

ARAZİ DÜZENLEMELERİ VE SATIŞ KAZANÇLARIN GELİR VERGİSİ

Yerleşik hayatın bulunduğu her yerde bir arada yaşamının bir gereği olarak bir düzenleme bazı hallerde de bir sınırlama gereği ortaya çıkmıştır.

Ortaya çıkan hızlı nüfus artışı ve kentleşme sonucu bu gereklilik kendini yerleşim düzeni alanında da hissettirmeye başlamıştır. Özellikle kentleşmenin hızlılığı ve kuralsızlığı karşısında, kamunun yararına yönelik planlı ve sağlıklı kentleşmenin sağlanması gereği ortaya çıkmıştır.

Bir beldenin sağlıklı ve düzenli gelişmesi, imar planlarının yapılaşma ihtiyacını öngörerek hazırlanmasına ve bu imar planlarının yapılaşmanın mekana yansıtılmasına bağlıdır. Bu ise yerine göre teknik, yerine göre de hukuksal işlemler bütünü olan imar çalışmaları ile mümkündür.

Bu çerçevede, arazi ve arsa düzenlemesi; yerleşme yerleri ile bu yerlerdeki yapılaşmaları plan, sağlık, ve çevre koşullarına uygun olarak oluşturmak ve geliştirilmesini sağlamak amacıyla, arsa ve arazileri, malikleri ile üzerinde kayıtlı aynı ve şahsi hak sahiplerinin muvafakati aranmaksızın birbirleriyle, kamu arazileriyle birleştirmeye ve imar düzeni ile hedeflenen amaca uygun yeni taşınmazlar oluşturmaya ve bu yerlerden karşılıksız olarak kamu hizmetleri için gerekli olan yerleri aldıktan sonra, yeniden hak sahiplerine dağıtmaya yetki veren ve kamu hukukundan doğan bir müessesedir.

Arazinin Parsellenmesi

Arazi ve arsa düzenleme işleminin bir parçası olan parselleme arazinin parçalara ayrılması işlemini ifade etmektedir. 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 19'uncu maddesinin birinci fıkrasında, "imar planlarına göre parselasyon planları yapıp, belediye ve mücavir alan içinde belediye encümeni, dışında ise il idare kurulunun onayından sonra yürürlüğe girer. Bu planlar bir ay müddetle ilgili idarede asılır. Ayrıca mutat vasıtalarla duyurulur. Bu sürenin sonunda kesinleşir. Kesinleşen parselasyon planları tescil edilmek üzere tapu dairesine gönderilir. Bu dairelerce ilgililerin muvafakati aranmaksızın, sicilleri planlara göre re'sen tanzim ve tesis edilir." denilmektedir.

Ancak, Belediye Encümeninin kararının kesinleşmesi tarihinin mi yoksa tapuya tescil işleminin yapıldığı tarihin mi kesin parselasyon tarihi olduğu açık değildir.

Konu ile ilgili olarak yayımlanmış bir ikincil mevzuat bulunmamasıyla birlikte Maliye Bakanlığı tarafından verilen çeşitli muktezalar da,

Arazinin parsellenerek satışının ticari kazanç doğuran bir faaliyet olarak kabulü, satışın değil parsellemenin alım tarihinden itibaren 5 yıllık süre içinde yapılması şartına bağlanmış olduğundan yapılan parselasyonun **gerek ferdi imar gerekse Belediye Encümen Kararına İstinaden yapılmasının** ve satışın yapıldığı tarihin de **bir önemi bulunmamaktadır.** denilmektedir. Buna göre parselleme işleminin tamamlandığı tarih önemlidir.

Arazinin Satışında Gelir Vergisi

Gayrimenkul ticareti yapmayan arazi sahibi gerçek kişilerce gerçekleştirilen satıştan doğan kazancın vergilendirilmesi konusunda Gelir Vergisi Kanununun 37'inci ve mükerrer 80'inci maddelerinde olmak üzere iki ayrı düzenleme söz konusudur.

Kanunun 37/6'ncı maddesine göre; 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 kazançlar, ticari kazanç sayılacaktır.

GVK mükerrer 80/6 maddesine göre ise; iktisap 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, beş yıl içinde (1.1.2007 den önce alınanların satışında 4 yıl) elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.) değer artış kazancı olarak vergilendirilir.

Ticari Kazanç Olarak Vergileme

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 37 inci maddesinin 1 İnci fıkrasında her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazancın ticari kazanç olduğu hükme bağlandıktan sonra, ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde, gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazançların; (6) numaralı bendinde ise 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 da ticari kazanç sayılacağı ifade edilmiştir.

Hangi hallerde ticari kazanç söz konusu olur?

Bu açıklamalar çerçevesinde, satın almak suretiyle iktisap olunan bir arazinin elden çıkarılması işleminin, gelir vergisi kanunu yönünden hangi rejime tabi tutulacağı, yani kazancın diğer kazanç ve iratlar gelir türündeki "değer artış kazancı" olarak mı, yoksa ticari kazanç olarak mı vergilendirilmesi gerektiğinin tespitinde aşağıdaki iki husus belirleyici olmaktadır.

- Arazilerin parsellenme tarihi,
- Gayrimenkul alım satım işleminin ticari bir organizasyon içinde yapılması veya bu işle sürekli iştil edilmes.

Arazinin Parsellenme Tarihi

Satın alınan arazinin arazi sahibinin talebi üzerine veya imar planları çerçevesinde belediye encümeni yada il idaresi kararı ile alım tarihinden itibaren beş yıl içinde parsellenmiş olması halinde bu arsalar hangi tarihte satılırsa satılsın elde edilen kazanç ticari kazanç olarak vergilenecektir.

Yukarıda belirtildiği üzere parselleme işlemi İmar Kanunu 19'uncu maddesine göre belediye encümeni kararının izleyen bir ayın sonunda kesinlik kazanmakta bu tarihten sonra arazinin arsaya dönüşümü tapuya tescil edilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu yönünden beş yılın dolmasında belediye encümeni kararının kesinleşmesi mi, tapuya tescilin yapılması mı esas alınacaktır. Bu konu açık olarak belirtilmemiştir.

Ancak Maliye Bakanlığınca verilen muktezalardan ve 76'nolu Gelir Vergisi Kanunu sirkülerindeki açıklamalardan tapuya tescil tarihin esas alınacağı anlaşılmaktadır.

Gayrimenkul alım satım işleminin ticari bir organizasyon içinde yapılması veya bu İşle sürekli iştilal edilmesi

193 Sayılı GVK'nun 37.inci maddesinin 1 fıkrası ile 2 fıkrasının 4 numaralı bendi çerçevesinde, gayrimenkul alım-satımının ticari bir organizasyon içinde yapılması veya gayrimenkullerin alım-satım ve inşa işiyle devamlı olarak uğraşılması durumunda, yapılan satışlar tek satış dahi olsa ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir.

Dolayısıyla, gayrimenkullerin elden çıkarılması sonucu elde edilecek kazancın tespitinde ikinci aşamada, elden çıkarma işleminin ticari bir faaliyet çerçevesinde mi yapıldığı veya ticari bir organizasyon içinde yapılmamakla birlikte gayrimenkul alım-satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşılıp uğraşılmadığının tespit edilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede, gayrimenkul alım satım işinden elde edilen gelirin niteliğinin belirlenmesinde ilk önemli unsur "ticari bir organizasyonun varlığı" dır. Gayrimenkul alım satımı, şekli ve maddi şartlar ile kurulmuş bir ticari organizasyon içinde yapılıyorsa elde edilen kazanç ticari kazançtır.

Ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurlar ile açıkça belli olmadığı hallerde ise kazanç türü "faaliyetteki devamlılık" ve "satışın hangi amaçla yapıldığı" unsurları değerlendirilerek sonuca varılır. Gayrimenkul alım satım İşinden elde edilen gelirin niteliğinin belirlenmesinde ikinci 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 ölçü 'kazanç doğuran işlem sayısındaki çokluktur. Gelir Vergisi uygulamalarında, işlem sayısının çokluğu veya tekliği belirleyici olmaktadır. İşlem sayısındaki çokluk gayrimenkullerin aynı takvim yılı içerisinde birden fazla veya takip eden birden fazla takvim yılında art arda satılmış olmasına göre belirlenir.

Alım satım işlemlerinin birden fazla olması halinde kazanç şeklinin belirlenebilmesinde üçüncü önemli unsur satışın hangi amaçla yapıldığının tespit edilmesidir. Gayrimenkul alım satımında ticari bir amaç yoksa şahsi ihtiyacın karşılanması ya da servetin korunması amacıyla yapılıyorsa elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak; gayrimenkul alım satımı kazanç elde etmek amacıyla yapılıyorsa söz konusu alım-satım işlemi ticari kazanç kapsamında değerlendirilecektir.

Bu noktada, mali idare tarafından konu ile ilgili olarak verilmiş olan muktezalar incelendiğinde, ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde, satış işlemlerinin şahsi ihtiyaç kapsamı ve sınırlarını aşacak şekilde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması durumunda ve faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü olarak muamelede çokluk olması durumunda elde edilen kazancın ticari kazanç hükümleri çerçevesinde vergilendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Bakanlıkça verilen bazı görüşlerde gayrimenkullerin,

- Aynı kişiye farklı tarihlerde,
- Farklı kişi ve tüzel kişilere aynı tarihte,
- Değişik kişi ve tüzel kişilere, değişik tarihlerde veya birbirini izleyen yıllarda,
- Bir kısmının teslim alındığı takvim yılı içinde toplu olarak, diğer kısmının ise takip eden takvim yılı içinde,

satılması durumunda, yapılan satışların devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden arazi satışından elde edilen kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiği; topluca tek satış yapılması durumunda ise elde edilen kazancın değer artış kazancı, olarak vergilendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir.

Değer artış kazancı

"Değer Artış Kazançları" başlıklı mükerrer 80 İnci maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendi uyarınca; iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) arazi, bina, maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzleri ve teferruatı, voli mahalleri ve dalyanlar, gayrimenkul olarak tescil edilen haklar, gemi ve gemi payları ile bilimum motorlu tahmil ve tahliye vasıtalarının iktisap tarihinden başlayarak **dört yıl** içinde (01.01.2007 tarihinden sonra satın alınanlarda **beş yıl**) elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı sayılmaktadır.

Gelir vergisine tabi olmamak için alımdan itibaren, alım tarihine göre 4 yada 5 yıllık süre geçmesi gerekir. Sürenin hesabında alımda, tapuya tescil tarihi esastır. Ancak tapuya tescilden önce kullanılmaya başlanmışsa, ispat edilmek şartıyla, kullanmaya başlama tarihi esas alınabilecektir. Arazi parsellenmeden satılırsa alım-satım süresine bağlı olarak vergilenecek yada değer artış kazancı sayılarak vergilenecektir.