

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-019.01-1171

02/08/2013

Konu : Mülkiyeti şahıslara ait olan arsa üzerine
yapılan inşaat

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve dilekçenizde, ... yılında satın aldığınız arsayı, ... yılında kat karşılığı inşaat yapılmak üzere müteahhide teslim ettiğinizi, inşaatın ... yılında bittiğini, ancak müteahhidin şahsınıza vermiş olduğu ve ... yılında tapuda adınıza tescil edilen ... adet daire için müteahhit tarafından fatura düzenlenmediğini, bu daireleri ... yılında tek tek satacağınızı belirterek, söz konusu dairelerin maliyetinin nasıl belirleneceği ve bu işlemlerin gelir vergisine tabi olup olmadığı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmiştir.

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 işlerinden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 38 inci maddesinde; "Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;
2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanun'un 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulur." hükmüne yer verilmiştir.

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 gerekmekle birlikte, faaliyeti icra eden organizasyonunun 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, muamelelerde çokluk olup olmadığına bakılması gerekmektedir.

Bu itibarla, gayrimenkullerin iktisap tarihinden sonra aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte veya birbirini izleyen tarihlerde 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.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 289 uncu maddesinde, "Bu bölümde yazılı olmayan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değerleriyle, diğerleri, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir." hükmü yer almaktadır.

Mezkur Kanunun "Maliyet Bedeli" başlıklı 262 nci maddesinde; maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade edeceği, "Gayrimenkuller" başlıklı 269 uncu maddesinde, iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği, "Gayrimenkullerde maliyet bedeline giren giderler" başlıklı 270 inci maddesinde ise gayrimenkullerde maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri ile mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden mütevellit giderlerin gireceği, ayrıca noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergilerinin maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükelleflerin serbest oldukları hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun "Emsal bedeli ve Emsal Ücreti" başlıklı 267 nci maddesinde de gerçek bedeli bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerin emsal bedel olduğu, emsal bedelin tespitinde sırası ile birinci sırada yer alan ortalama fiyat esası, ikinci sırada yer alan maliyet bedeli esası veya üçüncü sırada yer alan takdir esasından herhangi birinin kullanılacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, ... tarih ... evrak kayıt numaralı dilekçeniz ekini teşkil eden söz konusu dairelere ait tapu senetlerinin tetkikinde, bu gayrimenkullerinin ... tarihinde adınıza tapuda tescil işleminin yapıldığı görülmüştür.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde,

- Sahibi olduğunuz arsanın, kat karşılığı müteahhide teslimi sonucu tapuda adınıza tescil işlemi yapılarak iktisap edilen ... adet gayrimenkulün tek tek satışının yapılması, gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden söz konusu satış işlemleri dolayısıyla adınıza mükellefiyet tesis edilmesi ve elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesine göre ticari kazanç olarak vergilendirilmesi,

- Müteahhit tarafından şahsınıza teslim edilen dairelerin, işletmeniz kayıtlarına dahil edildiği tarih itibarıyla maliyet bedeli ile maliyet bedeli ile değerlendirme imkanı bulunmadığı takdirde vergi değeri ile vergi değerinin bilinmemesi durumunda ise emsal bedeli ile değerlendirilerek kayıtlarınıza alınması gerekmektedir.

Ayrıca, söz konusu dairelerin satışında gerçek satış bedeli üzerinden fatura düzenlenmesi gerektiği 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.