

İmar uygulaması neticesinde edinilen taşınmazların satışından elde edilen kazancın vergilendirilmesi.

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-120[37-2017/30]-87968
Tarih	24.01.2020

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Defterdarlığı

Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-120[37-2017/30]-87968

24.01.2020

Konu : İmar uygulaması neticesinde edinilen taşınmazların satışından elde edilen kazancın vergilendirilmesi.

İlgi : 10/04/2017 tarih ve 424651 evrak kayıt numaralı özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, 11.09.1990 tarihinde almış olduğunuz ve üzerinde ... Gıda San. A.Ş. ile ½ oranında ortaklığınız bulunan tarlanın 17.12.1990 tarihinde ortaklığın giderilmesi amacıyla ilgili gayrimenkul üzerinde cins tashihi olmaksızın ifraz işlemi yapılarak taşınmazın iki ayrı parçaya bölünmek suretiyle payınıza düşen kısım için ayrı bir tapu senedi düzenlendiği, 06.09.1996 tarihinde belediye tarafından cins tashihi olmaksızın şuyulandırma işlemi yapılarak adınıza 15 ayrı tapu senedinin düzenlendiği belirtilerek, ortaklığın giderilmesi amacıyla 17.12.1990 tarihinde yapılan ifraz işleminin Gelir Vergisi Kanununun 37/6 maddesi uyarınca ticari kazanç elde etmeye yönelik parselleme işlemi olarak kabul edilip edilmeyeceği ile söz konusu gayrimenkulün satışından doğan gelirin ticari kazanç olarak mı yoksa değer artış kazancı olarak mı vergilendirileceği hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinin birinci fıkrasında, "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır."[1] hükmü yer almış olup, aynı maddenin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde, gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden; (6) numaralı bendinde de, 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 olacağı hükme bağlanmıştır.

Ticari faaliyet, bir tür 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 gerekmektedir.

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, faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü, muamelenin çokluğudur. Muamelenin çokluğu, gayrimenkullerin aynı takvim yılı içerisinde birden fazla defada veya takip eden birden fazla takvim yılında ard arda satılmasıdır.

Öte yandan Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesinde;

"Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış 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 ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak (5615 sayılı kanunun 5 inci

maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 1/1/2007 tarihinden geçerli olmak üzere 04.04.2007) 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, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder."

hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun Geçici 71 inci maddesinde ise; "(5615 Sayılı Kanunun 11 inci maddesiyle eklenen madde. Geçerlilik:01.01.2007; Yürürlük:04.04.2007) Bu Kanunun mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin uygulanmasına ilişkin olarak, 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde sayılan ve 1/1/2007 tarihinden önce iktisap edilmiş olan mal (gerçek usûlde vergilendirilen çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde dört yıllık süre esas alınır." hükmüne 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.

Arazi vafında iktisap edilen gayrimenkulün belediyelerce ifraz ve taksim işlemine tabi tutularak satılması halinde iktisap tarihi olarak arazinin iktisap edildiğı tarih değil, belediyenin ifraz işlemi sonucu arsa vafını kazanarak, cins tashihi yapıldığı tarihin esas alınması gerekir."

açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre, 11.09.1990 tarihinde almış olduğunuz ve üzerinde ... Gıda San. A.Ş. ile ½ oranında ortaklığınız bulunan tarlanın 17.12.1990 tarihinde ortaklığın giderilmesi amacıyla ilgili gayrimenkul üzerinde cins tashihi olmaksızın gerçekleştirilen ifraz işlemi neticesinde taşınmazın iki ayrı parçaya dönüşerek adınıza ayrı bir tapu senedi düzenlenmesi Gelir Vergisi Kanununun 37/6 maddesi uyarınca ticari kazanç elde etmeye yönelik parselleme işlemi olarak kabul edilmeyecektir. Diğer taraftan, 17.12.1990 tarihinde belediye tarafından cins tashihi olmaksızın imar uygulaması yapılması halinde, tarlanın ilk iktisap tarihi olarak 11.09.1990 tarihinin dikkate alınması gerekmektedir. Ancak, yapılan bu işlemler neticesinde tarla üzerinde bir cins tashihi yapılmış ise söz konusu tarlanın iktisap tarihinin

tespitinde cins tashihi tarihleri dikkate alınacaktır.

Bu çerçevede 17.12.1990 tarihinde yapılan işleme bağlı olarak cins tashihi işlemi gerçekleştirilmemesi halinde 11.09.1990 tarihinden; cins tashihi işlemi gerçekleştirilmiş ise 11.09.1990 tarihinden itibaren dört yıllık süre dolmuş olduğundan, bahse konu tarlanın satışı neticesinde elde edilecek kazancın değer artışı kazancı olarak vergilendirilmesi söz konusu olmayacaktır. Ayrıca, ilgili Belediye tarafından yapılan değişiklik sonucu 06.09.1996 tarihinde yapılan işleme bağlı olarak cins tashihi yapılması halinde, bahse konu tarlanın bu tarihten itibaren dört yıl içerisinde satışı neticesinde elde edilecek kazancın değer artışı kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir

Öte yandan, bahse konu taşınmazların satışının ticari bir organizasyon içerisinde yapılması durumunda veya bu tür bir organizasyon olmamakla birlikte;

- a) Aynı kişiye farklı tarihlerde,
- b) Farklı kişi ve tüzel kişilere aynı tarihte,
- c) Değişik kişi ve tüzel kişilere, değişik tarihlerde 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.

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.

[1]<!-->