

# GELİR VERGİSİ KANUNU ÇERÇEVESİNDE DEĞER ARTIŞ KAZANCI VERGİLEMESİ

Betül ALTAY TOPCU<sup>1</sup>  
Sevgi SÜMERLİ SARIGÜL<sup>2</sup>

**Atıf/©:** Altay Topcu, Betül, Sangül Sümerli, Sevgi, (2015). Gelir Vergisi Kanunu Çerçevesinde Değer Artış Kazancı Vergilemesi, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Yıl 8, Sayı 1, Haziran 2015, ss. 95-110

**Özet:** Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 80. Maddesinde, gelire giren diğer kazanç ve iratlar başlığı altında birinci sırada yer alan değer artışı kazançları, GVK'nın mükerrer 80. maddesinde altı alt bent halinde sayılmıştır. Bu altı bentte sayılan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazanç ve iratlar değer artışı kazancı olarak vergilendirilmektedir.

Bu çalışmada bu mal ve hakların neler olduğu ve elden çıkarılmasından doğan kazançların nasıl vergilendirileceği, tam ve dar mükellefiyette değer artış kazancının beyanı ilgili kanunda yer alan son değişiklikler dikkate alınarak incelenmiştir. Çalışmada ayrıca, değer artış kazançları kapsamında mükellefin yararlanmış olduğu istisna tutarlarının tespiti ve devlete ödemesi gereken vergi tutarı hakkındaki yasal düzenlemeler üzerinde de durulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Değer Artış Kazançları, Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi.

Makale Geliş Tarihi: 28.03.2014/ Makale Kabul Tarihi: 22. 01. 2015

1 Yrd. Doç. Dr., Erciyes Üniversitesi, Kayseri Meslek Yüksekokulu, Pazarlama ve Dış Ticaret Programı, e-posta: batopcu@erciyes.edu.tr.

2Okutman Dr., Erciyes Üniversitesi, Kayseri Meslek Yüksekokulu, Pazarlama ve Dış Ticaret Programı e-posta: ssumerli@erciyes.edu.tr.

## ***Taxation of Value Increment Gains in Income Tax Law Framework***

**Citation/©:** *Altay Topcu, Betül, Sarigül Sümerli, Sevgi, (2015). Taxation of Value Increment Gains in Income Tax Law Framework, Hitit University Journal of Social Sciences Institute, Year 8, Issue 1, June 2015, pp. 95-110*

**Abstract:** *According to the 80 dam of The Forced Income Tax Law, under the headings of other incomes and rentes in the first line; increment values are given in six sub items in the repeated 80th dam of the Forced Income Tax Law. Incomes and rentes coming from selling out goods and rights given in these six items will not be taxed as increment value.*

*In this study, what these goods and rights are, how will the revenues coming from selling out be taxed and declaring increment value in narrow and perfect obligation were discussed taking the recent changes in the related act into consideration. Legal regulations to the tax amount which the taxpayer should pay to the state and determining the deregation amount from which the taxpayer benefitted within the increment value were additionally highlighted in this study.*

**Keywords:** *Value Increment Gains, Taxation of Value Increment Gains.*

### **I. GİRİŞ**

Değer artış kazançları, GVK'nın mükerrer 80. Maddesinde belirtilen mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlardır. Söz konusu mal ve hakların alış değeri ile satış değeri arasında farklılık varsa bu fark kazanç olarak kabul edilir ve gelir vergisine tabi tutulur. Ödenmesi gereken gelir vergisi miktarı hesaplanırken, elde edilen mal ve hakların alış bedeli, alış ve satış işlemi arasında gerçekleşen enflasyon oranıyla çarpılır ve bu enflasyon etkisinden arındırılmış alış bedeli ile satış bedeli arasındaki fark değer artış kazancını oluşturur. Elde edilen tutardan, söz konusu mal ve hakların satıldığı yıldaki istisna tutarı düşülerek bu tutar üzerinden vergi alınır.

GVK'nın ilgili maddesinde söz konusu mal ve hakların alım-satımı sırasında vergilendirme ile ilgili hak ve sorumlulukların değerlendirilmesi açısından öncelikle dikkat edilmesi gereken husus, bu mal ve hakların elde edilme tarihi ve bir bedel karşılığı elde edilip edilmediğidir. Bir bedel karşılığı edinilen (ivazlı) mal ve hakların iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden

çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak gelir vergisine tabi olacaktır. Miras kalan veya bağış yoluyla (ivazsız) veya ivazlı olsa dahi beş yıl geçtikten sonra elden çıkarılan mal ve haklar değer artış vergisine tabi olmayacaktır.

## II. DEĞER ARTIŞ KAZANCI

Değer artış kazancının söz konusu olabilmesi için öncelikle elden çıkarılan mal veya hakkın kanunda belirtilmiş olması gerekir. Diğer bir şart ise, elden çıkarılan mal veya hakkın muhakkak surette bir bedel karşılığı (ivazlı) edinilmiş olması gerekir. Bu şartlar çerçevesinde, gerçekleştirilen bir işlem neticesinde bir kazanç doğması halinde bu kazanç değer artış kazancı olarak vergilemeye tabi tutulacaktır (Güneş, 2013, 213).

GVK'nın mükerrer 80. maddesinde aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır. Bu kazançlar şunlardır:

- 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.

Söz konusu düzenleme uyarınca; gerçek kişilerin iki yıldan uzun süre elinde tuttukları anonim şirket hisse senetlerine (hisse senetlerinin basılmış olması ya da yerine geçici ilmühaber çıkarılmaları şartıyla) ilişkin kazançlar değer artış kazancı olarak sayılmayacak ve vergilendirilmeyecektir (GVK'nın geçici 67. maddesi hükümleri uyarınca ise, tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler değer artış vergisine tabi değildir).

- Kanununun 70. maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç)<sup>3</sup> elden çıkarılmasından doğan kazançlar.
- Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kişiler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

<sup>3</sup> 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).

Telif hakları ile ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından elden çıkarılması sonucu doğan kazanç, serbest meslek kazancı olarak vergilendirilir. Örneğin; ses sanatçısı Levent Yüksel, sözleri kendisine ait “zalim” şarkısını bir konserde icra etmiş olup, 120.000 TL'lik gelir elde etmiştir. Sanatçı, sözleri kendisine ait olan eserini temsil ve icra ettiğinden dolayı, 120.000 TL'lik gelirin telif hakları kapsamında vergiden istisna edilmesi gerekeceğinden yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmemesi gerekir. Eğer sanatçı Nilüfer, sözleri ve bestesi Levent Yüksel'e ait “zalim” şarkısını Antalya'daki bir konserde icra etmiş ve bunun sonucunda 80.000 TL gelir elde etmiş olsaydı, sanatçının icra etmiş olduğu şarkının bestesi başka bir sanatçıya ait olduğu için telif hakları kapsamındaki istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

- Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

Ortaklık hakkı veya hissesi, her türlü şahıs ve sermaye şirketlerinde, ortakların hisse senedine bağlanmamış payını ifade eder. Madde hükmünde bahsi geçen ortaklık hakları ve hisselerinden kasıt, ticari ortaklıklarda ortakların hisse senetleri ile belirlenmemiş paylarını ifade etmektedir. Bu kapsamda şirkete ait ortaklık hakkını temsil eden payların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, GVK uygulamasında değer artışı kazancı olarak kabul edilmektedir.

- Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

Faaliyeti durdurulan bir işletme denince, ticari veya sınai faaliyette bulunan bir işletmenin tasfiye amacıyla faaliyetini sona erdirmesi anlaşılır. Bununla birlikte, faaliyeti durdurulan bir işletmenin VUK'da belirlenen esaslara göre değerlendirilmiş olan makine, demirbaş, mal stoku, gayrimenkul gibi varlıkları da mevcuttur. Herhangi bir nedenle (ölüm, iflas, tasfiye gibi) faaliyeti durdurulan işletmede yer alan bu varlıkların kısmen veya tamamen satılmasından doğan değer artış kazançları işletme satıldığı anda elde edilmiş sayılır.

- İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) Kanununun 70. maddesinin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dâhil) ve hakların<sup>4</sup>, 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).

<sup>4</sup> Arazi, bina (döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dâhildir), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı; voli mahalleri ve dalyanlar; gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı demirbaş eşyası ve döşemeleri; gayrimenkul olarak tescil edilen haklar; gemi ve gemi payları (motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları.

Kanunun ilgili maddesinde zikredilen elden çıkarmadan maksat, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir bedel karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasıdır.

Ayrıca konuya ilişkin olarak 76 Seri No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinin “5. Cins Tashihi Yapılan Gayrimenkuller ile Kat Karşılığı Olarak Müteahhit veya Konut Yapı Kooperatiflerinden Alınan Gayrimenkullerin Satılması Halinde İktisap Tarihinin Belirlenmesi” başlıklı bölümünde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

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.

Örneğin; Bay A 11.03.2008 tarihinde satın aldığı arsayı, 12.01.2010 tarihinde kat karşılığı olarak müteahhide vererek almış olduğu daireler, 12.03.2012 tarihinde tapuya tescil edilmiştir. Kat karşılığı alınan daireler yeni bir iktisap olarak kabul edilecek ve değer artışı kazancının tespitinde dairelerin tapuya tescil edildiği 12.03.2012 tarihi esas alınacaktır. Tapu tescil işlemi olmasa dahi fiilen kullanıma bırakıldığı tarihin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekiyor.

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.

#### **A. Değer Artış Kazancının Vergilendirilmesi**

5615 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla, GVK’da bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerden biri de gayrimenkullerin elden çıkarılmasında elde edilen değer artış kazançları ile ilgilidir.

Bilindiği gibi, GVK'nın mükerrer 80. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinde yer alan gayrimenkullerin, iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak elde edilenler hariç) iktisap tarihinden başlayarak dört yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı sayılmaktadır.

5615 Sayılı Kanununun 5. maddesi ile GVK'nın Mükerrer 80. Maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinde yer alan “*dört yıl içinde*” ibaresi, “*beş yıl içinde*” olarak değiştirilmiş ve bu değişiklik 01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere 04.04.2007 tarihinde yürürlüğe girmiştir. İlgili kanundaki bu değişiklikten sonra ivazsız olarak elde edilmiş olanlar hariç, söz konusu Kanunun 6 numaralı bendinde yer alan mal ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı sayılacaktır. Ancak 5615 Sayılı Kanunla yapılan değişiklik 01.01.2007 tarihinden sonra iktisap edilen mal ve haklar için söz konusudur. Zira anılan Kanunun 11. maddesi ile GVK'ya eklenen geçici 71. Maddede 01.01.2007 tarihinden önce iktisap edilmiş olan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde dört yıllık sürenin esas alınacağı hükme bağlanmıştır.

Yukarıda bahse konu olan kanunların ilgili maddelerine göre, değer artış kazançlarının vergilendirilmesinde öncelikle dikkat edilmesi gereken hususlar, mal ve hakların iktisap şekli ve elden çıkarılma süresidir.

### ***Mal ve Hakların İktisap Şekli***

Mal ve hakların iktisap şekli açısından; söz konusu mal ve haklar bedelsiz (ivazsız) olarak edinilmişse, bu mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı olarak vergilendirilmeyecektir.

Örnek 1; Bay (A) 11.06.2013 tarihinde kendisine miras yoluyla intikal eden yazlık dairesini, 06.08.2013 tarihinde satmıştır. Satışa konu dairenin bedelsiz olarak (veraset yoluyla) intikal etmesi nedeniyle, Bay (A)'nın bu satıştan elde ettiği gelir, değer artış kazancı olarak vergilendirilmeyecektir. Eğer Bay (A) bu yazlık daireyi bedelli (ivazlı) olarak elde etmiş olsaydı, bu dairenin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde elden çıkarılma süresi dikkate alınacaktı.

**Örnek 2:** Bay (B) 10.03.2012 tarihinde kendisine miras yoluyla intikal eden arsasını, 15.06.2013 tarihinde satmıştır. Satışa konu arsanın bedelsiz olarak (veraset yoluyla) intikal etmesi nedeniyle, Bay (B)'nin bu satıştan elde ettiği gelir, değer artış kazancı olarak vergilendirilmeyecektir. Ancak aynı arsanın kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında bir müteahhide verilmesi sonucunda elde edilen bina-

ların bina olarak tescilinden itibaren beş yıl içinde satışından doğan kazançların Maliye Bakanlığı'nca verilen görüşler çerçevesinde süreklilik arz etmediği takdirde değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Çünkü artık bu durumda arsa ivazsız olarak iktisap edilmiş olmakla birlikte, binalar müteahhitten arsa karşılığı elde edilmiştir.

### **Mal ve Hakların Elden Çıkarılma Süresi**

Mal ve hakların elden çıkarılma süresi açısından yukarıda da bahsedildiği gibi iki durum söz konusudur. Şöyle ki, 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.

Söz konusu mal ve haklar, 01.01.2007 ve sonrasında 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 beş yıllık süre gün olarak hesaplanır. Örneğin 06.09.2008 tarihinde alınan bir gayrimenkulün satışından elde edilen kazancın gelir vergisine tabi olmaması için en erken 06.09.2013 tarihinde satılması gerekiyor. Bu tarih veya sonrasında satış yapılması durumunda beş yıllık süre dolmuş olacağından, satıştan elde edilen kazancın tutarı ne olursa olsun değer artış vergisi ödenmeyecektir. Söz konusu mal ve hakların iktisap tarihlerinin belirlenmesi için gerekli olan açıklamalara 25.03.2011 tarih ve 76 Seri No'lu GVK Sirkülerinde yer verilmiştir.

**Örnek 1:** Bay (B), 05.06.2011 tarihinde bir konut satın almıştır. 19.02.2013 tarihinde satmış ve 125.000 TL kazanç elde etmiştir. Buna göre, Bay (B) konutu 01.01.2007 sonrasında satın aldığı ve alış tarihinden itibaren beş tam yıl geçmeden sattığı için elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

**Örnek 2:** Bayan (C), 18.06.2006 tarihinde satın almış olduğu bir konutu 17.03.2013 tarihinde satmış ve 75.000 TL kazanç elde etmiştir. Buna göre, Bayan (C) konutu 01.01.2007 öncesinde satın aldığı ve alış tarihinden itibaren dört tam yıl geçtikten sonra sattığı için elde edilen kazanç değer artış kazancı

olarak vergilendirilmeyecektir. Bayan (C), konutunu alış tarihinden itibaren dört tam yıl geçmeden 16.06.2010 tarihine kadar satmış olsaydı elde ettiği kazanç değer artış kazancı olarak vergiye tabi olacaktır.

### **B. Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesinde Safi Kazanç**

Değer artış kazancında vergilendirilecek kazançla “safı değer artışı” denilmektedir. GVK'nın mükerrer 81. maddesine göre değer artışında safı kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, aşağıda yer alan indirimlerin düşülmesi suretiyle bulunmaktadır.

Mal ve hakların elden çıkarılması sonucunda elde edilen değer artış kazancından indirilebilecek giderler; elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedeli ve elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının üzerinde kalan giderler ve ödenen vergi ve harçlardır.

Maliyet bedelinin tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine; VUK hükümlerine göre takdir komisyonunca tespit edilecek bedel esas alınacaktır. Elden çıkarılan varlığın menkul kıymet olması halinde, itibari değer maliyet bedeli olarak kabul edilecektir (GİB, 2014, 10).

İşletmeye dâhil amortismanla tâbi iktisadî kıymetlerin elden çıkarılması halinde, iktisadî kıymetlerin maliyet bedeli yerine amortismanlar düşüldükten sonra kalan net değeri esas alınır. Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında, iktisap bedelinin tevsiik edilememesi halinde VUK'un 266. maddesinde yazılı itibari değer iktisap bedeli olarak kabul edilir.

Dar mükelleflerin (kurumlar dâhil), yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle, Türkiye'ye bizzat getirdikleri nakdî veya aynı sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artışı kazançlarının hesabında, kur farkından doğan kazançlar dikkate alınmaz. Şu kadar ki, bu mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri kazançların, münhasıran bu menkul kıymet veya iştirak hisseleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratlarından ve bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazançlarından ibaret olması şarttır. Bu mükelleflerin, Türkiye'de menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmaları halinde, kur farkından doğan kazançlar da ticarî kazancın hesabında dikkate alınır.

Kur farkından doğan kazançların hesabında, menkul kıymet veya iştirak hisselerinin iktisabına tahsis edilen yabancı sermayenin bu kıymet veya hisselerin iktisap tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruna



göre hesaplanan TL karşılığı ile bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılması tarihindeki aynı miktar yabancı sermayenin Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan TL karşılığı arasındaki fark esas alınır. Burada “esas alınır”dan kasıt, dar mükelleflerin yukarıda belirtilen kazançlarından sadece kur farkı arındırmasının kullanılacağı, seçimlik hak olarak kur arındırmasının yerine endeksleme uygulamasının yapılamayacağıdır.

Değer artış kazancına konu mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançlarının vergilendirilmesinde maliyet bedeli artırımı uygulanır. Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından belirlenen ÜFE’deki artış oranında artırılarak tespit edilir. Ancak bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde olması gerekmektedir. Gayrimenkulün iktisap tarihinden itibaren satışın yapıldığı aydan bir önceki aya kadar geçen dönemde %10 veya üzerinde ÜFE artışının bulunması durumunda maliyet artırımı yoluna gidilebilecektir.

### C. Vergilendirilmeyecek Değer Artış Kazançları

GVK’nın 81. maddesine göre aşağıda yer alan hallerde değer artışı kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez. Bu haller üç bent halinde aşağıdaki gibi belirtilmiştir<sup>5</sup>:

- Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanunî mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam etmesi ve mirasçılar tarafından işletmeye dâhil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması.

Örneğin; ticari kazancından dolayı gelir vergisi mükellefi olan Bay (A)’nın ölmü nedeniyle, çocukları kendilerine miras düşen hisseleri, işletme faaliyetine devam eden annelerine devretmişlerdir. Bu durumda; işletme faaliyetine devam eden eşe intikal eden kısım (annenin kendisine miras yoluyla düşen hissesi) diğer kazanç ve iratlar kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak hisselerini annelerine devreden çocukların bu devirden doğan kazançları, diğer kazanç ve iratlar kapsamında değerlendirilerek vergilendirilecektir.

- Ferdi bir işletmenin sermaye şirketine devredilmesi yoluyla elde edilen değer artış kazancı.

Söz konusu değer artış kazançları; ferdi bir işletmenin bilanço esasına tabi

<sup>5</sup> 4783 sayılı Kanununun 5. maddesiyle değişen madde Yürürlük; 01.01.2003 tarihinden geçerli olmak üzere 09.01.2003.

olması, tüm aktif ve pasifiyle devrolunması, ferdi bir işletme sahip veya sahiplerince devir bilançosuna göre saptanan öz sermaye tutarında pay alınması, ortaklık paylarının nama yazılı hisse senetlerince temsil edilmesi koşullarının yerine getirilmesi halinde vergilendirilmemektedir. Bu yolla hem sermaye birikiminin sağlanması hem de işletmelerin üretim-yönetim yapılarının güçlenmesi teşvik edilmektedir.

Buna göre, 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 halinde ortaya çıkan “devir bedeli” değer artış kazancıdır. Bu kazanç GVK'nın 81. maddesine göre değer artış vergisine tabi tutulmayacaktır.

Devir bedeli terimi ile kastedilen şudur: Mesela ferdi bir işletmenin öz sermayesinin ilgili mahkeme tarafından 7.000 TL olarak tespit edildiğini kabul edelim. Bu işletmenin bütün aktifi ve pasifi ile anonim şirkete devredilmesi halinde, işletmenin 7.000 TL gelir elde etmesi gereklidir. Ancak bu gelir değer artış kazancı olarak değer artış vergisine tabi değildir.

- Kollektif ve adi komandit şirketlerin nev'i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi.

Söz konusu değer artış kazançları Kanunun ilgili maddesinin (2) numaralı bendinde belirtilen koşullar dâhilinde vergiye tabi tutulmayacaktır. Ayrıca 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. Bu şartlara uyulması halinde; nevi değişikliği işleminden doğacak kâr, değer artış vergisine tabi tutulmayacaktır.

### **III. DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARININ BEYANI**

Değer artış kazançlarının beyan konusu edilip edilmeyeceği, elde edilen gelirin söz konusu yıla ait istisna tutarının altında kalıp kalmadığına bağlıdır. Elde edilen gelir istisna tutarının altında ise, değer artış kazançları beyan edilmeyecektir. Ancak istisna tutarını aşan miktarda gelir elde edilmesi halinde, yıllık beyanname verilecektir.

Değer artış kazançlarının beyanı tam ve dar mükellefiyet olmak üzere iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Esasen tam mükellef kişiler ile dar mükellef kişilerin vergilendirme süreci temelde birbirine benzemektedir. Durum böyle olmakla birlikte bazı durumlarda söz konusu mükelleflerin vergilendirilmesinde bazı farklılıklar olabilmektedir.

GVK'nın 3. Maddesi'ne göre, Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişiler ile resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilir. Söz konusu maddeden de anlaşılacağı üzere, tam mükellef gerçek kişiler, kanunda belirtilen özelliklere sahip, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri gelirlerin tamamından vergilendirilecek mükelleflerdir. Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişilerden kasıt, gerçek kişilerin ikametgâhının Türkiye'de bulunması ya da bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturmasıdır.

GVK'nın 6. Maddesi'ne göre dar mükellef, Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerdir ve sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler. Dolayısıyla, yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlarını, Türkiye'de verecekleri beyannameye dâhil etmezler.

GVK'nın 7. Maddesi'nde, değer artış kazançlarına ilişkin olarak, söz konusu kazanç veya iradın Türkiye'de elde edilmesinden, kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi anlaşılmaktadır.

GVK'nın 85. Maddesi'nde tam ve dar mükelleflerin, söz konusu kanunun ikinci maddesinde yer alan kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname vermesi gerekir. Ancak, GVK'nın 86/2. Maddesi'nde dar mükellef gerçek kişiler; vergiye tabi geliri sadece diğer kazanç ve iratlardan ibaretse yıllık beyanname vermeyeceklerdir. Söz konusu kanunun 101. Maddesine göre gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlardan elde ettikleri gelirler için münferit beyanname vereceklerdir. Diğer kazanç ve iratlar dışında, yıllık beyanname vermeleri gereken gelir unsurları varsa, diğer kazanç ve iratlarını yıllık beyannameye dâhil etmeyeceklerdir.

Gayrimenkul alım-satımı ile ilgili tapu işlemleri harca tabidir. Harçlar Kanunu uyarınca, gayrimenkul satış işlemi tapu harcı alıcı ve satıcıdan ayrı ayrı % 20 (binde yirmi) oranında tahsil edilir.

Gayrimenkul alım-satımında tapu harcı, gayrimenkulün gerçek alım-satım bedeli üzerinden hesaplanır. Gayrimenkulün gerçek alım-satım bedelinin belediyelerce tespit olunan emlak vergisi değerinden az olması halinde harç emlak vergisi değeri üzerinden hesaplanır. Tapu harcı, tapu işlemi sırasında taraflarca beyan edilen değer üzerinden hesaplanarak peşin olarak tahsil edilir.

Gayrimenkulün tapuda alım satım işlemi gerçek bedeli üzerinden yapılması gerekirken genelde emlak vergi değeri üzerinden işlem yapılmaktadır. Gayrimenkulün gerçek alım satımını göstermeyen bu uygulama alıcı ve satıcı açısından vergisel anlamda sorun oluşturmaktadır. Yürütülen çalışmalar kapsamında tüm işlemlerin kayıtları e- devlet sistemine aktarıldığı için mevcut beyanlar ile sistemdeki kayıtlar karşılaştırılabilmektedir.

Bu durumda tapuda işlem yapıldıktan sonra, mükellefler tarafından gerçek alım-satım bedelinden daha düşük bir bedel beyan edildiğinin idarece tespit edilmesi halinde, aradaki farka isabet eden harç %25 oranında vergi ziyayı cezası ile birlikte tahsil edilecektir.

#### **IV. DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARINA İLİŞKİN İSTİSNA TUTARI VE ÖDENMESİ GEREKEN VERGİLER**

GVK'nın Mükerrer 80. Maddesinde yer alan değer artışı kazançlarına ilişkin istisna tutarı, 2013 takvim yılı gelirlerine uygulanmak üzere 9.400 TL olarak tespit edilmiştir. 285 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile istisna tutarı 1.1.2014 tarihinden itibaren 9.700 TL'dir. 2015 takvim yılı gelirlerine uygulanmak üzere 287 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile istisna tutarı 30.12.2015 tarihinden itibaren 10.600 TL'dir.

GVK'nın 103. maddesine göre 284 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2013 takvim yılı, 285 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2014 takvim yılı ve 287 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2015 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere gelir vergisine tabi gelirlerde aşağıdaki Tablo 1'de yer alan tutarlar belirlenmiştir.

**Tablo 1.** 2013, 2014 ve 2015 Yılı Vergi Dilimine Göre Ödenmesi Gereken Vergi Oranları

<b>Vergi Dilimi (2013 Yılı)</b>	<b>Vergi Oranı (2013 Yılı)</b>
10.700 TL'ye kadar	%15
26.000 TL'nin 10.700 TL'si için 1.605 TL, fazlası	%20
60.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.665 TL, (ücret gelirlerinde 94.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.665 TL), fazlası	%27
60.000 TL'den fazlasının 60.000 TL'si için 13.845 TL (ücret gelirlerinde 94.000 TL'den fazlasının 94.000 TL'si için 23.025 TL), fazlası	%35
<b>Vergi Dilimi (2014 Yılı)</b>	<b>Vergi Oranı (2014 Yılı)</b>
11.000 TL'ye kadar	%15

27.000 TL'nin 11.000 TL'si için 1.650 TL, fazlası	%20
60.000 TL'nin 27.000 TL'si için 4.850 TL, (ücret gelirlerinde 97.000 TL'nin 27.000 TL'si için 4.850 TL), fazlası	%27
60.000 TL'den fazlasının 60.000 TL'si için 13.760 TL, (ücret gelirlerinde 97.000 TL'den fazlasının 97.000 TL'si için 23.750 TL), fazlası	%35
<b>Vergi Dilimi (2015 Yılı)</b>	<b>Vergi Oranı (2015 Yılı)</b>
12.000 TL'ye kadar	% 15
29.000 TL'nin 12.000 TL'si için 1.800 TL, fazlası	% 20
66.000 TL'nin 29.000 TL'si için 5.200 TL, (ücret gelirlerinde 106.000 TL'nin 29.000 TL'si için 5.200 TL), fazlası	% 27
66.000 TL'den fazlasının 66.000 TL'si için 15.190 TL, (ücret gelirlerinde 106.000 TL'den fazlasının 106.000 TL'si için 25.990 TL), fazlası	% 35

GVK'nın mükerrer 81. maddesinde, mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere TÜİK tarafından belirlenen ÜFE'deki artış oranında artırılarak tespit edilir. Buna göre, mükelleflerin enflasyondan kaynaklanan fiktif kazançlarının vergilendirilmemesi için iktisap bedelinin ÜFE artış oranında arttırılması suretiyle bulunan tutar esas alınır. Bu uygulamada mal ve hakların elden çıkarıldığı aydaki ÜFE artış oranı dikkate alınmaz. Ancak bu endekslemenin yapılabilmesi için ÜFE'deki artış oranının %10 veya üzerinde olması gerekmektedir.

Bu duruma göre, mal ve hakların alındıkları ve satıldıkları aydan bir önceki aya kadar geçen dönemde ÜFE'deki artış oranı %10 veya üzerinde ise endeksleme yapılabilecektir. Aksi durumda ise yani ÜFE'deki artış oranı %10'nun altında kaldığında endeksleme yapılamayacaktır. Öte yandan, endeksleme hem hisse senedi ve diğer menkul kıymetlerde hem de diğer mal ve haklarda kullanılan bir enflasyondan arındırma yöntemidir.

Yukarıda GVK'nın söz konusu maddesinde belirtilen hükümler çerçevesinde değer artış kazançlarından, gayrimenkulün elden çıkarıldığı yıl itibariyle istisna edilen tutar çıkarıldıktan sonra, kalan tutar söz konusu yılın vergi oranı ile çarpılmak suretiyle ödenmesi gereken vergi tutarı hesaplanır.

Örneğin; Bayan (A) Ankara'da 100.000 TL'ye 02.05.2010 tarihinde bir arsa satın almıştır. Bayan (A) bu arsayı 10.07.2013 tarihinde 200.000 TL'ye satmıştır. Bayan (A) bu işlemde elde ettiği kazanç, gayrimenkul ivazlı olarak iktisap edildiği ve iktisap tarihinden itibaren beş yıl geçmeden elden çıkarıldığı için değer artış kazancı olarak vergilenecektir. 02.05.2010 tarihinde iktisap edilen arsanın, 10.07.2013 tarihinde elden çıkarılması sonucu oluşan gelirin vergilendirilmesi şu şekilde olacaktır:

Söz konusu arsa, Mayıs 2010'da iktisap edildiği ve Temmuz 2013'de elden çıkarıldığı için maliyet bedeli, arsanın alındığı aydan bir önceki ay olan Nisan 2010 ve satıldığı aydan bir önceki ay olan Haziran 2013 arasındaki aylardaki ÜFE artış oranında artırılarak tespit edilecektir.

2010 yılının Nisan ayı ÜFE oranı 176,64 iken, 2013 yılının Haziran ayı ÜFE oranı 214,43'dür. Bu durumda endeksleme oranının ilgili dönemde %10'un üzerinde artmış olduğu görülmektedir. Dolayısıyla elden çıkarılan gayrimenkulün endekslenmiş maliyet bedeli;  $100.000 \text{ TL} \times (214,43/176,64) = 121.394 \text{ TL}$  olarak dikkate alınacaktır.

Buna göre Bayan (A), satmış olduğu arsadan dolayı  $(200.000 - 121.394 = 78.606)$  TL tutarında istisna öncesi değer artış kazancı elde etmiş olacaktır. Söz konusu kazançta 2013 yılının istisna tutarı olan 9.400 TL tutarında istisna uygulanacaktır. Dolayısıyla vergilendirilmesi gereken değer artış kazancı  $78.606 - 9.400 = 69.206 \text{ TL}$ 'dir.

Söz konusu tutara GVK'nın 103. maddesindeki vergi nispetleri uygulanarak mükellefin 2013 yılı için ödeyeceği gelir vergisi hesaplanacaktır. Buna göre söz konusu yıla ait hesaplanan gelir vergisi 60.000 TL'den fazlasının 60.000 TL'si için 13.845 TL ve fazlası için değer artış kazancının %35'i kadar olacaktır. Bu tutar  $69.206 - 60.000 = 9.206 \times 0.35 = 3.221.1 + 13.845 = 17.067,1 \text{ TL}$ 'dir.

Bulunan 17.067,1 TL tutarındaki vergi 2014 yılının Mart ayının birinci gününden itibaren yirmi beşinci günü akşamına kadar yıllık beyanname ile beyan edilip, Mart ve Temmuz aylarında 2 eşit taksitle ödenecektir.

## V. SONUÇ

1.1.2007 tarihinden önce bir bedel karşılığı (ivazlı) olarak iktisap edilen mal ve hakların dört yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak gelir vergisine tabi olacaktır. Ancak 1.1.2007 tarihinden itibaren bir bedel karşılığı (ivazlı) olarak iktisap edilen mal ve hakların beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak

gelir vergisine tabi olacaktır. Burada önemli olan husus, ilgili kanunun ilgili maddelerinde belirtilen mal ve hakların ivazlı olarak iktisap edilmesidir. Miras kalan veya bağış yoluyla (ivazsız) veya ivazlı olsa dahi yukarıda belirtilen iktisap tarihi de dikkate alınarak dört yıl veya beş yıl geçtikten sonra elden çıkarılan mal ve haklar değer artış vergisine tabi olmayacaktır.

Gelir vergisi uygulamalarında vergiye tabi değer artış kazançlarının vergilendirilmesi gerektiği unutulmamalı ve buna ilişkin gelir vergisi beyannamesi zamanında verilmelidir. Söz konusu kazancın elde edildiği yılı takip eden Mart ayının başından 25. günü akşamına kadar gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gerekmekte olup, kazancın tespiti ile ilgili yukarıda açıklanan hususların dikkate alınması mükelleflerin lehlerine olacaktır.

#### **KAYNAKÇA**

- GİB (2014). Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Vergisel Yükümlülükler Rehberi. Yayın No:186.
- GÜNEŞ, Ş. (2013). 2012 Yılında Elde Edilen Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi. Mali Çözüm. 193 Sayılı GVK Madde 2, 3, 6, 70, 80, 81, 85, 86,103. 193 Sayılı GVK Geçici Madde 67, 71. 193 Sayılı GVK Mükerrer Madde 80, 81. 284, 285 ve 287 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği. 5615 Sayılı GVK ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 25.03.2011 tarih ve 76 Seri No.lu Gelir Vergisi Sirküleri. 213 Sayılı VUK, Madde 266. TÜİK. Üretici Fiyat Endeksi Kısım, Bölüm ve Gruplar. 2003=100, NACE Rev. 1, [http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt\\_id=1076](http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1076), E.T. 05.03.2014.

