



BOŞANMA SONUCUNDA EŞE İNTİKAL EDEN GAYRİMENKULUN SATILMASI HALİNDE DEĞER ARTIŞ KAZANCI HESAPLANIR MI?

WOULD A CAPITAL GAIN FROM SALE OF A REAL ESTATE TRANSFERRED TO A DIVORCEE OCCUR?

Esat YAMAÇ(*)

ÖZ

Evli eşlerin boşanmaları ile beraber gerek mal paylaşımı gerekse de tazminat talepleri çeşitli sıkıntılara yol açmaktadır. Bununla beraber 4721 sayılı Medeni Kanunla 01.01.2002 tarihinden itibaren “Edinilmiş Mallara Katılma Rejimi” kabul edilmiş ve genellikle ekonomik gücü daha zayıf olan kadının mağdur olmasının önüne geçilmeye çalışılmıştır. Gerek boşanmaların artması gerekse de “Edinilmiş Mallara Katılma Rejimi”nin kabul edilmesi nedeniyle gün geçtikçe eşler arasında mal paylaşımından kaynaklanan sorunlar artmaktadır. Bu sorunlardan biri de eşlerden birinin boşanma sonucunda elde ettiği gayrimenkulleri daha sonra elden çıkarması halinde “Değer Artış Kazancı”nın doğup doğmayacağıdır. Çalışmamızda bu sorunun cevabı bulunmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Değer Artış Kazancı, İvaz, Edinilmiş Mallara Katılma Rejimi

ABSTRACT

Both property allocation and claim for compensation between married couples during divorce create certain problems. The participation to acquired property régime, however, came into effect as of 1 January 2002 thanks to the new Civil Law, no. 4721, with a view to redressing or at least mitigating the grievances of women who are in a more vulnerable and economically weaker situation. Due to both the dramatic increase in divorce cases and the adoption of the participation to acquired property régime, the number of legal problems arising between divorcing men and women has been soaring day by day. One of the issues existing between couples is concerned with whether a capital gain would occur as a result of sale of property received during divorce. Our study, hence, will focus on this particular issue.

Key Words: Capital gain, consideration, participation to acquired property régime

(*) Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

743 sayılı eski Medeni Kanun'da mal ayrılığı, mal birliği ve mal ortaklığı rejimleri öngörülmüş ve yasal rejim olarak mal ayrılığı rejimi kabul edilmiştir. 4721 sayılı Medeni Kanun ile yasal mal rejimi olarak "Edinilmiş Mallara Katılma Rejimi" kabul edilmiş buna alternatif olarak Mal Ortaklığı, Mal Ayrılığı ve Paylaşmalı Mal Ayrılığı rejimleri de kanunda yer almıştır. Tarafların öngörülen bu rejimlerin dışına çıkmaları mümkün değildir.¹ Eşlerin kabul edeceği mal rejimleri bu sayılanlarla sınırlı olmakla beraber bu rejimlerden birini seçmedikleri takdirde Edinilmiş Mallara Katılma Rejimine tabii olacaklardır. Sayılan mal rejimlerine ilişkin aşağıda kısaca bilgi verilecektir.

1- Mal Ortaklığı: Eşlerin kişisel malları ile ortaklık mallarını kapsar. Eşler, ortaklık mallarına bölünmemiş bir bütün olarak sahip olurlar. Hiç bir eş, ortaklık payı üzerinde tek başına tasarruf hakkına sahip değildir.

2- Mal Ayrılığı: Eşlerin her biri kendi malvarlığı üzerinde yönetim, yararlanma ve tasarruf hakkına sahiptir ve kendi borçlarından kendi malvarlıkları ile sorumludurlar. Evliliğin sona ermesi halinde mal paylaşımı söz konusu olmaz.

3- Paylaşmalı Mal Ayrılığı: Birçok yönüyle edinilmiş mallara katılma rejimini aynısıdır. Mal rejiminin tasfiyesi halinde mümkün olduğu kadar malların aynı paylaşımı öngörülmüştür.

4- Edinilmiş Mallara Katılma Rejimi: Eşlerden her biri veya mirasçıları, diğer eşin mal rejimi süresince edindiği mallara ait artık değer yarısı üzerinde hak sahibi olurlar.

Mal rejimini devamı süresince eşlerden her birinin karşılığını vererek edindikleri mallar "edinilmiş mal" olarak kabul edilmiştir. Artık değer ise mal rejimi süresince edinilen malların mal rejiminin tasfiyesi sırasında toplam değerinden, bu mallara ait borçlar çıkarıldıktan sonra bulunan miktardır.²

Söz konusu mal rejimi yukarıda da bahsedildiği üzere taraflar aksini kararlaştırmadıkça geçerli olan yasal mal rejimidir.

2- VERGİ KANUNLARI İLE İDARENİN GÖRÜŞÜ ÇERÇEVESİNDE İNTİKAL

Gelir Vergisi Kanununun Değer Artışı Kazançları başlığını taşıyan Mükerrer 80'inci maddesinin 6'ncı bendine göre: "İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70'inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) 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 tahsisi tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır) değer artış kazancı olarak vergilendirilir. Maddede atıf yapılan Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinin ilgili fıkralarında sırasıyla arazi-bina, voli mahalleri-dalyanlar, Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar ve gemi ve gemi paylarından bahsedilmektedir. Saydığımız bu gayrimenkul ve hakların satılması karşılığında elde edilen gelir, değer artış kazancı olarak vergilendirilmektedir.

Makale konumuz açısından değerlendirme yapılırsa; Boşanmış eşe diğer eşten intikal eden, Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80'inci maddesi kapsamında bir gayrimenkulün veya hakkın satılması halinde maddede belirtilen diğer şartların da gerçekleşmesi halinde değer artış kazancı doğacak mıdır?

¹ Av. Akkaz Gülfidan (<http://www.turkhukuk sitesi.com>)

² Av. Akkaz Gülfidan (<http://www.turkhukuk sitesi.com>)

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80'nci maddesi" iktisap şekli ne olursa olsun" ifadesi ile başlanmaktadır. Yani satılan gayrimenkulün ne şekilde elde edildiğinin bir önemi yoktur. Ancak maddenin devamında parantez içi hükmünde "ivazsız olarak iktisap edilenler hariç" ifadesi kullanıldığından boşanma sonucunda elde edilen gayrimenkulün ivazlı bir iktisap mı yoksa ivazsız bir iktisap mı olduğunun değerlendirilmesi gerekir.

İvaz basitçe karşılık manasını taşımakla beraber, hukuki terim olarak genelde hukuki muamelelerin sınıflandırılmasında ve tanımlanmasında kullanılmaktadır. Bir kimsenin edindiği istifadeye karşı, bir yükümlülük altına girmediği muameleler "ivazsız hukuki muameleler" olarak kabul edilir. Bir kimsenin edindiği istifadeye karşı, yükümlülük altına girdiği hukuki muameleler ise "ivazlı hukuki muameleler"dir.

Ancak konumuzla alakalı olarak Gelir Vergisi Kanununda "ivaz"la ilgili bir tanım yapılmamıştır. Diğer Vergi Kanunları da değerlendirildiğinde sadece Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda "ivaz"ın tanımına yer verilmiştir. Kanunun 2'nci maddesinin d bendinde "İvazsız intikal tabiri; hibe yoluyla veya herhangi bir tarzda olan ivazsız iktisapları; (Maddi ve manevi bir zarar mukabili verilen tazminatlar ivazsız sayılmaz.) ifade eder." denmiştir. Görüleceği üzere; Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu da oldukça sınırlı ve kendi konusu ile alakadar bir tanım yapmıştır. Bununla beraber idare çeşitli tarihlere vermiş olduğu muktezalara ile konunun nasıl değerlendirilmesi gerektiği hususuna ışık tutmuştur.

Boşanma karşılığı intikal eden malların ivazlı intikal olarak mı ivazsız intikal olarak mı değerlendirilmesi gerektiği konusunda Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş iki ayrı mukteza mevcuttur.

Maliye Bakanlığınca verilen 02.09.1998 tarih ve 6026-107-31476 sayılı Özelge'de, boşanma karşılığında tazminat olarak intikal eden menkul ve gayrimenkul malların, veraset ve intikal vergisinin konusuna girip girmeyeceği konusu açıklığa kavuşturulmuştur. Özelgede özellikle boşanma sonucu intikal eden malları ivazlı mı yoksa ivazsız mı olduğu konusunda yapılan değerlendirmeye ilişkin bölüm aşağıya alınmıştır:

"Bir kimsenin edindiği istifadeye karşı, bir yükümlülük altına girmediği muameleler, **"ivazsız hukuki muameleler"**dir. Hibe (bağışlama) durumunda kendisine bir şey bağışlanan kimse, mamelekenden bir şey çıkmadan veya kişisel bir yükümlülüğe girmeden, bir malın mülkiyetini iktisap etmektedir.

Bir kimsenin edindiği istifadeye karşı, bir yükümlülük altına girdiği hukuki muameleler ise **"ivazlı hukuki muameleler"**dir.

Diğer taraftan, Medeni Kanun'un 143. maddesinde, **"Mevcut ve hatta muntazar bir menfaati boşanma yüzünden haleldar olan kabahatsiz karı veya kocanın, kabahatli olan taraftan münasip maddi bir tazminat talebine, hakkı vardır. Bundan başka, boşanmaya sebebiyet vermiş olan hadiseler, kabahatsiz karı veya kocanın şahsi menfaatlerini ağır bir suretle haleldar etmiş ise hakim manevi tazminat namıyla muayyen bir meblağ dahi hükmedebilir."** denilmektedir. Aynı Kanun'un 150. maddesinin beş numaralı bendinde ise boşanma veya ayrılığın fer'i hükümlerine dair iki taraf arasında akdedilen mukavelat, hakim tasdikine iktiran etmedikçe muteber olmayacağı öngörülmektedir.

Olayımızda, **"... Mahkemesinin Esas No: ... Karar No: ... sayılı boşanma kararı ile tarafların boşanmalarına, eşler arasında düzenlenen protokole göre, kocanın sahibi bulunduğu menkul ve gayrimenkul malların ...'na intikal ettirileceğine karar verilmiş ve mahkeme tarafından protokol kabul edilmiştir.**

Bu itibarla, ... Mahkemesi'nde ... ile ...'nun boşanmalarına karar verilmiş ve boşanmanın fer'i hükümleri çerçevesinde, Medeni Kanun'un 150/5. maddesi hükmü uyarınca söz konusu sözleşme hükümlerinin gerçekleştiği anlaşılmıştır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, protokolde belirtilen mallar ...'dan ...'na boşanma koşulu karşılığında bir tazminat olarak intikal etmiştir. Dolayısıyla da ortada ivazlı bir intikalin varlığı söz konusu olduğundan, veraset ve intikal vergisinin konusuna girmemektedir.”³

Boşanma karşılığı diğer eşe verilen taşınmazların tapuya tescilinde alınacak tapu harcına ilişkin Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 23.07.2010 tarih ve B.07.GİB.4.06.17.02-HÇ:4.ST-2010-115-503 sayılı bir mukteza verilmiş olup boşanma sonucunda eşler arasında yapılan mal paylaşımına göre diğer eşe intikal eden taşınmazların ivazlı mı yoksa ivazsız mı olduğuna dair değerlendirme yapılmış olup, muktazanın ilgili bölümü aşağıya alınmıştır.

“İlgide kayıtlı dilekçenizde, ... Mahkemesinin kararı ile müvekkilinizin eşine ait bazı taşınmazların boşanma karşılığı maddi tazminat olarak müvekkiliniz adına tesciline hükmedildiğinden bahisle, bu taşınmazlar için tapuda yapılacak tescil işlemleri sırasında harç ödenip ödenmeyeceği hususunda görüş talep edilmektedir.

Bilindiği üzere, 492 sayılı Harçlar Kanununun 57'nci maddesinde, tapu ve kadastro işlemlerinden bu kanuna bağlı (4) sayılı tarifede yazılı olanların tapu ve kadastro harçlarına tabi olacağı belirtilmiştir.

Söz konusu tarifenin “I-Tapu işlemleri” başlıklı bölümünün;

- 13/c bendinde, (a) fıkrası dışında kalan her nevi cins ve kayıt tashihiinde (her bir işlem için) 55,00 TL harç,
- 20/a fıkrasında ise, gayrimenkullerin ivaz karşılığında veya ölünceye kadar bakma akdine dayanarak yahut trampa hükümlerine göre devir ve iktisabında, gayrimenkulün beyan edilen devir ve iktisap bedelinden az olmamak üzere emlak vergisi değeri üzerinden (cebri icra ve şüyuun izalesi hallerinde satış bedeli, istimlaklerde takdir edilen bedel üzerinden) devir eden ve devir alan için ayrı ayrı binde 16,5 oranında harç,

alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 01/01/2002 tarihinde yürürlüğe giren 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 202'nci maddesinde, eşler arasında edinilmiş mallara katılma rejiminin uygulanmasının esas olduğu belirtilmiş, evlenmeden önce veya sonra, malvarlığının paylaşımı konusunda yazılı seçimlik mal rejimlerinden birini sözleşme yaparak seçmemiş olan eşlerin kanunen tabi oldukları sistemin “yasal mal rejimi” olacağı hüküm altına alınmıştır.

4721 sayılı Kanunun yürürlük tarihinden önce evlenme akdi gerçekleşen eşlerden birisinin mal edinimi 01.01.2002 tarihinden sonra ise, edinilen taşınmaz mallar üzerinde diğer eş ½ oranında hak sahibi olacaktır. Aksi durumda eşlerden birisinin mal edinimi 01.01.2002 tarihinden önce gerçekleşmiş ise, bu durumda eşler arasındaki mal rejimi, mal ayrılığı rejimi olacaktır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, boşanma sonucu paylaşılan gayrimenkullerin, boşanan kişilerce bu gayrimenkulleri ilk iktisap ettikleri tarihe bakılarak bir ayrıma tabi tutulması gerekecektir. Bu ayırım sonucunda, ... adına kayıtlı mesken, 01.01.2002 tarihinden önce edinilmiş ise, bu gayrimenkulün payla-

³ Maliye Bakanlığının 02.09.1998 tarih ve 6026-107-31476 sayılı özelgesi

şımı boşanma karşılığı bir ivaz sayılacağı için ... a devredilen 1/2 hisse için 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (4) sayılı tarifenin 20/a maddesine göre harç aranılması gerekecektir. Gayrimenkul 01.01.2002 tarihinden sonra edinilmiş ise, 4721 sayılı Kanununa göre yasal mal rejimi gereğince edinilen malların paylaşımı söz konusu olacağından bunun bir ivaz sayılmaması gerekir. Dolayısıyla diğer eşe devredilen 1/2 hisse için aynı tarifenin 13/c maddesine göre harç aranılması gerekecektir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, gayrimenkullerin ilk iktisap tarihi önem arz etmektedir. Ancak dilekçe ve eklerinden söz konusu gayrimenkullerin hangi tarihlerde iktisap edildiği bilgisine ulaşılamamaktadır.

Bu nedenle, ... Mahkemesinin kararı ile ... adına kayıtlı söz konusu gayrimenkuller boşanma tazminatı karşılığı olarak eşi ... a verilmiş olduğundan, ilk iktisap tarihinin 01/01/2002 tarihi öncesinde olması durumunda 492 sayılı Kanuna bağlı (4) sayılı tarifenin "I- Tapu işlemleri" başlıklı bölümün 20/a bendi uyarınca, aksi halde aynı bölümün 13/c bendi uyarınca harç aranılması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim."⁴

Özellikle Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 23.07.2010 tarih ve B.07.GİB.4.06.17.02-HÇ:4.ST-2010-115-503 sayılı mukteza boşanma sonucunda bir eşten diğerine intikal eden malların ivazlı intikal mi ivazsız intikal mi olduğu konusuna doyurucu ve net bir cevap vermiştir. **Öncelikle "Edinilmiş Mallara Katılma Rejimi" nin kabul edildiği** 4721 sayılı Medeni Kanunun yürürlük tarihi olan 01.01.2002 tarihinden önce edinilen mallar ve sonra edinilmiş mallar açısından ayrı değerlendirme yapılması gerekmektedir. Şayet boşanma ile diğer eşe intikal eden mal 01.01.2002 tarihinden sonra edinilmişse "Edinilmiş Mallara Katılma Rejimi" esas alınacağından, malın diğer eşe intikali mal paylaşımından ibaret olacaktır. Keza medeni kanuna göre eş zaten bu malın yarısına sahiptir ve sahip olduğu bu hisseyi almıştır. Dolayısıyla İntikal ivazsızdır. İntikal eden bu mal, (şayet Gelir Vergisi Kanununun 70'nci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mallardan ise) intikalden 5 yıl içinde satılsa bile Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80'nci maddesine göre Değer Artış Kazancı olarak değerlendirilmeyecektir. Çünkü söz konusu mal diğer eşe ivazsız olarak intikal etmiştir. Keza, "Şubat 2007 tarihinde eşinden boşandığını ve yeni Medeni Kanunun uygulanmaya başladığı dönemden sonraki tarihlerde edinilen mallardan hissesine düşenlerin diğer eşten mahkeme yoluyla alınması ve akabinde satılması halinde değer artış kazancının doğup doğmayacağını soran bir mükellefe İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 01.07.2008 tarih ve B.07.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük-80 nolu muktezası ile ivazsız olarak iktisap edilen geyrimenkullerin satışından dolayı değer artış kazancı hesaplanmayacağı yönünde görüş bildirmiştir. Ancak boşanma sonucunda diğer eşe intikal eden malın ilk iktisabı 01.01.2002 tarihinden önce ise edinim tarihinde 4721 sayılı Medeni Kanun yürürlükte olmadığından, sonraki bir tarihte boşanma sonucunda mal veya malın bir kısmı eşe intikal ederse bu boşanma karşılığında yani ivazlı bir intikal olacaktır. Dolayısıyla bu malın 5 yıl sonra elden çıkarılması halinde diğer şartları da taşınması halinde değer artış kazancı hesaplanacaktır. Ancak makalenin "Medeni Kanuna Göre Uygulanan Mal Rejimleri" başlıklı kısmında açıkça belirtildiği üzere "Edinilmiş Mallara Katılma Rejimi" şayet eşler, kanunda öngörülen diğer rejimleri seçmemişse uygu-

⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 23.07.2010 tarih ve B.07.GİB.4.06.17.02-HÇ:4.ST-2010-115-503 sayılı özelgesi

lanan, kanuni rejimdir. Dolayısıyla eşler bu rejim haricinde kanunun öngördüğü diğer üç rejimden birini seçerlerse değerlendirmenin seçilen bu rejim ışığında yapılması gerekir. Bununla beraber bazen boşanmalarda mahkeme tarafından eşe tazminat olarak bazı malların verilmesi de söz konusu olmaktadır. Bu durumda intikalın, maruz kalınan maddi ve manevi bir zarar karşılığında alındığı dolayısıyla ivazlı olduğunun kabulü gerekir.

3- SONUÇ

Boşanma sebebiyle bir eşten diğer eşe intikal eden malların (Özellikle gayrimenkuller) beş yıl içinde satılması halinde; Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80'nci maddesi kapsamında değer artış kazancı hesaplanıp hesaplanmayacağı, söz konusu malın ilk iktisap tarihine göre ve eşlerin tabii olduğu mal rejimine göre belirlenecektir. Buna göre ivazlı bir intikal olduğuna hükmedilirse değer artış kazancı hesaplanacaktır, ivazsız bir intikal (Edinilmiş Mallara Katılma Rejimi gereğince sadece mal paylaşımı) söz konusu ise Değer Artış Kazancı hesaplanmamakla birlikte konunun Veraset ve İntikal Vergisi açısından değerlendirilmesi gerekecektir.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- Av. Akkaz Gülfidan (<http://www.turkhukuksitesi.com>)