüğüne ilişkin esaslara göre tutulması ve bu kütüğe geçen işlemler için aynı esasların geçerli olması nedeniyle Medeni Kanunun 1013. maddesine göre taşınmazın maliki olan davacının veya adına işlem yapma yetkisi bulunan kimsenin yazılı beyanı üzerine tescil edilen satış işleminin satış bedeli yönünden gerçek durumu yansıtmadığını kanıtlama yükü kendisine düşmektedir.

Doğruluğu, yukarıda değinilen düzenlemeler ile kanıt kabul edilen tapu sicilinde tescil edilen ve satıcı ile alıcının tapu memuru önünde beyan ve imzalarıyla doğruladıkları satış bedelinin, gerçekte faturada gösterilen düzeyde olmadığını kanıtlayamayan davacı adına yapılan tarhiyatı, taşınmazın gerçek değerinin tespiti için yeterli araştırma ve inceleme yapılmadığı gerekçesiyle kaldıran vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.

8. Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 10.10.2002 tarih ve E.2001/4178, K.2002/3177 sayılı kararı:**A. Konu: Düşük bedelle satıldığı iddia edilen gayrimenkullerin emsal bedelinin tespiti,****B. Özeti:**

İnşaattan kendisine kalan bağımsız bölümlerin maliyet ve satış bedellerini kayıtlarına noksan intikal ettirdiği inceleme raporu, fatura tutarları ve emsal kıyaslamalarından anlaşıldığından, emsal bedelin maliyet esasının uygulanarak saptanmasının şartları da gerçekleşmediğinden emsal bedelin takdir esasına göre tespiti yoluna gidilmesi gerekir.

C. İçeriği ve Görüşümüz:

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinde emsal bedeli maddesinde; "Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan, veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlandıktan sonra emsal bedeli sırası ile ortalama fiyat esas ve takdir esasına

göre tayin olunacağı kurala bağlanmış emsal bedelin saptanmasında bu sıralamaya uyulması zorunluluğu getirilmiştir.

Birinci sıradaki ortalama fiyat esasına göre değerlendirme yapılabilmesi için aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlendirilmenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan «Ortalama satış fiyatı» ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25 ten az olmaması koşulunun gerçekleşmesi gerekmekte olup bu koşul bu olayda gerçekleşmediğinden, ortalama fiyat esasının uygulanması suretiyle bağımsız bölümlerin emsal bedelinin saptanmasına olanak bulunmamaktadır.

İkinci sırada yer alan maliyet esasında ise, Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5 , perakende satışlar için % 10 ilâve etmek suretiyle emsal bedelinin belli edileceği öngörülmüştür.

Davacı kurumun 1997 yılında tamamladığı inşaatın kendisine kalan bağımsız bölümlerin maliyet ve satış bedellerini kayıtlarına noksan intikal ettirdiği inceleme raporu, fatura tutarları ve emsal kıyaslamalardan anlaşıldığından, emsal bedelin maliyet esasının uygulanarak saptanmasının şartları da gerçekleşmemiştir. Gerçek maliyet bedelinin belirlenememesi nedeniyle emsal bedelin takdir esasına göre tespiti yoluna gidilmesi gerekmektedir.

IV. KONU İLE İLGİLİ ÖZELGELER

1. 08.02.2005 TARİH VE B.07.0.GEL.0.40/4006-845/5905 SAYILI ÖZELGE :

A. Konu:

Ticari bir organizasyon içerisinde yapılan satışlarının tek satış dahi olsa ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerektiği hk.

B. Özeti:

1991 ve 1994 yıllarında iktisap ettiği bağ evi ve meyve bahçesini 32 adet daire karşılığında müteahhide devrettiği, dairelerin teslim tarihinin 2006 ve 2007 yılları olarak belirlendiği, ancak dairelerin kaba inşaatının bitmesini müteakip 4 dairenin tapuda kat irtifakı tesis edilmek suretiyle müşterilere devredildiği ve müşteri çıkması durumunda diğer dairelerin de satışının yapılması durumunda; yapılan faaliyetin ticari faaliyet, elde edilen kazanç da ticari kazanç sayılır.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 inci maddesinin 1. fıkrasında; her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiş, bu maddenin 2. fıkrasının 4 numaralı bendinde ise gayrimenkullerin alım satım ve inşa işleri ile devamlı

olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre, ticari bir organizasyon içerisinde yapılan satışlar tek satış dahi olsa ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir.

Ticari bir organizasyon olmaksızın yapılan satışların (bir yılda birden fazla veya her yıl bir satış yapılması) hangi amaçla yapıldığı önem arz etmektedir. Satış işlemlerinin şahsi ihtiyaç kapsamı ve sınırlarını aşacak şekilde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması durumunda; bu faaliyetin ticari olarak değerlendirilmesi ve vergilemenin de ticari kazanç hükümlerine göre yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan bir yılda birden fazla veya her yılda bir gayrimenkul satılması durumunda yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım satım işi ile uğraşıldığına karine teşkil etmektedir.

Olayda, arsa karşılığı elde edilen dairelerin satışı, şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırları içerisinde değerlendirilemeyeceğinden; Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançlara ilişkin hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

2. 29.09.2003 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.20/VUK-269-9174 sayılı özelge :

A. Konu:

Arsa sahibine verilen daireler karşılığında düzenlenecek faturaların ne şekilde kesileceği ve arsa maliyet bedelinin kayıtlara ne şekilde intikal ettirileceği,

B. Özeti :

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 262 nci maddesinde maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut da değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderler olarak tanımlanmıştır.

Aynı kanunun 269 uncu maddesinde ise, iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği, 270 nci maddesinin 2 nci fıkrasında da mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsa tevsiinden mütevellit giderlerin de gayrimenkulün maliyet bedeline ithal edileceği belirtilmiştir.

Bu hükümlere göre, kat karşılığı yapılan inşaatın arsa maliyet bedeli, müteahhit firma tarafından arsa karşılığında arsa sahibine teslim edilen maliyet dairelerin inşaatı için yapılan harcamaların toplamından oluşmaktadır.

Bu durumda; arsa sahibine teslim edilen daireler için emsal bedeli üzerinden düzenlenen fatura bedelini müteahhit firma arsanın maliyet bedeli olarak kayıtlarına intikal ettirmelidir.

3. 24.02.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.43/4305-105/6587 sayılı özelge :**A. Konu :**

İktisap tarihinden itibaren dört yıllık süre dolmadan satışı yapılan konuttan doğan kazancın değer artış kazancına tabi olup olmayacağı hk.

B. Özeti :

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 4369 sayılı Kanunla 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırılmadan önceki mükerrer 80 inci maddesinin 7 numaralı bendinde; iktisap 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 tabi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak dört yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların (kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkuller, tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.) değer artış kazancı olarak vergiye tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükümler çerçevesinde; 1988 yılında iktisap edilen gayrimenkulün bulunduğu binanın kat karşılığı inşaat sözleşmesi hükümlerine göre müteahhide devredilmesi ve bu binanın müteahhit tarafından yıkılarak, arsası üzerine yapılan yeni binadan eski konutun yerine, 1998 yılı Ocak ayında iktisap edilen yeni konutunuzu, iktisap tarihinden başlayarak dört yıllık süre dolmadan Kasım 1998 ayında elden çıkarmanızdan doğan kazanç, değer artış kazancı olarak vergiye tabi tutulacaktır.

4. 31.12.1998 tarih ve B.07.0.GEL.0.43/4305-101/50813 sayılı özelge :**A. Konu :**

Belediyenin imar uygulaması sonucu, iktisap tarihi olarak satın alınanın gerçekleştiği tarihin mi yoksa değişikliğin meydana geldiği tarihin mi esas alınması gerektiği hk.

B. Özeti :

Medeni Kanunun 633 üncü maddesinde “Gayrimenkul mülkiyetini iktisap için tapu siciline kayıt şarttır. Bununla beraber işgal, miras, istimlak, cebri icra tarikiyle veya mahkeme ilamı ile bir gayrimenkulü iktisap eden kimse tescilden evvel dahi ona malik olur. Fakat tescil merasimi ikmal edilmedikçe temlik tasarrufla bulunamaz” denilmiştir.

Bu hükümlere göre; gayrimenkullerde iktisap tarihi tapu tescil olarak kabul edildiğinden, 13.12.1994 tarihinde adınıza tapuya tescil ettirilen söz konusu arsanızla ilgili olarak Belediyenin imar uygulaması sonucu arsalarınızda herhangi bir cins tahsisi yapılmadığından, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80/6 nci maddesinin uygulaması bakımından, 01.03.1995 tarihindeki söz konusu imar değişikliğinin tapuya tescilinin yeni bir iktisap sayılmaması ve arsanın satın alma suretiyle iktisap edildiği 13.12.1994 tarihinin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekir.

5. 03.04.2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.43/4305-225/3.4.2001/18045 sayılı özelge**A. Konu : Yapı ortaklığı kazançları,****B. Özeti :**

Yapı ortaklığına gerek arsa sahibi olarak katılanların arsa karşılığı elde ettiği gayrimenkullerin ve gerekse gayrimenkul sahibi olmak üzere yapı ortaklığına katılan kişilerin iktisap ettikleri gayrimenkullerin elden çıkarılması durumunda; iktisap tarihinden başlayarak dört yıllık süre içerisinde birden fazla gayrimenkulün topluca tek satış işlemi ile satılması halinde elde edilecek kazanç “değer artış kazancı” olarak, iktisap tarihinden sonra birden fazla gayrimenkulün aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte satılması durumunda ise yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden, elde edilecek gelirin Gelir Vergisi Kanununun 37’nci maddesi çerçevesinde “ticari kazanç” olarak vergiye tabi tutulması gerekir.

6. 20.12.2002 tarih ve B.07.0.GEL.0.40/4076-84/56294 sayılı Özelge:**A. Konu : Özel işyeri inşaatı yapan mükellefin GVK karşısındaki durumu.****B. Özeti :**

Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinin birinci fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiş, bu maddenin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendinde ise gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır.

Özel inşaat olarak adlandırılan organizasyonlarda, bu organizasyonu üstlenen kişinin organizasyon kapsamındaki faaliyetleri inşaatın yapımına ve organizasyona ilişkin her türlü işlerden (işçi ve usta temini, malzeme alımı, her türlü ödeme ve tahsilat vs.) meydana gelmektedir.

Bu durumda, özel işyeri inşaat yapımında gayrimenkullerin şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşması ve ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça bulunması yapılan faaliyetin ticari sayılması için yeterlidir.

Bilgilerinize saygılarla sunarım.

Emsal ÖZCAN
Yeminli Mali Müşavir

KAYNAKLAR**Kanunlar**

213 Sayılı VUK

193 Sayılı GVK

3065 Sayılı KDV

4721 Sayılı Medeni Kanun

Diğer Kaynaklar

VUK Genel Tebliğleri,

GVK Genel Tebliğleri,

KDV Genel Tebliğleri,

Danıştay Kararları,

Özelgeler,

Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları Yılmaz Özbalcı

Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları Yılmaz Özbalcı