



Sayı : 2019/244 – 5  
Tarih : 09.12.2019

## Ö Z E L B Ü L T E N

### GAYRİMENKULLERİN ELDEN ÇIKARILMASINDA VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLER

1

#### Yararlanılan Kaynaklar

- Gelir Vergisi Kanunu,
- Vergi Usul Kanunu,
- Katma Değer Vergisi Kanunu,
- Emlak Vergisi Kanunu,
- Harçlar Kanunu,
- Tebliğ, Sirkü ve özalgeler,
- G.İ.B. Rehberleri,
- Yargı Kararları,

#### Ek

- TÜİK Üretici Fiyatları Endeks Rakamları (2006-2019/Ekim)



## **İÇİNDEKİLER**

|  |    |
|--|----|
| 1. Gayrimenkul Alım-Satım İşlerinde "Ticari Kazanç-Değer Artış Kazancı" Ayrımı.....  | 3  |
| 2. Gayrimenkulün Tanımı ve Elden Çıkarılması.....  | 4  |
| 3. Değer Artış Kazancı Yönünden Mal ve Hakların İktisap Şekli.....   | 5  |
| 4. Değer Artış Kazancı Yönünden Gayrimenkullerde İktisap Tarihinin Belirlenmesi.....   | 5  |
| 5. Cins Tashihi Yapılan Gayrimenkuller ile Kat Karşılığı Olarak Müteahhit veya Konut Yapı Kooperatiflerinden Alınan Gayrimenkullerin Satılması Halinde İktisap Tarihinin Belirlenmesi..... | 6  |
| 6. Değer Artış Kazancı Yönünden Mal ve Hakların Elden Çıkarılma Süresi.....  | 7  |
| 7. Değer Artış Kazancı Yönünden Safi Değer Artışının Tespiti.....  | 8  |
| 8. Değer Artış Kazancının Beyanı.....  | 9  |
| 9. Gayrimenkul Alım-Satım İşleminde KDV uygulaması.....  | 10 |
| 10. Gayrimenkul Alım-Satımında Tapu Harcı Yükümlülüğü.....   | 10 |
| 11. Gayrimenkul Alım-Satım İşlerinde Emlak Vergisi Kanunundan Kaynaklanan Yükümlülükler.....   | 11 |
| 12. Konuyla İlgili Örnek Yargı Kararları.....  | 12 |
| 13. Konuyla İlgili Örnek Özelgeler.....  | 15 |

### **Ek**

-TÜİK Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi Tablosu (2006-2019/Ekim)

## Değerli Müşterimiz;

Bültenimizde;

- Gayrimenkul alım-satım işleri "ticari kazanç-değer artış kazancı" ayrımı,
- Gayrimenkul olarak tanımlanan mal ve hakların neler olduğu,
- Mal ve hakların elden çıkarılmasında elde edilen kazancın niteliği,
- Safi değer artışının tespiti ve kazancın hangi hallerde beyan edileceği,
- Gayrimenkul alım satımında katma değer vergisi,
- Gayrimenkul alım-satımında tapu harcı ve emlak vergisi yükümlülüğü,
- Konuyla ilgili örnek yargı kararları,
- Konuyla ilgili Örnek Özelgeler

konularına yer verilmiştir.

Diğer taraftan; Vergi Usul Kanunu'nun "İncelemede Uyulacak Esaslar" başlıklı 140/6 ncı maddesine göre, vergi inceleme raporları işleme konulmadan önce Vergi Müfettişlerince işlemin özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilmesi zorunluluğu bulunmaktadır.

3

Bu nedenle Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen **güncel özelgeler** önem arz etmektedir. Konuyla ilgili olarak Özel Bültenimizde gerek yargı kararları ve gerekse özelgeler sizlere ışık tutması amacıyla sunulmuştur.

Ancak unutulmamalıdır ki; her özelgenin nevi şahsına münhasır özelliği ve farklılıkları bulunmaktadır. Bazen özelgenin benzerlik taşıdığı düşüncesinden hareketle işlem tesis edildiğine şahit olunmaktadır.

Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan vergisel yükümlülüklerde hassasiyet ve dikkatli olmak önemlidir. Aksi takdirde karşılaşılabilecek iş ve işlemler telafisi mümkün olmayan sonuçlar doğurabilir. Hatta bazen bu iş ve işlem süreçleri son yıllarda sıklıkla karşımıza gelen af kanunlarıyla bağlantısının kurulmasını da gerektirebilir.

Bu bakımdan müşterilerimizin karşılaşılabileceği muhtemel durumlarda, müşavirliğimizden destek alınmasında yarar bulunduğunu hatırlatmak isteriz.

### 1. Gayrimenkul Alım-Satım İşlerinde "Ticari Kazanç-Değer Artış Kazancı" Ayrımı

Gayrimenkullerin elden çıkarılmalarından doğan kazancın niteliğinin belirlenmesi, yani kazancın diğer kazanç ve iratlar gelir türündeki "**değer artış kazancı**" olarak mı, yoksa **ticari kazanç** olarak mı vergilendirilmesi gerektiğinin belirlenmesi önem arz etmektedir.

Gayrimenkul alım satım işinden elde edilen gelirin niteliğinin belirlenmesinde ilk önemli unsur "**faaliyetteki devamlılık**"tır.

Gayrimenkul alım satım işleri devamlı olarak, bir meslek halinde sürdürülüyorsa elde edilen kazanç ticari kazançtır. Burada devamlılık unsurunu belirleyen en belirleyici ölçüt 'kazanç doğuran **işlem sayısındaki çokluk**'tur. İşlem sayısındaki çokluk gayrimenkullerin aynı takvim yılı içerisinde birden fazla veya takip eden birden fazla takvim yılında art arda satılmış olmasına göre belirlenir.

Buna göre elde edinilen gayrimenkullerin;

- aynı kişiye farklı tarihlerde,
- farklı kişilere aynı tarihlerde,
- birbirini izleyen yıllarda,

satılması, devamlı olarak gayrimenkul alım-satımı işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden elde edilen kazancın, ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekeceği tabiidir.

Alım satım işlemlerinin birden fazla olması halinde kazanç şeklinin belirlenebilmesi için ikinci önemli unsur olan "**satışın hangi amaçla yapıldığı**"nın tespit edilmesi gerekmektedir.

Gayrimenkul alım satımı kazanç elde etmek için yapılıyorsa söz konusu alım-satım işlemi ticari kazanç kapsamında değerlendirilir.

Gayrimenkul alım satımında ticari bir amaç yoksa şahsi ihtiyacın karşılanması ya da servetin korunması amacıyla yapılıyorsa elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak değerlendirilir.

Gayrimenkul alım satım işinden elde edilen gelirin niteliğinin belirlenmesinde üçüncü önemli unsur ise "**ticari bir organizasyonun varlığı**"dır.

Gayrimenkul alım satımı, şekli ve maddi şartları ile kurulmuş bir ticari organizasyon içinde yapılıyorsa elde edilen kazanç ticari kazançtır. Ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde ise kazanç türü "faaliyetteki devamlılık" ve "satışın hangi amaçla yapıldığı" unsurlarına göre tespit edilir.

**Gayrimenkul alım satım işlemi "ticari kazanç" hükümleri kapsamında değilse, elde edilen kazanç "değer artış kazancı" hükümlerine göre tespit edilir.**

## 2. Gayrimenkulün Tanımı ve Elden Çıkarılması

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80 inci maddesinin 6 ıncı bendi uyarınca, aşağıda belirtilen mal ve hakların **5 yıl içerisinde elden çıkarılmasından** doğan kazançlar **değer artış kazancının** konusunu oluşturmaktadır.

-Arazi, bina, maden suları, memba 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 ile bilimum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları,

Elden çıkarmadan maksat, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir bedel karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasıdır.

Burada öncelikle dikkat edilmesi gereken husus mal ve hakların iktisap şekli ve elden çıkarılma süresidir.

### 3. Değer Artış Kazancı Yönünden Mal ve Hakların İktisap Şekli

Söz konusu mal ve haklar **bedelsiz olarak edinilmişse** bu mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar **değer artış kazancı olarak vergilendirilmeyecektir**. Bunun dışında, iktisap şekli ne olursa olsun söz konusu mal ve hakların **5 yıl içinde** elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

**Örnek 1:** Bayan (A) 10.07.2017 tarihinde kendisine **miras yoluyla** intikal eden apartman dairesini, 16.09.2019 tarihinde satmıştır. Satışa konu apartman dairesinin **bedelsiz olarak (veraset yoluyla)** intikal etmesi nedeniyle, Bayan (A)'nın bu satıştan elde ettiği gelir, değer artış kazancı olarak vergilendirilmeyecektir.

5

### 4. Değer Artış Kazancı Yönünden Gayrimenkullerde İktisap Tarihinin Belirlenmesi

Gayrimenkullerde iktisap, Türk Medeni Kanunu'nun 705 inci maddesi uyarınca, **tapuya tescille** olmaktadır. Buna göre, kat karşılığı müteahhide veya kooperatiflere verilen arsa karşılığında alınan gayrimenkuller dahil, iktisap edilen gayrimenkullerin elden çıkarılması halinde, değer artışı kazancının tespiti yönünden **iktisap tarihi** olarak, gayrimenkulün **tapuya tescil edildiği tarih** esas alınacaktır.

Ancak, gayrimenkulün tapuya tescil tarihinden önce **sahibinin fiilen kullanımına bırakıldığı** bazı özel haller de iktisap tarihi olarak tapuya tescil tarihi **yerine fiilen kullanıma bırakılma tarihinin kabul edilmesi** gerekir.

Bu çerçevede, konut yapı kooperatifleri, Toplu Konut İdaresi veya diğer kişilerden gayrimenkulü fiilen kullanıma hazır şekilde teslim alanların, söz konusu gayrimenkulleri fiilen kullandıklarını; **tahsis belgesi, teslim tutanakları, su, elektrik, telefon, doğalgaz faturaları ve benzeri belgelerle tevsik etmeleri halinde** değer artışı kazancının tespiti yönünden **fiilen kullanıma başladıkları tarih iktisap tarihi** olarak kabul edilecektir.



Gayrimenkulün ihale veya icra yoluyla alındığı durumlarda da fiilen kullanıma hazır şekilde teslim alındığının yukarıda sözü edilen belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, tapu tescil işlemi olmasa dahi fiilen kullanıma bırakıldığı tarihin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekir.

**Örnek 2:** Bay (B), kooperatif üyeliği karşılığında iktisap ettiği gayrimenkulüne, 20.04.2014 tarihinde su, elektrik ve telefon bağlatılarak, bu tarihten itibaren fiilen kullanmaya başlamış ve bu durumu ilgili kurumlardan aldığı belgeler ile ispatlamıştır. Bu gayrimenkulün, Bay (B) adına tapu tescili 21.11.2016 tarihinde yapılmıştır.

Buna göre, değer artışı kazancının tespiti açısından, beş yıllık sürenin hesabında, gayrimenkulün fiilen kullanılmaya başlandığı 20.04.2014 tarihinin iktisap tarihi olarak esas alınması gerekir.

**Örnek 3:** Bayan (C), Toplu Konut İdaresinden bir daire satın almıştır. Daire tespiti için 05.10.2013 tarihinde noterde kura çekimi yapılmış, 21.11.2014 tarihinde de yapı kullanım izin belgesi alınmış, ancak dairelerin tapuya tescil işlemi, Toplu Konut İdaresine yapılan ödemelerin tamamlanmasından sonra 08.08.2016 tarihinde yapılmıştır. Buna göre, değer artış kazancının tespiti açısından, beş yıllık sürenin hesabında, gayrimenkulün yapı kullanma izin belgesinin alındığı 21.11.2014 tarihin esas alınması gerekir.

**Örnek 4:** Bay (D), sahibi bulunduğu gayrimenkulün,

-Kat irtifakı tapusunu 03.03.2018 tarihinde,

-Kat mülkiyeti tapusunu ise 06.12.2018 tarihinde

almıştır.

Bu durumda, iktisap tarihi olarak kat irtifakı tapusunun alındığı 03.03.2018 tarihinin esas alınması gerekir.

**Örnek 5:** Bay (E), 05.08.2018 tarihinde "satış vaadi sözleşmesi" ile almış olduğu araziyi 11.10.2019 tarihinde tapuya tescil ettirmiştir.

Söz konusu arazinin iktisap tarihi olarak, tapuya tescil edildiği 11.10.2019 tarihinin esas alınması gerekir.

##### **5. Cins Tashihi Yapılan Gayrimenkuller ile Kat Karşılığı Olarak Müteahhit veya Konut Yapı Kooperatiflerinden Alınan Gayrimenkullerin Satılması Halinde İktisap Tarihinin Belirlenmesi**

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 yapılı veya yapılı 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 vasfında iktisap edilen gayrimenkulün belediyelerce ifraz ve taksim işlemine tabi tutularak satılması halinde iktisap tarihi olarak arazinin iktisap edildiği tarih değil, belediyenin ifraz işlemi sonucu arsa vasfını kazanarak, **cins tashihi yapıldığı tarihin esas alınması gerekir.**

Arsa olarak iktisap edilen gayrimenkul üzerine bina inşa edilmesi veya söz konusu gayrimenkulün kat karşılığı verilmesi sonucu alınan gayrimenkullerin tapuya tescili, cins tashihi sayılarak **tapuya tescil tarihinin iktisap tarihi** olarak kabul edilmesi gerekir.

Gayrimenkullerin ivazsız(bedelsiz) 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 6:** Bayan (F)'nin, 05.08.2005 tarihinde satın aldığı arsayı, 23.01.2015 tarihinde kat karşılığı olarak müteahhide vererek almış olduğu gayrimenkuller, 25.04.2018 tarihinde tapuya tescil edilmiştir.

Kat karşılığı alınan gayrimenkuller yeni bir iktisap olarak kabul edilecek ve değer artışı kazancının tespitinde gayrimenkullerin tapuya tescil edildiği **25.04.2018 tarihi esas** alınacaktır. **Fiilen kullanımın tapu tescilinden önce** gerçekleşmesi halinde ise bu tarihin esas alınacağı tabiidir.

**Örnek 7:** Bayan (G) tarafından 25.10.2001 tarihinde satın alınan ve tapuya arazi olarak tescil edilen gayrimenkulün belediyece ifraz işlemi sonucu, 27.07.2018 tarihinde cins tashihi gerçekleştirilerek tapuya arsa olarak tescili yapılmıştır.

Değer artışı kazancının tespiti açısından, söz konusu değişikliğin (cins tashihi) yapıldığı 27.07.2018 tarihinin esas alınması gerekir.

**Örnek 8:** Bay (H)'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 (H), 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.

## 6. Değer Artış Kazancı Yönünden Mal ve Hakların Elden Çıkarılma Süresi

Söz konusu mal ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak **BEŞ YIL İÇİNDE** elden çıkarılmasından doğan kazançlar, değer artış kazancı olarak değerlendirilecektir. Eğer elden çıkarma, iktisap tarihinden başlayarak **beş yıldan daha fazla bir süre sonra** gerçekleşmişse, elde edilen kazanç değer artışı kazancı olarak **vergilendirilmeyecektir.**

**Örnek 9:** Bay (İ), 15.05.2017 tarihinde satın almış olduğu bir konutu 09.03.2019 tarihinde satmış ve 150.000 TL kazanç elde etmiştir. Buna göre, Bay (B) 15.05.2017

tarihinde satın aldığı konutu, beş tam yıl geçmeden sattığı için elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

## 7. Değer Artış Kazancı Yönünden Safi Değer Artışının Tespiti

Değer artış kazancında vergilendirilecek kazançta "safi değer artışı" denilmektedir. Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından aşağıdaki indirimlerin düşülmesi suretiyle bulunmaktadır.

Mal ve hakların elden çıkarılması sonucunda elde edilen değer artış kazancından indirilebilecek giderler;

-Elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedeli,

-Elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının üzerinde kalan giderler ve ödenen vergi ve harçlar.

Maliyet bedelinin tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek bedel esas alınacaktır.

Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Türkiye İstatistik Kurumu'nca belirlenen üretici fiyat endeksindeki(ÜFE) artış oranında artırılabilmektedir.

**Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedelinin üretici fiyat endeksindeki artış oranında artırılabilmesi için, alış ve satış tarihleri arasındaki sürede endeksteki artış oranının %10 veya üzerinde olması gerekmektedir.**

**Örnek 10:** Bay (K), 16.04.2016 tarihinde 500.000 TL'ye satın aldığı bir araziye Bay (E)'ye 24.02.2019 tarihinde 900.000 TL'ye satmıştır. Bay (K) bu işlemler sırasında 18.000 TL sı tapu harcı ödemiştir. Buna göre, Bay (K) araziye satın aldığı ve alış tarihinden itibaren beş tam yıl geçmeden satmış olduğundan dolayı, elde ettiği kazanç değer artış kazancı olarak vergiye tabi olacaktır.

Arazinin satın alındığı aydan bir önceki ay olan **Mart 2016'da ÜFE endeksi 251,17**, elden çıkarıldığı aydan önceki ay olan **Ocak 2019'da ÜFE endeksi 424,86**'dir. Endeksleme oranının ilgili dönemde %10'un üzerinde artmış olduğu görülmektedir.  $(424,86 - 251,17 / 251,17 = \%69,15)$

Arazinin endekslenmiş maliyet bedeli  $(500.000 \times 1,6915=)$  845.750 TL olarak hesaplanmaktadır. Bay (K) arazisini elden çıkarma karşılığında toplam 900.000 TL hasılat elde etmiştir. Bu durumda elde edilen değer artış kazancı  $(900.000 - 845.750=)$  54.250 TL'den - 18.000,00 TL'si tapu harç bedelinin (satıcı tarafından ödenen kısım) düşülmesiyle = 36.250 TL sı olmaktadır.

2019 yılında elde edilen bu kazancın 14.800 TL (G:V:K genel tebliği seri no:305) tutarı gelir vergisinden istisna olduğundan, beyan edilecek değer artış kazancı  $(36.250 - 14.800,00 =)$  21.450 TL'dir.



Kullanıcılara kolaylık olması amacıyla TUIK portalı üzerinden temin edilen “Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi” tablosu Özel Bülten ekinde yer almaktadır.

Ayrıca **GİB portalından** aşağıdaki menü üzerinden “**Değer Artış Kazancı Hesaplama Tablosuna**” ulaşabilirsiniz. Tabloya verileri girmek suretiyle, hesaplama yapmadan doğrudan sonuç alabilirsiniz.

e-işlemler / Hazır Beyan Sistemi / Diğer Kazanç ve İratlar

Diğer Kazanç ve İratlar / Değer Artış Kazancı Hesaplama

## 8. Değer Artış Kazancının Beyanı

Değer artış kazançlarının beyan konusu edilip edilmeyeceği, elde edilen iradın istisna haddinin altında kalıp kalmadığına bağlıdır. İstisna haddini aşan tutarda gelir elde edilmesi halinde yıllık beyanname verilecektir.

### **Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan değer artış kazancının 2019 yılı için 14.800 Türk Lirası gelir vergisinden istisnadır.**

Elde edilen değer artış kazancının safi miktarı, açıklanan istisna sınırını aşması durumunda, elde edilen gelir satışın yapıldığı yılı takip eden yılın Mart ayının 1 inci gününden 25 inci günü akşamına kadar Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi ile beyan edilecektir.

Beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi, Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere 2 eşit taksitte ödenecektir.

2019 yılında elde edilen gelirlere aşağıda yer alan vergi tarifesi uygulanarak gelir vergisi hesaplanacaktır. (Gelir Vergisi Kanunu 103'üncü madde)

18.000 TL'ye kadar % 15

40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası % 20

98.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL, fazlası % 27

98.000 TL'den fazlasının 98.000 TL'si için 22.760 TL, fazlası % 35

Gelir vergisi hesaplaması, [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) internet adresinden (internet vergi dairesi/hesaplamalar /gelir vergisi hesaplama) otomatik olarak yapılabilmektedir.

**Örnek 11:** Bayan (L), 10.07.2016 tarihinde 600.000 TL'ye satın almış olduğu konutu 15.04.2019 tarihinde 1.050.000 TL'ye satmıştır. Bay (K) bu işlemler sırasında 15.300 TL sı tapu harcı ödemiştir. Buna göre, Bayan (L) konutu alış tarihinden itibaren beş tam yıl geçmeden satmış olduğundan dolayı, elde ettiği kazanç değer artış kazancı olarak vergiye tabi olacaktır.

Bu durumda Bayan (L)'nin elde ettiği değer artış kazancı gayrimenkulün alış bedelinin, ÜFE artış oranında artırılması ile bulunacak tutarın, hasılatından indirilmesi ile bulunacaktır.

Gayrimenkulün iktisap tarihinden önceki ay olan **Haziran 2016'da ÜFE 257,27** elden çıkarıldığı aydan önceki ay olan **Mart 2019'da ÜFE 431,98**'dir. Bu durumda endeksleme oranının ilgili dönemde %10'un üzerinde artmış olduğu görülmektedir.

$$(431,98 - 257,27 / 257,27 = \% 67,91)$$

Dolayısıyla Bayan (L)'nin elden çıkardığı gayrimenkulün endekslenmiş maliyet bedeli olarak;  $600.000 \text{ TL} \times (431,98 / 257,27) = 1.007.455 \text{ TL}$  dikkate alınacaktır.

Buna göre Bayan (L), satmış olduğu gayrimenkulden dolayı  $(1.050.000 - 1.007.455 =)$  42.545 TL tutarında istisna öncesi değer artış kazancı elde etmiş olacaktır. Bu durumda elde edilen değer artış kazancı 42.545'den - 15.300 TL'si tapu harç bedelinin (satıcı tarafından ödenen kısım) düşülmesiyle = 27.245 TL sı olmaktadır.

Söz konusu kazançta 2019 yılı için belirlenen 14.800 TL tutarında istisna uygulanarak bulunacak  $(27.245 - 14.800 =)$  12.445 TL'ye Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 üncü maddesindeki vergi oranları uygulanarak mükellefin 2019 yılı için ödeyeceği gelir vergisi hesaplanacaktır.

**Vergiye Tabi Gelir..... 12.445,00TL**

**Hesaplanan Gelir Vergisi.....1.866,75 TL**

(18.000 TL'ye kadar % 15)

Bulunan bu miktar, 2020 yılının Mart ayının 1 inci gününden 25 inci günü akşamına kadar Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi ile beyan edilip, Mart ve Temmuz aylarında 2 eşit taksitte ödenecektir.

## 9. Gayrimenkul Alım-Satım İşleminde KDV Uygulaması

İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin satışı katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

## 10. Gayrimenkul Alım-Satımında Tapu Harcı Yükümlülüğü

Gayrimenkul alım-satımı ile ilgili tapu işlemleri harca tabidir. Harçlar Kanunu uyarınca, gayrimenkul satış işleminde tapu harcı alıcı ve satıcıdan ayrı ayrı olmak üzere **% 2 (yüzde 2)** oranında uygulanmaktadır. Ancak tapu harçlarındaki yüzde 2'lik oran **31.12.2019 tarihine kadar % 1,5** olarak tahsil edilmektedir.

Gayrimenkul alım-satımında tapu harcı, gayrimenkulün işlem tarihindeki emlak vergisi değerinden düşük olmamak üzere, mükellef tarafından beyan edilen **gerçek alım-satım bedeli** üzerinden hesaplanır.

Mükelleflerin gerçek alım-satım bedelinden daha düşük beyanda bulunmaları ve bunun idarece tespiti halinde, aradaki farka isabet eden harç cezalı olarak (hesaplanacak vergi ziyayı cezasının % 25'i oranında) tahsil edilmektedir. Tarh olunacak tapu harcına ise gecikme faizinin uygulanacağı tabiidir.

**Örnek 12:** Bay (M), 20.01.2019 tarihinde 500.000 TL ödeyerek bir gayrimenkul satın almıştır. Ancak, tapuda düşük harç ödemek amacıyla gayrimenkulün değeri 250.000 TL olarak gösterilerek, alıcı ve satıcı tarafından ayrı ayrı (250.000 x % 1,5 =) 3.750 TL olmak üzere toplam 7.500 TL tapu harcı ödenmiştir.

Gayrimenkulün gerçek değeri 500.000 TL olduğundan alıcı ve satıcı tarafların ayrı ayrı (500.000 x % 1,5 =) 7.500 TL, toplamda 15.000 TL tapu harcı ödemesi gerekmektedir.

Buna göre, gerçek alım-satım bedeli üzerinden tapu harcı ödenmediğinden, alıcı ve satıcı adına ayrı ayrı 3.750 TL tapu harcı ile (3.750 x %25 =) 937,50 TL vergi ziyayı cezası tarh edilecek ve ayrıca hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

## 11. Gayrimenkul Alım-Satım İşlerinde Emlak Vergisi Kanunundan Kaynaklanan Yükümlülükler

Emlak vergisi bina, arsa ve arazi üzerinden alınan bir vergidir. Emlak vergisinin mükellefi, bina, arsa ve arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa bina, arsa ve araziye malik gibi tasarruf edenlerdir.

Yeni bina inşa edilmesi, asansör ve kalorifer tesisatı konulması, binanın kullanım tarzının (işyeri, mesken vs.) değişmesi, arazinin parcellenerek arsa haline getirilmesi, bina ve arazinin ifraz ve tevhit edilmesi, bina, arsa ve arazinin mükellefinin değişmesi gibi durumlarda ilgili belediyeye bildirim verilecektir. Devlete ait taşınmazlar hariç olmak üzere emlak vergisinden **istisna olan taşınmazlar için de bildirim verilecektir.**

Bildirimler, bildirim verilmesi gereken **hallerin meydana geldiği tarihten başlayarak yıl sonuna kadar** verilecektir. Bildirim verilmesi gereken hallerin **yılın son üç ayı içinde gerçekleşmesi durumunda bildirim üç ay içinde verilmesi gerekir.**

Devir (satış) ve ferağı yapılan taşınmazın devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait **ödenmemiş emlak vergisinin** ödenmesinden, **alan ve satan birlikte sorumludur.** Devralanın (satın alanın), satışı yapan mükellefe rücu hakkı her zaman saklıdır.

**Taşınmaz mal satın alanların** emlak vergisi mükellefiyeti, **satışın yapıldığı yılı izleyen yılın başından itibaren başlayacaktır.** Taşınmaz mal satın **alanların sorumluluğu,** süresinde emlak vergisi **bildirimini vermek** ve **geçmiş yıllara ait emlak vergisinin** ödendiğini satan kişiden aramak olacaktır.

Taşınmaz mal satışında bulunanların emlak vergisi mükellefiyeti satışın yapıldığı yıl sonu itibarıyla sona erecektir. Taşınmaz mal satanların, devir ve ferağı nedeniyle emlak vergisine ilişkin olarak **herhangi bir bildirim veya bilgi verme sorumluluğu** bulunmamaktadır.

Ancak, taşınmaz malı satanlar, satışın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisinin ödenmesi hususunda her zaman sorumludur.

## 12. Konuyla İlgili Örnek Yargı Kararları

\*Danıştay 7.Dairesi'nin 04.03.2004 tarih ve E:182 K:2004/590 sayılı kararında; devamlılık unsuru alıcı ve satıcının birden fazla olmasını değil, **alım ve satım işleminin birden fazla yapılmış olmasını ifade etmektedir**. Olayda yedi adet gayrimenkulün her birinin satın alınması ayrı birer alım; üç ayrı şahsa yapılan satışın her biri de ayrı birer satım işlemini oluşturmaktadır.

Bu sebeple 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 gerekmektedir.

\*Danıştay 3.Dairesi'nin 02.11.2004 tarih ve E:2003/992 K:2004/2769 sayılı kararında; gelir vergisi kapsamında yapılan satış işleminin ticari iş olarak kabulü, parsellasyon işlemindeki niteliğe bağlanmış olup satışlarda; adet olarak çokluk, yıllara yaygınlık ve zaman kısıtı gibi koşullara yer verilmeyerek devamlılık gibi bir unsurun varlığı aranmamıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 37'inci maddesine giren işlerde ise bu nitelik araştırılmaksızın elde edilen kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Dava konusu olay anılan maddenin 6'ncı bendi kapsamında olup, satın alma yoluyla iktisap edilen arazinin öngörülen süre içinde parsellendirildikten sonra satıldığı tespitlidir. Davacı tarafından da tespit edilen bu durumun aksi iddia edilmemiş, ancak bazı ekonomik zorluklardan dolayı yapılan ve devamlılık unsuru taşımayan bu satışların ticari faaliyetin değil değer artış kazancınının konusuna girdiği ileri sürülmüştür. Yasanın konuyla ilgili düzenlemesinde faaliyetin zorunluluktan kaynaklanması ve devamlılık arz etmemesi halinde ticari kazanç sayılmayacağına dair bir kısıtlama öngörülmediğinden davacının bu yöndeki iddiası dayanaksız kalmaktadır.

\*Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 14.03.2002 tarih ve E:2001/494 K:2002/773 sayılı kararında; gayrimenkul alım, satım ve inşasından elde edilen kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilebilmesi için 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 işlemin kazanç sağlamak amacıyla yapılmadığının kanıtlanma yükü vergi mükelleflerine düşer.

Bunun nedeni, gayrimenkul ediniminin kişisel gereksinme, servetin korunması veya satarak kazanç sağlama amaçlarından birine dayanmasıdır. Kişisel gereksinme nedeniyle gayrimenkul ediniminde sayının sınırlı olacağı, servetin korunması amacıyla edinim tekrar satış gerektirmeyeceğinden, bu iki nedenden birine dayanılarak edinilen gayrimenkullerin gereksinmenin ortadan kalkması veya servetin nakde dönüştürülmesini haklı ve gerekli kılan nedenlerle kanıtlanmadığı takdirde **işlem sayısındaki çokluk, kazanç sağlama amacının da göstergesi kabul edilmelidir**.



Satışların kazanç sağlama amacı dışında kalan nedenlerle yapıldığı ve tahsil edilen satış bedellerinin gösterilen gereksinmeyi karşılamakta sarf edildiğini kanıtlayamayan davacı adına yapılan vergilendirmede ve verilen kararda bu yönden hukuka aykırılık görülmemiştir.

\*Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 14.04.2006 tarih ve E:2006/45 K:2006/108 sayılı kararında; yapılan işlemin ticari nitelik taşımadığı, servetin değerlendirilmesi sonucu iktisap olunan arsanın vasıf değiştirdiği ve ihtiyaç nedeniyle yapılan satışların devamlılık unsuru taşımadığı ileri sürülerek tarhiyata dava açılmış ise de; davacının satın alma yoluyla iktisap ettiği araziyi parsellere ayırıp, bu parsellerden birini yine maliki olduğu bir başka arsayla birleştirdikten ve adına aldığı yapı ruhsatına dayanarak **kişisel ihtiyacı aşan büyüklükte inşaata** başlamasından sonra, inşaatın devam ettirilip tamamlanması hususunda müteahhitte anlaşması ve tamamlanarak kat irtifak kurulan binadan hissesine düşen bağımsız bölümlerden (29) adedini 1998 yılında satması, devamlılık unsurunun varlığını göstermekte olup, bu faaliyetten elde edilen kazanç ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekir.

\*Danıştay Vergi Dava Dairelerinin 14.11.2003 tarih ve K:414, E:233 sayılı kararında; olayda bir yıl içinde birden çok satışın varlığı devamlılık koşulunun oluştuğunu göstermekte olup, bu işlemlerin kazanç sağlama gayesiyle yapılmadığı kanıtlanamamıştır.

Bu durumda; ticari faaliyeti bulunduğu açık olan davacı adına söz konusu gayrimenkul alım satımları nedeniyle takdir olunan matrahın hukuka aykırı olup olmadığı araştırılarak sonuca göre karar verilmesi gerekirken, kazancın değer artış kazancı olduğu kabul edilmek suretiyle tarhiyatın kaldırılması yolundaki ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.

\*Danıştay 3'üncü Dairesinin 10.10.2006 tarih ve K:2006/2559 E:1708/2006 sayılı kararında; Danıştay'ın yaklaşık elli yıldır süren içtihadıyla "devamlı olarak uğraşma" koşulunun, bir vergilendirme döneminde birden çok kez bu işlemlerin yapılması yahut birden fazla vergilendirme döneminde işlem yapılmasını ifade ettiği benimsenmiştir.

"Aynı takvim yılında çok sayıda taşınmazın elden çıkarılması nedeniyle yapılan bu vergilendirmeye karşı açılan davada davacı, taşınmazlarını ihtiyaç nedeniyle elden çıkardığını ileri sürdüğünden taşınmazların kazanç sağlama amacını ortadan kaldıracak hangi ihtiyaç nedeniyle satıldığına ve söz konusu ihtiyacın ne şekilde giderildiğine ilişkin kanıt sunması istenip, sunulursa değerlendirildikten sonra kanıtlar yeterli görüldüğü takdirde vergilendirmenin, değer artışı kazancına ilişkin hükümlerine göre matrahı azaltılarak değiştirilmesi gerekirken, yazılı gerektirici nedenlere dayanılarak verilen vergi mahkemesi kararının bozulması gerekmiştir."

\*Danıştay 3'üncü Dairesinin 30.10.2003 tarih ve K:2003/4800, E:2001/2268 sayılı kararında; satın aldığı arsayı arsa olarak satmadığı tartışmasız olan davacının bağımsız bölüm satışının arsanın satın alınmasından 4 yıl (yürürlükteki mevzuatta 5 yıl) geçtikten sonra yapılmasının bu durumu değiştirici bir yönü bulunmamaktadır. Dolayısıyla aynı takvim yılında 10 bağımsız bölüm satışının kazanç sağlama amacı dışında kalan hangi nedenle yapıldığını kanıtlamayan davacının bu faaliyeti nedeniyle elde ettiği



kazancın, ticari kazanç olarak vergilendirilmesine ilişkin tüm koşulların gerçekleştiği anlaşılmaktadır.

\*Danıştay 3'üncü Dairesinin 24.09.2003 tarih ve K:2003/4436, E:2001/2003 sayılı kararında; farklı yıllarda iktisap edildikten sonra 1999 yılında elden çıkarılan birden çok taşınmaz bulunması gayrimenkul alım satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil etmekte olup, satışların aynı günde bir kişiye yapılmış olması bu durumu değiştirmemektedir.

Bu satışların kazanç sağlama amacı taşımadığını da kanıtlayamayan davacının bu faaliyeti nedeniyle elde ettiği kazancının ticari kazanç olarak vergilendirilmesine ilişkin tüm koşulların gerçekleştiği anlaşıldığından, takdir olunan matrahın miktarının hukuka uygun olup olmadığının araştırılması ve sonucuna göre karar verilmesi gerekirken, tarhiyatın kaldırılması yolundaki vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.

\*Danıştay 4'üncü Dairesinin 17.02.2014 tarih ve E:2011/9055, K:2014/911 sayılı kararında; uyuşmazlık döneminde alınan beş taşınmazı ihale yoluyla satın alan davacının bu taşınmazları aynı dönem içinde satması dışında gayrimenkul alım satımı faaliyetine yönelik başka bir tespitin bulunmaması karşısında, yalnızca bir yıl içinde gerçekleşen söz konusu alım satımların devamlılık arz ettiğinin kabulü mümkün olmadığından ticari kazanç koşullarının oluşmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

\*Danıştay 3'üncü Dairesinin 18.01.2007 tarih ve E:2006/2546, K:2007/4 sayılı kararında; 1980 yılında satın alınan arsanın başka parselle birleştirilip kat irtifakı oluşturularak inşa edilen bağımsız bölümlerin, fiilen kullanılabilir hale geldiğini belgeleyen yapı kullanımı için belgenin verildiği 27.06.1997 tarihinde iktisap edildiğinin kabulü gerektiğinden bu tarihte edinilen bağımsız bölümlerin dört yıl (yürürlükteki mevzuatta 5 yıl) içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

\*Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 25.06.2004 tarih ve E:2004/51, K:2004/80 sayılı kararında; bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binada kat sahibi olması servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesi olduğundan, dairelerin satışından elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak nitelendirilemez.

\*Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 01.04.2005 tarih ve E:2004/216, K:2005/70 sayılı kararında; 1990, 1995, 1998 yıllarında alınan arazi vasfındaki dokuz adet gayrimenkulün 1999 yılında bir kişiye satışının ticari kazanç olarak kabul edilmemiştir.

\*Danıştay 3 üncü Dairesinin 11.02.2004 tarih ve E:2001/3537, K:2004/306 sayılı kararında; Gelir Vergisi Kanunu'nun 37/6 maddesi kapsamında ticari faaliyette bulunmak amacıyla iktisap edilen ancak parselasyona tabi tutulamayan arazinin, işi terk tarihi itibarıyla teşebbüs sahibi tarafından işletmeden çekilmesi nedeniyle maliyet bedeli ile ilgili bir ihtilaf bulunmayan arazinin emsal bedelinin V.U.K. nun 267 inci maddesinin ikinci sırasında yer alan maliyet bedeli esasına göre tespit edilmesi gerekmektedir.

\*Danıştay Vergi Dava Dairelerinin 22.05.2005 tarih ve E:2004/46, K:2005/103 sayılı kararında; üzerine konut ve işyeri inşa edilen gayrimenkulün davacı tarafından **veraset yoluyla iktisap edildiği**, bunun dışında **başka gayrimenkul alım-satım ve inşa işiyle uğraşmadığı**, devamlılık taşımayan bu faaliyetin ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulmasına olanak bulunmadığı, ayrıca inşaatın yapıldığı gayrimenkulün iktisabında ticari amaç bulunmadığı ve servetin değerlendirilmesi amacıyla **arsa üzerine inşaat yapıldığı, bu yolla servet biçim değiştirdiğinden ticari nitelik taşımayan faaliyetin** arızı ticari kazanç olarak da vergilendirilemeyeceği sonucuna varılmıştır.

### 13. Konuyla İlgili Örnek Özelgeler

\*Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 22.05.2015 tarih ve 524 sayılı özeldes; Arsa olarak iktisap edilen gayrimenkulün kat karşılığı verilerek daire alınması gayrimenkulün vasfını değiştireceğinden bu bağımsız bölümlerin tapuya tescil tarihinin veya fiilen kullanım tarihinin yeni bir iktisap olarak dikkate alınarak, bu tarihten itibaren aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte veya izleyen tarihlerde satılması durumunda, bu satışlardan elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'inci maddesine göre ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, kat karşılığı inşaat sözleşmesine sahip olunan **ikinci dairenin satıldığı 02.201.2013 tarihi itibariyle birbirini izleyen yıllarda satış işlemi** yapılması nedeniyle söz konusu satış işlemi dolayısıyla elde edilen kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

\*Maliye Bakanlığının 22.07.2011 tarih ve 10-167-149 sayılı özeldes; cins tashihi yapılmaksızın ifraz işlemine tabi tutularak iki ayrı tapuya dönüştürülen gayrimenkulün satışına ilişkin değer artış kazancı yönünden iktisap tarihi olarak **ifraz tarihinin değil, satın alındığı tarihin** esas alınması gerekmektedir.

\*Maliye Bakanlığının 21.06.2000 tarih ve 128/30098 sayılı özeldes; 1987 yılında okul yeri olarak Belediyeye verilen arsanın fazla kısmının belediye tarafından 1999 yılında geri iadesi sonucunda alınan **ek tapu tarihinin yeni bir iktisap tarihi olarak dikkate alınmaması**, bu arsanın dört yıllık (yürürlükteki mevzuatta 5 yıl) süre geçtikten sonra 1999 yılında satılması nedeniyle elde edilen kazancın değer artış kazancı olarak vergilendirilmemesi gerekir.

\*Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığının 29.02.2012 tarih ve 3-57 sayılı özeldes; bu satıştan elde ettiğiniz gelir değer artış kazancı kapsamında olup; bu kazançla ilişkin olarak gayrimenkulün iktisap bedelinin tespitinde, **tapuda kayıtlı değeri** esas alınarak endekslemeye tabi tutulacaktır. Satış tarihine kadar ödemiş olduğunuz konut kredisi faizleri ile alıma ilişkin diğer giderlerin ise, iktisap bedelinin tespitinde maliyete dahil edilmesi (endekslemeye tabi tutulmaksızın) mümkün bulunmaktadır.

\*Maliye Bakanlığının 19.01.2011 tarih ve 80-46 sayılı özeldes; satın alınan gayrimenkulün **daire numaralarının tapuda yanlış yazılması** neticesinde trampa yoluyla **tapuda düzeltilmesi satış hükmünde** olup, söz konusu gayrimenkulün iktisap tarihi ile trampa edildiği tarih arasındaki süreye bağlı olarak değer artış kazancı olarak vergilendirileceği; trampa yoluyla **tapuda yapılan değişikliğin yeni bir iktisap olarak**

**dikkate alınacağı** ve değişiklik tarihinden itibaren beş yıl içinde gayrimenkulün elden çıkarılması halinde değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

\*Maliye Bakanlığının 31.12.1998 tarih ve 101/50813 sayılı özelgesi; gayrimenkullerde iktisap tarihi tapu tescil tarihi olarak kabul edildiğinden, 13.12.1994 tarihinde tapuya tescil ettirilen söz konusu arsayla ilgili olarak Belediyenin imar uygulaması sonucu arsada herhangi bir cins tashihi yapılmadığından, 01.03.1995 tarihindeki imar değişikliğinin tapuya tescilinin yeni bir iktisap sayılmaması ve arsanın satın alma suretiyle iktisap edildiği 13.12.1994 tarihinin **iktisap tarihi olarak kabul edilmesi** gerekmektedir.

\*Maliye Bakanlığının 02.05.2013 tarih ve 649 sayılı özelgesi; İngiltere mukimi şirketin iktisap ettiği taşınmazın satışından elde ettiği kazancın değer artış kazancı sayılacağı, Gelir Vergisi Kanun'unda yer alan istisna hükümleri uygulanmaksızın mükerrer 81'inci maddesi hükmüne göre belirlenecek değer artış kazancının, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun **özel beyana ilişkin hükümlerine** göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

\*Maliye Bakanlığının 24.02.1999 tarih ve 84/6586 sayılı özelgesi; gayrimenkullerde iktisap tarihi tapu tescil tarihi kabul edilmekle birlikte; Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80/7 inci maddesinin uygulanması bakımından, 16.01.1995 tarihindeki söz konusu **rizai taksim işlemi sonucunda aynı arsa üzerindeki farklı parsellerin hisse oranı değişmeden birleştirilmesiyle oluşturulan tek parsel** için yeni bir iktisaptan söz etmek mümkün bulunmadığından, iktisap tarihi olarak tarlanın parselasyon sonucu arsaya dönüştüğünden 07.10.1986 tarihinin esas alınması gerekmektedir.

\*İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 17.03.2008 tarih ve 80-4660 sayılı özelgesi; 1993 ve 1995 yıllarında hisse sahiplerinden **satış vaadi sözleşmesi** düzenlenerek satın alınan ve tapuya tescilleri 17.01.2008 ve 29.01.2008 arasında yapılan taşınmazın iktisap tarihi olarak taşınmazın tapuya tescil tarihinin değil, satış vaadi sözleşmesi ile taşınmaz üzerinde tasarruf etme hakkının bırakıldığı 1993-1995 tarihinin kabul edilerek, söz konusu taşınmazın 2008 yılında satılması halinde elde edilen kazancın değer artış kazancı olarak vergilendirilmemesi gerekmektedir.

\*Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığının 10.04.2014 tarih ve 120-8 sayılı özelgesi; 08.02.2008 tarihinde iktisap edilen taşınmazın 11.09.2008 tarihinde elden çıkarılması ve elden çıkarma dolayısıyla alıcıdan alınan çekin karşılıksız çıkması nedeniyle, 11.06.2009 tarihinde tapu işlemi yapılarak söz konusu gayrimenkulün geri alınması ve aynı taşınmazın 25.06.2013 tarihinde elden çıkarılması işlemleri tapuya tescil işlemleri ile gerçekleştiğinden **her iki işlemin de değer artış kazancı yönünden vergilendirilmesi gerekmektedir.**

\*Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 01.06.2000 tarih ve 4305/150 sayılı özelgesinde; adı geçeninin sahibi olduğu gayrimenkulü 31.12.1998 tarihinde **vefa hakkı sözleşmesi** uyarınca, tapu senedi ile satış yapması ve iktisap tarihinden itibaren dört yıl (yürürlükteki mevzuatta 5 yıl) içinde elden çıkarılması sonucu doğan kazancın, değer artışı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

\*Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 04.04.2014 tarih ve 328 sayılı özelgesi; izale-i şüyu davası neticesinde ihale yoluyla satın alınan gayrimenkullerin ivazsız olarak intikal ettiğinden bahsetmek mümkün olmayıp, söz konusu arsaların beş yıl içerisinde elden



çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

\*Muğla Vergi Dairesi Başkanlığının 23.08.2019 tarih ve 101608 sayılı özelgesi; kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile tarafınıza verilen dairelerin **herhangi bir bedel alınmaksızın çocuklarınıza devredildiğinin** ispatı halinde gelir vergisi yönünden vergilendirme yapılmayacak olup, ivazsız intikal şeklinde gerçekleşen söz konusu işlemlerin veraset ve intikal vergisi kapsamında vergilendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, **gayrimenkul satış vaadi ve kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında iktisap edilen gayrimenkullerin** altsoy dahil farklı kişilere **bedel mukabili satışı halinde**, yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden elde ettiğiniz kazanç ticari kazanç olarak vergilendirilecektir.

Saygılarımızla,

**Hasan Zeki Süzen (YMM) – Ekrem Kayı (YMM)**