

GAYRİMENKULLERİN ELDEN ÇIKARILMASI HALİNDE DEĞER ARTIŞ KAZANCI VE BU KAZANCIN HESAPLANMASINDA İKTİSAP TARİHİNİN TESPİTİ DURUMU

Yusuf ÖZBALDAN *

ÖZ

Değer artış kazancı kapsamında değerlendirilmesi gereken kazançlar için safi kazanç kavramı önemlidir. Safi kazancı tespit ederken; elden çıkarılma sonucu elde edilecek gelir ve sağlanan mafaatlardan, iktisap bedeli ve yapılan harcamalar düşülecektir. İktisap bedelini tespit ederken satış tarihinden önceki aydaki ÜFE oranı ile iktisap tarihinden önceki aydaki ÜFE oranı arasındaki değişim önemlidir. Zira bu oranın %10 veya daha fazla artış göstermesi halinde iktisap bedeli de bu artış oranı kadar artırıldıktan sonra satış bedeli ile aradaki fark dikkate alınır. Bu farkın ilgili yıldaki istisna tutarını aşması halinde istisna tutarı düşüldükten sonra kalan tutar Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde belirtilen vergi tarifesine göre vergilendirilmelidir. Gayrimenkullerde kanunda belirtilen sürelerin hesaplanmasında iktisap tarihi olarak genelde tapuya tescil tarihi esas alınsa da, bu tarihten önce fiili olarak kullanıldığı tevsik edici belgeler ile ispat edilebiliyorsa fiili kullanım tarihi iktisap tarihi olarak kabul edilecektir.

Anahtar Sözcükler: Değer Artış Kazancı, İktisap Tarihi, Endeksleme.

1.GİRİŞ

Değer artış kazancı, Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen Diğer Kazanç ve İratlar kapsamında yer aldığı halde, genelde bu kazancı elde edenler tarafından beyan edilmesi gözden kaçırılmaktadır. Bu yüzden söz konusu durumun ilerleyen dönemlerde vergi daireleri veya mal müdürlüklerince tespiti halinde bu kişiler cezalı tarhiyatlara karşı karşıya kalmaktadırlar.

Söz konusu kazancın beyan edilip edilmeyeceği veya hangi gelir unsuru olarak beyan edileceği sorununa bir nebze ışık tutabilmesi amacıyla hazırladığımız bu çalışmada; öncelikle değer artış kazancı hakkında bilgi verilecek, hangi durumlarda beyan edilmesi gerektiği hususuna değinilecektir. Ayrıca gayrimenkuller açısından değer artış kazancının oluşmasına neden olan sürelerle esas teşkil eden iktisap tarihinin tespiti konusundaki özellikli durumlar hakkında bilgi verilecektir.

* Gelir Uzmanı

2. DEĞER ARTIŞ KAZANCI VE TESPİTİ

2.1 Değer Artış Kazancının Kapsamı

Değer artışı kazançları 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. gelir unsuru olan diğer kazanç ve iratlar kapsamında bulunmaktadır. Diğer kazanç ve iratlar kapsamına giren gelirler, değer artış kazançları ve arızı kazançlar olarak belirlenmiş, vergilendirilecek gelirlerin bentler halinde sayıldığı iki ayrı grup olarak ele alınmıştır.

Değer artışı kazancı olarak vergilendirilen gelir, mal ve hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançtır. Elden çıkarma, söz konusu mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir.¹ Arızı kazanç olarak vergilendirilecek gelir ise, yapılması devamlılık arz etmeyen faaliyetlerden elde edilen kazançlardır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80.maddesine göre aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancıdır.

- İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar.
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar.²
- Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar.
- Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar.
- Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar.
- İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç)

¹ Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80.maddesi.

² Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi şu şekildedir.

Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.)

GVK'nın 70. maddesinin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sınıfları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.)³

2.2. Değer Artış Kazancının Tespiti

Değer artış kazancında vergilendirilecek kazanç, safi kazançtır. Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 81. maddesinde "Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hâsılâtın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur." denilmektedir.

Buna karşın yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 81. maddesinde bahsedilen ve aşağıda belirtilen kazançlar ise vergisel kapsama alınmamıştır.

- Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanuni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması.
- Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.)
- Kollektif ve adi komandit şirketlerin bu maddenin (2) numaralı ben-

3 Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentleri şu şekildedir.

- 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 bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları

dinde yazılı şartlar dahilinde nev'i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi (Kollektif ve adi komandit şirketlerin şekil değiştirerek anonim şirket haline dönüşmesi halinde şekil değiştiren kollektif ve adi komandit şirketlerin ortaklarının anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.)

Mal ve haklar, 01.01.2007 tarihinden sonra elde edilmiş ise iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde 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. Söz konusu mal ve haklar, 01.01.2007 tarihinden önce elde edilmiş ise iktisap tarihinden başlayarak dört yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar, değer artış kazancı olarak değerlendirilecektir. Eğer elden çıkarma, iktisap tarihinden başlayarak dört yıldan daha fazla bir süre sonra gerçekleşmişse, elde edilen kazanç değer artışı kazancı olarak vergilendirilmeyecektir. Ancak mal ve haklar bedelsiz olarak edinilmişse, bu mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı olarak vergilendirilmeyecektir.

3. GAYRİMENKULLERİN ELDEN ÇIKARILMASINDA İKTİSAP TARİHİ

Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından elde edilecek kazancın vergilendirilmesinde, söz konusu kazancın ticari kazanç olarak mı yoksa değer artış kazancı olarak mı değerlendirilmesi sorunu yaşanabilir. Söz konusu gayrimenkul satışı meslek icra edecek şekilde devamlı yapılmıyorsa, ticari amaç güdülmeksizin şahsi ihtiyacın karşılanması veya servetin korunması amacıyla yapılıyorsa elde edilen kazanç, değer artış kazancı hükümlerine göre tespit edilir. Bu durumda da yukarıda belirtilen sürelerin hesaplanmasında iktisap tarihinin tespiti oldukça önemlidir.

3.1. Gayrimenkullerde İktisap Tarihinin Belirlenmesi

Medeni Kanunu'nun 705.maddesi uyarınca gayrimenkullerde iktisap, tapuya tescil ile olmaktadır. Buna göre kat karşılığı müteahhide veya kooperatiflere verilen arsa karşılığında alınan gayrimenkullerde dahil olmak üzere; gayrimenkullerin elden çıkarılması halinde değer artış kazancının tespiti yönünden iktisap tarihi olarak, gayrimenkulün tapuya tescil edildiği tarih dikkate alınmalıdır. Ancak gayrimenkulün tapuya tescilinden önce sahibinin fiilen

kullanımına bırakıldığı bazı özel hallerde ise, iktisap tarihi olarak tescil tarihi yerine fiilen kullanıma bırakılma tarihi esas alınmalıdır.

Toplu Konut İdaresi veya diğer kişilerden gayrimenkulü kullanıma hazır şekilde teslim alanların, bu durumu teslim tutanağı, faturalar veya benzeri belgeler ile tevsik etmeleri halinde, fiilen kullanıma başladıkları tarih değer artış kazancının değerlendirilmesi açısından iktisap tarihi olarak kabul edilecektir.

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

3.2 Cins Tashihi Yapılan Gayrimenkullerde İktisap Tarihinin Belirlenmesi

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.(Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünün 16.03.2010 gün ve 2010/4-1697 No.lu Genelgesi)

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 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.

4.ENFLASYONDAN ARINDIRMA-ENDEKSLEME

Safi değer artışı hesaplanırken mal ve hakların iktisap bedeli; elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce (Devlet İstatistik Enstitüsü adı Türkiye İstatistik Kurumu olarak

değiştirilmiştir) belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki⁴ artış oranında artırılarak tespit edilir. Ancak bu endekslemenin yapılabilmesi için söz konusu artış oranının %10 veya üzerinde olması şarttır. Artış oranı %10 dan daha az ise herhangi endeksleme yapılmayıp, elden çıkarılma bedeli ile iktisap bedeli arasındaki fark dikkate alınmalıdır. Endekslemeye esas teşkil edecek 2003 temel yıllık üretici fiyatları endeks rakamları aşağıda belirtilmiştir.

YILAY	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
2003	96,99	99,12	100,84	100,02	99,04	98,80	99,16	99,70	99,61	100,66	102,80	103,28
2004	107,17	107,40	108,03	110,49	115,50	116,43	115,56	116,69	117,53	120,43	120,43	119,13
2005	118,64	118,77	120,27	121,72	121,96	121,38	120,48	121,73	122,68	123,52	122,35	122,30
2006	124,70	125,02	125,33	127,76	131,30	136,58	137,76	136,73	136,41	137,03	136,63	136,46
2007	136,39	137,68	139,02	140,13	140,68	140,53	140,62	141,82	143,26	143,07	144,35	144,57
2008	145,18	148,90	153,62	160,53	163,93	164,46	166,51	162,62	161,16	162,08	162,03	156,29
2009	156,65	158,48	158,94	159,97	159,89	161,40	160,26	160,93	161,92	162,38	164,48	165,56
2010	166,52	169,29	172,58	176,64	174,61	173,73	173,46	175,46	176,35	178,48	177,92	180,25
2011	184,51	187,69	189,98	191,14	191,43	191,44	191,39	194,76	197,77	200,94	202,24	204,27
2012	205,05	204,86	205,60	205,77	206,86	203,77	203,13	203,65	205,75	206,11	209,53	209,28
2013	208,90	208,63	210,33	209,26	211,35	214,43	216,56	216,65	218,56	220,06	221,42	223,87
2014	229,10	232,27	233,98	234,18	232,96	233,09	234,79	235,78	237,79	239,97	237,65	235,84
2015	236,61	239,46	241,97	245,42	248,15	248,78	247,99	250,43	254,25	--	--	--

Kaynak: www.tuik.gov.tr. Erişim: 04.12.2015

5.DEĞER ARTIŞ KAZANCININ BEYANI

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. Söz konusu istisna tutarları 2010 yılı için 7.600 TL, 2011 yılı için 8.000 TL, 2012 yılı için 8.800 TL, 2013 yılı için 9.400 TL, 2014 yılı için 9.700 TL ve 2015 yılı için 10.600 TL dir.

Elde edilen değer artış kazancının safi miktarı, yukarıda belirttiğimiz 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.

6.SONUÇ

Gayrimenkuller açısından iktisap tarihi olarak tapuya tescil tarihi veya bu tarihten önce fiili olarak gayrimenkulün kullanıldığı ispat edilebiliyorsa bu tarih dikkate alınacaktır. İktisap tarihinden itibaren kazanç elde edilerek 5 yıl içinde satılan gayrimenkuller açısından değer artış kazancı kapsamında de-

⁴ Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298.maddesine göre 01.01.2006 tarihinden itibaren vergi kanunlarında yer alan toptan eşya fiyat endeksi ifadesi yerine üretici fiyat endeksi ifadesinin kullanılacağı hüküm altına alınmıştır.

ğerlendirme yapılması gerekir. Değerlendirme sonucunda endeksleme yapılıp yapılmayacağına karar verildikten sonra, ilgili yıldaki istisna tutarının üzerinde kazanç elde edilmesi halinde bunun takip eden yılın Mart ayında beyan edilmesi gerekir. Aksi halde bu kişiler idarenin yapacağı cezalı tarhiyatlar ile karşı karşıya kalabileceklerdir.

KAYNAKÇA

Maliye Bakanlığı(25.03.2011), **76 Seri Nolu Gelir Vergisi Kanunu Sirküleri**, Ankara

T.C. yasalar(06.01.1961), **193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu**, Ankara : Resmi Gazete (10700 sayılı)

T.C. yasalar(10.01.1961), **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu**, Ankara : Resmi Gazete (10703 sayılı)

Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü(16.03.2010), **2010/4-1697 Nolu Genelge**. Ankara