



İŞİNİ TERKEDEN MÜKELLEFİN İŞİNİ TERK ETTİKTEN SONRA İNŞA ETTİĞİ DÜKKANI SATMASINDAN ELDE EDİLEN KAZANCIN TİCARİ KAZANÇ OLMADIĞINA KANUN YARARINA BOZULMASINA İLİŞKİN KARAR YAYIMLANDI

ÖZET

Danıştay Üçüncü Daire Başkanlığının E: 2008/663 K: 2011/742 sayılı Kanun Yararına Bozma kararında, 31.12.1999 tarihi itibarıyla inşaat müteahhitliği faaliyetine son veren ve hakkında yapılmış başka herhangi bir tespite dayanmaksızın, salt yapımı 1999 yılında tamamlanan inşaatlardan kendisine bırakılan işyerinin 27.3.2000 tarihinde alıcısı adına tapu tescilinin yapılması nedeniyle ticari faaliyetin 2000 yılında da sürdürüldüğünün kabulü mümkün olmadığına, ancak, taşınmazın alıcısına 2.000.000 TL bedelle 27.3.2000 tarihinde teslimi karşılığı elde edilen kazancın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun değer artışı kazancının vergilendirilmesine ilişkin hükümlerine göre vergilendirileceğinden, dava konusu tarhiyatı ticari kazanç hükümlerine göre değerlendirerek verilen temyize konu Trabzon Bölge İdare Mahkemesinin 30.10.2003 gün ve E:2003/140, K:2003/147 sayılı kararının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51'inci maddesi uyarınca kanun yararına ve hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak üzere bozulmasına hükmedilmiştir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü kanununun 51'nci maddesinde kanun yararına bozma müessesesi aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

“Madde 51 - 1. (Değişik: 5/4/1990 - 3622/20 md.) Bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştayca ilk derece mahkemesi olarak verilip temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir.

2. (Değişik: 5/4/1990 - 3622/20 md.) Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı,





daha önce kesinleşmiş olan **mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz.**

3. Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazete'de yayımlanır.”

1999 yılında inşaat faaliyetine son veren bir yükümlünün bu faaliyetini 1999 yılında terk ettikten sonra, bu faaliyeti sonucunda kendisine kalan işyerinin satışına ilişkin tapuya tescil işleminin 2000 yılında satması nedeniyle elde edilen kazanç, gelir idaresi başkanlığınca ticari faaliyete devam edildiğinden bahisle ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi önerilmiş ve tarhiyat yapılmıştır. Vergi Dairesince yapılan tarhiyat Vergi Mahkemesince hukuka aykırı olduğundan bahisle kabul edilmemesine rağmen, Trabzon Bölge İdare Mahkemesi'nin Trabzon Bölge İdare Mahkemesinin 30.10.2003 gün ve E:2003/140, K:2003/147 sayılı kararı ile yapılan tarhiyat hukuka uygun bulunarak onamıştır.

Ancak, Trabzon Bölge İdare Mahkemesinin 30.10.2003 gün ve E:2003/140, K:2003/147 sayılı kararı, Danıştay 3.Dairesince kanun yararına bozulmuştur, 8 Temmuz 2011 tarihli ve 27988 sayılı Resmi Gazetede Danıştay Üçüncü Daire Başkanlığının **E: 2008/663 K: 2011/742 sayılı** Kanun Yararına Bozma kararında aşağıdaki hüküm yer almıştır.

“...
...

Davacının öteden beri gerçek usulde gelir vergisi mükellefi iken kendi isteği ile 3.2.1998 tarihi itibarıyla inşaat müteahhitliği işine başladığı tartışmasız olduğundan, faaliyetini terk ettiği 31.12.1999 tarihine kadar satılan ve 1999 yılının muhtelif tarihlerinde alıcıları adına tapuda tescil edilen dört bağımsız bölümün satışından edindiği bu döneme ilişkin kazancın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirileceği açıktır. Her ne kadar vergi incelemesi sırasında ifadesine başvurulmuş davacı tarafından satış işlemleri 1999 yılının muhtelif aylarında yapılmasına karşın teslimlerin 2000 yılının Mart ayında yapıldığı yolundaki anlatımı esas alınarak vergi idaresince, 1999 yılında tapuda alıcıları adına tescil edilen bağımsız bölümlerin de 2000 yılında teslim edildiği varsayılarak vergilendirme yapılmış ise de; Türk Medeni Kanununun 7'nci maddesinde resmi sicil ve senetlerin, belgeledikleri olguların doğruluğuna kanıt oluşturacağı, bunların doğru olmadığını kanunlarında başka bir hüküm bulunmadıkça, herhangi bir şekilde bağlı olmaksızın kanıtlanabileceği düzenlendiğinden, kesin kanıt değeri taşıyan tapu kayıtlarının dayandığı olguların doğru olmadığını





kanıtlama koşullarının vergilendirme alanında bağlı olduğu 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesinin (B) bendinde düzenlendiği ve bu hükme göre kanıt yükünün, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde iddia eden tarafa ait olduğu gözönünde bulundurulduğunda, davalı idarece doğruluğu Türk Medeni Kanunu uyarınca kanıt kabul edilen tapu sicilinde tescil edilen, satıcı ile alıcının tapu memuru önünde beyan ve imzalarıyla doğruladıkları mesken satışlarının 1999 yılında değil, 2000 yılında yapıldığının kabulüne olanak bulunmamaktadır.

Bu durumda takdir komisyonunca, 1.1.2000-27.3.2000 kıst dönemi için takdir edilen ticari kazancın tespitinde esas alınan vergi tekniği raporunda 1999 yılında yapılan mesken teslimlerinin 2000 yılında yapıldığı kabul edilerek belirlenen matrah farkının yasal dayanağı bulunmamaktadır.

Öte yandan, davacının 31.12.1999 tarihi itibarıyla inşaat müteahhitliği faaliyetine son verdiğini vergi idaresine bildirdiği tartışmasız olup, hakkında yapılmış başka herhangi bir tespite dayanmaksızın, salt yapımı 1999 yılında tamamlanan inşaatlardan kendisine bırakılan işyerinin 27.3.2000 tarihinde alıcısı adına tapu tescilinin yapılması nedeniyle ticari faaliyetin 2000 yılında da sürdürüldüğünün kabulü mümkün değildir. Ancak, taşınmazın alıcısına 2.000.000 TL bedelle 27.3.2000 tarihinde teslimi karşılığı elde edilen kazancın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun değer artışı kazancının vergilendirilmesine ilişkin hükümlerine göre vergilendirileceği tabiidir. Bununla birlikte vergi tekniği raporunda yer alan iktisap ve satış bedelleri gözönünde bulundurulduğunda işyerinin satışından elde edilen kazancın 1999-2002 yılları gelirlerinin vergilendirilmesinde uygulanacak 193 sayılı Kanunun geçici 56'ncı maddesinde öngörülen istisna sınırının altında kalması nedeniyle davacının 2000 yılı için değer artışı kazancı yönünden vergilendirilmesine de olanak bulunmadığından, dava konusu tarhiyatı ticari kazanç hükümlerine göre değerlendirerek verilen temyize konu kararın kanun yararına bozulması gerekmiştir.

..."

Söz konusu Karar bu Sirkülerimize eklenmiştir.

Saygılarımızla...





8 Temmuz 2011 CUMA

Resmî Gazete

Sayı : 27988

DANIŞTAY KARARI

Danıştay Üçüncü Daire Başkanlığından:

Esas No : 2008/663

Karar No : 2011/742

Kanun Yararına Temyiz Eden : DANIŞTAY BAŞSAVCISI

Davacı : Yaşar ZEHİR-Selahattin Pınar Cad. No:10/5 Mecidiyeköy-İSTANBUL

Karşı Taraf : Karadeniz Vergi Dairesi Müdürlüğü-TRABZON

İstem Özet : Lokanta işletmeciliği faaliyetinden dolayı gelir vergisi mükellefi iken 3.2.1998 itibarıyla inşaat müteahhitliği işine başlayıp, lokanta işletmeciliğini 31.12.1998, inşaat müteahhitliğini 31.12.1999 tarihinde terkeden davacı adına müteahhitlik faaliyetini 1.1.2000-27.3.2000 kısıt döneminde de sürdürdüğü halde vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmediği yolunda düzenlenen 15.6.2000 günlü vergi tekniği raporundaki tespitler ve hesaplanan matrah farkı done alınarak takdir komisyonu kararı uyarınca re'sen salınan vergi ziyai cezalı gelir vergisi ve fon payını; davacının 3.2.1998-31.12.1999 döneminde müteahhitlik yaptığı, bu dönemde satın alınan taşınmaz üzerine inşa edilen binada arsa payı karşılığı kendisine bırakılan biri dükkan, dördü mesken niteliğinde beş bağımsız bölüm üzerinde kat irtifakı kurularak adına tescil edildiği, dört meskenin tesliminin 1999 yılında yapıldığı, vergi incelemesi ile dükkan vasfındaki bağımsız bölümün satışının tapuda tescilinin 2000 yılında yapıldığının saptanması nedeniyle ticari faaliyetin, satışın yapıldığı 27.3.2000 tarihine kadar sürdürüldüğü kabul edilerek kayıt dışı bırakılan hasılat tutarı belirlenmiş ise de; meskenlerin 1999 yılında teslim edildiği, davalı idarece davacının tapuda yapılan tesciller dışında 2000 yılında müteahhitlik yaptığı yolunda bir tespitle bulunulmadığı, öte yandan Danıştay'ın yerleşik içtihatları ile de kabul gördüğü gibi teslimlerin ticari kazanç sağlama gayesiyle yapılmayıp servetin değerlendirilmesi amacıyla yönelik olduğu, 1999 yılında tapuda devredilen meskenlerin 2000 yılında satıldığı kabul edilemeyeceği gibi, 2000 yılında teslim edilen işyerinin satışından elde edilen kazancın değer artışı kazancı olarak vergilendirilebileceği, ancak, kazanç tutarı 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 56'ncı maddesinde öngörülen istisna sınırının altında kaldığından davacının vergilendirilmesi gereken bir kazancının söz konusu olmadığı gerekçesiyle kaldıran Trabzon Vergi Mahkemesinin 14.5.2003 gün ve E:2002/479, K:2003/160 sayılı kararını; davacı tarafından 1998 yılının Haziran ayında yapımına başlanan inşaatın %95 oranındaki kısmının 1999 yılı sonunda tamamlandığı, mesken ve işyeri olarak inşa edilen bağımsız bölümlerin satışının 27.3.2000 tarihine kadar sürdüğü tartışmasız olduğundan, işi terk bildiriminden sonra faaliyetini sürdüren ve vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmeyen davacı adına yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle bozan Trabzon Bölge İdare Mahkemesinin 30.10.2003 gün ve E:2003/140, K:2003/147 sayılı kararının; dava dosyasına göre, davacının arsasında Haziran/1998 tarihinde başladığı inşaatı 31.12.1999 tarihinde tamamlayıp tamamını aynı dönemde sattığı ve beyannamesini verdiği, 31.12.1999 tarihi itibarıyla mükellefiyetini kapattığı, dört daire bir dükkan olarak yaptığı inşaatın, dairelere ilişkin satıştan dolayı tapu tescillerini verdiği, ancak dükkanın tapu tescilinin 27.3.2000 tarihinde verilmesi nedeniyle sınırlı incelemeye tabi tutulduğu, yapılan incelemede inşaatın 2000 yılında bittiği, defter tasdik ettirmediği ve gelir beyan etmediğinden bahisle inceleme elemanınca





yapılan hesaplamalar sonucu tespit edilen matrahın takdir komisyonuna gönderilmek suretiyle takdir edilen matrah üzerinden cezalı tarhiyat yapıldığı, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesinin (B) fıkrasında, vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, gerçek mahiyetin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği ancak vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılmayacağı, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde, ispat külfetinin bunu iddia edene ait olduğunun belirtildiği, aynı Kanununun 134 üncü maddesinde, vergi incelemesinden amacın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğunun açıklandığı, 30 uncu maddesinde ise, re'sen vergi tarhının, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması şeklinde tanımlandığı ve re'sen takdir nedenlerinin bentler halinde sayıldığı, davacının işine son verdiği 31.12.1999 tarihinden sonra işe devam ettiğine dair hiç bir tespit bulunmamakta olup, sadece önceden sattığını iddia ettiği bir dükkanın tapu devrinin 27.3.2000 tarihinde yapılmış olmasının inşaat müteahhitliğine devam ettiğinin kabulünü gerektirmediği, zira davacı inşaatı 1999 yılı içinde tamamlayıp sattığını, sadece tapu tescilinin 2000 yılında yapıldığını iddia etmekte olup, bu satışın 2000 yılında yapıldığının tapu kaydından başka alıcı beyanıyla da doğrulanmadığı, aslında davacının öğretmenlik görevine başlamadan önce (2.3.1998-31.12.1999) kısa bir dönem inşaat faaliyetinde bulunduğu ve 31.12.1999 tarihi itibarıyla da öğretmenlik görevine başlaması nedeniyle faaliyetine son verdiğinin anlaşıldığı, dairelerin tapuya tescili 1999 yılında yapılmış olup, sınırlı vergi inceleme raporunda tespit edilen hususlar dikkate alındığında davacının bir dükkan ile dört daire satışı nedeniyle ticari kazanç sağladığından hareket edilmiş ise de, davacı tarafından da belirtildiği üzere ticari kazanç sağlama gayesi ile değil servetin değerlendirilerek korunması amacıyla yönelik bir faaliyet olduğu, başkaca da bir faaliyeti olmadığı gibi faaliyetin ölçütü dikkate alındığında, söz konusu inşaatları bitirebilmek için Trabzon'daki dairesini sattığının da inceleme raporuyla saptandığı, bu durumda davacı işine son verdiği 31.12.1999 tarihinden itibaren faaliyeti olmadığını iddia etmesine karşılık, faaliyet döneminde satışını yaptığı bir dükkanın devir işlemi olan tapuya tescilinin 2000 yılında yapılmış olması davacının işinin devam ettiğini kanıtlamaya yeterli olmadığı halde, bu işlemin faaliyetin devam ettiğini gösterdiğinden bahisle, re'sen takdir yoluyla yapılan cezalı tarhiyatı kaldıran Trabzon Vergi Mahkemesi kararını bozmak suretiyle davanın reddine karar veren Trabzon Bölge İdare Mahkemesi Kararında yasal isabet görülmediği ileri sürülerek Danıştay Başsavcısı tarafından kanun yararına bozulması istenmiştir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince Danıştay Başsavcısı tarafından kanun yararına temyiz edilen Trabzon Bölge İdare Mahkemesinin 30.10.2003 gün ve E:2003/140, K:2003/147 sayılı kararı incelendikten ve Tetkik Hakimi Sibel Korucu'nun açıklamaları dinlendikten sonra işin gereği görüşülüp düşünüldü:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu kurala bağlanmış, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37'nci maddesinin birinci fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetten elde edilen kazanç ticari kazanç olarak tanımlanmış, ikinci fıkrasının (4) işaretli bendinde; gayrimenkullerin alım, satım ve inşai işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazancın ticari kazanç sayılacağı düzenlenmiştir.





Dosyanın incelenmesinden lokanta işletmeciliğinden dolayı gerçek usulde gelir vergisi mükellefi iken, 3.2.1998 tarihinde inşaat müteahhitliği faaliyetine başlayacağını davalı idareye bildiren, 31.12.1998 tarihinde lokanta işletmeciliği, 31.12.1999 tarihi itibarıyla da müteahhitlik işine son veren ve 1999-2000 yılına ilişkin işlemleri incelemeye alınan davacı adına, satın alma yoluyla iktisap edilen taşınmaz üzerine inşa edilen ve 1999 yılında tamamlanan binada bulunan bağımsız bölümlerden arsa payı karşılığı kendisine bırakılan dört mesken, işyeri niteliğinde bir bağımsız bölümden, işyerinin satışının 27.3.2000 tarihinde tapuda tescil edilmesi nedeniyle, inşaatın %95 oranındaki kısmının 1999 yılında, %5 oranındaki kısmının 27.3.2000 tarihinde tamamlandığı, dolayısıyla işi terk bildiriminden sonra da 27.3.2000 tarihine kadar ticari faaliyette bulunduğu kabul edilerek, 1999 ve 2000 yılında alıcılara teslim edilen meskenler ve işyerinin satışından elde edilen ticari kazancın hesaplandığı vergi tekniği raporu esas alınarak, 1.1.2000-27.3.2000 kıst dönemine isabet eden kazancın beyan edilmemesi nedeniyle takdir komisyonu kararına dayanılarak tarhiyat yapılmıştır.

Davacının öteden beri gerçek usulde gelir vergisi mükellefi iken kendi isteği ile 3.2.1998 tarihi itibarıyla inşaat müteahhitliği işine başladığı tartışmasız olduğundan, faaliyetini terk ettiği 31.12.1999 tarihine kadar satılan ve 1999 yılının muhtelif tarihlerinde alıcıları adına tapuda tescil edilen dört bağımsız bölümün satışından edindiği bu döneme ilişkin kazancın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirileceği açıktır. Her ne kadar vergi incelemesi sırasında ifadesine başvuru yapılan davacı tarafından satış işlemleri 1999 yılının muhtelif aylarında yapılmasına karşın teslimlerin 2000 yılının Mart ayında yapıldığı yolundaki anlatımı esas alınarak vergi idaresince, 1999 yılında tapuda alıcıları adına tescil edilen bağımsız bölümlerin de 2000 yılında teslim edildiği varsayılarak vergilendirme yapılmış ise de; Türk Medeni Kanununun 7'nci maddesinde resmi sicil ve senetlerin, belgeledikleri olguların doğruluğuna kanıt oluşturacağı, bunların doğru olmadığını kanunlarında başka bir hüküm bulunmadıkça, herhangi bir şekilde bağlı olmaksızın kanıtlanabileceği düzenlendiğinden, kesin kanıt değeri taşıyan tapu kayıtlarının dayandığı olguların doğru olmadığını kanıtlama koşullarının vergilendirme alanında bağlı olduğu 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesinin (B) bendinde düzenlendiği ve bu hükme göre kanıt yükünün, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde iddia eden tarafa ait olduğu gözönünde bulundurulduğunda, davalı idarece doğruluğu Türk Medeni Kanunu uyarınca kanıt kabul edilen tapu sicilinde tescil edilen, satıcı ile alıcının tapu memuru önünde beyan ve imzalarıyla doğruladıkları mesken satışlarının 1999 yılında değil, 2000 yılında yapıldığının kabulüne olanak bulunmamaktadır.

Bu durumda takdir komisyonunca, 1.1.2000-27.3.2000 kıst dönemi için takdir edilen ticari kazancın tespitinde esas alınan vergi tekniği raporunda 1999 yılında yapılan mesken teslimlerinin 2000 yılında yapıldığı kabul edilerek belirlenen matrah farkının yasal dayanağı bulunmamaktadır.

Öte yandan, davacının 31.12.1999 tarihi itibarıyla inşaat müteahhitliği faaliyetine son verdiğini vergi idaresine bildirdiği tartışmasız olup, hakkında yapılmış başka herhangi bir tespite dayanmaksızın, salt yapımı 1999 yılında tamamlanan inşaatlardan kendisine bırakılan işyerinin 27.3.2000 tarihinde alıcısı adına tapu tescilinin yapılması nedeniyle ticari faaliyetin 2000 yılında da sürdürüldüğünün kabulü mümkün değildir. Ancak, taşınmazın alıcısına 2.000.000 TL bedelle 27.3.2000 tarihinde teslimi karşılığı elde edilen kazancın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun değer artışı kazancının vergilendirilmesine ilişkin hükümlerine göre vergilendirileceği tabiidir. Bununla birlikte vergi tekniği raporunda yer alan iktisap ve satış bedelleri gözönünde bulundurulduğunda işyerinin satışından elde edilen kazancın 1999-2002 yılları gelirlerinin vergilendirilmesinde uygulanacak 193 sayılı Kanunun geçici 56'ncı maddesinde öngörülen istisna sınırının altında kalması nedeniyle davacının 2000 yılı için değer artışı kazancı yönünden vergilendirilmesine de olanak bulunmadığından, dava konusu





tarhiyatı ticari kazanç hükümlerine göre değerlendirerek verilen temyize konu kararın kanun yararına bozulması gerekmiştir.

Açıklanan nedenlerle Danıştay Başsavcısının temyiz isteminin kabulü ile Trabzon Bölge İdare Mahkemesinin 30.10.2003 gün ve E:2003/140, K:2003/147 sayılı kararının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51'inci maddesi uyarınca kanun yararına ve hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak üzere bozulmasına, kararın bir örneğinin Maliye Bakanlığı ile Danıştay Başsavcılığına gönderilmesine ve Resmî Gazete’de yayımlanmasına 2.3.2011 gününde oybirliğiyle karar verildi.

TÜRMOB Sirküler Rapor

