

MOTORLU ARAÇ ALIM SATIMI DOLAYISIYLA ELDE EDİLEN KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Doç. Dr. Fatih SARAÇOĞLU
Gazi Üniversitesi, İİBF, (fatihsaracoglu@gazi.edu.tr)

Doç. Dr. Elif PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR
Kırıkkale Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, (elifpursunlerli@gmail.com)

Yrd. Doç. Dr. Cem Barlas ARSLAN
Kırıkkale Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, (barlasarslan@gmail.com)

ÖZET

Motorlu araç alım satımı işlerinde elde edilen kazancın ticari kazanç mı yoksa arazi kazanç mı kapsamında değerlendirilmesi gerektiği konusu belirsizlik taşımaktadır. Elde edilen kazancın ticari kazanç sayılabilmesi bakımından; sermaye, devamlılık, ticari organizasyon ve gelir elde etme unsurları dikkate alınmaktadır. Ancak tüm bu unsurlara rağmen, ortaya çıkan belirsizliğin giderilmesi bakımından İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nun yapmış olduğu sayısal belirleme uygulanmada önem taşımaktadır. Bu belirlemenin diğer unsurlarla birlikte değerlendirilmesi ve ticari kazancın tespitindeki yeri bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Bu yaklaşım çeşitli açılardan eleştirilebilecek olmakla birlikte, temel vergi ilkeleri ve idari iş yükü açısından ortaya çıkabilecek sorunları giderebilecek niteliktedir.

Anahtar Kelimeler: Ticari Kazanç, Arazi Kazanç, Devamlılık, Motorlu Taşıt, Vergi.

THE TAXATION OF THE REVENUES MADE IN PURCHASE AND SALES OF MOTOR VEHICLES

ABSTRACT

The issue whether the revenues made in purchase and sales of motor vehicles must be considered commercial revenue or incidental revenue is unclear. In order to consider such revenues as commercial revenues, factors of capital, permanency, commercial organization and revenue making are taken in consideration. However, despite all these factors, in order to clarify the unclearness, quantitative analysis carried out by Istanbul Tax Office Administration is important in practice. Assessment of this analysis along with other factors as well as their roles in determining the commercial revenue is the subject of this study. Although this approach may be criticized from various perspectives, it has the quality to eliminate issues that might arise in terms of basic tax principles and administrative work load.

Keywords: Commercial Revenue, Incidental Revenue, Permanency, Motor Vehicle, Tax.

1. Giriş

GVK'nın 37. maddesinde "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır." hükmü ile ticari kazancın kapsamı belirlenmiştir.

GVK'nın 82/1. maddesinde ise arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere aracılıktan elde edilen kazançların arızı kazanç olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu çerçevede ticari muamelelerin bir ticarethane açmaksızın ve arızı olarak yapılmasından elde edilen kazançlar arızı kazanç olarak gelir vergisinin konusuna girmektedir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014:280).

Söz konusu hükümler birlikte değerlendirildiğinde bir ticarethane açmaksızın birden fazla defa motorlu araç alım satımı yapılması durumunda hangi gelir unsuru kapsamında değerlendirme yapılacağı sorunu ortaya çıkmaktadır.

Araç alım satımının birden fazla yapılmış olması 37. madde kapsamında değerlendirilerek elde edilen kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesi bakımından yeterli midir? Yoksa arızı kazanç olarak mı vergilendirilmelidir? Bu hususta başkaca nelere dikkat edilmelidir?

Bu çalışmada kanun hükümlerinden hareketle cevaplandırılmayan yukarıdaki sorular; yargı kararları ve Maliye Bakanlığı'nın görüşleri çerçevesinde değerlendirilecektir.

2. Motorlu Araç Alım Satımının Ticari Kazanç Olarak Değerlendirilmesi

Motorlu araç alım satımı işlemleri ticari kazanç kapsamında değerlendirilebileceği gibi, arızı ticari kazanç kapsamında da değerlendirilebilecektir. Dolayısıyla gerek ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi gerekse arızı kazanç kapsamında değerlendirilebilmesi için işlemin niteliklerinin dikkate alınması gerekmektedir. Bu çerçevede olmak üzere ticari kazançtan söz edebilmek için gereken nitelikler aşağıda açıklanmıştır.

Ticari faaliyette sermaye ve emekten oluşan sürekli bir organizasyon bulunmakta olup; bu organizasyon içinde sermaye ve emeğin payları faaliyetin türüne, niteliğine ve büyüklüğüne bağlı olarak değişebilmektedir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014:9). Ticari kazancı belirleyen hakim unsur ise "devamlılıktır" (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014:10). Arızı olarak yapılan ticari işlerden elde edilen kazanç ise GVK'nın 82. maddesi kapsamında diğer kazanç ve iratlar unsuru kapsamında vergilendirilecektir.

Devamlılık kasıt ve niyetiyle yapılan faaliyet sonucunda elde edilen gelir ticari kazanç olarak vergilendirilirken; subjektif nitelikteki bu ölçünün objektif belirtisi ise ticari organizasyonun varlığı olmakta; yani bir işlemin ticari organizasyon dahilinde yapılması, devamlılık kasıt ve niyetiyle yapıldığının karinesi olmaktadır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014:10). Bu açıdan bir takvim yılı içinde birden fazla tekrarlanan veya birden fazla takvim yılı içinde tekrarlanan işlemlerde devamlılık kasıt ve niyetinin mevcut olduğu kabul edilmelidir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014:10). Aksi halde işlemin arızı olarak yapıldığı kabul edilmelidir.

Anlaşılacağı üzere ticari kazançtan söz edebilmek için;

- Sermaye unsuru,
- Devamlılık unsuru,
- Organizasyon unsuru,
- Gelir elde etme unsuru,

dikkate alınmalıdır.

Nitekim Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın ticari işletmenin tanımına yer verilen 11. maddesinde “Ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir.” biçiminde tanımlanmıştır. Dolayısıyla bir gelir sağlamayı hedef tutmayan veya devamlı olmayan faaliyetlerle, esnaf faaliyeti sınırlarını aşmayan faaliyetler ticari işletme sayılmamaktadır. Yani ticari işletmenin nitelikleri; gelir sağlamanın hedeflenmesi (gelir elde edilmesi şart değildir), faaliyetin devamlı olması ve TTK'daki esnaf faaliyeti sınırlarının aşılması olarak karşımıza çıkmaktadır.

Mevzuatta gelir elde etmek değil, gelir sağlamanın amaçlanması ifadesiyle “ticari gaye” yani “ticari organizasyon” kavramına vurgu yapılmıştır.

2.1. Sermaye Unsuru

Ticari faaliyet, sermaye ve emekten oluşan bir organizasyon içinde yürütülmektedir. Ancak faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilebilmesi için, bunun ifası için sermayenin konulmuş olması gerekmekte, ticari kazançtan söz edebilmek için faaliyetin sermaye yoğun olup olmadığına bakılması gerekmektedir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014:10).

2.2. Devamlılık Unsuru

GVK incelendiğinde 37. madde hükmünde bazı bentlerde “devamlılık” unsuruna yer verildiği görülmekte, öte yandan 82/1. madde ile birlikte değerlendirildiğinde ticari faaliyetlerin arızı olarak yapılması halinde arızı kazanç sayılacağından hareketle, devamlı olarak yapılması halinde GVK'nın 37. maddesi kapsamında değerlendirileceği ortaya çıkmaktadır.

TTK'da ise “faaliyetlerin devamlı yürütülmesi” hükmüne yer verildiği görülmektedir.

Bu çerçevede faaliyetlerin devamlı olarak yürütülmesi halinde ticari kazançlar çerçevesinde vergilendirileceğine kuşku bulunmamakla birlikte, hangi durumda devamlılıktan söz edilemeyeceği ya da arızı kazanç olarak nitelendirilerek vergilendirileceği tartışmalara neden olmaktadır. Örneğin, bir şahsın tek bir daire veya otomobil alıp satması ve bu işten kazanç elde etmesi o şahsın ticari bir faaliyet yaptığını ve ticari kazanç elde ettiğini göstermemekte, faaliyetin bir işyeri açmaksızın devamlı olarak yapılması halinde elde edilen kazanç ticari kazanç olmaktadır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014:10). Ancak burada devamlılıktan söz edebilmek için işlemin kaç kez tekrarlanması gerektiği açıklığa kavuşturulmamıştır.

Uygulamada devamlılık unsurunun varlığının tespitinde, sadece devamlılık kasıt ve niyetinin bulunması yeterli kabul edilmekte; bu çerçevede devamlılık kasıt ve niyetiyle yapılan

faaliyetler sonucunda elde edilen kazançlar, diğer şartların da bulunması durumunda ticari kazanç olarak vergilendirilmektedir (Gelirler Kontrolörleri Derneği, 2005:21). Yani ticari organizasyonun maddi ve şekli unsurlarıyla açıkça belli olmadığı hallerde, faaliyetin devamlılık kasıt ve niyetiyle yapıldığı belirleyen objektif ölçüt, işlemlerin çokluğu olmaktadır.

İşlemlerdeki çokluktan ne anlaşılması gerektiği konusunda ise yeterli belirliliğin bulunmadığı, geçmişte benimsenmiş olan ölçütlerden de vazgeçildiği görülmektedir (Özbalcı, 2008:295).

Alış ve satış işlemlerindeki çokluğun esas alınması halinde, bunun kendi özelliği içinde ve ilke kararları çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmekte olup; işlemlerin birden veya ikiden fazla olması şeklinde belirlenen objektif ölçü, ilgilinin amaç ve niyetiyle bağdaşmayabilir (Özbalcı, 2008:296). Örneğin otomobil alım satımı devamlı olarak da, arızı olarak da yapılsa genellikle kazanç sağlama amacından söz edilebilir (Özbalcı, 2008:296). Öte yandan birden ya da ikiden fazla otomobil alım satımı kazanç sağlama amacına dayanmayabilir. Örneğin, bir hastalığın gerektirdiği harcamaların karşılanması amacıyla satış söz konusu olduğunda, kazanç sağlama amacından değil, nakit ihtiyacından dolayı bu işlemin yapıldığı kabul edilmelidir (Özbalcı, 2008:296). Dolayısıyla şahsi kullanım, servetin korunması ya da acil nakde çevirme ihtiyacı dışında alış veya satışlardaki çokluk, faaliyetin ticari sayılması için yeterli olmaktadır (Özbalcı, 2008:296).

GVK'da ticari faaliyetin “devamlı” yapılması halinde ticari kazançtan söz edilmekte olup; devamlılık veya süreklilik arz edecek şekilde faaliyette bulunmak ise, bir işlemin aynı vergilendirme döneminde birden fazla defa yinelenmesi veya farklı vergilendirme döneminde olsa bile aynı kişi ile işlem yapılması olarak ortaya konulabilir. Bir ticari faaliyet devamlılık veya süreklilik arz edecek şekilde yapılmıyorsa, ondan elde edilen kazanç, ticari kazanç değil “arızı kazanç” sayılmaktadır (Şenyüz vd., 2008:192).

Maliye Bakanlığı'nın 104 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, bir işlemin devamlı olarak yapılmasının ölçütü “bir işlemin aynı yılda birden fazla tekrar etmesidir” şeklinde açıklanmıştır. Uygulamada, yalnızca aynı yıl değil, birbirini takip eden yıllarda da işlemin birden fazla olması halinde, ticari kazanç olarak kabul edilmektedir.

Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan “Ticari Kazancın Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Rehberi”nde (www.gib.gov.tr) “Ticari Faaliyetin Özellikleri” ile ilgili olarak, “Faaliyetin devamlı olması gerekmektedir (Bir takvim yılı içerisinde birden fazla tekrarlanan veya birden fazla takvim yılında tekrarlanan işlemlerde de devamlılık olduğu varsayılacaktır)” açıklamasına yer verilmiş, işlemlerin aynı yıl, hatta takip eden yıllarda olması şartı aranmaksızın, tekrarı halinde devamlılığın var olduğu kabul edilmiştir.

2.3. Organizasyon Unsuru

Gerçek kişilerin ticari işlemlerden elde ettikleri gelirlerin ticari kazanç olarak değerlendirilebilmesi için, gelir sağlanan faaliyetin bir organizasyon dahilinde yapılması gerekmektedir. Organizasyonun varlığı ise; işyeri açılması, işçi çalıştırılması, ticaret siciline kayıt olunması gibi bazı emarelere bağlı olarak belirlenebilmektedir (Gelirler Kontrolörleri Derneği, 2005:21).

Organizasyonun varlığı yukarıda belirtilen emarelere bağlı olarak ortaya çıkmakla birlikte, otomobil satışına ilişkin somut örnekte, bunların hiçbiri olmamasına rağmen ticari kazançtan söz edilip edilemeyeceği ya da arızı ticari kazanç kapsamında mı değerlendirme yapılacağı sorunu ortaya çıkmaktadır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun bir kararında; "... bir işlemin devamlılık taşıdığına işlemin aynı vergilendirme döneminde yinelenmesi ya da önceki vergilendirme döneminde de yapılmış olmasına göre belirlenebileceği, maddi ve şekli anlamda bir ticari organizasyonun belirgin olmadığı durumlarda, kazanç doğuran işlemin çokluğunun, devamlılık unsurunu belirleyen en nesnel ölçü olduğu, devamlılık unsurunun gerçekleşmesi halinde, bu işlemlerin kazanç sağlamak amacıyla yapılmadığını kanıtlama yükünün vergi mükelleflerine düşeceği" belirtilmiştir¹.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, bu kararda; bir faaliyetten elde edilen gelirin ticari kazanç olarak değerlendirilmesinde ticari organizasyonun varlığını aradığını, ticari organizasyonun varlığı açık olarak ortaya konulamıyorsa, bu durumda işlemin çokluğunun dikkate alınması gerektiğini ifade etmiştir. Bununla birlikte işlem çokluğunun bir karine olarak ortaya çıktığını, aksinin her zaman ispat edilebileceğini, sadece işlemlerin miktarının çok olmasına rağmen bunun bir ticari organizasyon çerçevesinde gerçekleştirilmediği konusunda ispat yükünün mükellefe ait olduğu yönünde görüş bildirmiştir.

Bu görüş, ispatı düzenleyen VUK'un 3/B maddesinde yapılan düzenlemeye de uygundur. VUK 3/B-1 maddesinde; "Vergilendirme ile ilgili olaylarda olayın gerçek mahiyetinin tespiti esastır." VUK 3/B-2 maddesinde ise; "İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir" hükmü yer almaktadır. Motorlu araç alım satımında elde edilen gelirin hangi kapsamda vergilendirileceğinin tespitinde olayın gerçek mahiyetinin tespit edilmesi gerekmektedir. Motorlu araç alım satımında "muamelelerin çokluğu", faaliyetin ticari bir nitelik taşıyacağına karine oluşturabilir. Nitekim muamelelerin çokluğu, hayatın olağan akışına, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygunluk olarak değerlendirilecektir. Aksinin ispatı her zaman mümkündür. Mükellef, bir çok kere alım satım yaptığını ancak ticari gaye gütmeyeceğini (ticari bir organizasyon çerçevesinde faaliyette bulunmadığını) her zaman iddia edebilecektir. Ancak bu iddiasını ispat yükü mükellefe ait olacaktır.

2.4. Gelir Elde Etme Unsuru

Bir faaliyete ticari olma niteliği veren en önemli kıstaslardan biri de organizasyonu kuran kişi veya kişilerin bir kazanç veya gelir elde etmek kasıt ve niteliğiyle hareket etmesi olup; böyle bir amaç yoksa ticari faaliyetten de söz edilemez (Gelirler Kontrolörleri Derneği, 2005:22). Öte yandan diğer şartları taşıyan ve kazanç elde etmek amaçlı yapılan bir faaliyetin zararlar sonuçlanması ise faaliyetin ticari olduğu gerçeğini değiştirmemektedir (Gelirler Kontrolörleri Derneği, 2005:22).

¹ Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin 14.11.2003 tarih ve E:2003/233, K:2003/414 sayılı kararı için bkz. Murat BATI: Gelir Vergisi Kanununda Devamlılık Kavramının İdari ve Yargı Kararları Işığında İrdelenmesi, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/muratbati/001/>, Erişim tarihi: 17.11.2015

Örneğin, ticaretle uğraşmamakla birlikte, karlı bir iş olacağını düşünerek sağlam veya tamir edilmesi gereken bir otomobili satın alıp, tamir ve boyama işlerini yaptırdıktan sonra satan ve bu işten bir kazanç elde eden kişinin gelirinin arızı kazançlar kapsamında değerlendirilmesi yoluna gidilmektedir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014:280). Zira kişinin kazanç elde etme amacının olmasına rağmen, yaptığı işin devamlılığından söz etme imkânı bulunmamaktadır.

Otomobil alım satımına ilişkin somut örneğimizde ise, birden fazla otomobil satışı yapan bir kişinin bu satışlardan bazılarında gelir elde ederken, bir ya da birkaçında zarar etmesi durumunda ticari kazançtan söz edilip edilemeyeceği de bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.

3. Motorlu Araç Alım Satımının Arızı Ticari Kazanç Olarak Değerlendirilmesi

Motorlu araç alım satımı işlemlerinin arızı ticari kazanç kapsamında değerlendirilebilmesi açısından, arızı ticari kazancın temel niteliklerinin dikkate alınması gerekmektedir. Bu çerçevede olmak üzere arızı ticari kazançtan söz edebilmek için gereken nitelikler aşağıda açıklanmıştır.

GVK'nın 82/1. maddesinde arızı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere aracılıktan elde edilen kazançların arızı kazanç olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu çerçevede ticari işlemlerin bir ticarethane açmaksızın ve arızı olarak yapılmasından elde edilen kazançlar arızı kazanç olarak gelir vergisinin konusuna girmektedir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014:280).

Arızı ticari kazançtan söz edebilmek için, işlemlerin kazanç sağlamak amacıyla yapılması gerekmekte olup; GVK 82/1. madde hükmünde yer alan “ticari” ibaresi bunu gerektirmektedir ve dolayısıyla kazanç sağlama amacı yoksa “ticarilik” vasfından söz edilemez (Özbalcı, 2008:710).

Yani satış işleminden doğan kazancın, arızı kazanç sayılarak vergiye tabi tutulması, kazanç sağlama unsurunun bulunmasına bağlı olup, bu unsur yoksa satış karı arızı kazanç olarak vergilendirilemez (Özbalcı, 2008:710).

Örneğin, şahsi kullanım amacıyla alınan bir otomobilin bir süre sonra satılmasından doğan kazancın vergilendirilmesi mümkün değildir (Özbalcı, 2008:710). Nitekim konuya ilişkin aksi yönde yargı kararları bulunmasına rağmen, Danıştay 4. Daire, “... yükümlünün söz konusu otomobili satmak üzere değil, mesleğini icra için aldığı otomobili taksi olarak 2 yıl süre ile bizzat çalıştırdığı ihtilafsız bulunduğuna göre, satıştan doğan kar arızı kazanç sayılmaz” biçiminde karar verilmiştir².

GVK'ya göre ticari faaliyetin devamlı (sürekli) olarak yapılması halinde ticari kazançtan söz edilecek; sermaye, devamlılık, organizasyon ve gelir elde etme unsurlarının varlığına bağlı olarak ticari kazançlar kapsamında vergilendirme yoluna gidilecektir. Öte yandan bir ticari faaliyet devamlılık arz edecek şekilde yapılmıyorsa, elde edilecek kazanç arızı kazanç olarak vergilendirilecektir.

2 Danıştay 4. Daire'nin 6.2.1973 tarih ve E. 1971/7806, K. 1973/441 sayılı kararı için bkz. Özbalcı: a.g.e., s. 710.

Herhangi bir işyeri açılmadan ve devamlılık göstermeksizin fırsat düştükçe bazı alım satım işlerini yapanların kazançları bu unsur kapsamına girmektedir (Şenyüz, 2007:226). Somut olayımızda olduğu gibi, örneğin, ücretli olarak çalışan kişinin bir oto alıp satmasından (devamlı olarak yapılmamak şartıyla), elde edeceği kazanç arızı kazançtır. Dikkat edileceği üzere, yapılan faaliyetin özü ticari olmakla birlikte, devamlılık noktasında farklılık ortaya çıkmaktadır (Şenyüz, 2007:226).

4. Motorlu Araç Alım Satımına İlişkin Yargı Kararları

Motorlu araç alım satım işlemlerinin ticari kazanç kapsamında ya da arızı ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesine yönelik olarak çeşitli yargı kararları aşağıdaki gibidir.

Danıştay 13. Dairenin bir kararında *bir memurun 2 yıl içinde 3 kez otomobil alım satımı işlemi sonucunda elde ettiği kazancın ticari kazanç olarak kabul edilmediği* görülmektedir³.

Konuya ilişkin İzmir 1. Vergi Mahkemesi'nin bir kararı da aşağıdaki gibidir⁴.

“Dosyanın incelenmesinden; ...Nakit Vasıtaları Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından yazı ile ekli listede yer alan adı geçenlerin iktisap ettikleri araçlara ilişkin bilgilerin yer aldığı, bu araçların ticari amaçla iktisap edilip kullanıldıklarının tespiti halinde mükellefiyet tesis edilmesi gerektiğinin bildirilmesi üzerine davacı nezdinde yoklama fişinin düzenlendiği, söz konusu yoklamada davacı tarafından ...plakalı aracın tatile gitmek için satın alındığı, herhangi bir ticari faaliyetin yapılmadığı, tatil dönüşü aracın satıldığı, davacının ticari faaliyetinin bulunmadığı ve sigortalı olarak çalıştığına tespit edildiği, daha sonra EVDO sisteminde “Vergi Kimlik Numarası ile Araç Bilgilerini Sorgulama” yoluyla davacının çok sayıda araç alıp sattığının tespit edilmesi üzerine dava konusu mükellefiyet tesisi işleminin yapıldığı anlaşılmaktadır.

Anılan yasa hükümleri değerlendirildiğinde herhangi bir kazancın ticari kazanç sayılabilmesi için bir faaliyetten sağlanması ve bu faaliyetin devamlılığı koşullarına bağlandığı anlaşılmış olup, 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.

Olayda; davacı nezdinde tutulan yoklamada satın alınan aracın ticari maksatla olmadığı ve davacının ticari mahiyette faaliyeti olmadığı belirtilmiş ise de; 213 sayılı Yasanın 3. maddesi kapsamında maddi delil olarak kabul edilmesi gereken EVDO sisteminde “Vergi Kimlik Numarası ile Araç Bilgilerini Sorgulama” yoluyla yapılan araştırma sonucunda davacının 58 adet araç satın aldığı ve bu araçları 2008 yılında 3, 2009 yılında 21, 2010 yılında 21 ve 2011 yılında 11 adet olmak üzere toplam 56 tanesini sattığı açık olup; araç alım satımı faaliyetinin yapıldığı ve bu faaliyetin devamlı olduğu tartışmasızdır.

3 Danıştay 13. Daire'nin 23.3.1981 tarih ve E. 1980/2491, K. 1981/535 sayılı Kararı için bkz. Şükrü KIZILOTT: **Vergi Uygulamasıyla İlgili Muktezalara ve Danıştay Kararları**, Savaş Yayınları, Ankara 1987, s. 77.

4 İzmir 1. Vergi Mahkemesi'nin, E. 2012/322, K. 2012/849 sayılı Kararı.

Bu durumda; 9.6.2008 tarihinden itibaren devamlı olarak yapılan ve bu alım satımın ticari olmayıp başka neden veya nedenlere dayandığını ispatlayamayan davacı adına araç alım satımları sebebi ile yapılan dava konusu mükellefiyet tesisi işleminde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.”

Konu ile doğrudan alakalı olmamakla birlikte Danıştay 4. Daire'nin bir kararında da özet olarak *“Borç para alarak karşılığında faiz ödediği yönünde ifade veren kişilerin, oto alım satımı işiyle iştigal eden mükellef arasında ticari ilişkiler bulunduğu, bu ilişkilerden dolayı taraflar arasında icra takipleri mevcut olduğundan, ikrazatçılık yaptığı hakkında kanıt ve tespit bulunmayan mükellef adına yapılan tarhiyat yapılamaz.”* denilmiştir⁵.

Danıştay 3. Daire'nin bir kararında da istemin özeti aşağıdaki gibidir.

“Davacı adına taşıt alım-satımından ötürü 26.6.2003 tarihi itibarıyla gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilmesine ilişkin 21.4.2007 gün ve 9936 sayılı işlemi; herhangi bir faaliyetin gelir vergisi mükellefiyetinin konusunu oluşturabilmesi için, gelir sağlama amacıyla, ticari bir organizasyon çerçevesinde devamlı olarak yürütülmesi gerektiği, davacı adına, 26.6.2003-12.1.2007 döneminde 11 taşıt alıp sattığının saptanması üzerine mükellefiyet tesis edilmiş ise de, davalı idarece taşıt alım satımının süreklilik arz edip arzetmediği, bu faaliyetten gelir elde edilip edilmediği objektif kriterlerle ortaya konulmadan, bu yönde somut bir tespite dayanmadan salt bilgisayar kayıtlarından uzun bir zaman aralığında 11 taşıt alınıp satıldığı bilgisine ulaşılmaması nedeniyle kurulan işlemin hukuka uygun görülmediği gerekçesiyle iptal eden Trabzon Vergi Mahkemesinin 4.7.2007 gün ve E:2007/315, K:2007/386 sayılı kararının; 2003 yılında satın aldığı 4 taşıtı 2004 ve 2005 yıllarında, 2004 yılında aldığı 2 taşıtı 2005 ve 2006 yıllarında, 2006 yılında aldığı 4 taşıtın üçünü 2006 ve 2007 yıllarında satan ve halen üzerinde kayıtlı iki taşıt bulunan davacının faaliyeti süreklilik arzettiğinden adına mükellefiyet tesis edilmesinde kanuna aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istenmiştir.”

Karar ise özet olarak aşağıdaki gibidir.

“Birden fazla vergilendirme döneminde çok sayıda taşıt alım-satımında bulunduğu saptanan davacının bu faaliyetten elde ettiği kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiği ve vergi idaresince faaliyetin tespit edildiği tarih itibarıyla mükellefiyet tesis edilebileceği ...”⁶.

Danıştay'ın görüşünün özellikle son yıllarda, devamlılığın tespitinde, muamele miktarından ziyade ticari organizasyonun varlığı üzerine yoğunlaştığını gösteren kararlar bulunmaktadır.

Danıştayın bir kararı; *“.....ticari kazançta konu edilebilir bir gelirden söz edilebilmesi için, ticari işletme şeklinde ticari bir organizasyon olması gerektiği, birden çok satış yapılmasının, devamlılık unsurunun ve ticari organizasyonun varlığına karine teşkil etmeyeceği gerekçesiyle kabul eden Bursa Vergi Mahkemesininkararının, yükümlünün bir yıl içerisinde*

5 Danıştay 4. Daire'nin 1.3.1996 tarih ve E. 1995/1029, K. 1996/691 sayılı Kararı.

6 Danıştay 3. Daire'nin E. 2007/3751, K. 2009/2092 sayılı Kararı için bkz. <http://www.kararara.com/danistay/3/danistay5217.htm>.

birden fazla gayri menkul satışı yaptığı, bir nedenle bu faaliyetinin devamlılık unsuru içerdiği ve ticari kazanç elde ettiği ileri sürülerek bozulması....” yönündedir⁷.

Danıştay’ın “... ticari kazançtan söz edebilmek için belirli bir organizasyon çerçevesinde, emek sermaye ilişkisi içerisinde ve devamlı olarak gayrimenkul alım satımı yapılması gerektiği, 1991 ve 1992 yıllarında alınan gayrimenkullerin 1997 ve sonrasında satıldığı, ancak bir organizasyon ve devamlılıktan söz edilemeyeceği, sadece gayrimenkul alımı ya da sadece satımı tek başına bu madde kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı hakkında” yönünde bir başka kararı daha bulunmaktadır⁸.

5. Motorlu Araç Alım Satımına İlişkin Maliye Bakanlığı’nın Görüşü

Vergi yargısı işlem miktarından ziyade, açıkça ortaya konulamayan durumlarda mükellef tarafından ispatlanması koşuluyla, ticari organizasyon ve/veya ticari gaye kriteri üzerinde durmaktayken; vergi idaresi, ticari kazancın tespitinde temel kriter olarak çoğunlukla “işlemlerin (muamelelerin) miktarı” üzerinde durmaktadır.

Motorlu araç alım satımından elde edilen gelirin ticari kazanç kapsamında mı yoksa arızı ticari kazanç kapsamında mı değerlendirileceğine ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı’nın bir yazısı, İstanbul Denetim Grup Müdürlüğü’nün Araştırma Raporu’nda yer verdiği görüş ve İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın genel yazısı da aşağıdaki gibidir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, araç alım satımının ticari bir organizasyon içinde yapılması halinde, alım satımın ticari faaliyetin bir unsuru sayılması gerektiği, ancak ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli değil ise faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü olarak muamelede çokluk olup olmadığına bakılması gerektiği görüşündedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın yazısı aşağıdaki gibidir⁹: “Araç alım satımı ticari bir organizasyon içinde yapıldığında, alım satımın ticari faaliyetin bir unsuru sayılması ancak ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü olarak muamelede çokluk olup olmadığına bakılması gerekmektedir. Bu itibarla, ticari bir organizasyon olmaksızın araç alım satım faaliyetinde bulunulma durumunda, faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığının tespit edilmesi, ayrıca birden fazla araç satışı bulunan şahıslar hakkında her bir olayın kendi özelliği içerisinde değerlendirilmesi, gerekirse ilgili şahısların bilgisine başvurulmak suretiyle gerekli tespit ve tetkiklerin yapılarak şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarının dışında araç alım satımının tespiti *halinde*, ticarî kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerektiği değerlendirilmektedir. “

7 Danıştay 9. Daire’nin 09.02.2005 tarih, E. 1414/2003, K. 2005/226 sayılı Kararı. <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/EsasNoKararC.jsp>. Erişim tarihi: 17.11.2015.

8 Danıştay 4. Daire; 24.05.2004 tarih, E. 1831/2003, K. 1132/2004 sayılı Kararı. http://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/katalog/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_/danistay-4-daire-kararlari_dan_d4d. Erişim tarihi:17.11.2015.

9 Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 4.5.2012 tarih ve 48938 sayılı yazısı.

İstanbul Denetim Grup Müdürlüğü'nün Araştırma Raporu'nda da araç alım satımlarında ticari faaliyetten bahsedebilmek için devamlılık unsurunun varlığının önem arz ettiği vurgulanmaktadır. İstanbul Denetim Grup Müdürlüğü'nün Araştırma Raporu'nda¹⁰ "Araç alım-satımlarında ticari faaliyetten bahsedebilmek için devamlılık unsurunun varlığı önem arz etmektedir. Burada sorun devamlılığın hangi ölçüye göre belirleneceğidir. İşlemdeki birden fazlalık devamlılığın belirlenmesinde bir ölçü olabilir. Ancak bu takdirde de devamlılıktan bahsedebilmek için işlem sayısının ne olması gerektiği sorunu çıkmaktadır." ifadelerine yer verilmiştir.

Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'nın görüşünü yansıttığını düşündüğümüz en somut yazı ise İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'na aittir. Söz konusu yazıda 5 araçtan az sayıdaki işlemlerin şahsi ihtiyaç için olabileceği ve devamlılık olmadığı; 5 araç ve daha fazla alım-satım işlemlerinde ise devamlılık unsurunun oluşmuş olabileceği, dolayısıyla kar sağlamak amacının da kabulünün gerektiği ifade edilmektedir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın genel yazısı aşağıdaki gibidir¹¹: "Tarafımızdan yapılan çalışma ve değerlendirmelerde 5 araçtan daha az sayıdaki alım- satım işlemlerinde yeterli çokluğun olunmadığı 5 araçtan az sayıdaki işlemlerin çoğunlukla şahsi ihtiyaç için olabileceği, dolayısıyla bu işlemde devamlılık olmadığı kanaati oluşmuştur. 5 araç ve daha fazla sayıdaki alım-satım işlemlerinde ise devamlılık unsurunun oluşmuş olabileceği, dolayısıyla bu işi yapanların amacının kar sağlamak olduğunun kabulünü gerektirdiği düşünülmektedir."

"Bakanlığımızca Denetim Grup Müdürlüğünce yapılan tespitler sonucu hazırlanan Araştırma raporu ile Gelir idaresi Başkanlığının yazısı birlikte değerlendirilip buna göre;

Aynı yıl içinde 5 ve daha fazla sayıdaki araç alım-satımı yapanların incelemeye sevk edilmesi gerekmektedir.

Aynı yıl içerisinde 5'ten az sayıdaki araç alım-satımı işlemi yapanlar hakkında ise,

- Bu işlemlerin şahsi ihtiyaç kapsamında olduğu ve devamlılık arz etmediği anlaşıldığından bu kişiler hakkında mükellefiyet tesis edilmemesi,
- Bu kapsamda mükellefiyet tesis edilmiş olanların 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'un 118. maddesinin üçüncü fıkrası hükmü gereğince mükellefiyetlerinin tesis tarihi itibarıyla terkin edilmesi, söz konusu mükellefiyet nedeniyle yapılan tüm tarhiyatların (kesinleşen tarhiyatlar dahil) VUK'un 120 ve 121. maddeleri gereğince düzeltme işlemlerinin yapılması,
- Bu kapsamda mükellefiyet tesis edilmiş olanlardan incelemeye ve/veya matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilenlerin, inceleme taleplerinin ve/veya takdire sevk fişlerinin geri çekilmesi ile gerekli diğer işlemlerin yapılması gerekmektedir."

6. Değerlendirme

Konuya ilişkin yargı kararları incelendiğinde bir takvim yılı (vergilendirme dönemi) içinde yapılmış motorlu araç alım satımına ilişkin somut bir karar olmadığı görülmektedir.

¹⁰ İstanbul Denetim Grup Müdürlüğü 15.06.2012 tarih ve DGM-2012/1 sayılı Araştırma Raporu.

¹¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.9.2012 tarih ve 10426 sayılı genel yazısı.

Bir kararda 2 yıl içinde 3 kez otomobil alım satımı işlemi sonucunda elde edilen kazancın ticari kazanç olarak kabul edilmediği; başka bir kararda birden fazla vergilendirme döneminde çok sayıda taşıt alım-satımında bulunduğu saptanan davacının kazancının ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir.

Ancak kararlarda bir kazancın ticari kazanç sayılabilmesi için faaliyetin devamlılığı koşuluna bağlandığı; maddi ve şekli anlamda bir ticari organizasyonun belirgin olmadığı durumlarda kazanç doğuran işlemin çokluğunun devamlılık unsurunu belirleyen en nesnel ölçü olduğu vurgulanmaktadır.

İstanbul Denetim Grup Müdürlüğü'nün Araştırma Raporu'nda ise araç alım satımlarında ticari faaliyetten bahsedebilmek için devamlılık unsurunun varlığının önem arz ettiği vurgulanmakta ve aynı yıl içinde 5 ve daha fazla sayıdaki araç alım satımı yapanların incelemeye sevk edilmesi gerektiği; aynı yıl içerisinde 5'ten az sayıdaki araç alım satımı işlemi yapanlar hakkında ise devamlılıktan söz edilmeyeceğinden hareketle mükellefiyet tesis edilmemesi gerektiği ifade edilmektedir.

Araç alım satımı işlemlerinde her durumda bir sermaye unsurundan söz edilebilecektir. Ayrıca bu işlerin tekrarlanması halinde; bir işyeri açılması, işçi çalıştırılması ve ticaret siciline kayıt olunması söz konusu olmadığı halde alım satım işlerinin organize biçimde yürütüldüğünden de söz edilebilecektir. Dolayısıyla motorlu araç alım satımından elde edilen gelirin ticari kazanç kapsamında mı yoksa arızı ticari kazanç kapsamında mı vergilendirileceği noktasında devamlılık ve gelir elde etme unsurlarına bağlı olarak işlem yapılması yoluna gidilecektir.

Ancak gerek kanunda gerekse yargı kararlarında devamlılıktan söz edebilmek için işlemin yıl içinde kaç kez tekrarlanması gerektiği açıklığa kavuşturulmamıştır.

Ticari organizasyonun maddi ve şekli unsurlarıyla açıkça belli olmadığı hallerde, faaliyetin devamlılık kasıt ve niyetiyle yapıldığını belirleyen objektif ölçüt ise, işlemlerin çokluğu olmaktadır. Alış ve satış işlemlerindeki çokluk ise, kendi özelliği içinde ve ilke kararları çerçevesinde değerlendirilmelidir. Bu noktada ise, ilgilinin amaç ve niyetinin sorgulanması gerekmektedir. Zira, yapılan işlemler şahsi kullanım, servetin korunması ya da acil nakde çevirme ihtiyacından kaynaklanabilmektedir.

Öte yandan ticari kazançtan söz edebilmek için yapılan işlemlerin gelir elde etmek kasıt ve niteliğiyle yürütülüp yürütülmediğine de dikkat edilmelidir.

Somut örneğimize bakıldığında ise, bir memurun yıl içinde birden fazla motorlu araç alım satımı yapması halinde hangi gelir unsuru kapsamında işlem yapılacağı belirlenmesi ve kişilerin belirsizlikten kurtarılması bakımından, resmi bir görüş olarak;

- ❖ dördüncü de dahil olmak üzere bu işlerden elde edilecek kazancın arızı ticari kazanç kapsamında vergilendirileceğinin;

- ❖ beşinci ve sonraki işlemlerde ise bu işlemleri yapanların incelemeye sevk edileceğinin açıklanmış olmasının, pratik değer taşıdığı düşünülmektedir¹².

7. Sonuç

Motorlu araç alım satımı işlerinden elde edilen kazancın hangi gelir unsuru kapsamında vergilendirileceğinin (ticari kazanç mı yoksa arızı kazanç mı) somut biçimde sayısal olarak belirlenmesi güçlükler taşımakta ve hatta imkansız görünmektedir.

Bu konuda en önemli unsur devamlılık olmakla birlikte, kaç işlemin devamlı sayılmak açısından yeterli olduğunu ifade etmek olayın ekonomik özü incelenmeden mümkün görünmemektedir.

Konu ile ilgili olarak vergi idaresi ve yargı organlarının da hem birbirlerinden hem de kendi içlerinde farklı görüşler ortaya koydukları görülmektedir.

Dolayısıyla motorlu araç alım satımından elde edilen kazancın vergilendirilmesinde, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın ortaya koyduğu sayı (5'e kadar), gerek vergilemede açıklık ve belirlilik ilkeleri açısından, gerek idari iş yükü açısından, gerekse mükelleflerin hukuki güvenlikleri açısından pratik önem taşımaktadır. Ancak işlemlerin ekonomik özü değerlendirilirken aşağıda sıraladığımız hususların dikkate alınması yararlı olacaktır.

- ❖ Motorlu araç alım satımı işlerinden elde edilen gelirin vergilendirilmesinde öncelikle faaliyetin ticari bir organizasyon dahilinde ve ticari gaye güdülerek yapıp yapılmadığının tespit edilmesi gerekmektedir. Zira VUK gereğince de, vergilendirme ile ilgili olaylarda vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin tespit edilmesi esastır.
- ❖ Faaliyetin ticari bir organizasyon dahilinde gerçekleştirilmiş olduğu (büyük ölçüde TTK'da belirtilen) somut göstergeler ile açıkça ortaya konulamıyorsa, içtihatlar ve idarece ortaya konulan devamlılık, yani muamelelerin çokluğu kriterleri dikkate alınmalıdır.
- ❖ Sayısal nitelikteki muamelelerin çokluğu kriterleri, ticari organizasyon kriterinden bağımsız olarak tek başına bir anlam ifade etmemektedir. Zira, devamlılık ortaya konulurken, ticari organizasyon koşulu sağlanmıştır; ancak sayısal nitelikteki muamelelerin çokluğu kriteri sağlanmasa bile, faaliyetin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.
- ❖ Motorlu araç alım satımında, idare ve yargı organları tarafından ortaya konulan devamlılık, muamelelerin çokluğu kriterleri, ticari, ekonomik ve teknik icaplara uygunluk olarak kabul edilmelidir.

12 Buna göre 5 ve daha fazla işlem yapılması halinde inceleme sonucundan da hareketle ticari kazanç çerçevesinde mükellefiyet tesis edilecek ve işlem yapılacaktır. 4 ve daha az sayıda işlem yapılması halinde ise arızı kazanç çerçevesinde işlem yapılacaktır. Dolayısıyla 4 ve daha az sayıda işlem yapılması halinde ortaya çıkan kazanç toplamından 2015 yılı için 23.000 TL. istisna indirilerek kalan tutar üzerinden artan oranlı tarifeye göre vergileme yoluna gidilecektir.

- ❖ Bunun aksi bir durum iddia ediliyorsa, yani mükellef devamlılık ve muamelelerin çokluğu kriterlerini sağlamakla beraber, bu faaliyeti ticari bir organizasyon çerçevesinde yapmadığını iddia ediyorsa, VUK'un "İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir" hükmü gereği, mükellefin bu iddiasını ispatlaması fırsatı verilmeli ve değerlendirme bu doğrultuda yapılmalıdır.

Kaynakça

- Batı, M. (2012). Gelir vergisi kanununda devamlılık kavramının idari ve yargı kararları ışığında irdelenmesi. Erişim Tarihi: 13.11.2015. <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/muratbatı/001/>
- Gelirler Kontrolörleri Derneği. (2005). *Gelir vergisi rehberi*, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2015). *Ticari kazancın gerçek usulde vergilendirilmesi rehberi*. Erişim Tarihi: 13.11.2015, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2015_ticari_kazanc.pdf
- <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/EsasNoKararC.jsp>. Erişim tarihi: 17.11.2015.
- <http://www.kararara.com/danistay/3d/danistay5217.htm>. Erişim Tarihi: 17.11.2015.
- http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/katalog/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_danistay-4-daire-kararlari_dan_d4d. Erişim Tarihi: 17.11.2015.
- Kızılot, Ş. (1987). *Vergi uygulamasıyla ilgili muktezalar ve danıştay kararları*. Ankara: Savaş Yayınları.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği. (2014). *2014 Beyanname düzenleme kılavuzu, 1. cilt gelir vergisi kanunu*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul.
- Özbalcı, Y. (2008). *Gelir vergisi kanunu yorum ve açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık A.Ş.
- Şenyüz, D. (2007). *Türk vergi sistemi*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2008). *Türk vergi sistemi*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Danıştay 13. Daire'nin 23.3.1981 Tarih ve E. 1980/2491, K. 1981/535 sayılı Kararı.
- Danıştay 3. Daire'nin E. 2007/3751, K. 2009/2092 Sayılı Kararı.
- Danıştay 4. Daire'nin 6.2.1973 Tarih ve E. 1971/7806, K. 1973/441 Sayılı Kararı.
- Danıştay 4. Daire'nin 1.3.1996 Tarih ve E. 1995/1029, K. 1996/691 Sayılı Kararı.
- Danıştay 4. Daire'nin 24.05.2004 Tarih, E. 1831/2003, K. 1132/2004 Sayılı Kararı.
- Danıştay 9. Daire'nin 09.02.2005 Tarih, E. 1414/2003, K. 2005/226 Sayılı Kararı.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin 14.11.2003 tarih ve E. 2003/233, K. 2003/414 Sayılı Kararı.
- İzmir 1. Vergi Mahkemesi'nin, E. 2012/322, K. 2012/849 Sayılı Kararı.
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 4.5.2012 Tarih ve 48938 Sayılı Yazısı.
- İstanbul Denetim Grup Müdürlüğü 15.06.2012 tarih ve DGM-2012/1 Sayılı Araştırma Raporu.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.9.2012 Tarih ve 10426 Sayılı Genel Yazısı.