

| Dairesi | Karar Yılı | Karar No | Esas Yılı | Esas No | Karar Tarihi |
|--------------|------------|----------|-----------|---------|--------------|
| ÜÇÜNCÜ DAİRE | 2002 | 709 | 2000 | 3042 | 12/03/2002 |

KARAR METNİ

DAVACININ MÜTEAHHİT OLARAK YAPIMINI VE ORGANİZASYONUNU ÜSTLENDİĞİ İNŞAATLARDA YAPTIĞI HARCAMA VE HİZMETLER KARŞILIĞI, ÖZEL YAPI ORTAKLIĞININ TARAFLARINCA ÖDENEN AİDATLARIN %'U ORANINDA ELDE ETTİĞİ GELİRİN TİCARİ KAZANÇ KAPSAMINDA OLDUĞU HK.< Temyiz Eden : ... Vergi Dairesi Müdürlüğü

Karşı Taraf : ...

İstemin Özeti : Davacı adına müteahhit olarak yapımını ve organizasyonunu üstlendiği inşaatlar nedeniyle ticari kazanç elde ettiği halde, adına mükellefiyet tesis ettirmeyerek ticari faaliyetini ve kazancını gizlediği yolunda düzenlenen inceleme raporuna dayanılarak 1998 takvim yılı için re'sen salınan ağır kusur cezalı gelir vergisi ve fon payını; davacı adına düzenlenen ... gün ve ... sayılı inceleme raporuyla atıfta bulunulan aynı gün ve ... sayılı inceleme raporu ile, davacı ile ...'in, ... ve hissedarlarına ait arsa üzerinde inşaat yapmak üzere, hazırlanan gayrimenkul satış vaadi ve daire karşılığı inşaat sözleşmesini "müteahhit" olarak imzaladıkları, bu inşaatla ilgili işleri takip edebilmek için arsa sahiplerinden vekaletname aldıkları, kendi beyanlarına göre, söz konusu arsanın "özel yapı ortaklığı" şeklinde inşaat yapmak üzere alındığı, S.S.K. dışında başka bir idarede kayıtlı olmadıklarının, ifade edildiği, müteahhitlerin daire sahipleri ile yaptıkları sözleşmelerde, kendileri tarafından yapılan harcama ve hizmetler karşılığında üyelerin ödediği paraların %10'unu alacaklarının belirtildiği, ifadelerine başvurulmuş 24 daire sahibince dairelerin iç ve dış boyası yapılmış, pencere ve kapıları takılmış olarak teslim alındığının, daire içinde kalan diğer tüm işlemlerin daire sahibi tarafından yapıldığının ifade edildiği, 6 daire sahibinin ise daireleri diğer üyelerden peşin olarak satın aldıklarını beyan ettikleri, davacı tarafından, bu işin ticari amaçla yapılmadığı ileri sürülmekte ise de, arsa sahibi ve hissedarları ile arsa üzerinde inşaat yapılmak üzere, inşaatla ilgili şartlara uyulacağı, ne gibi malzemeler kullanılacağı, işin ne zaman bitirileceği gibi bir müteahhidin yüklendiği tüm sorumlulukların alındığı, su ve elektrik tesisatı ve doğrama borcuna karşılık 8 dükkan teslim edildiği yolundaki ifadelerine bunlara ilişkin belge ibraz edilmemesi nedeniyle itibar edilemeyecek olan davacı ve ortağının inşaatın yapımını organize etmek suretiyle %10 oranında gelir, ayrıca 8 adet dükkan ve 2 adet daire aldıkları, daire ve dükkan satışları da dahil edildiğinde toplam ...- lira ticari kazanç elde ettiklerinin tespit edildiğinden söz edilerek cezalı tarhiyat yapıldığı, davacı ve ortağı ...'in üyesi ve organizatörü oldukları ... Yapı Ortaklığı'nın 52 daire ve 8 dükkandan oluşan binanın yapımı için oluşturulduğu, inşaat ruhsatının arsa sahipleri adına alınarak inşaatla başladığı, inşaatın işlerinin yürütülmesi için davacı ve ortağın arsa sahipleri ve ortaklarca vekaletname ve özel yapı sözleşmesi uyarınca yetki verildiği, davacının da inşaatın yürütülmesi için malzeme ve işçi temin ettiği, genel kurul tarafından seçilen başkan ve yönetim kurulunun genel kurulda alınan kararları takip ettiği ve davacı ile ortağın sevk ve idare ederek işleri kontrol ettikleri, yapılan sözleşmelerde aidatların %10'u oranında bir tutarın müteahhitlere verilmesi öngörülmekle birlikte, ifadesine başvurulmuş 30 ortağın bu husus hakkında bir beyanı bulunmadığı, sadece davacıların, üyelerce ödenen aidatın %10'unu aldıklarını ifade ettikleri, özel inşaat yapımında gayrimenkullerin şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşması ve ticari organizasyon şekli ve maddi unsurları bulunması yapılan işin ticari faaliyet sayılması için yeterli olmasına karşın, ticari kazanç açısından gayrimenkul alım-satım ve inşaat işleri ticari bir organizasyon içinde yapılıyorsa, devamlılık kasıt ve niyeti taşıyorsa veya muamelede çokluk varsa, bu faaliyetlerin ticari kazanç hükümlerine tabi olacağı, ücretin emek mukabili alınan veya ödenen bedeli ifade ettiği, 193 sayılı Yasanın 61. maddesinde tanımlanan ücret kapsamına girmese de bazı ödemelerin ya da gelir türlerinin de ücret olarak kabul

edilebileceği, olayda da davacı ve ortağının gayrimenkul alım-satımı veya inşasını devamlı olarak yaptıkları tespit edilmeden, arsa temini, veya toplanması ve inşaatın yapımı işlerini müteahhit olarak yaptıkları kabul edilerek tarhiyat yapılmış ise de, davacıların özel yapı ortaklığının üyesi olmaları, aidat ödemeleri, inşaatların sermayeye değil, emeğe dayalı olarak yapılması kar ve zarar açılarından risk taşımamaları karşısında gelir vergisi açısından üyelerce ödenen aidatlardan yüzde alınmasının, devamlılık taşımadığı için ücret olarak nitelendirileceği, bu nedenle davacı adına ticari kazanç hükümlerine göre yapılan tarhiyatta yasal isabet görülmediği gerekçesiyle kaldıran ... Vergi Mahkemesi'nin ... gün ve ... sayılı kararının; davacının müteahhit olarak ortağı ile birlikte yapımını ve organizasyonunu üstlendiği inşaat için arsa sahibi ile anlaşarak arsa temin ettiği, konut sahibi olanları biraraya getirdiği ve ödemelerle yükümlülüklerini sözleşme ile tespit ettiği, inşaatın yapımına ve organizasyonuna ilişkin işlerden sorumlu olduğu ve bu işten ticari kazanç elde ettiğinin inceleme raporu ile tespit edildiği, yapılan tarhiyatın hukuka uygun olduğu ileri sürülerek bozulması istemidir.

Savunmanın Özeti : Savunma verilmemiştir.

Tetkik Hakimi : Sibel Korucu

Düşüncesi : Davacının faaliyetinin ticari faaliyet ve gelirin de ticari kazanç olduğu, bu nedenle gelirini ücret olarak değerlendirilerek verilen vergi mahkemesi kararının, bozulması ve mahkemece matrah incelenerek yeniden bir karar verilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Savcı : Nurten Karaçay

Düşüncesi : Uyuşmazlık, özel yapı ortaklığı organizatörlüğü faaliyetinden sağlanan kazancın ticari kazanç olup olmadığına ilişkindir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesinde; ticari kazanç, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazanç olarak tanımlanmış, ancak ticari ve sınai faaliyetlerden ne kastedildiği belirtilmemiştir. Ticaret Sicili Nizamnamesinde ise; gelir sağlamayı hedef tutmayan ve devamlı olmayan faaliyetlerin ticari işletme sayılmayacağı öngörülmüştür. Buna göre bir faaliyetin ticari sayılabilmesi için ticari nitelik taşıması ve süreklilik göstermesi yeterli olup sermayenin azlığı veya çokluğu emek unsurunun sermayeye göre fazla olmasının Gelir Vergisi Kanununun açısından faaliyetin ticari sayılmasına etkisi yoktur.

Dosyanın incelenmesinden; davacıların arsa sahipleri ile aidat ödeyen ve lehlerine kat irtifakı tesis edilen mesken ve işyeri alıcılarını bir araya getirmek ve bunlarla ayrı ayrı sözleşme düzenlemek suretiyle özel yapı ortaklığını oluşturduğu özel yapı ortaklığına ait inşaatın organizasyonu ve yapımını ortaklardan yüzde hesabıyla aldıkları ücret ile ortaklıktan edinecekleri mesken ve işyeri karşılığında yürüttükleri anlaşılmıştır.

Davacılar bu faaliyeti özel yapı ortaklığının taşeronu gibi ticari amaçla yaptıklarına ve 1994 yılında başlayan inşaat işi 1998 yılına kadar devam ettiğine göre vergilendirilmesi bu faaliyetten sağlanan gelirin ticari kazanç hükümlerine göre yukarıda sözü edilen yasa maddesi hükmü gereğidir.

Bu durumda; özel yapı ortaklığının taşeronluğu yürüten davacılar adına re'sen yapılan cezalı tarhiyata karşı açılan davada, hesaplanan matraha yönelik iddialar araştırılarak ulaşılabilecek sonuca göre uyuşmazlığın çözümlenmesi gerekirken Mahkemece bu faaliyetten elde edilen gelirin ücret geliri olarak nitelendirilmesiyle davanın kabulü yolunda verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulü ile temyize konu vergi mahkemesi kararının bozulmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesi'nce işin gereği görüşülüp düşünüldü:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesinde ticari kazanç, her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazanç olarak tanımlanmış, maddenin 4'üncü fıkrasında, gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazancın

ticari kazanç olduğu hükmüne yer verilmiştir.

İncelenen dosyadan; davacı ve ortağı ...'in müteahhit sıfatıyla , kat karşılığı inşaat yapmak üzere arsa sahipleriyle 20.1.1994 tarihinde gayrimenkul satış vaadi ve daire karşılığı inşaat sözleşmesi imzalayarak, özel yapı ortaklığı adına yapılacak inşaatın yapımını ve organizasyonunu üstlendiği, davalı idarece, inşaatın yapım ve organizasyonunun ticari kazanç elde etme gayesiyle yürütüldüğü halde mükellefiyet tesis ettirmeyerek, elde edilen kazancın beyan dışı bırakıldığı yolunda düzenlenen inceleme raporu uyarınca hesaplanan kazanç tutarından payına isabet eden kısım ile kendisine verilen bağımsız bölümlerin satışından doğan kazanç tutarı esas alınarak tarhiyat yapıldığı anlaşılmıştır.

Vergi mahkemesince tarhiyat, davacının özel yapı ortaklığının üyesi olması, inşaatın sermayeye değil, emeğe dayalı olarak yapılması ve faaliyetin devamlılık göstermemesi nedeniyle ticari bir faaliyet olarak nitelendirilmeyip, üyelerce ödenen aidatlar üzerinden alınan payın ücret olarak nitelendirilmesi gerektiği gerekçesiyle kaldırılmıştır.

Özel yapı ortaklığına ait inşaatla ilişkin olarak arsa sahipleriyle yapılan 21.4.1994 tarihli gayrimenkul satış vaadi ve daire karşılığı inşaat sözleşmesi davacı tarafından müteahhit olarak imzalanmış, davacı, inşaatın sözleşmede belirlenen tarihte bitirilmemesi halinde mal sahiplerine bağımsız bölümlerin kirasını vermeyi, inşaatın her türlü malzeme ve işçilik giderleri ile işçilere ait sigorta primleri ve vergileri ödemeyi taahhüt etmiş, binanın hazırlanan krokide belirtildiği şekilde inşa edilmesi, isteklerine uygun olarak yapılıp arsa sahiplerine teslim edilmesi, inşaatla istenilen malzemenin kullanılması ve inşaatın tamamlanması ve teslim edilmesi sorumluluğunu almıştır. Bunun yanında, davacının inşaat yetkilisi olarak ortaklarla imzaladığı ... Özel Yapı Ortaklığı Sözleşmeleri ile davacıya belli koşullarda sözleşmeyi tek yönlü iptal etme, herhangi bir ortaklık payının devredilebilmesi için muvafakat verme, yeni katılacak ortağı tayin etme, inşaatın gelir-gider dengesini kurarak harcamada bulunma, inşaat için alış-veriş yapma, inşaatla ilgili tüm işlemleri yürütme yetkisi ve ortak tarafından üzerine düşen ödevler yerine getirildiğinde bağımsız bölümlerin tapu devrini gerçekleştirme, gerçekleştiremezse ortağın bundan doğacak her türlü zararını karşılama, inşaat bittiğinde ortağın hesabının kapandığına dair belge düzenleyerek teslim etme görevleri verilmiştir. İnşaatın atık su, temiz su, güneş enerjisi ve elektrik tesisatı ile malzeme ve işçiliğe ilişkin sözleşmelerde de davacının işveren olarak imzası bulunmaktadır. Diğer taraftan, davacıya özel yapı ortaklığı sözleşmelerinde inşaat için yapılan harcamaların %10'unun, daire karşılığı inşaat sözleşmesinde de ortaklık payı dışında bazı bağımsız bölümlerin verilmesi öngörülmüş, bu durum inceleme raporu eki tutanaklardaki ifadelerle de doğrulanmıştır.

Yukarıda belirtilen tüm tespitler davacının söz konusu yapı ortaklığının kuruluşundan yapılan inşaatın bağımsız bölümlerinin teslimine kadar olan süreçte müteahhit olarak yetkili ve sorumlu olduğunu ve bu faaliyeti karşılığı kazanç elde ettiğini gösterdiğinden, faaliyetinin gayrimenkul inşa ve satışı, kazancının da ticari kazanç olduğu sonucuna varılmıştır.

Davacının yapı ortaklığının üyesi olmasının faaliyetin niteliğini değiştirmeyeceği de açık olduğundan, ticari kazanç hüümlerine göre vergilendirilmesinde hukuka aykırılık görülmemiştir. Nitekim, davacının ortağı ... adına aynı nedenle yapılan tarhiyata karşı çıkan davada faaliyetin ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerektiği sonucuna varılarak, tarhiyatın matrah azaltılarak değiştirilmesi yolunda verilen ... Vergi Mahkemesi'nin ... gün ve ... sayılı kararına karşı idarece yapılan temyiz başvurusu, Dairemizin ... gün ve ... sayılı kararı ile reddedilmiştir.

Bu durumda vergi mahkemesince davacının elde ettiği gelirin ücret geliri olarak nitelendirilmesi suretiyle verilen kararda hukuka uyarlık görülmediğinden, mahkemece, tarh matrahının hukuka uygun olup olmadığı yönünden yapılacak inceleme sonucuna göre yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulü ile ... Vergi Mahkemesi'nin ... gün ve ... sayılı kararının

bozulmasına, 12.3.2002 gününde oybirlięiyle karar verildi.

DAN-KAR-DER; SAYI:1
Y/ŞGK