



# **GAYRİMENKULLERİN SATIŞINDAN SAĞLANAN DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ**

**Şibli GÜNEŞ\***

## **I-GİRİŞ**

**Y**apısı itibariyle devamlılık göstermeyen mutad meslek halinde yapılmayan, daha çok spekülatif ve arızı denilebilecek kazançlar diğer kazanç ve irat olarak adlandırılmaktadır. Bir kazanç veya iradın “Diğer kazanç ve irat” kapsamında vergiye tabi tutulabilmesi için, bu irada ilişkin faaliyetin Kanunda açıkça yazılı olması gerekmektedir. Diğer kazanç ve iratlar değer artışı kazançları ve arızı kazançlar olmak üzere iki farklı gelir unsurundan oluşmaktadır. Değer artışı kazançları Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 80’inci maddesinde altı bent halinde sayılmıştır. Bu 6 bentte sayılan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazanç ve iratlar değer artışı kazançları olarak vergilendirilmektedir.

## **II-GAYRİMENKULLERİN SATIŞINDAN SAĞLANAN KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN ESALAR**

### **A-Yasal Çerçeve**

5615 sayılı, Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 04.04.2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Anılan Kanun ile GVK’da da bazı değişiklikler yapılmış olup, bunlardan biri de gayrimenkulların elden çıkarılmasında elde edilen değer artışı kazançlarına ilişkin bulunmaktadır.

\* Vergi Denetmeni

5615 sayılı Kanun'un 5. maddesi ile değiştirilen ve 1.1.2007 tarihinden itibaren geçerli olan **GVK'nın mükerrer 80. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendi** uyarınca, iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70' inci maddenin birinci fıkrasının (1)<sup>1</sup>, (2)<sup>2</sup>, (4)<sup>3</sup> ve (7)<sup>4</sup> numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.).

Bu değişiklikten sonra, ivazsız olarak iktisap edilenler hariç, yukarıda saydığımız mal ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak **beş yıl içinde** elden çıkarılmasından doğan kazançlar **değer artışı kazancı** sayılacaktır. Bir başka anlatımla, söz konusu mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların **vergilenmemesi için, iktisap tarihinden itibaren beş yıl süreyle elde tutulması** gerekmektedir.

Ancak, 5615 sayılı Kanunla yapılan değişiklik 01.01.2007 tarihinden sonra iktisap edilen mal ve haklar için söz konusu olup, 01.01.2007 tarihinden önce iktisap edilmiş olan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde dört yıllık sürenin esas alınacağı anılan Kanun'un 11. maddesi ile GVK'ya eklenen geçici 71. maddede hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, gayrimenkullerin alım satımının devamlı surette ve ticari bir organizasyon çerçevesinde yapılması halinde bu alım satım ticari faaliyet kapsamına gireceğinden vergilemede ticari kazanç ilişkili hükümler uygulanacaktır. Bu bakımdan değer artış kazancı olarak sayılan kazançların ticari kazanç hükümlerine tabi olmayacak nitelikte yapılması gerekmektedir.

### B- İktisap Tarihinin Tespiti

İktisap tarihinin tespiti önem arz etmektedir. Zira, 5615 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında; 01.01.2007 tarihinden önce iktisap

- 1 **GVK 70/1 Md:** Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;
- 2 **GVK 70/2 Md:** Voli mahalleri ve dalyanlar;
- 3 **GVK 70/4 Md:** Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar
- 4 **GVK 70/7 Md:** Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;

edilen mal ve hakların iktisap tarihinden sonra dört yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar, 01.01.2007 tarihinden sonra iktisap edilenlerde ise, iktisap tarihinden sonra beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar vergiye tabi bulunmaktadır.

- Satın alınan gayrimenkullerde, **tapuya tescil tarihi** iktisap tarihi olarak kabul edilmektedir.
- Kooperatifler için özel bir belirleme yapılmıştır. Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkuller, **tahsis tarihinde** ortak ta-rafından satın alınmış sayılır.
- Arsa karşılığında bağımsız mülkiyete konu daire, kat, villa gibi kıymet alınması işleminde ise, arsanın müteahhide teslim edilmesi ve daire, villa gibi kıymetlerin arsa sahibine teslim edilmesi olmak üzere iki ayrı teslim bulunmaktadır. Bu bağlamda, arsanın müteahhide teslimi, mükerrer 80/1-6. maddede öngörülen şartları taşımaları kaydıyla, değer artış kazancı sayılarak vergilendirilmesi gerekir.
- Arsa sahibinin, arsa teslimi karşılığında almış olduğu kıymetlerin iktisap tarihi olarak tapuya tescil tarihinin (inşaatın bitmesi şartıyla) esas alınması gerekmektedir. Ancak, fiili teslim tarihinin tescil tarihinden daha önceki bir tarih olduğunun tespiti halinde, fiili teslim tarihi esas alınacaktır. (1)

### C-Safi Değer Artışının Tespiti

Değer artış kazançlarında “**safi değer artışı**” vergilendirilmektedir. Değer artış kazancında vergilendirilecek kazançta safi değer artışı denmektedir. Gelir Vergisi Kanununun Safi değer artışı başlıklı mükerrer 81. maddesine göre, 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 bulunacaktır. Yine aynı madde hükmüne göre hasılatın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı ise Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunacaktır. Maliyet bedellerinin mükellefçe tespit edilememesi durumunda ise maliyet bedeli yerine; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedel esas alınacaktır.

Öte yandan, değer artış kazancına konu mal ve hakların elden çıkartılmasından doğan değer artış kazançlarının vergilendirmesinde maliyet bedeli artırımı uygulanacaktır. Buna göre, mal ve hakların elden çıkarılmasında **iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay harç olmak üzere Devlet İstatistik**

**Enstitüsü'nce belirlenen Üretici Fiyat Endeksindeki (ÜFE) artış oranında artırılarak tespit edilir. Ancak bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması gerekmektedir.**

Bu duruma göre, gayrimenkulun iktisap tarihinden itibaren satışın yapıldığı aydan bir önceki aya kadar geçen dönemde % 10 veya üzerinde ÜFE artışının bulunması durumunda maliyet artırımını yoluna gidilebilecektir.

Ayrıca, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları dışındaki mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançlarının 2008 yılı için **6.800 YTL**'si vergiden istisnadır. (266 seri numaralı GVK Genel Tebliği).

**Örnek-1:** Bay (A) İstanbul'da 300.000 YTL'ye 1.8.2005 tarihinde bir arsa satın almıştır. Bay (A), bu arsayı 28.5.2008 tarihinde 500.000 YTL'ye satmıştır. Ayrıca, Bay (A) bu işlemler neticesinde 3.750 YTL damga vergisi ödediğini varsayalım.

Bay (A)'nın bu işlemde elde ettiği kazanç, gayrimenkul ivazlı olarak iktisap edildiği ve iktisap tarihinden itibaren dört yıl geçmeden elden çıkarıldığı için değer artış kazancı olarak vergilenecektir.

*(Eğer bu gayrimenkul 01.01.2007'den sonra iktisap edilseydi satış işleminin vergiden istisna olabilmesi için geçmesi gereken süre beş (5) yıl olacaktı.. Ayrıca yukarıda da açıkladığımız gibi, arsa karşılığı elde edilen gayrimenkullerde (dairelerde) iktisap tarihi, dairenin kişi adına tapuya tescil edildiği tarihten itibaren başlayacaktır. Yani arsa karşılığı elde edilen dairenin satılmasında vergi ödememesi için geçmesi gereken süre, dairenin tapuya tescil edildiği süredir.)*

1.8.2005'de iktisap edilen arsanın 28.5.2008 tarihinde elden çıkarılması sonucu oluşan gelirin vergilendirilmesi:

Söz konusu arsa, Ağustos 2005'de iktisap edildiği ve Mayıs 2008'de elden çıkarıldığı için; maliyet bedeli Temmuz 2005 ile Nisan 2008 arasındaki aylardaki ÜFE artış oranında artırılarak tespit edilecektir.

Nisan 2008 ayına ait ÜFE =160,53

Temmuz 2005 ayına ait ÜFE=120,48

İktisap Tarihinden Bir Önceki Aya İlişkin ÜFE Oranı

Endeksleme Katsayısı =  $\frac{\text{Elden Çıkarıldığı Tarihten Bir Önceki Aya İlişkin ÜFE Oranı}}{\text{Elden Çıkarıldığı Tarihten Bir Önceki Aya İlişkin ÜFE Oranı}}$

Endeksleme Katsayısı (Nisan 2008 ÜFE oranı / Temmuz 2005 ÜFE oranı)= 160,53/ 120,48 =1,332

Endekslenmiş Maliyet Bedeli= İktisap Bedeli x Endeksleme Katsayısı

Endekslenmiş Maliyet Bedeli= 300.000 x 1,332  
= 399.600

Söz konusu arsanın ÜFE artışı uygulanmış iktisap bedeli 399.600 YTL olacaktır.

#### **Vergilendirme:**

(500.000-399.600) – 3.750 = 96.650

Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının 6.800 YTL'lik kısmı (2008 yılı için istisna tutarı 6.800 YTL'dir) gelir vergisinden müstesna olduğu için,

Bay (A), elde ettiği değer artışı kazancının (96.650-6.800 =) 89.850 YTL'lik kısım için beyanname verecektir.

**Örnek-2:** Bayan (B) 15.07.2006 tarihinde Ankara'da bir binayı 250.000 YTL'ye satın almış ve söz konusu binayı 10.02.2008 tarihinde 350.000 YTL'ye elden çıkarmıştır.

Bu durumda, Bayan (B)'nin elde ettiği değer artış kazancı aşağıda şekilde hesaplanacaktır.

Söz konusu bina Temmuz 2006'da iktisap edildiği ve Şubat 2008'de elden çıkarıldığı için; Haziran 2006 ile Ocak 2008 arasındaki aylardaki ÜFE artış oranı tespit edilecektir.

ÜFE artış oranı (Ocak 2008 ÜFE oranı / Haziran 2006 ÜFE oranı)= 145,18 /137,76 =1,05

Bu durumda iktisap bedeli endekslemesi(maliyet bedeli artırımı) yapılmayacaktır. Zira, tespit edilen bu ÜFE artış oranı %10'unun altında kaldığı için endeksleme yapılamayacaktır. Bu durumda söz konusu binanın satın alma bedeli ve varsa damga vergisi kanunen kabul edilen giderlerin toplamı maliyet bedeli olacaktır.

#### **Vergilendirme:**

(350.000- 250.000)=100.000

Bu tutara (2008 yılı için) **6.800 YTL tutarında istisna** uygulanarak **beyan edilecek değer artış kazancının tutarı** (100.000 – 6.800 =) **93.200 YTL** olarak bulunacaktır.

### **III-SONUÇ**

Bireysel olarak sahip olunan (ivazsız elde edilenler hariç) gayrimenkul satışlarında, kazancın ortaya çıkması muhtemeldir. Ortaya çıkan bu kazancın 2008 yılı için 6.800 YTL'yi geçmesi durumunda, beyan edilerek vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Ancak, bu kazanç safi kazancı ifade etmekte olup, safi kazancın tespiti sırasında, yukarıda açıklanan hususlar dikkate alınması mükelleflerin lehlerine olacaktır. Bu bağlamda, özellikle yukarıda açıklanan şartların bulunması durumunda, maliyet artırımı(en-

deksleme) uygulamasına başvurulması mükellef açısından önem arz etmektedir.

---

(1) AKYOL, M. Emin; "Gayrimenkullere İlişkin Değer Artışı Kazançlarında Yeni Düzenleme", Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2007

#### **KAYNAKÇA**

Akyol, M. Emin (2007) "Gayrimenkullere İlişkin Değer Artışı Kazançlarında Yeni Düzenleme" Yaklaşım 173 (2007)

**Aylık ÜFE Artış Oranları.** (çevrimiçi) www.tuik.gov.tr

**Beyanname Düzenleme Klavuzu** (2007)  
İstanbul: HUD Yayınları

**Gelir Vergisi Genel Tebliği** (çevrimiçi) www.gib.gov.tr

Güneş, Şibli (2007), "Değer Artış Kazançlarında Enflasyondan Arındırma Yöntemleri" **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog** 233 (2007)

Kızılot, Ş., Sarısu E., Özcan, S., Kızılot, Z. (2007) **Gayrimenkul Rehberi.** Ankara:Yaklaşım Yayıncılık

T.C. Yasalar. **193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu** (çevrimiçi) www.gib.gov.tr