

Veraset ve satın alma yoluyla edinilen taşınmazın cins tashihi sonrasında satılması durumunda vergilendirilmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	84098128-120[Mük.80/2019/1]-226852
Tarih	12.08.2020

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İzmir Defterdarlığı

Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 84098128-120[Mük.80/2019/1]-226852

12.08.2020

Konu : Veraset ve satın alma yoluyla edinilen taşınmazın cins tashihi sonrasında satılması durumunda vergilendirilmesi hk.

İlgi : 04/04/2019 tarihli yazınız.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, ... İli, ... İlçesi, ... Mahallesi, ... Mevkii, ... parsel, ... paftada kayıtlı palamutlu mera vasfındaki 1.764.000 m² taşınmazın 384/6912 payına sahip olan anneniz ...'ın 21.12.1991 tarihinde vefat etmesi üzerine söz konusu taşınmazdaki payının, varislerden birisi olarak 3/360 hisse oranında adınıza veraseten intikal ettiği,

- Varisler içerisinde yer alan babanız ...'ın, anılan taşınmazdaki 408/6912 ve 5/360 hisselerinin tamamını 09.07.1997 tarihinde ve 461.000.000,00 TL bedelle yine varisler içerisinde yer alan ve de çocukları konumunda bulunan şahsınız ile ..., ..., ... ve ...'a satması sonucunda, taşınmazın kendi hisseleriniz ile birlikte 33/1440 pay oranında tevhidden tescilinin yapıldığı,

- Bahse konu taşınmazın 17.10.2005 tarihinde 384/6912 payının ve 08.11.2006 tarihinde de 1368/6912 payının ... A.Ş. tarafından satın alındığının öğrenilmesi üzerine, ... Asliye Hukuk Mahkemesinde açılan ön alım davası sonucunda mahkemenin lehinize sonuçlandığı, dava konusu hisselerin bedelinin 124.336,00 TL olarak ilgili şirkete ödendiği ve 15.12.2008 tarihinde yine kendi hisseleriniz ile birlikte 497/5760 paylar oranında taşınmazın adınıza tevhidden tescil edildiği,

- Talebiniz üzerine, mera vasfındaki söz konusu taşınmazın hukuki ve kadastral işlemlerin tamamlanması sonucunda ise cins tashihi yapılarak 09.02.2018 tarihinde tarla vafına dönüştürülerek tapuya tescil edildiği belirtilerek

sahip olduğunuz 497/5760 payın paydaşlara veya üçüncü kişilere satılması halinde, değer artışı kazancı doğup doğmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

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 inşaa işleriyle devamlı olarak

uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazançların, ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 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.

Bu itibarla; gayrimenkullerin, iktisap tarihinden sonra aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte satılması veya birbirini izleyen yıllarda satılması durumunda yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden, elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesine göre ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Aynı Kanunun Mükerrer 80 inci maddesinde ise;

"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 tabi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl (1.1.2007 tarihinden önce iktisap edilenlerde dört 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.

...bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 6000 (305 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2019 takvim yılı gelirlerine uygulanmak üzere 14.800 TL) Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır.

..."

hükmüne yer verilmiş bulunmaktadır.

Mezkûr Kanunun Mükerrer 81 inci maddesinde de;

"Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hasılatın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerleme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur.

...

Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. Şu kadar ki, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şarttır." hükümlerine yer verilmiştir.

Ayrıca konuya ilişkin olarak ayrıntılı açıklamaların yapıldığı 76 Seri No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinin "5. Cins Tashihi Yapılan Gayrimenkuller ile Kat Karşılığı Olarak Müteahhit veya Konut Yapı Kooperatiflerinden Alınan Gayrimenkullerin Satılması Halinde İktisap Tarihinin Belirlenmesi" başlıklı bölümünde;

"Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünün 16.03.2010 gün ve 2010/4-1697 No.lu Genelgesinde, cins değişikliği (cins tashihi), bir taşınmaz malın cinsinin, yapısız iken yapıli veya yapıli iken yapısız hale; bağ, bahçe, tarla vb. iken arsa, arazi iken, bağ, bahçe vb. duruma dönüştürmek için paftasında ve tapu sicilinde yapılan işlem olarak tanımlanmıştır.

...

Gayrimenkullerin ivazsız şekilde iktisap edilmesi değer artışı kazancının konusuna girmemektedir. Bu çerçevede ivazsız olarak iktisap edilen gayrimenkulün üzerine, sahibi tarafından inşa edilen veya kat karşılığı olarak alınan gayrimenkullerin, daha sonra elden çıkarılması halinde elde edilen gelir, değer artışı kazancı kapsamında değerlendirilmeyecektir.

...

Örnek 7: Bay (B)'ye veraset yoluyla intikal eden iki katlı ahşap bina, yıkılıp yerine yeni bir bina yapması ve bu yeni binadan kendisine iki adet daire verilmesi karşılığında, müteahhide verilmiştir. Bay (B), müteahhitten kat karşılığı aldığı iki adet daireyi teslim aldığı yıl içinde satmıştır.

İvazsız olarak (veraset yoluyla) iktisap edilen gayrimenkulün, cins tashihi yapılarak kat karşılığı verilmesi halinde, "ivazsız iktisap edilme" niteliği değişmeyeceğinden, gayrimenkulün satışından elde edilen gelir de değer artışı kazancına tabii olmayacaktır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu itibarla;

Söz konusu taşınmazda sahip olduğunuz 497/5760 pay içerisinde yer alan ve annenizin vefatı nedeniyle miras yoluyla adınıza intikal eden kısım "*ivazsız olarak iktisap edilen gayrimenkul*" olarak değerlendirildiğinden, hissenizin satışından miras yoluyla intikal eden kısma isabet eden kazancın değer artışı kazancı olarak vergilendirilmesi söz konusu olmayacaktır.

Ancak, 497/5760 pay içerisinde veraseten intikal eden kısmın haricinde belirli bir bedel mukabilinde gerek babanız gerekse üçüncü kişilerden satın alınanlarla sahip olduğunuz kısmın, mera vasfında iken 09.02.2018 tarihinde tarla vasfına dönüştürülmesinden dolayı yapılan cins değişikliği işlemi yeni bir iktisap olarak değerlendirilecek olup gayrimenkulün söz konusu değişiklik (cins tashihi) tarihinden itibaren beş yıl içinde elden çıkarılması halinde ortaya çıkacak kazancın, Gelir Vergisi Kanununun değer artışı kazancına ilişkin hükümleri çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, sahibi olduğunuz gayrimenkul paylarının aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte veya birbirini izleyen tarihlerde satılması durumunda ise yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden elde edilen kazancın bu defa da Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesi çerçevesinde ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekeceği tabiidir.

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.