

lunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hü-

kıflara ait veya bağlı iktisadi işletmelerin ticari, sınai, zirai ve mes-

1999-2002 YILLARINDA YAPILAN GAYRİMENKUL SATIŞLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Abdullah ÖZDEMİRCİ*

1. TİCARİ KAZANÇ OLARAK VERGİLENDİRİLMESİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "ticari kazancın tarifi" başlığını taşıyan 37. maddesinin birinci fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu, bu maddenin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendinde, gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları ve 6 numaralı bendinde ise, satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançların ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır.

A- Gayrimenkullerin Alım, Satım ve İnşaa İşleri ile Devamlı Olarak Uğraşmak

Yukarıda belirtildiği gibi, Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesinin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendinde, gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla gayrimenkul alım satım kazancının gelir vergisine tabi olması esas itibarıyla faaliyetin devamlı surette yapılması şartına bağlıdır.

Gayrimenkul alım satımı, şekli ve maddi şartları ile kurulmuş bir ticari organizasyon içinde yapıldığında, alım satımın ticari faaliyetin unsuru sayılacağı açıktır.

Ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde, kazanç sağlamak amacıyla birden fazla alım ve satım işlemi bulunulması durumunda, faaliyetin devamlılık gösterdiğinin kabulü ile bu faaliyet sonucu elde edilen gelirin ticari kazanç sayılması gerekmektedir.

Ancak, ister arızı ister devamlı şekilde yapılsın, gayrimenkul alım satımındaki asıl amaç, genelde kazanç sağlamaktır. Ama birden veya ikiden fazla gayrimenkul, devamlılık kasıt ve niyeti hatta kazanç sağlama gayesi olmadan alınıp satılabilir.

Bu takdirde, devamlılık unsurunun bulunmadığının, faaliyetin ticari olmadığının ispat külfeti mükellefe düşer. Bunun ispatı için de gayrimenkul alım satımında aşğıdaki özellikler üzerinde durulabilir.

- Gayrimenkulün iktisabı, şahsi ihtiyaç, servetin muhafazası veya satarak kazanç sağlamak şeklinde üç amaçtan biri ile yapılabilir.

Şahsi kullanma için alınacak gayrimenkulün miktarı sınırlıdır. Sayısının birden fazla olması istisnai hallerde söz konusu olabilir. Bu hallerde, gayrimenkulün bir süre sonra elden çıkarılması, alış veya satışta çokluk da olsa ticari bir faaliyette bulunulduğunun kabulünü gerektirmez.

- Gayrimenkul, paranın değer kaybettiği dönemlerde şahsi servetin korunma araçlarından birisi olarak değerlendirilebilir. Bu hallerde iktisabın tekrar alış gayesi ile yapıldığı söylenemez. Bununla beraber iktisap edilen gayrimenkulün tekrar satılması söz konusu olabilir. Bu takdirde alış veya satışın birden veya ikiden fazla oluşu, faaliyetin ilke olarak ticari sayılmasını gerektirir. Ancak satışın belli ve zorunlu nedenlerle yapıldığı mükellefçe ispat edildiğinde alış veya satışın ticari olma niteliği ortadan kalkar.

Bütün bu hallerde satış birden fazla da olsa, muamelelerin devamlılık kasıt ve niyeti ile ve kazanç sağlama amacı ile değil, gayrimenkul şeklindeki servetin nakte çevrilmesi

ihtiyacı ile yapıldığının kabul edilmesi gerekir.

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

Veraset suretiyle iktisap edilen gayrimenkullerin, parça parça satılması halinde satışta çokluk olmasına rağmen bir ticari faaliyetten bahsedilemez. Dolayısıyla vergileme yapılmaz. Ancak :

- Gayrimenkul bir ticari işletmenin aktifine dahil olarak intikal etmiş ve ticari faaliyete 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 konusudur.

- İntikal eden bir arsa üzerine apartman inşa edilir ve daire daire satılırsa, elde edilen gelirin yine ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekir.

- İntikal eden arsa üzerine, arsa payı karşılığı inşaat yaptırılıp daire daire satış yapılması halinde de, ticari faaliyetin varlığı kabul edilebilir. Zira bu durumda yapılan aslında ar-

sanın bir kısmının satılarak sağlanan imkanla kalan arsa payı üzerine inşaat yapılmasıdır. İntikal eden servet, intikal ettiği şekli ile paraya çevrilmemekte, değerlendirildikten sonra satılmaktadır. Kazanç sağlama maksadıyla, malzeme ve emek tedariki ve bu suretle gerçekleştirilen kıymetin satışının söz konusu olduğu, dolayısı ile elde edilen kazancın ticari kazanç olduğu düşünülebilir.

Ancak veraset yoluyla intikal eden gayrimenkullerin satışında, yukarıda belirttiğimiz şahsi ihtiyaç ve servetin muhafazası unsurlarında göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Bunlarla ilgili olarak, Danıştay Dördüncü Dairesi, 29.4.1972 tarih, E. 71/6137, K.72/3239 sayılı kararında, intikal eden arsa üzerine, arsanın bir kısmının devri karşılığında yaptırılan dairelerin satışını ticari nitelikte görmemiş, terekenin tasfiyesi çerçevesinde yapılan bir işlem olarak mütalaa etmiştir.

B- Parsellemek Suretiyle Arsa Satışı :

Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesinin 6 numaralı bendinde, satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenecek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazancın ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır.

Arazinin parsellenecek satılmasının bir çok halde 37. maddenin birinci fıkrası uyarınca ticari bir faaliyet sayılması gerekir.

Yine daha önce belirtildiği gibi, gayrimenkul şahsi kullanıma ve servetin korunması veya tekrar satmak amaçlarından biri ile alınmış olabilir. Servetin korunması amacı ile alınmış arazinin ise, bu amaç içinde kalınabilmesi için ancak belirli nedenlerle ve alındığı şekli ile elden çıkarılması gerekir. Parselleme servetin korunması ile ilgili, onun için gerekli olan bir işlem değildir. Arazinin parsellenecek satışı, devamlılık içinde kazanç sağlama gayesinin, sermaye ve emeğe dayalı ticari bir organizasyonun mevcudiyetini açık şekilde ortaya koyar.

Bu durumda, 37. maddenin parsellenecek arsa satışından doğan kazancın, ticari kazanç sayılmasını, parselleme işleminin 5 yıllık sürede yapılması şartına bağlayan hükmü, bir anlamda istisna hükmü niteliği almaktadır. Arazinin parsellenecek satışının ticari kazanç doğuran bir faaliyet olarak kabulü, satışın değil fakat parsellemenin 5 yıllık süre içinde yapılması şartına bağlanmıştır. Parselleme iktisaptan itibaren 5 yıl içinde yapıldığında satış yirmi yıl sonra da yapılsa, elde edilen kazancın ticari sayılması gerekir.

II- DEĞER ARTIŞ KAZANCI OLARAK VERGİLENDİRİLMESİ

Yukarıdaki bölümde gayrimenkul

alış ve satışının ticari kazanç çerçevesinde değerlendirilmesi yapılmıştır. Bu bölümde ise 4444 sayılı kanun ile Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 56. maddeye göre 1999-2002 yıllarında yapılan gayrimenkul satışlarına ilişkin hükümlere değinilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'na 14.08.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4444 sayılı Kanunun 3. maddesiyle eklenen geçici 56. maddesinde, 1999-2002 yılları gelirlerinin vergilendirilmesinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1, 2, 80, 81, 82, Geçici 46 ve Geçici 47. maddeleri yerine bu maddede sayılan hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

Söz konusu Geçici 56. maddenin değer artışı kazançlarına ilişkin D fıkrasının 6 numaralı bendinde ise, iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70. 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 madde hükmüne göre vergilendirme yapabilmek için, bir takvim yılında elde edilen değer artış ka-

zancı kapsamındaki gelirin, Gelir Vergisi Kanununun 103. maddesinde yazılı tarifenin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşması şarttır. Bu tutar, 1999 yılı gelirleri için 3.500.000.000.- TL'dir. Buna göre elde edilen gelirin istisna tutarının altında kalması halinde, söz konusu gelirin diğer kazanç ve irat olarak vergilendirilmesi mümkün değildir.

Madde hükmünde sayılan ve elden çıkartılması değer artış kazancı olarak nitelendirilen mal ve haklar; arazi, bina, maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzleri ve teferruatı, voli mahalleri ve dalyanlar, gayrimenkul olarak tescil edilen haklar, gemi ve gemi payları ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları ile gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai faaliyetlerde kullandıkları gayrimenkullerdir.

Yukarıda belirtilen gayrimenkul ve bu nitelikteki hakların elden çıkarılmasından sağlanan gelirin değer artış kazancı olarak vergilendirilebilmesi için bunların ivazsız olarak elde edilmemiş olması, yani bir bedel karşılığında elde edilmiş olması gerekmektedir. Aksi halde, bu kıymetin elden çıkarılmasından sağlanan irat değer artış kazancı olmayacaktır. Ayrıca, gayrimenkul ve bu nitelikteki hakların elden çıkarılmasından sağlanan iratların değer artış kazancı olarak ver-

gilendirilebilmesi için bir diğer şart da, söz konusu mal ve hakların iktisap tarihinden başlayarak dört yıl içinde elden çıkarılması gerekmektedir. İktisap tarihinden itibaren dört yıl geçtikten sonra elden çıkarılmış olan gayrimenkul ve bu nitelikteki haklardan sağlanan iratlar vergilendirilmeyecektir.

Değer artışında safi kazanç, elden çıkarılma karşılığında alınan para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaat temininden, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarılma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi ile bulunur.

Mal ve hakların elden çıkarılmasında oluşan gelirin, enflasyondan kaynaklanan kazançların vergi dışı bırakılması dolayısıyla değer artış kazancının reel tutarının belirlenmesi amacıyla endeksleme yöntemi uygulamasına gidilmiştir. Daha önce yıl bazında uygulanan endeksleme yöntemi, 4444 sayılı kanunla yapılan değişiklikle ay bazında uygulanmaya başlamıştır. Gelir Vergisi Kanununun geçici 56. maddesinde, mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedelinin, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere, Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak endeksleme yöntemine

bir istisna getirilmiştir. Değer artış kazancının hesaplanmasında, 1998 yılı emlak vergisi beyanname verme süresinin bitmesinden önce iktisap edilen gayrimenkullerin elden çıkartılması halinde, bunların maliyet bedeli olarak 1998 yılı genel beyan döneminde beyan edilen emlak vergisi değeri esas alınır. Dolayısıyla, 1998 yılı genel beyan döneminde beyan edilen emlak vergisi değeri endekslenmiş maliyet bedeli olarak kabul edilecek ve bu gayrimenkuller için 1998 yılı emlak vergisi beyanname süresi sonuna kadar olan süre içinde endeksleme yapılmayacaktır.

Yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, ticari kazanç kapsamına girmeyen gayrimenkul satışlarının değer artış kazancı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1999-2002 yılları gelirlerinin vergilendirilmesinde uygulanacak geçici 56. maddesinin değer artış kazançlarına ilişkin D fıkrasının 6 numaralı bendinde, iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70. 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 (değer artış kazancının) 3.500.000.000 lirayı aşan kısmının

vergiye tabi olacağı hükme bağlanmıştır.

III.ÖNERİLER VE SONUÇ

Yazının yukarıdaki bölümlerinden anlaşılacağı üzere gayrimenkul satışlarının vergilendirilmesi ile ilgili vergi kanunlarında tam bir açıklık bulunmamaktadır. Gayrimenkul alım ve satımlarının servetin korunması veya şahsi ihtiyacın giderilmesi için mi yoksa ticari bir kazanç elde etmek için mi yapıldığının tespiti için daha kesin kriterlerin belirlenmesi ve bunlara göre tespitlerin yapılması gerekmektedir.

Ayrıca kayıt dışı ekonominin önemli bir bölümünü oluşturan kayıtsız müteahhitlik faaliyetinde bulunanların tespit edilememesi de gayrimenkul alım satımlarının vergilendirilememesine sebep olmaktadır. Kurumlar arasında sağlanacak eşgüdüm ile kayıt dışı müteahhitlik faaliyetinde bulunanlar kayıt altına alınabilir. Bunun içinde vergi dairelerinin kendi bölgelerindeki inşaatlarla ilgili gerekli yoklamaları yaptırarak bunların değerlendirilmesi, sigorta müdürlüklerine inşaatlarla ilgili yatırılan sigorta primlerinden hareketle ya-

pılan inşaatların tespiti yoluna gidilebilir.

Tek vergi numarası uygulaması çerçevesinde kamu kurumları arasında oluşturulacak otomasyon ağıının güçlendirilmesi gerekmektedir. Özellikle mesken ve işyeri satışlarının tescil işlemlerinin yapıldığı tapu sicil müdürlüklerinde söz konusu mesken ve işyerlerinin gerçek değerlerinin tespitine yönelik olarak bayındırlık müdürlükleriyle oluşturulacak bir bağlantı ile gayrimenkullerin gerçek maliyetlerinin altında satılmasının önüne geçilebilir. Ayrıca satıcı ve alıcılara ilişkin bilgilerin daha sağlıklı olması için gerekli çalışmaların yapılması gerekmektedir. Bu şekilde gayrimenkul satışları ile ilgili yapılacak incelemeler daha basit hale geleceğinden daha kısa sürede sonuç alınabilecektir.

Yararlanılan Kaynaklar

- Vergi Kanunları
- Yılmaz Özbalcı, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları
- Gelir Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını.