

(SİRKÜLER 2012-32)

İstanbul, 27.12.2012

KONU: Aynı Yıl İçinde Birden Fazla Gayrimenkul Satışının Vergi Karşısındaki Durumu**1. KONUYA İLİŞKİN YASAL DÜZENLEME**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'inci maddesinin birinci fıkrasında; her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükmüne yer verilmiş olup, aynı maddenin 2'inci fıkrasının 4 numaralı bendinde ise; gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle **devamlı** olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu hükmüne bağlanmıştır

Aynı Kanun'un "Değer Artışı Kazançları" başlıklı Mükerrer 80'inci maddesinde ise; (01.01.2003 tarihinden geçerli olmak üzere) "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 ziraat istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, **iktisap tarihinden başlayarak dört yıl (01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere 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. hükmü yer almıştır

2. DEĞERLENDİRMELERİMİZ

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 kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmeye birlikte faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurlarıyla birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması, şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşması gerekmektedir

Gayrimenkul alım satımı **ticari bir 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, satış işleminde çokluk (devamlılık) olup olmadığına bakılması gerekmektedir. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 15.06.2000 tarih ve 201/29172 sayılı özelgesinde; Gayrimenkullerin iktisap tarihinden sonra, **aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte satılması veya birbirini izleyen yıllarda satılması durumunda yapılan satışların devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceği** belirtilerek, elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'inci maddesine göre "ticari kazanç" olarak vergilendirilmesi gerekeceği belirtilmiş olup, çoklu satış kavramının sınırları çizilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı'nca yayınlamış olan "Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Vergisel Sorumluluklar" isimli vergi rehberinde de "Ticari

bir organizasyon içerisinde yapılan satışlar, tek bir satış gerçekleştirilmiş dahi olsa, ticari kazanç olarak değerlendirilecek, ticari bir organizasyon olmaksızın birden fazla satış yapılmış ise (**bir yılda birden fazla veya her yıl bir satış yapılması**) satışın hangi amaçla yapıldığının tespit edilmesi gerekecektir. Bu durumda, kazanç sağlama amacıyla yapılan alım-satım işlemlerinin ticari kazanç kapsamında; şahsi ihtiyaç ya da servetin korunması amacıyla gerçekleştirilen alım-satım işlemlerinin ise değer artış kazancı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.” açıklamasına yer verilmişti Söz konusu vergi rehberinde yer alan “şahsi ihtiyaç ya da servetin korunması” amacı ile gerçekleştirilen satışların değer artış kazancı olarak değerlendirilmesi yönündeki açıklamada, şahsi ihtiyaç ya da servetin korunması kavramının mükellef tarafından farklı, vergi idaresince farklı değerlendirilmesi mümkün olup, ihtilafa engel olacak açıklayıcı bir düzenlemeye konunun taraflarınca ihtiyaç duyulmaktadır.

Gayrimenkul satışlarında çokluk (devamlılık) bulunmayan ve bir ivaz karşılığı olmak üzere 01.01.2007 tarihinden önce iktisap edilip 4 yıl ya da 01.01.2007 tarihinden itibaren iktisap edilip 5 yıl süre ile elde tutulan gayrimenkullerin elden çıkarılması sonucu doğacak kazançlar da vergilendirilmeyecektir

3. SONUÇ

Yukarıda da bahsedildiği üzere konuya ilişkin herhangi bir kanun maddesi, tebliğ, genelge olmamasına karşın idare maalesef sadece yayımladığı rehber ve özelgelerle uygulamaya yön vermeye çalışmaktadır. Gelirler Genel Müdürlüğü ve birçok Vergi Dairesi Başkanlığı'nın verdiği özelgelerde bir yılda birden fazla veya her yıl bir satış yapılması devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil ettiği kabul edilerek tapu kayıtları ile tespit edilen bu kişileri ticari kazançtan ötürü Gelir Vergisi mükellefi yapmışlardır. İstanbul,

Emsal ÖZCAN
Yeminli Mali Müşavir