

Veraset yoluyla intikal eden gayrimenkullerin tapuda yapılacak tescil işlemleri ve satışının Gelir Vergisi ve Damga Vergisi Kanunları yönünden değerlendirilmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	38418978-120[37-12/35]-447
Tarih	29.04.2014

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 38418978-120[37-12/35]-447

29/04/2014

Konu : Kat irtifakı tesis edilmiş taşınmaz ile ilgili tapu işlemlerinde tapu harcı ödenmesi ve satılacak gayrimenkullerin vergilendirilmesi.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, muris ... ile bir kooperatif arasında imzalanan satış vaadi sözleşmesi kapsamında tarafınıza veraset yoluyla intikal eden taşınmazın adınıza tapuda yapılacak tescil işlemleri sırasında ödenmesi gereken harç tutarının nasıl belirleneceği ile tapuda adınıza ve iştirakleriniz adına kayıtlı olmasına rağmen sözleşme gereği kooperatife ait olan taşınmazların peşpeşe ve birden fazla satılacağı belirtilerek, satışlarla ilgili gelir vergisinin kim tarafından ödeneceği konusunda Başkanlığımızdan görüş istenilmektedir.

HARÇLAR KANUNU YÖNÜNDEN:

492 sayılı Harçlar Kanununun 57 nci maddesinde; "Tapu ve kadastro işlemlerinden bu kanuna bağlı (4) sayılı tarifiede yazılı olanları, tapu ve kadastro harçlarına tabidir" hükmüne yer verilmiştir.(4) sayılı tarifenin 1/20 numaralı fıkrasının (a) bendinde, gayrimenkullerin ivaz karşılığında veya ölünceye kadar bakma akdine dayanarak yahut trampa hükümlerine göre devir ve iktisabında gayrimenkulün beyan edilen devir ve iktisap bedelinden az olmamak üzere emlak vergisi değeri üzerinden (cebri icra ve şuyunun izalesi hallerinde satış bedeli, istimlaklerde takdir edilen bedel üzerinden) devir eden ve devir alan için ayrı ayrı binde 20 oranında ve (e) bendinde gayrimenkul üzerine irtifak hakkı tesis ve devrinde (634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununa göre yapılan kat irtifakları hariç olmak üzere) tesis ve devir için ödenen bedel (Bu bedel, üzerinde hak tesis edilen gayrimenkulün emlak vergisi değerinin iki katından çok olamaz) üzerinden devir alan için binde 20 oranında harç alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan Kanunun 63 üncü maddesinde;

"Bu Kanunda sözü edilen "kayıtlı değer" veya "emlak vergisi değeri" deyimi; 1319 sayılı Emlak Vergisi kanununun 29 uncu maddesine göre belirlenen vergi değerini ifade eder.

(5766 sayılı Kanunun 11 inci maddesiyle değişen fıkra, Yürürlük; 06.06.2008) Gayrimenkul devir ve iktisaplarında, tapu ve kadastro harcı, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere, beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden hesaplanır.

(5838 sayılı Kanunun 16 ncı maddesiyle eklenen fıkra, Yürürlük; 28.02.2009) Kat irtifaklı gayrimenkul devir ve iktisaplarında harç, devir ve iktisap bedelinin tamamı üzerinden hesaplanır.

(5766 sayılı Kanunun 11 inci maddesiyle değişen fıkra, Yürürlük; 06.06.2008) Tapuda yapılan işlemten sonra, emlak vergisi değerinden daha düşük bir bedel üzerinden harç ödendiğinin veya beyan edilen devir iktisap bedelinin gerçek durumu yansıtmadığının tespit edilmesi halinde, aradaki farka isabet eden harç ikmalen veya re'sen tarh edilir. Bu suretle tarh edilecek tapu ve kadastro harcı için, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergi ziyai cezası % 25 nispetinde uygulanır. Takdir komisyonu kararlarına istinaden bu fıkra uyarınca tarhiyat yapılamaz....."

hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan Kanunun 127 nci maddesinde; kanunda aksine hüküm bulunmadıkça, harçların tamamı peşin olarak ödenmeden harca mevzu olan işlemin yapılmayacağı; 128 inci maddesinde ise, gerekli harçları tamamen almadan işlem yapan memurların harcın ödenmesinden mükellefler ile müteselsilen sorumlu tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer yandan, 492 sayılı Kanunun 63 üncü maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarında 5766 sayılı Kanunun 11 inci maddesinin (c) bendi ile yapılan değişikliğe ilişkin olarak 56 ve 59 Seri No.lu Harçlar Kanunu Genel Tebliğlerinde, gayrimenkul veya üzerinde kat irtifakı tesis edilen gayrimenkullerin devir ve iktisaplarında tapu harcının gayrimenkulün emlak vergisi değerinden az olmamak üzere devir ve iktisap

bedelinin tamamı üzerinden hesaplanması gerektiği, 06/06/2008 tarihinden itibaren yapılacak devir ve iktisaplarda gerçek alım-satım bedelinin tapu işlemine yansıtılmadığının tespit edilmesi halinde aradaki farka isabet eden harcın % 25 oranında vergi ziyai cezası ile birlikte tahsil edileceğine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan düzenlemeler çerçevesinde, muris ...'ndan veraset yoluyla tarafınıza intikal eden taşınmazın tescili işleminden harç alınmayacak ayrıca, söz konusu taşınmaz üzerinde Kat Mülkiyeti Kanunu hükümleri uyarınca arsa maliki veya arsanın ortak maliki sıfatıyla tesis edilecek kat irtifakı işlemleri sırasında tapu harcı ödenmeyecektir.

Ancak, "Düzenleme Şeklinde Gayrimenkul Satış Vaadi ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi" ne istinaden Tapu Sicil Müdürlüğünde kurulan kat irtifakı uyarınca adınıza tescil edilen bağımsız bölümlerin gerek kooperatife ve gerekse kooperatifçe veya tarafınızca bir başkasına satışı ile ilgili olarak yapılacak devir işlemlerinde 492 sayılı Kanuna bağlı (4) sayılı tarifenin I/20-a fıkrası uyarınca binde 20 oranında harç alınması gerekmektedir.

GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinin birinci fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükmüne yer verilmiş olup, aynı maddenin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde ise, gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 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 gerekmemekle 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, muamelede çokluk olup olmadığına bakılması gerekmektedir.

Diğer yandan, aynı Kanunun "Değer Artışı Kazançları" başlıklı Mükerrer 80 inci maddesinin 1 inci fıkrasının 6 ncı 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 ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış

sayılır.) değer artışı kazancı olduğu hükmüne bağlanmıştır.

Bu açıklamalara göre, muris ... ile müteahhit kooperatif arasında imzalanan satış vaadi ve kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında tarafınıza veraset yoluyla intikal eden ve fiilen kullanımınıza bırakılmak veya tapuda tescil edilmek suretiyle sahip olduğunuz kendinize ait gayrimenkullerin ivazsız iktisap edilmesi nedeniyle, bu gayrimenkullerin satışından elde edilen kazancın değer artışı olarak vergilendirilmesi söz konusu olmayacaktır.

Ancak söz konusu gayrimenkullerin satışının ticari bir organizasyon içinde yürütülmesi veya bu tür organizasyon içinde yürütülmemekle beraber aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte satılması veya birbirini izleyen yıllarda satılması durumunda ise yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden, elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesi çerçevesinde ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanununun 3 ncü maddesinin (B) fıkrasında; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu hükmüne bağlanmıştır.

Bu nedenle; kat karşılığı inşaat sözleşmesi gereği tapuda arsa sahibi adına kayıtlı görünen ancak gerçekte müteahhit kooperatife ait olan dairelerin, kooperatif üyelerine veya üçüncü kişilere satışından elde edilen gelirin kooperatif tarafından beyan edilmesi gerekmekte olup, satış işleminin müteahhit kooperatifçe gerçekleştirildiğinin ispat külfeti tarafınıza ait olmak kaydıyla dairelerin satışı sırasında arsa sahibi tarafından üçüncü kişilere tapuda devir işlemi gerçek bir satış işlemi olmayacağından arsa sahibi adına herhangi bir vergilendirme olmayacaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için

gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026