



GAYRİMENKUL SATIŞLARINDAN ELDE EDİLEN KAZANÇ TÜRÜNÜN TESPİTİ ve VERGİLENDİRİLMESİ

Semih KORKMAZ (*)

1 - GİRİŞ

Gayrimenkul kelimesi, dilimize Arapçadan geçmiştir ve bir yerden bir yere taşınması mümkün olmayan mülk anlamına gelmektedir. Dilimizde taşınmaz kelimesiyle eşanlamlı olarak kullanılmakta, bazı kanunlarda gayrimenkul, bazı kanunlarda ise taşınmaz terimi tercih edilmektedir.

Gayrimenkulün Medeni Kanunda direkt olarak tanımı yapılmasa da, kanunun 704. maddesinde taşınmaz mülkiyetinin konusu;

- arazi,
- tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
- kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler, olarak sayılmıştır.

Vergi kanunlarımızda ise gayrimenkul kavramı daha geniş kapsamlıdır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (ilerleyen bölümlerde GVK olarak anılacaktır) 70. maddesi ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (ilerleyen bölümlerde VUK olarak anılacaktır) 269. maddesi birlikte

değerlendirildiğinde aşağıdaki mal ve hakların da gayrimenkul gibi değerlendirildiği ve/veya vergilendirildiği görülmektedir: "binalar, maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar, voli mahalleri, dalyanlar, gayrimenkul olarak tescil edilen haklar, gemiler, gemi payları, gayrimenkullerin mütemmim cüz ve teferruatları, tesisat ve makinalar, diğer taşıtlar".

Gayrimenkul öteden beri ülkemizde popüler bir yatırım aracı olmuştur. Özellikle son yıllardaki hızlı kentleşme, kişilerin ortalama gelir düzeylerinin artması, enflasyonun ve buna bağlı belirsizliğin oldukça düşmesi, nispeten bir istikrar ortamının yakalanması, reel faiz oranlarının ve bankaların yoğun rekabeti sonucu konut kredisi faiz oranlarının da oldukça düşmesiyle gayrimenkul alım-satım faaliyetlerinde büyük bir artış yaşanmıştır. Gayrimenkul satış kazançlarının vergilendirilmesi konusu da gün geçtikçe önem kazanmaktadır.

Gayrimenkul satışlarından elde edilen kazançların, GVK'na göre hangi gelir türü çerçevesinde

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

vergilendirilmesi gerektiği vergi hukukumuzun yoruma açık konularından biridir. Özellikle birden fazla gayrimenkul satışı yapılması halinde elde edilen kazancın ticari kazanç, değer artışı kazancı ya da arızı ticari kazanç kapsamında mı değerlendirilmesi gerektiği hususunda uygulamada tereddütler ortaya çıkmaktadır. Konuya ilişkin vergi kanunlarında net bir düzenleme yapılmamış olması, İdare ile Danıştay kararları arasında çeşitli ihtilaflar bulunması ve konuyla ilgili müstakar bir Danıştay kararının da bulunmaması nedenleriyle bu tereddütler daha da artmaktadır.

Gayrimenkul satış kazançlarının vergilendirilmesinde Gelir Vergisi mevzuatına göre 4 durum ortaya çıkmaktadır. Bunlar¹;

1. Ticari kazanç olarak vergileme,
2. Değer artışı kazancı olarak vergileme,
3. Arızı kazanç (arızı ticari kazanç) olarak vergileme,
4. Vergilendirmeme durumlarıdır.

Bu çalışmada konunun kanuni çerçevesinden hareket edilerek öncelikle gelir kavramı ve gelirin unsurları üzerinde durulacak, ticari kazanç, değer artışı kazancı ve arızı ticari kazancın hususiyetleri ele alınacak, daha sonra gerçek kişilerin gayrimenkul satışlarından elde ettiği kazancın türü hakkında kanunlar ışığında çeşitli değerlendirmelere yer verilecektir.

2- KONUNUN KANUNİ ÇERÇEVESİ

GVK'nun 1. maddesine göre; gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. GVK'nun 2. maddesinde ise gelire giren kazanç ve iratlar sayılmıştır.

Bunlar; ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlardır.

Gerçek kişilerin vergilendirilmesinde iki teori söz konusudur. Bunlar kaynak teorisi ve safi artış teorisidir. Yukarıda sayılan yedi gelir unsurundan ilk altısı kaynak teorisine, diğer kazanç ve iratlar ise safi artış teorisine dayanmaktadır. Kaynak teorisine göre vergilendirmede amaç üretim faktörlerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesidir. Bu teori belli bir üretim faaliyetine katılma sonucu elde edilen kazanç ve iratları gelir olarak kabul eder. Emek, sermaye ve servet unsurları vergilendirilir. Nitekim ticari ve zirai kazançlar genel olarak teşebbüs gelirleri olarak adlandırılıp bu kazançlarda sermaye unsuru ağır basarken; ücret ve serbest meslek kazançlarında emek unsuru ağır basmakta; gayrimenkul sermaye iratları ve menkul sermaye iratlarında ise servet unsuru ağır basmaktadır. Bu kazanç ve iratların ortak özelliği vergiye tabi gelirin belirli ve sürekli kaynaklara dayanmasıdır.

Fakat gelir kavramı biraz daha geniş ele alındığında, belirli bir kaynağa dayanmayan ve sürekli de olmayan bazı kazanç ve iratların da gelir kavramı içinde değerlendirildiği görülür. Nitekim safi artış teorisine göre gelir, satın alma gücünde belli bir dönemde ortaya çıkan artıştır, gelirin kaynağı ya da sürekliliği önemli değildir. İşte GVK'nda sayılan diğer kazanç ve iratlar, ilk altı grup içerisinde değerlendirilemeyen bu tarz kazanç ve iratları vergilendirmek amacıyla hüküm altına alınmıştır. GVK'nun geliri büyük ölçüde kaynak teorisi içinde değerlendirdiği, sadece belli

¹ Bu konudaki genel kabul görmüş görüşe göre arızı ticari kazançlar bu durumlar içinde sayılmamaktadır. Gayrimenkul satışlarının bazı durumlarda neden arızı ticari kazanç olarak sayılması gerektiği yazımın ilerleyen bölümlerinde detaylı olarak açıklanacaktır.

durumlarda safi artış teorisinin söz konusu olduğu görülmektedir.

GVK'nun "gelire giren diğer kazanç ve iratlar" başlıklı 80. maddesi şöyledir:

"Aşağıda yazılı olup geçen bölümler dışında kalan kazanç ve iratlar bu bölümdeki hükümlere göre vergiye tabi gelire dahildir:

1. Değer artışı kazançları
2. Arızı kazançlar."

İlk bakışta diğer kazanç ve iratlar başlığı ilk altı unsura girmeyen bütün kazanç ve iratları vergilendirmekte izlenimi yaratsa da bu gruba giren kazanç ve iratların GVK'nun 80-82. maddelerinde ayrı ayrı gösterilmiş olması ve koşullarının da sıkı sıkıya belirlenmiş olması bu izlenimi doğru kılmamaktadır. İlk altı gruba girmeyen bir gelir unsurunun vergilendirilmesi, ancak söz konusu gelirin diğer kazanç ve iratları düzenleyen maddeler içinde belirtilmiş olmasına bağlıdır. Diğer kazanç ve iratlarla ilgili önemli bir husus da ilk altı gelir unsurunun diğer kazanç ve iratlardan öncelikli olduğudur. 80. madde metninden de anlaşılacağına göre, herhangi bir gelir unsuru ilk altı grubun birinin içine sokulabiliyorsa o şekilde vergilendirilecek, eğer sokulamıyorsa diğer kazanç ve iratlarda sayılan değer artışı kazançları ve arızı kazançlar kapsamına girip girmediğine bakılacaktır. Eğer bunların içerisinde değerlendirilebiliyorsa o şekilde vergilendirilecek, aksi durumda ise hiç vergilendirilmeyecektir.

Konuya teoriden de bahsederek başlanmış olmasının nedeni gayrimenkul satış kazançlarının vergilendirilmesi konusunun daha iyi anlaşılabilmesi maksadıyladır. Nitekim bir gayrimenkul satışı söz konusu olduğunda, elde edilen kazanç ve iradın hangi gelir unsuru içerisinde değerlendirilmesi gerektiğini bulmak için;

- İlk önce bu gelirin ticari kazanç olup olmadığına bakmak gerekir.

- Ticari kazanç söz konusu değilse, diğer kazanç ve irat (değer artışı kazancı ya da arızı kazanç) olup olmadığına bakılacaktır.

- Değer artışı kazancı ya da arızı ticari kazanç içinde değerlendirilebiliyorsa o şekilde vergilendirilecek, diğer kazanç ve iratlar içinde de değerlendirilemiyorsa elde edilen kazanç vergilendirilmeyecektir.

Aşağıda bu durumlar ayrı ayrı ele alınacaktır.

2.1. Ticari Kazanç Olarak Değerlendirilmesi:

GVK'nda ticari kazanç, ticari iş veya ticari işletmenin tanımı yapılmamış, sadece 37. maddede her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiştir. Ayrıca aynı maddenin 4. ve 6. bentlerine göre;

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

- 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 sayılacağı belirtilmiştir.

Görüldüğü üzere, 37. madde ile her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hüküm altına alınarak ticari kazancın genel kapsamı belirlenmiş, ancak tanımında yer alan ticari ve sınai faaliyet ifadeleri açıklanmamıştır.

Bu noktada, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun hükümlerinden yararlanılması gerekmektedir. Türk Ticaret Kanunu'nun 11. maddesi ile ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseselerin, ticari işletme sayılacağı hüküm altına alınmış, kanunun 3. maddesinin; "bu kanunda tanzim olunan hususlarla bir ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer bir müesseseyi ilgilendiren bütün muamele,

fiil ve işler ticari işlerdendir” şeklindeki hükmüyle de ticari işin tanımı yapılmıştır.

Diğer yandan, Türk Ticaret Kanunu’nun 12. maddesine göre; aşağıda yazılı veya mahiyetçe bunlara benzeyen işlerle uğraşmak üzere kurulan müesseseler, ticarethane sayılır:

1- Menkul malların satılmak veya kiraya vermek üzere tedariki ve bunların aynen veya başka bir şekle sokularak satılması yahut kiraya verilmesi,

2-Kıymetli evrakın satılmak üzere tedariki ve bunların satılması,

3-Her çeşit imal veya inşa,

4-Madencilik,

5-Matbaacılık, gazetecilik ve kitapçılık, yayın, ilan ve istihbarat,

6-Tiyatro, sinema, otel, han ve lokanta gibi umumi mahaller, hususi mektep ve hastane ve açık satış yerlerinin işletilmesi,

7-Umumi mağazalar ve sair depo ve ambarların işletilmesi,

8-Borsa ve kambiyo işleri, sarraflık, bankacılık,

9-İçtimai sigortalar hariç olmak üzere sigortacılık,

10-Kara, deniz ve havada, nehir ve göllerde yolcu ve eşya taşımak,

11-Su, gaz ve elektrik dağıtma, telefon ve radyo ile haberleşme ve yayın,

12-Acentelik, tellallık, komisyonculuk ve sair bütün tavassut işleri.

Türk Ticaret Kanunu’nun “Ticari Şekilde İşletilen Diğer Müesseseler” başlığını taşıyan 13. maddesi uyarınca; “Aşağıdaki işleri görmek üzere açılan bir müessesenin işlerinin hacim ve ehemmiyeti, ticari muhasebeyi gerektirdiği ve ona ticari veya sınai bir müessese şekil ve mahi-

yetini verdiği takdirde bu müessese de ticari işletme sayılır:

1- Bir toprak sahibinin veya çiftçinin, mahsullerini olduğu gibi veya zirai sanatı dolayısıyla bir tezgahta şeklini değiştirerek satması,

2- Esnaf veya güzel sanatlar erbabından birinin gerek bizzat gerek işçi çalıştırarak veya makine kullanarak eserler vücuda getirmesi ve bu eserleri satması.

Bu hüküm, işlerinin mahiyetine göre, 12. madde gereğince ticarethane veya fabrika olarak vasıflandırılmayan diğer müesseseler hakkında da tatbik olunur.”

Ticaret Sicili Tüzüğü’nün “Ticari İşletmenin tanımı” başlıklı 14. maddesinde ise; “Türk Ticaret Kanununun 12. maddesinde tarif edilen ticarethane veya fabrikalar ile 13. maddesinde tarif edilen ticari şekilde işletilen diğer müesseseler ticari işletmedir. Bir gelir sağlamayı hedef tutmayan veya devamlı olmayan faaliyetlerle Türk Ticaret Kanununun 17. maddesinde tarif edilen esnaf faaliyeti sınırlarını aşmayan faaliyetler ticari işletme sayılmaz.” denilmektedir.

Yukarıda yer verilen kanuni düzenlemeler ile uygulamada kabul edilen genel ilkeler göz önünde bulundurulduğunda; bir faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilebilmesi için şu özelliklerle taşıması gerekmektedir²; emek-sermaye özelliği, devamlılık özelliği, organizasyon özelliği, hacim özelliği ve gelir ve kazanç elde etme özelliği (ticari amaç).

- **Emek-Sermaye Özelliği:** Ticari faaliyet sermaye ve emek organizasyonuna dayanmaktadır. Yapılan bir faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi için söz konusu faaliyetin ifasının sermaye ve emeğe dayanması gerekmektedir.

² Vergi Denetmenleri Derneği, “Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Rehberi 2010”, Semih Ofset, Ankara, 2010, s.98-100

Sermaye ticari faaliyette esas unsur olmakla beraber, emek unsuru da mutlaka vardır.

- **Devamlılık Özelliği:** Ticari faaliyetin en önemli özelliği devamlılıktır. Gayrimenkul satış kazançlarının vergilendirilmesinde de en çok ihtilaf da bu konuda ortaya çıkmaktadır. Bu yüzden bu konu üzerinde fazlaca durmak gerekir.

Yapılan faaliyetin ticari faaliyet olarak kabul edilebilmesi için faaliyetin devamlı olması gerekmektedir. Yukarıda kaynak teorisini açıklanırken vergiye tabi gelirin belirli ve sürekli kaynaklara dayandığını belirtilmişti. Devamlılık unsuru kaynağın sürekli olmasını ifade eder. Ancak devamlılık kavramının vergi kanunlarının uygulamasında tam olarak neyi ifade ettiği, faaliyetin devamlı olup olmadığı tespit edilirken hangi unsurun veya unsurların dikkate alınacağı hususunda kesin bir kıstas bulunmamaktadır. Diğer yandan bütün vergisel olaylar açısından geçerli olabilecek böyle bir kıstas belirlemek kimi zaman doğru sonuçlara ulaşılmasını engelleyebilir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesine göre; vergilemede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Devamlılık unsuru tespit edilirken bu hükümden hareket edilmesi gerekir. Aynı maddenin devamında ise "iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre, normal ve mutata olmayan bir durumun iddia olunması halinde, ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir." denilmektedir. Devamlılık unsurunun gerçekleşmesi halinde, bu işlemlerin kazanç sağlama amacıyla yapılmadığını kanıtlama yükü vergi mükellefine düşer. Çünkü devamlılık unsurunun varlığı halinde iktisadi ve teknik icaplara göre işlemin ticari olarak yapıldığı normal ve mutata olan durumdur.

Uygulamada, devamlılık unsurunun tespitinde; devamlılık kasıt ve niyetinin bulunmasının yeterli olduğu kabul edilmektedir. Gelir İdaresi

Başkanlığı tarafından 2010 yılında yayınlanan Ticari Kazancın Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Rehberinde; bir takvim yılı içerisinde birden fazla tekrarlanan veya birden fazla takvim yılında tekrarlanan işlemlerde de devamlılık kasıt ve niyeti olduğunun varsayılacağı belirtilmiştir.

İdare çeşitli tarihlerde verdiği özelgelerde de bu yönde görüş belirtmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 2007 yılında verdiği B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-37 sayılı özelve göre; *"Gayrimenkullerin alım-satım veya inşaa işlerinden elde edilen gelirin, devamlılık arz etmesi, bu işlerin bir emek sermaye organizasyonu dahilinde yapılarak organizasyonun bütün unsurları ile değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması veya bir organizasyon bulunmamakla birlikte alım-satım faaliyetlerinin bir kişisel gereksinimin giderilmesi servetin korunması dışında kazanç sağlamak niyet ve kastıyla yapılması halinde elde edilen gelir ticari kazanç sayılacaktır."*

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."

Konuyla ilgili bazı Danıştay kararları ise şu şekildedir:

- Danıştay Üçüncü Dairesi 17.9.2003 tarihli ve E:2001/3478, K:2003/4056 sayılı kararı:

"İvazsız olarak iktisap edilen arsa üzerine inşaa edilen binada yer alan bağımsız bölümlerin kat irtifakı halinde satılmasından elde edilen kazancın, faaliyetin devamlılık taşıması ve gayrimenkulün

iktisabında ticari amaç bulunmaması nedeniyle, ticari kazanç olarak değerlendirilerek vergilendirilemeyeceği”

- Danıştay Üçüncü Dairesi 03.12.2003 tarihli ve E:2001/3189, K:2003/5116 sayılı kararı:

“Bir işlemin devamlılık taşıdığı işlemin aynı vergilendirme döneminde yinelenmesi ya da önceki vergilendirme döneminde de yapılmış olmasına göre belirlenebilir. Maddi ve şekli anlamda bir ticari organizasyonun belirgin olmadığı durumlarda kazanç doğuran işlemin çokluğu, devamlılık unsurunu belirleyen en nesnel ölçüdür. Devamlılık unsurunun gerçekleşmesi halinde, bu işlemlerin kazanç sağlamak amacıyla yapılmadığını kanıtlama yükü mükellefe düşer.”

- Danıştay Üçüncü Dairesi 24.09.2003 tarihli ve E:2001/2606, K:2003/4436 sayılı kararı:

“Farklı yıllarda iktisap ettiği arazi vasfındaki (9) adet gayrimenkulü 21.4.1999, 22.4.1999 tarihlerinde satan ve devamlılık unsuru içeren bu satışların kazanç sağlama amacı taşımadığını da kanıtlamayan davacının bu faaliyetinden elde ettiği kazancının ticari kazanç olarak vergilendirilmesine ilişkin tüm koşulların gerçekleştiği...”

- Danıştay Üçüncü Dairesi 17.06.1997 tarihli ve E:1996/6195, K:1997/2457 sayılı kararı:

“Satın alınan arazinin beş yıllık süre içinde parselasyonu yapılmak suretiyle aynı yıl içinde bir kısmının satılmasının satışta çokluk unsurunun varlığı ile devamlı şekilde kazanç sağlama gayesinin göstergesi olduğu...”

- Danıştay Üçüncü Dairesi 22.02.1990 tarihli ve E:1989/958, K:1990/639 sayılı kararı:

“İnşa edilen binanın %70 oranındaki kısmının satılmayıp kalan kısmının satılmasının inşaa veya alım-satım işinin mutad meslek haline getirildiğini göstermeyeceği, dolayısıyla satıştan sağlanan kazancın ticari kazanç olarak değil sair kazanç ve irat olarak vergilendirilmesi gerektiği”

- Danıştay Yedinci Dairesi 04.03.2004 tarihli ve E:2001/1825, K:2004/590 sayılı kararı:

“Bir kişiden, aynı tarihte, birden fazla taşınmazın satın alınarak, ayrı tarihlerde ayrı kişilere satılmasında devamlılık unsuru bulunduğu; bu şekilde elde edilen kazancın ticari kazanç olduğu ve katma değer vergisine tabi tutulması gerektiği”

- Vergi Dava Daireleri 07.05.2004 tarihli ve E:2004/20, K:2004/53 sayılı kararı:

“Kendi adına ve hesabına yaptığı taşınmazın satışından elde ettiği kazancı vergi idaresinin bilgisi dışında bırakan davacı, çok sayıdaki taşınmaz satışını kazanç sağlamak dışındaki nedenlerle yaptığını kanıtlamadığından, adına yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık olmadığı...”

- Vergi Dava Daireleri 01.04.2005 tarihli ve E:2004/216, K:2005/70 sayılı kararı:

“1990, 1995, 1998 yıllarında satın alınan arazi vasfındaki 9 adet gayrimenkulün 1999 yılında bir kişiye satışının ticari kazanç olarak kabul edilemeyeceği”

Görüldüğü üzere, konuyla ilgili Danıştay kararları arasında görüş birliği bulunmamaktadır. Bu da son derece doğaldır. Zira ticari hayat çok fazla değişkenlik gösterir, birbirinin aynı gibi görünen ekonomik faaliyetlerde bile kişiler çok farklı saiklerle hareket etmiş olabilir. Ticari hayatın ve ekonomik faaliyetlerin değişkenlik özelliğine karşın hukuk kuralları durağandır. Bu nedenle, somut ekonomik faaliyetlerin soyut hukuk kurallarıyla örtüşmesi devamlılık konusunda da hiç kolay değildir. Bu yüzden ilgili Danıştay kararlarında her olay kendi içerisinde değerlendirilmiş, ortaya farklı sonuçlar çıkmıştır.

- **Organizasyon Özelliği:** Gerçek kişiler tarafından yürütülen faaliyetler sonucu elde edilen gelirlerin ticari kazanç olarak değerlendirilmesi

için söz konusu faaliyetlerin bir organizasyon dahilinde yapılmış olması gerekmektedir. İşyeri açma, işçi çalıştırılması, ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kaydolunması gibi emareler organizasyonun varlığını gösterir.

- **Hacim Özelliği:** Daha önce de belirtildiği üzere, Türk Ticaret Kanunu'nun "Ticari Şekilde İşletilen Diğer Müesseseler" başlığını taşıyan 13'üncü maddesi uyarınca; "Aşağıdaki işleri görmek üzere açılan bir müessesenin işlerinin hacim ve ehemmiyeti, ticari muhasebeyi gerektirdiği ve ona ticari veya sınai bir müessese şekil ve mahiyetini verdiği takdirde bu müessese de ticari işletme sayılır:

1-Bir toprak sahibinin veya çiftçinin, mahsullerini olduğu gibi veya zirai sanatı dolayısıyla bir tezgahta şeklini değiştirerek satması,

2- Esnaf veya güzel sanatlar erbabından birinin gerek bizzat gerek işçi çalıştırarak veya makine kullanarak eserler vücuda getirmesi ve bu eserleri satması.

Bu hüküm, işlerinin mahiyetine göre, 12'nci madde gereğince ticarethane veya fabrika olarak vasıflandırılmayan diğer müesseseler hakkında da tatbik olunur."

Bir müessesenin, yukarıda yer alan madde hükmü uyarınca ticari ve sınai bir müessese şekil ve mahiyetinde olup olmadığının tespit edilebilmesi için bazı kıstaslardan yararlanılmaktadır. Bunlar; gelir getirici faaliyetin devamı için işyerinin, deposunun ve hizmet yerinin olması, söz konusu faaliyetin ticaret unvanı altında yapılması, ticari yardımcılarından yararlanılması, ticari amaçlı haberleşmenin kullanılması, reklam yapılması ve tabela alınmasıdır.

Organizasyon ve hacim özelliği için belirtilmesi gereken diğer bir husus da kayıt dışı çalışan kişi ya da kurumlar içindir. Zira ülkemizde yaygın olarak bir kayıt dışılık durumu vardır. Vergi-

sel ya da diğer yükümlülüklerden kaçınmak amacıyla işini, işyerini, çalıştırdığı işçilerini ilgili yerlere bildirmeyen, ticaret unvanı kullanmayan, ticaret siciline kaydolmayan ve benzeri yükümlülüklerini yerine getirmeyen potansiyel vergi mükelleflerinin de organizasyon ve hacim özelliklerine sahip oldukları açıktır.

- **Gelir ve Kazanç Elde Etme Özelliği:** Bir müesseseye ticari olma özelliği veren en önemli ölçütlerden biri de organizasyonu kuran kişi veya kişilerin gelir ve kazanç elde etme kasıt ve niyetiyle hareket etmesidir. Bu amaç yoksa ticari faaliyetten bahsedilemez. Kazanç elde etme kasıt ve niyetiyle hareket edilmesine rağmen faaliyetin zararlar sonuçlanması, diğer şartların varlığı halinde, ticari kazancın niteliğini değiştirmeyecektir. Konuyla ilgili bir Danıştay kararında iflas eden bir tacirin, taşınmazlarını kazanç sağlamak amacıyla değil, borçlarını ödeyebilmek amacıyla ve ekonomik zorunluluktan dolayı sattığı, elde edilen kazancın ticari kazanç sayılamayacağına hükmedilmiştir. Bu olayda ticari kazancın daha önce saydığımız ilk 4 özelliği olmasına karşın, gelir ve kazanç elde etme özelliğinin olmadığı görülmektedir. İlgili Danıştay kararının özeti şöyledir:

- Danıştay Üçüncü Dairesi 03.12.2003 tarihli ve E:2001/3189, K:2003/5116 sayılı kararı:

"... davacı hakkında muhtelif icra müdürlüklerince vergisi ihtilafı dönem ve izleyen yılda 53 dosyada takibe başlandığı anlaşıldığından, 1998 yılında satın alınan taşınmazların 1999 yılında kazanç sağlamak amacıyla değil, belirtilen borçların bir kısmının karşılanması amacıyla satıldığı iddiası değerlendirilerek karar verilmesi..."

2.2.1-Ticari Kazanç Olarak

Değerlendirmenin Sonuçları:

- Gayrimenkul satışlarından elde edilen ticari kazanç gerçek usulde vergilendirilir. Çünkü

GVK'nun "Basit Usulün Hududu" başlıklı 51. maddesinin 7. bendindeki hüküm dolayısıyla bu kazançların basit usul kapsamına girmesi mümkün değildir. Bu yüzden, gerçek usulün gerektirdiği şartların sağlanması, örneğin bilanço esasında yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defteri; işletme hesabı esasında ise işletme defteri tutulması zorunludur.

- Ticari kazanç tahakkuk esasına göre vergilendirilir. Geliri doğuran işlemin eksiksiz olarak tekemmül etmiş olması, gelirin elde edilmiş sayılması için yeterlidir. Örneğin bir gayrimenkul vadeli olarak satıldığında, gelirin bir kısmı satışın yapıldığı takvim yılını takip eden yıllarda elde edilmiş olsa bile, satış bedelinin tamamı satışın yapıldığı yılın geliri olarak kabul edilecektir.

- Safi kazancın tespitinde GVK 38-39-40 ve 41. maddeleri göz önünde bulundurulur.

- Ticari kazanç yıllık gelir vergisi beyanname-i ile beyan edilir.

- Diğer kazanç ve iratlardaki gibi bir istisna uygulaması yoktur.

- Geçici vergi ve katma değer vergisi mükellefiyetleri vardır. Satılan gayrimenkul üzerinden KDV hesaplanacaktır.

- Her dönem için muhtasar beyanname verilecektir.

- GVK'nın 88. maddesi hükmüne göre zararların karlara mahsubu mümkündür.

2.2-Değer Artışı Kazancı Olarak

Değerlendirilmesi:

GVK'nun mükerrer 80. maddesinin altı numaralı bendinde; iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70. maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden

başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazancı olduğuna hükmedilmiştir. GVK'nun 70. maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal ve haklar şunlardır:

- Arazi, bina, maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı,

- Voli mahalleri ve dalyanlar,

- Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar,

- Gemi ve gemi payları (motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları.

Maddede geçen 5 yıllık süre 1.1.2007 tarihinden itibaren geçerlidir. Bu tarihten önceki elden çıkarmalarda 4 yıllık sürenin esas alınması gerekir.

"Elden çıkarma" deyimini ile kastedilen, mükerrer 80. maddeye göre, maddede sayılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasıdır.

Yine aynı maddeye göre, bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, 2010 yılı için 7.700 Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır.

Buna göre; gayrimenkullerin elden çıkarılmasından elde edilen kazancın değer artışı kazancı kapsamında olması için;

- Öncelikle elden çıkarmada ticari bir amaç olmaması gerekir. Zira ticari amaç varsa ya ticari kazanç ya da arazi ticari kazanç kapsamında değerlendirilir.

- Gayrimenkulün ivazlı olarak (bedel karşılığında) elde edilmiş olması gerekmektedir.

- Gayrimenkulün 01.01.2007 tarihinden önce iktisap edildiyse 4 yıl, sonra iktisap edildiyse 5 yıl içerisinde elden çıkarılması gerekir.

- Elden çıkarmadan elde edilen safi kazancın, elden çıkarılan takvim yılındaki istisna tutarını aşması gerekir (İstisna tutarı aynı takvim yılı içerisinde elde edilen tüm değer artışı kazançları için bir defa uygulanacaktır).

İktisap tarihinin doğru olarak belirlenmesi önem arz etmektedir. Bu konuda Maliye Bakanlığı'nın 2005 yılında vermiş olduğu bir özelve göre³:

- Satın almada iktisap tarihi, tapuya tescil tarihidir.

- Kooperatif ortaklıklarına tahsis edilen gayrimenkuller, tahsis tarihinde iktisap edilmiş sayılır.

- İnşa edilen gayrimenkullerde, yapı kullanma belgesinin alındığı tarih geçerlidir.

- Arsa karşılığı daire alanlarda, inşaatın tamamlanıp yapı kullanma izin belgesinin alındığı tarih esastır.

- Cebri icra ve şuyun izalesiyle (ortaklığın kaldırılmasında) satın almada tapuya tescilden önce resmi işlemlerin tamamlanmasıyla iktisap gerçekleşir.

- Gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi ile teslim alınarak kullanılmaya başlanan gayrimenkulün iktisap tarihi, tapuya tescil edildiği tarih değil, taşınmazın tasarruf hakkının tapuya tescil edilmeden önce, mükellefe bırakıldığı tarihtir.

GVK'nun "Safi Değer Artışı" başlıklı mükerrer 81. maddesine göre; 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. Hâsılâtın ayın ve menfaat

olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur. Maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedel, kazancı bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilen işletmelerde ise son bilançoda veya envanter kayıtlarında gösterilen değer esas alınır. Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce (Türkiye İstatistik Kurumu) belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki (Üretici Fiyat Endeksi-ÜFE) artış oranında artırılarak tespit edilir. Şu kadar ki, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şarttır (01.01.2006 tarihinden itibaren geçerlidir). Endeksleme yapılırken iktisap ve elden çıkarma tarihlerinden birer ay önceki ÜFE rakamları dikkate alınır. Bu iki rakam arasındaki fark %10'dan fazlaysa endeksleme yapılarak maliyet bedeli artırılır.

2.2.1-Değer Artışı Kazancının

Vergilendirilmesiyle İlgili Bir Örnek:

Bayan A 05.06.2006 tarihinde, gayrimenkul alım satımıyla devamlı uğraşmakta olan emlakçı Bay B'den 50.000 TL + %1 KDV bedelli bir daire satın almıştır. Bayan A bu daire için 75 TL tapu harcı ödemiştir. Bayan A bu daireyi 11.03.2010 tarihinde 90.000 TL'ye Bay C'ye satmıştır. Satışta 135 TL tapu harcı ödemiştir.

Bayan A gayrimenkulü 01.01.2007 tarihinden önce elde ettiği için, 4 yıllık süre söz konusudur. Gayrimenkulü iktisap tarihinden sonraki 4 yıl dolmadan elden çıkardığı için de elde ettiği kazancın

³ KIZILOT, Şükrü; SARISU, Ekrem; ÖZCAN, Sezgin ve KIZILOT, Zuhale, "Gayrimenkul Rehberi", Yaklaşım Yayınları, Ankara, 3.Baskı, 2007, s.163

safi tutarı, değer artışı kazancı olarak vergilendirilir.

Bayan A daire alırken 500 TL KDV ödemiş, elden çıkarırken ise KDV hesaplamamış, gayrimenkulünü KDV'siz olarak satmıştır. Bu durumda gayrimenkulü alırken ödemiş olduğu KDV Bayan A için bir maliyettir. Zira bu bedel Bayan A'nın uhdesinde (üzerinde, sorumluluğunda) kalmıştır. Söz konusu 500 TL KDV maliyet bedeline eklenir. Bayan A'nın alıfta ödediği tapu harcı da maliyet bedeline eklenir. Bu durumda gayrimenkulün iktisap bedeli 50.000 TL, maliyet bedeli ise 50.000 TL + 500 TL (KDV) + 75 TL (Alıftaki Tapu Harcı) = 50.575 TL'dir.

Gayrimenkul 01.01.2006 tarihinden sonra elden çıkarıldığı için endekslemede ÜFE rakamları kullanılır ve iki rakam arasındaki artış oranı %10'dan fazlaysa endeksleme yapılır.

Endeksleme için esas alınacak ÜFE rakamları, Şubat 2010 için 169,29 ve Mayıs 2006 için 131,30'dur. Bu rakamlar birbirine oranlandığında, endeksleme katsayısı $169,29 / 131,30 = 1,29$ olarak bulunur. Artış oranı % 29 olduğu için (% 10'dan büyük) endeksleme yapılması gerekir.

Burada önemli bir husus endekslemenin iktisap bedeli mi yoksa maliyet bedeli üzerinden mi yapılması gerektiğidir. Zira yukarıda belirttiğimiz mükerrer 81. maddeye göre safi değer artışının tespitinde "maliyet bedeli" kavramı kullanılmışken; aynı maddenin devamındaki endeksleme ilgili paragrafta "iktisap bedeli" kavramı kullanılmıştır. Bu örnekte ilgili madde hükmüne sadık kalarak iktisap bedeline göre endeksleme yapılırsa da maliyet bedeline göre endeksleme yapmanın daha adil olacağı aşıkardır. Bu konuda ilgili maddenin endekslemede de maliyet bedeli kavramına yer verecek şekilde değiştirilmesinde fayda vardır.

Gayrimenkulün İktisap Bedeli	50.000 TL
Gayrimenkulün Maliyet Bedeli	$50.000 + 500 + 75 = 50.575$ TL
Endeksleme Katsayısı	$169,29 / 131,30 = 1,29$
Endekslenmiş İktisap Bedeli	$50000 * 1,29 = 64.500$ TL
Endekslemeden Sonraki Maliyet Bedeli	$64.500 + 500 + 75 = 65.075$ TL
Gider (Satıfta Ödenen Tapu Harcı)	135-TL
Safi Değer Artışı	$90.000 - (65.075+135) = 24.790$ TL
İstisna Tutarı	7.700 TL
İstisnadan Sonra Kalan Tutar	$24.790 - 7.700 = 17.090$ TL
Bayan A'nın Elde Ettiği Değer Artışı Kazancı	17.090 TL

2.2.2-Değer Artışı Kazancı Olarak

Değerlendirmenin Sonuçları:

- Değer artışı kazancı tahsil esasına göre vergilendirilir. Örneğin bir gayrimenkul vadeli olarak satıldığında, her yıl elde edilen gelir, o yılın geliri olarak kabul edilir
- Safi kazancın tespitinde GVK mükerrer 81. maddesi göz önünde bulundurulur.

- Yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilir.
- Safi kazanca uygulanan bir istisna tutarı söz konusudur (Bu tutar 2010 yılı için 7.700 TL'dir).
- Geçici vergi ve katma değer vergisi mükellefiyetleri yoktur.
- Muhtasar beyanname verilmez.
- GVK'nın 88. maddesi hükmüne göre zararların karlara mahsubu mümkün değildir.

2.3-Arızı Kazanç (Arızı Ticari Kazanç)**Olarak Değerlendirilmesi:**

GVK'nun 82. maddesinin birinci bendinde; arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançların arızı kazanç olduğu belirtilmiştir. Arızı kavramı; süreklilik arz etmeyi, ara sıra olanı ifade etmektedir. Bu itibarla, arızı ticari faaliyeti ticari faaliyetten ayıran temel faktörler; faaliyetin sürekliliği, organizasyon ve hacim özellikleri ile emek sermaye özelliğidir. Arızı kazançlar da faaliyet sürekli olmadığı gibi, organizasyon, hacim ve emek sermaye özellikleri de bulunmamaktadır. Diğer yandan bu kazançlar kar amacıyla fakat ticari bir işyerine bağlı olmaksızın elde edilir. Ticari faaliyet ve arızı ticari faaliyetin ortak özellikleri ise gelir ve kazanç elde etme özelliğidir.

Arızı kazançlarda da değer artışı kazançlarındaki gibi istisna uygulaması vardır. GVK' nun 82.maddesine göre; bir takvim yılında elde edilen arızı ticari kazançların 2010 yılı için 18.000 TL'lik kısmı gelir vergisinden müstesnadır.

Arızı ticari kazançlarda safi kazanç tespit edilirken değer artışı kazançlarındaki gibi bir endeksleme uygulaması yoktur. Elden çıkarmadaki 4 ve 5 yıllık sürelerin ve iktisabın ivazlı olup olmadığının bir önemi bulunmamaktadır. Ayrıca istisna tutarının da farklı olduğunun gözden kaçırılmaması gerekir.

2.3.1-Arızı Ticari Kazanç Olarak**Değerlendirmenin Sonuçları:**

- Arızı kazanç da değer artışı kazancı gibi tahsil esasına göre vergilendirilir.
- Safi kazancın tespitinde GVK 82. maddesi göz önünde bulundurulur.
- Yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilir.

- Safi kazançta uygulanan bir istisna tutarı söz konusudur (Bu tutar 2010 yılı için 18.000 TL'dir).

- Geçici vergi ve katma değer vergisi mükellefiyetleri yoktur.

- Muhtasar beyanname verilmez.

- GVK'nın 88. maddesi hükmüne göre zararların karlara mahsubu mümkün değildir.

3-ÖRNEKLERLE KONUNUN**DEĞERLENDİRİLMESİ:**

Konunun daha iyi anlaşılması için aşağıda bazı örneklerle yer verilmiştir.

Bay A 3 farklı gayrimenkulünü aynı sene içerisinde 3 farklı kişiye satmıştır (İdarenin görüşüne göre bu satışlarda devamlılık özelliğinin kabulü gerekir).

- **1.Durum:** Bay A emlakçidir.

Bu durumda elde edilen kazanç ticari kazançtır. Zira emlakçılık faaliyetinde ticari kazancın 5 özelliğinin de bulunması normal ve mutad olan durumdur.

- **2.Durum:** Bay A ücretli bir çalışandır. Fakat gayrimenkulleri belli bir ticari organizasyon dahilinde, belli bir sermaye ile ve kazanç elde etmek amacıyla elden çıkarmıştır.

Bu kazançlar da ticari kazanç olarak değerlendirilir. Bay A ücretli bir çalışan olsa da, yapmış olduğu faaliyet ticari faaliyetin bütün özelliklerine sahip olduğu için elde edilen kazanç ticari kazançtır.

- **3.Durum:** Bay A işçidir. Gayrimenkulleri kazanç sağlamak amacıyla elden çıkarmıştır. Fakat ticari bir organizasyon ve hacim söz konusu değildir. Bay A'nın, gayrimenkul alım satımına tahsis ettiği herhangi bir sermayesi de bulunmamaktadır.

Öncelikle ticari kazancın söz konusu olup olmadığına bakılması gerekir. Ticari faaliyetin gelir ve kazanç elde etme özelliği dışındaki hiçbir

özelliği bu örnekte bulunmamaktadır. Bu durumda ticari kazanç söz konusu olamaz. Elde edilen kazancın değer artışı kazancı kapsamında olmadığı da açıktır. Bu sebeplerden dolayı elde edilen kazancın arızı ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekir. Elde edilen safi kazanç, arızı kazançlardaki istisna tutarı uygulandıktan sonra gelir vergisine tabi tutulur. Fakat bu örnekte ticari amacın olup olmadığının tespiti oldukça zordur. Kişisel kanaatimiz, böyle bir durumda normal ve mutad durumun Bay A'nın satışlarını ticari bir amaç olmadan yapması olduğu için, idarenin ticari amacın varlığını ispat etmesi gerekir.

- **4.Durum:** Bay A serbest meslek faaliyeti ile uğraşmaktadır. Gayrimenkullerini hakkındaki icra takiplerinden kurtulmak amacıyla elden çıkarmıştır.

Bu durumda herhangi bir ticari kazanç söz konusu değildir. Yapılan faaliyet ticari nitelikte değildir, zira gelir ve kazanç elde etme özelliği bulunmamaktadır. Bu yüzden ticari kazanç ya da arızı ticari kazanç söz konusu olamaz. Yukarıda ticari faaliyetin gelir ve kazanç elde etme özelliği anlatılırken verilen örnekteki Danıştay kararı da bu yöndedir. Söz konusu örnekte, iflas eden tüccar gayrimenkul satışlarını ekonomik zorunluluktan dolayı yaptığını ispat etmiş, elde edilen kazancın ticari kazanç olduğu yönündeki mahkeme kararı Danıştay 3. Dairesi tarafından bozulmuştur.

Bay A'nın bu satışları değer artışı kazancı kapsamına girmektedir. Eğer iktisapları ivazlı ise ve gayrimenkuller iktisap tarihinden itibaren 5 yıl (1.1.2007 tarihinden önce 4 yıl) içerisinde elden çıkarılmışsa istisna tutarından sonraki safi kazanç vergilendirilirken; 4 ve 5 yıllık süreler geçtiyse elde edilen kazanç vergilendirilmez. Eğer iktisapları ivazlı değilse, örneğin bu gayrimenkuller miras yoluyla edinildiyse elde edilen kazanç hiçbir durumda vergilendirilmez.

Oysa son durumda idarenin görüşüne göre vergilendirilme yapılmış olsaydı -devamlılık özelliği söz konusu olduğu için- elde edilen kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekecekti. Bu da uygulamada ciddi sorunları beraberinde getirecekti. Gayrimenkullerin elde edildiği tarihte mükellefiyet tesis ettirilmesi, iktisap tarihinden elden çıkarma tarihine kadar her dönem gelir vergisi, geçici vergi ve KDV beyannameleri verilmesi, satılan gayrimenkuller için KDV hesaplanması, ilgili her dönem için muhtasar beyanname verilmesi, defter tutulması vb. gerekecekti. Başka bir sorun da ticari kazancın hangi tarihte elde edilmiş sayılacağı ile ilgilidir. Mükellef ilk gayrimenkulü elden çıkardığında henüz bir devamlılık unsuru olmayacağı için ticari kazanç söz konusu olmayacak, ancak ikincisini sattığında ticari kazancın elde edildiği varsayılacaktı. Mükellefin ilk satışında KDV söz konusu değilken, ikinci ve üçüncü satışlarda KDV hesaplanması gerekecekti.

Başka bir örnek vermek gerekirse; sahip olduğu 30 daireli bir apartmanı belli bir ticari organizasyon dahilinde olmadan aynı tarihte aynı kişiye satan bir kişinin yapmış olduğu bu işlemde devamlılık özelliği bulunmadığı için ticari kazanç söz konusu olmayacak, gerekli şartlar oluşmuşsa (ivazlı iktisap, 4-5 yıllık sürenin geçmemesi ve istisna tutarının aşılması) bu kazançlar değer artışı kapsamında değerlendirilecek, aksi takdirde ise vergilendirilmeyecektir.

Bu sonuçlar şüphesiz vergilemede adalet, belirlilik, basitlik ve öngörülebilirlik ilkeleriyle bağdaşmamaktadır.

4- SONUÇ

Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar; çeşitli durumlara göre ticari kazanç, değer artışı kazancı veya arızı ticari kazanç

olarak vergilendirilmekte, ya da vergilendirilmemektedir. Fakat bu dört farklı durum mevzuatımızda net ifadelerle belirlenmediği için uygulamada çeşitli görüş ayrılıkları ve ihtilaflar söz konusu olmaktadır. Özellikle şahsi ihtiyaç ya da servetin korunması amacıyla yapılan gayrimenkul satışlarında yargıya intikal eden çok sayıda ihtilaf mevcuttur. Alım ve satımda çokluk olması durumunda, bunu ticari kazanç için yeterli görmek ve bu satışlardan elde edilen kazancı ticari kazanç diye nitelendirmek adil olmadığı gibi, arızı olarak yapılan bir ticari faaliyeti de değer artışı kazancı kapsamında değerlendirmek doğru olmaz.

Gayrimenkul satışlarında, devamlılık unsuru ticari kazanç ve diğer kazançlar arasındaki ayrımı tam bir şekilde sağlamaya yetmemektedir. Kaldı ki devamlılık unsurunun varlığını kanıtlamak için belirlenen objektif ölçüt olan muamelelerin çokluğu da bu unsurun varlığını ortaya koymakta yetersiz kalmaktadır. Kazanç türünün tespitinde her olayın kendi içerisinde değerlendirilmesi, objektif ölçütün yanında subjektif ölçütlerin de değerlendirmeye dahil edilmesi gerekir.

Somut ekonomik faaliyetlerin soyut hukuk kurallarıyla düzenlenmesi zor olsa da çalışma konumuzla ilgili kanun maddelerinin bir bütünlük içinde ele alınıp daha açık ve basit bir biçimde düzenlenmesi, uygulamada da soru işaretlerine yer vermemek için içerisinde farklı durumları gösteren çok sayıda örneğin yer aldığı bir tebliğ çıkarılması gerektiği kanaatindeyiz.

Mükelleflerin de gayrimenkul alım-satım işleminde mevzuatı etrafıca araştırması, tereddüt edilen konularda idareden görüş istemesinde fayda vardır.

KAYNAKÇA

ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami, "Vergi Hukuku", Turhan Kitabevi, Ankara, 14.Bası, 2007

Vergi Denetmenleri Derneği, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Rehberi 2010", Semih Ofset, Ankara, 2010

KIZILOT, Şükrü, SARISU, Ekrem, ÖZCAN, Sezgin ve KIZILOT, Zuhale, "Gayrimenkul Rehberi", Yaklaşım Yayınları, Ankara, 3.Baskı, 2007

<http://www.danistay.gov.tr>

<http://www.gib.gov.tr>