



GAYRİMENKUL SATIŞLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Yaşar KOÇ^(*)

1 - GİRİŞ

Ülkemizde gayrimenkul sektörü her yönüyle önemli bir sektördür. Önemlidir çünkü; çalışan işgücü ortalama % 4-5 oranında bu sektörde istihdam edilmekte, sektör büyük-küçük 200' e yakın sektörle doğrudan veya dolaylı olarak yatırım ilişkisi içerisinde bulunmakta, burada üretimi yapılan mallar gayri safi milli hasıla içerisinde önemli bir yer tutmakta, sektörde yaşanan çok küçük daralma veya genişlemeler aynı doğrultuda ülke ekonomisi üzerinde etkisini çok hızlı ve katlanarak göstermektedir.

Gayrimenkul sektörünün ülke ekonomisinin kalkınması açısından yerine getirdiği bir diğer unsur da, gerek gayrimenkul alım satımından elde edilen gelir üzerinden gerekse tapu sicil mü-

dürlüklerinde yapılan tescil işlemi sırasında alınan vergi, resim ve harçların kamu harcamalarının finansmanında önemli bir yer tutmasıdır. Konunun vergi açısından öneminin daha net anlaşılması için 2008 yılı içerisinde Türkiye genelinde Tapu Sicil Müdürlükleri'nde gerçekleştirilen toplam işlem sayısı ve bu işlemlerde beyan edilen tapu harç matrahları ile tutarları görülmektedir.

Tablodan da görüldüğü üzere Tapu Sicil Müdürlükleri'nde 2008 yılında 1.362.418 adet gayrimenkul satışı gerçekleştirilmiştir ve bu satışlar sebebiyle "sadece" tapu harcı geliri olarak 1.626.526.602,00 TL tutarında para tahsil edilmiştir. Kaldı ki yapılan vergi incelemelerinde de karşılaşıldığı üzere bu gayrimenkul satışlarının büyük çoğunluğu gerçek satış bedelinden beyan edilmemekte, belediyelerin belirlemiş olduğu emlak değeri üzerinden beyan edilmektedir.

¹ Vergi Denetmeni

İşlem Tanımı	İşlem Sayısı	Değer (YTL)	Harç (YTL)
01-Satış	1.362.418	54.781.744.697,00	1.626.526.602,00
02-Bağış	8	98.558.152,00	5.263.057,00
03-ÖKBA (Ölünceye Kadar Bakma Akdi)	4	96.347.077,00	2.592.118,00
04-Taksim	26	1.609.417.772,00	20.056.650,00
05-İntikal	179	7.453.929.371,00	92.206.813,00
06-İpotek (Şahsi)	161	41.648.488.348,00	33.707.218,00
07-İpotek (Zirai)	126	8.953.213.413,00	9.070.298,00
08-Konut İpoteği	281	53.126.558.502,00	86.990.028,00
09-İpotek Terkini (Şahsi)	247	108.968.319.886,00	3.681.107,00
10-İpotek Terkini (Zirai)	61	4.594.602.935,00	1.693.279,00
11-Cins Tashihi	56	2.453.776.597,00	4.263.539,00
12-Diğer Tashihler	61	3.344.520.458,00	7.633.989,00
13-Kamulaştırma	40	1.052.784.233,00	14.072.009,00
14-Diğer İşlemler	3.701.909	68.395.591.435	149.259.929,00
15-İmar Uygulaması	6	32.097.895,00	229.287,00
16- Son Yevmiye Sayısı	(6.839.849)		
Toplam	6.320.544	356.609.950.771,00	2.057.245.923,00
Tablo: Tapu Sicil Müdürlükleri'nde Yapılan Çalışma Sonuçları (Not: Rapor aslında para birimi olarak YTL verildiğinden burada da değiştirilmeden verilmiştir.)			

Bu makalemizde amacımız tapuda satışı gerçekleştirilen bu garimenkullerden elde edilen gelirlerin nasıl vergilendirileceğini açıklamaya çalışmak olacaktır. Çünkü yapılan satışların büyük çoğunluğu vergi açısından herhangi bir sürekli mükellefiyeti olmayan kişiler tarafından gerçekleştirilmekte olup maalesef bu kişilerin vergisel yükümlülüklerini de çok bilmemeleri nedeniyle daha sonra cezalı bazı işlemlere muhatap oldukları görülmektedir. Bu kapsamda; hangi satışların Gelir Vergisi'nin konusuna girdiğini, Gelir Vergisi'nin konusuna giren kazançların hangi kazanç unsuru üzerinden vergilendirileceğini genel itibarıyla anlatmaya çalışacağız.

2- YASAL MEVZUAT

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi Gelir Vergisinin konusunu, "Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." şeklinde tanımlamıştır. Gelir Vergisinin konusunu oluşturan unsurları da 2. maddede yedi başlık halinde tanımlamış olup bu başlıklarda yer alan ekonomik faaliyetlerden herhangi bir tanesinin / veya birden fazlasının icra edilmesi yoluyla, bir takvim yılı içerisinde elde edilen kazanç gelir vergisinin konusuna girmektedir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde sayılan kazanç unsurları şunlardır;

- 1- Ticarî kazançlar,
- 2- Ziraî kazançlar,
- 3- Ücretler,
- 4- Serbest meslek kazançları,
- 5- Gayrimenkul sermaye iratları,
- 6- Menkul sermaye iratları,
- 7- Diğer kazanç ve iratlar.

Makalemize konu olan gayrimenkul satışlarına ilişkin kazançlar da şartların sağlanıp sağlanmadığına göre bu gelir unsurlarından Ticari Kazançlar veya Diğer Kazanç ve İratlar (Değer Artış Kazancı) olarak iki ayrı konu üzerinden vergilendirmeye tabi tutulmaktadır. Mükelleflerin elde ettiği gayrimenkul satış kazançlarını vergilendirmeyi amaçlayan bu ikili sistemin yanısıra kanun koyucu bazı koşullarla elde etme yöntemi ve satış yöntemine göre bazı gayrimenkullerin elden çıkarılmasından sağlanan kazancı gelir vergisinin konusu dışında bırakmıştır. Mükelleflerin elde ettiği kazancın hangi gelir unsurunun kapsamında vergilendirileceği veya hangi şartların sağlanması durumunda Gelir Vergisinin konusuna girmediği aşağıda açıklanmıştır.

2.1- Ticari Kazanç Kapsamında Vergilendirme;

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde ticari kazancın tanımı, "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır." şeklinde yapılmış olup devamında ticari kazanç sayılacak faaliyetler sıralanmıştır.

Bu Kanunun uygulanmasında aşağıda yazılı kazançlar ticari kazanç sayılır:

.....

4 - Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;

.....

6 - 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 kazançlar.

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere Gayrimenkulün elden çıkarılmasından doğan kazancın ticari kazanç unsuru olarak gelir vergisine tabi tutulabilmesi için;

1- Gayrimenkul alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşılması,

2- Gayrimenkulün bir aynı (trampa) veya nakdi bir bedel karşılığı olarak satın alınmış olması,

3- Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan bir arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içerisinde parsellenmesi, parsellenen arazinin daha sonra kısmen veya tamamen satılması gerekmektedir.

2.2- Değer Artış Kazancı (Diğer Kazanç ve İratlar) Kapsamında Vergilendirme;

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 80. maddesinde hangi kazançların Değer Artışı Kazancı olduğu şöyle tanımlanmıştır. "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 zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak (31.12.2006 tarihinden önce 4 yıl içinde) 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" deyimi, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, ta-

kası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.”

Kanun maddesinde belirtilen 70'inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentleri şunlardan oluşmaktadır.

“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;

...

4 - Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;

...

7 - Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;”

Yukarıdaki kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere bir gayrimenkulün elden çıkarılmasından elde edilen kazancın Değer Artış Kazancı olarak gelir vergisine tabi tutulabilmesi için;

- Gayrimenkul satış işinin ticari kazanç kapsamında yapılmaması (Devamlılık unsuru olmadan gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Devamlılık unsurunun varlığı halinde zaten elde edilen kazanç Ticari Kazanç olarak Gelir Vergisi kapsamında vergilendirilecektir.)

- İvazsız olarak iktisap edilenler hariç herhangi bir şekilde bir gayrimenkul iktisabı olmalı (70. maddenin 1, 2, 4, ve 7. bentlerinde sayılan mal ve haklardan olmalı)

- İktisap tarihinden başlayarak (01.01.2007 tarihinden itibaren) beş yıl içerisinde elden çıkarılmalı (elden çıkarmadan kasita yukarıda değiştirilmiştir.)

Ayrıca 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Mük. 80. maddesinde; *“Bir takvim yılında elde*

edilen değer artışı kazancının, menkul ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkartılmasından sağlananlar hariç, 7.700,00 TL' si (2010 yılı için geçerli olan tutar) gelir vergisinden müstesnadır.” denilmiştir.

Yukarıda açıklandığı üzere yasama erki Ticari Kazanç ve Değer Artış Kazancının şartlarını bu şekilde belirlemiş olsada kanunda geçen **devamlı olarak uğraşılması** tabiri, sınırları kesin olarak belli edilemeyen ve subjektif nitelikli bir tanımlamadır. Bu nedenle gerek idare gerekse yargı yıllarca hangi kazancın Ticari Kazanç, hangi kazancın Değer Artış Kazancı olarak Gelir Vergisine tabi tutulacağı konusunda net bir görüş ortaya koyamamıştır.

Danıştay yaklaşık elli yıldır süren içtihadıyla “devamlı olarak uğraşma” koşulunun; bir vergilendirme döneminde birden çok kez bu işlemlerin yapılması yahut birden fazla vergilendirme döneminde işlem yapılmasını ifade ettiği benimsenmiştir. Yıllardır süren yerleşik uygulama da bu şekilde olmuş ve bir yıl içerisinde birden fazla satış veya takip eden yıllarda birer defa satış yapılması durumu, ticari kazancın oluşması açısından “devamlılık” unsurunun karinesi olarak kabul edilmiştir. Danıştayın içtihat haline gelmiş bu şekildeki kararlarının yanısıra devamlılık unsurunun değişik şekillerde yorumlandığı bazı kararları da bulunmaktadır.

Danıştayın bu konu ile ilgili vermiş olduğu kararlardan bazıları şöyledir;

DANIŞTAY Üçüncü Daire'nin 1999/2550 sayılı kararı; *“Satmak amacı ile taşınmaz satın alınması söz konusu olmayan, münhasıran zilyedliğinde bulunan taşınmazları sattığı anlaşılan davacının, taşınmazları satın alma yoluyla iktisap ettiği kabul edilemeyeceğine göre, sadece satışta devamlılığın ticari faaliyetin varlığını kanıtlamaya yetmeyeceği açıktır.”*

DANIŞTAY Üçüncü Daire'nin 2001/580 sayılı kararı; *"Ticari faaliyet, hem alımda hem de satımda devamlılık gösterilmesini gerektirdiğinden, veraset yoluyla intikal eden arsa üzerinde kurulmuş özel yapı ortaklığı yoluyla inşaa edilmiş bağımsız bölümlerin inşaatın finansmanını sağlayan kişiler dışındakilere tapudaki devri ticari faaliyet sayılmaz."*

DANIŞTAY Dördüncü Daire'nin 2003/407 sayılı kararı; *"Gayrimenkullerin alım-satım ve inşaa işlerinin ticari kazanç sayılıp ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilebilmesi için, bu faaliyetlerin öteden beri yapılıyor olması, yani devamlılık gösteriyor olması gerekir. Devamlılığın, bir inşaatla birden fazla dairenin satılması olarak değil, birden fazla inşaat yapılması olarak anlaşılması gerekir."*

DANIŞTAY Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 2005/70 sayılı kararı; *"1990, 1995, 1998 yıllarında satın alınan arazi vasfındaki 9 adet gayrimenkulün 1999 yılında bir kişiye satışı, Gelir Vergisi Kanununun aradığı anlamda ticari organizasyon içeren ve devamlılık arzeden bir faaliyet sayılamaz."*

DANIŞTAY Üçüncü Daire'nin 2003/4436 sayılı kararı; *"Çeşitli tarihlerde iktisap edildikten sonra 1999 yılında elden çıkarılan birden çok taşınmaz tespiti, gayrimenkul alım satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil etmekte olup, satışların aynı günde bir kişiye yapılmış olması bu durumu değiştirmemektedir."*

Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı tarafından Ekim 2008'de yayınlanan *"Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Vergisel Sorumluluklar"* adlı kitapçıkta Gelir İdaresi gayrimenkul alım-satımı ile ilgili ihtilafları ortadan kaldırmak ve uygulamaya yön vermek için görüşünü açıklamıştır. Söz konusu kitapçığın *"Devamlı Olarak Gayrimenkul Alım Satımı"* baş-

lıklı bölümünde **"devamlılık"** unsurunu satış işleminin kazanç sağlama amacıyla yapılıp yapılmadığına bağlamış olup kitapçığın söz konusu bölümü aşağıdaki gibidir.

"Gayrimenkul alım satım işinin devamlı yapılması durumunda elde edilen gelir değer artışı kazancı olarak değil ticari kazanç olarak vergilendirilecektir."

Ticari bir organizasyon içerisinde yapılan satışlar, tek bir satış gerçekleşmiş 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 alım-satım işlemlerinin ticari kazanç kapsamında; şahsi ihtiyaç ya da servetin korunması amacıyla gerçekleştirilen alım-satım işlemlerinin ise değer artışı kazancı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir."

Yapılan açıklamalar doğrultusunda bir kazancın Ticari Kazanç mı, yoksa Değer Artış Kazancı mı olduğunu anlamak için satışların ticari bir organizasyon içerisinde yapılıp yapılmadığı, şahsi ihtiyaç veya servetin korunması amacıyla yapılıp yapılmadığı, kazanç sağlama amacı güdüldüğü gibi hususların tespiti önem arz etmektedir.

2.3- Gelir Vergisinin Konusuna Girmeyen Gayrimenkul Satış Kazançları;

Gerek ticari kazanç gerekse değer artış kazancına ilişkin kanun maddelerinden anlaşıldığı üzere; alım satım işinin devamlı ve ticari bir organizasyon içerisinde gerçekleştirilmesi halinde ticari kazanç, alım satımın devamlılık arzetmeden şahsi ihtiyaç yada servetin korunması amacıyla ve satışın kanunda belirtilen zaman aralığında gerçekleştirilmesi halinde değer artış ka-

zancı oluşmaktadır. İlgili kanun maddelerinin bir arada değerlendirilmesi neticesinde gayrimenkul satışlarından elde edilen kazancın Gelir Vergisi'nin konusuna girmediği haller şöyle sıralanabilir.

- Gayrimenkul satışları ticari bir organizasyon içerisinde devamlılık unsurunu sağlayacak şekilde gerçekleştirilmemeli (Bu şart bütün satışlar için geçerli ana unsurdur. Aşağıdaki maddeler bu unsurun sağlandığı koşullarda geçerlidir.)

- Satılan gayrimenkullerin bedelsiz olarak iktisap edilmeli (veraset, intikal, hibe v.s. yoluyla iktisap edilmesi halinde Veraset ve İntikal vergisinin konusuna girmekte olup gelir vergisinin kapsamı dışındadır.)

- Bir bedel karşılığı satın alınmış ise satın alınan gayrimenkul iktisap tarihinden itibaren 5 yıl geçtikten sonra satışa konu edilmeli (Bu süre 01.01.2007 tarihinden sonra iktisap edilenler için geçerlidir. Bu tarihten önce iktisap edilenlerde süre 4 yıldır.)

3- SONUÇ

Makalemizde elde edilen gelirlerin ne şekilde tespit edileceğine girmeden, ülkemizde ekonomik faaliyet olarak önemli bir yer tutan gayrimenkul alım-satımının hangi şartlarda Gelir Vergisi'nin konusuna girdiği, Gelir Vergisinin konusuna girmesi halinde hangi kazanç unsuru üzerinden vergilendirilmesi gerektiği hususunu genel hatları itibarıyla açıklamaya çalıştık.

Elde edilen gelirin Gelir Vergisi'nin konusuna girip girmediğinin ayrımını yapmak şartların daha net belirlenmiş olması sebebiyle çok zor değildir. Ancak elde edilen gelirin Gelir Vergisi'nin konusuna girmesi halinde hangi gelir unsuru (ticari kazanç veya değer artış kazancı) üzerinden vergilendirileceği uygulamada kesin olarak ayrıştırılamamış, aynı şartlarla gerçekleştirilen satışlar bazen Ticari Kazanç bazen de Değer Artış Ka-

zancı olarak vergilendirmeye tabi tutulmuştur. Gelirin iki kazanç unsurundan hangisiyle vergilendirileceği önceki bölümlerde de değindiğimiz üzere "devamlılık" unsurunun tespitine bağlıdır.

Danıştay'ın yaklaşık elli yıldır süren içtihadıyla "devamlı olarak uğraşma" koşulunun; bir vergilendirme döneminde birden çok kez bu işlemlerin yapılması yahut takip eden birden fazla vergilendirme döneminde işlem yapılmasını ifade ettiği benimsenmiştir. Yıllardır süren yerleşik uygulama da bu şekilde olmuş ve bir yıl içerisinde birden fazla satış veya takip eden yıllarda birer defa satış yapılması durumu, ticari kazancın oluşması açısından "devamlılık" unsurunun kriteri olarak kabul edilmiştir. Danıştay kararlarında "devamlılık" unsuru tanımlanırken aynı yıl içerisinde birden fazla satış veya devam eden yıllarda gerçekleştirilen satışlar tabiri sık sık kullanılmıştır. Ancak son dönemlerde verilen bazı kararlarda da görüldüğü üzere "devamlılık" unsurunun tanımı konusunda farklı değerlendirmeler yapıldığı da görülmektedir.

Devamlılık unsuru konusunda yargı kararlarında da tam anlamıyla bir içtihat oluşturulamamış olması uygulamaya yön vermek açısından bir belirsizlik yaratsa da, gayrimenkulün alınıp ve satılışındaki amaç, bunların gerçekleştirilme sıklıkları, bir organizasyon dahilinde gerçekleştirilmeleri dikkate alınması gereken kriterler olmalıdır. Devamlılık unsuru açısından sadece birden çok satışın vergilendirmeye konu edilmesi ticari kazancın oluşması için yeterli olarak görülmemelidir. Örneğin yıllar önce alınan bir arazi üzerine yapılan binaya ait dairelerin hepsinin bir veya daha fazla kişiye satılması ticari kazancın oluşumu açısından yeterli olmamalıdır. Devamlılık unsuru ve ticari organizasyon satışta olduğu kadar alıfta da devamlılığın olmasına bağlıdır. Devamlılık unsuru bazı Danıştay kararlarında da

bu şekilde tanımlanmıştır. Yine örnek verecek olursak; bir doktorun hafta sonlarını değerlendirebileceği ve çeşitli meyve ağaçları yetiştirebileceği bir bahçe oluşturmak amacıyla birbirine bitişik iki araziyi satın alması, ancak daha sonra ağaçlara yeteri kadar bakamadığından dolayı arazileri ilgilenebilecek birilerine satması (alış ve satışlardaki tekrar devamlılık unsuru açısından önemlidir.), her iki arazi tapuda ayrı ayrı alım-satım olarak görünse bile devamlılık unsurunun sağlandığından bahsedilemez. Bu arazilerin alınmasındaki amacın da devamlılık unsuru açısından ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir. Ticari bir organizasyon ve devamlılıktan bahsedebilmek için bir kazanç elde etme amacının bulunması gerekmektedir.

Yapılan faaliyetin ticari bir faaliyet olup olmadığı hususundaki kriterlerin yukarıda bahsettiğimiz hususlar doğrultusunda yeniden belirlenmesi ve kanunların da bu kritere uygun olarak şekillendirilmesinin uygulama birliği açısından daha sağlıklı sonuçlar doğuracağı düşünülmektedir.