

**GAYRİMENKUL VE
İŞTİRAK
HİSSELERİNİN
SATIŞINDA
3946 SAYILI
YASAYA GÖRE
MALİYET
HESAPLAMASI VE
KAZANÇ TESPİTİ**

.....

Mehmet KORKUSUZ
Vergi Denetmeni

**I. AKTİFE KAYITLI OLAN
GAYRİMENKUL VE İŞTİ-
RAK HİSSELERİNİN SATI-
ŞINDA MALİYET HESAP-
LAMASI VE KAZANÇ TES-
PİTİ:**

**A. UYGULAMANIN KONUSU
VE AMACI**

B ilindiği gibi işletmelerin aktiflerinde kayıtlı bulunan gayrimenkul ve iş-tirak hisselerinin satılması durumunda, bu satıştan elde edilen gelir ticari kazancın bir unsuru olarak değerlendirilmekte ve dönem kazancının tespiti de dikkate alınmaktadır. Gayrimenkul ve iş-tirak hisselerinin satışından elde edilen kazancın tespiti, normal olarak satış bedeli ile aktifte kayıtlı değeri arasındaki farkın hesaplanması şeklinde yapılmıyordu.

Ülkemizde son on yıldan beri hüküm süren yüksek enflasyon nedeniyle, iktisadi kıymetlerin değerleri de buna paralel olarak yükselmekte ve söz konusu kıymetlerin iktisap bedelleri ile rayiç değerleri arasında büyük miktarlarda fark meydana gelmektedir. Bu nedenle önceki yıllarda satın alınan gayrimenkul ve iş-tirak hisselerinin satılması durumunda, büyük miktarda fiktif bir kâr oluşmaktadır. Gerçekten elde edilmeyen ve enflasyondan kaynaklanan bu fiktif kâr, vergi

yasalarımıza göre vergilendirildiği için, bu uygulama mükellefler tarafından adaletsiz bir vergilendirme biçimi olarak görülüyordu.

İşte enflasyondan kaynaklanan bu fiktif kazançların vergilendirilmemesi amacıyla, 3946 sayılı yasa ile, G.V.K.'nın 38 nci maddesinin sonuna aşağıdaki fıkra hükmü eklenmiştir.

"Gayrimenkullerin ve menkul kıymetlerin alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanlar hariç olmak üzere, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin iktisap tarihinden itibaren en az iki tam yıl süre ile aktiflerinde yer alan gayrimenkul ve iştirak hisselerinin elden çıkarılmasında maliyet bedeli, bunların iktisap edildiği ve elden çıkarıldığı yıllar hariç olmak üzere her takvim yılı için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak kazancın tespitinde dikkate alınır."

Görüldüğü gibi, söz konusu kanun hükmünün temel amacı, gayrimenkul ve iştirak hisselerinin maliyet bedellerinin hesaplanması ve bu yöntemle satıştan elde edilen gerçek kazancın tespit edilmesidir.

B - UYGULAMANIN KAPSAMI

1 - Mükellefler Bakımından Kapsamı:

Yasa metninden de anlaşılacağı üzere, devamlı olarak gayrimenkul ve menkul kıymet alım-satımı ile uğraşan mükellefler bu hesaplama yönteminden yararlanamayacaklardır. Çünkü bu mükellefler söz konusu kıymetlerin alım-satımını meslek olarak yerine getirdiklerinden, bunları uzun süre ellerinde tutmadıkları gibi bu işi kazanç sağlamak için yapmaktadırlar. Bu nedenle belirtilen mükelleflerin bu konuda enflasyondan etkilenmeleri söz konusu olamaz.

Ayrıca belirtilen yöntemden yararlanacak mükelleflerin bilanço esasına göre defter tutmaları gerekecektir. Buradan da anlaşılıyor ki, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler bu yöntemi kullanamayacaklardır. Yasa metninde gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri bakımından herhangi bir ayırım yapılmamıştır. Hatırlanacağı üzere bu düzenleme GVK'nun 38. maddesinde "Bilanço esasında ticari kazancın tespiti" başlığı altında yapılmıştır. K.V.K.'nın 13. maddesinde ise safi kurum kazancının tespitinde G.V.K.'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Bu nedenle, yukarıda belirtilen hesaplama yöntemini gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri kullanabileceklerdir. Ayrıca yasada tam ve dar mükelleflere ilişkin bir ayırım olmadığı için, bu usulden dar mükellefiyete tabi gerçek ve tüzel kişilerde yararlanabileceklerdir.

2 - İktisadi Kıymetler Bakımından Kapsamı:

Öncelikle yasa metnine göre bu hesaplama yönteminin konusunu gayrimenkuller ve iştirak hisseleri oluşturmaktadır. Bizce buradaki bahsedilen gayrimenkullerden V.U.K.'na göre yeniden değerlemeye tabi tutulmamış

olanların anlaşılması gerekir. Yeni getirilen bu yöntem esas ve amaç bakımından yeniden değerlendirme niteliğinde bir işlem olduğundan, yeniden değerlemeye tabi tutulmuş gayrimenkullerin satışında maliyet bedelinin bu şekilde hesaplanması mükerrerlik yaratacaktır.

V.U.K.'na göre arsa ve boş arazi amortismanına tabi olmadığı için, yeniden değerlendirme kapsamına da girmemektedir. Bu nedenle arsa ve boş arazilerin satışında bu yöntemin kullanılması için sorun yoktur. Ancak gayrimenkul niteliğinde olup, amortismanına tabi tutulan bir takım iktisadi kıymetlerin satışında bu yöntemin kullanılıp kullanılmayacağı açık değildir.

Bize göre, amortismanın konusu işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin değerinde kullanmadan dolayı meydana gelen değer düşüklüğünün dönem kazancından karşılanması suretiyle sonuç hesaplarına intikal ettirilmesidir. Bu nedenle amortismanına tabi tutulmuş gayrimenkullerin enflasyondan kaynaklanan değer artışının, ayrılan amortismanla karşılanması söz konusu olamaz. Kaldı ki amortismanına tabi tutulmuş bir gayrimenkulün satışında, ayrılan amortismanlar gayrimenkulün satış bedeline dahil edilerek kârın hesaplanmasında pozitif yönde değerlendirilmektedir. İşte bu nedenlerden dolayı, amortismanına tabi tutulmuş gayrimenkullerin satılması durumunda da maliyet hesaplamasında 3946 sayılı yasayla getirilen yöntemin kullanılması gerektiği kanısındayız.

Ayrıca maliyet hesaplaması yapılırken, gayrimenkul ile birlikte, buna ilişkin ayrılan birikmiş amortisman tutarının da yeniden değerlendirme oranında artırılması gerekir. Çünkü ayrılan amortisman işletmenin vergiye tabi kazancı üzerinden hesaplandığından, ekonomik bir kıymet olarak enflasyon nedeniyle gayrimenkul ile birlikte fiktif bir değer artışına uğramış olacağından, amortismanlarında gerçek değerine getirilmesi gerekecektir.

Ayrıca 3946 sayılı yasanın 33. maddesi ile K.V.K.'na eklenen geçici 21. maddenin 3. bent hükmüne göre, iştirak edilen şirketlerden bedelsiz alınan hisse senetlerinin satışında maliyet bedeli, bu hisse senetlerinin itibari değeri esas alınarak G.V.K.'nın 38. nci maddesine eklenen fıkra hükmü uyarınca artırım yapmak suretiyle tespit edilecektir.

3 - Uygulama Koşulları Bakımından Kapsamı:

Maliyet bedeli ve kazanç hesaplamasının bu yeni yöntemle göre yapılabilmesi için, hesaplamaya konu gayrimenkul ve iştirak hisselerinin, işletmenin aktifinde en az iki tam yıl yer almış olmaları gerekecektir. Ayrıca

maliyet hesaplamasında, gayrimenkul ve iştirak hisselerinin iktisap edildiği ve elden çıkarıldığı yıllar için yeniden değerlendirme oranında artırım yapılmayacaktır.

Bilindiği gibi 3946 sayılı yasa ile getirilen bu yeni uygulamanın yürürlük tarihi 1.1.1994'dür. Bu tarihten önce iktisap edilen gayrimenkul ve iştirak hisselerinin bu tarihten sonra satılması durumunda söz konusu hükmün uygulanacağı ve yeniden değerlendirme oranında artırımın, V.U.K. hükümlerine göre yeniden değerlendirme oranının tespit edildiği yıldan itibaren yapılacağı, G.V.K.'nun geçici 39. maddesinin 2 numaralı bendinde hüküm altına alınmıştır.

Yeniden değerlendirme, 2791 sayılı Kanuna göre 1.1.1982 tarihinden önce iktisap edilmiş sabit kıymetlerde 31.12.1982 tarihi itibarıyla bir defaya mahsus olmak üzere yapılmış olup 1982-1973 arası yıllara ilişkin her yıl için ayrı ayrı bir yeniden değerlendirme katsayısı, 1972 ve önceki yıllar için ise tek bir kat sayı belirlenmiştir. Bilahare 3094 sayılı yasa ile de 1984 yılından başlayarak her yıl yeniden değerlendirme yapılması öngörülmüştür. 14 aralık 1984 tarih ve 18605 Sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 160 Seri No.lu V.U.K. Genel Tebliği ile yeniden değerlendirme katsayı yerine; yeniden değerlendirme oranının kullanılacağı belirtilmiş olup, 1984 yılı için ilk defa yeniden değerlendirme oranı belirlenmiş ve bu oran % 37,5 olarak tespit edilmiştir.

Yapılan bu açıklamalar ile GVK'nun geçici 39. maddesinin 2 numaralı bent hükmü birlikte değerlendirildiğinde, 1984 yılından önceki yıllarda iktisap edilen gayrimenkul ve iştirak hisselerinin 1.1.1994 tarihinden sonra satılması durumunda, maliyet hesaplaması için ancak 1984 yılından itibaren V.U.K. hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranları uygulanmak suretiyle artırım yapılması gerekecektir. Örneğin, 1978 yılında iktisap edilen gayrimenkul ve iştirak hisselerinin 1.1.1994 tarihinden sonra satılması halinde, maliyet bedeli hesaplaması, 1984-1994 yılları için belirlenen yeniden değerlendirme oranları esas alınarak yapılacaktır.

C - MALİYET HESAPLAMASINA İLİŞKİN ÖRNEKLER:

Buraya kadar yapılan açıklamalar doğrultusunda, GVK'nun 38 nci maddesine 3946 sayılı yasa ile eklenen fıkra hükmünün uygulamasını çeşitli örneklerle açıklayalım.

Örnek: 1

(A) A.Ş. 1989 yılında (B) A.Ş.'den 100.000.000.- TL. tutarında hisse senedi satın alarak (B) A.Ş.'ne ortak olmuştur. Söz konusu hisse senetleri aynı yıl kurumun aktifine kaydedilmiştir. (A) A.Ş. 1991 yılında (B) A.Ş.'ndeki iştiraki nedeniyle, itibari değeri toplam 50.000.000.- TL. olan bedelsiz hisse senedi almış ve aktifine aynı yıl kaydetmiştir. Söz konusu iştirak his-

selerinin tamamı (bedelli ve bedelsizler) 1994 yılında 800.000.000.- TL.na peşin olarak satılmıştır.

Şimdi G.V.K.'nın 38 nci maddesinin sonuna eklenen fıkra hükmüne göre İştirak hisselerinin maliyet bedelini ve satış kârını hesaplayalım. (Yeniden değerlendirme oranları tahmini olarak alınmıştır) Hesaplamalar, (Maliyet Bedeli + Maliyet bedeli x Yeniden Değerleme Oranı) formülüne göre yapılacaktır.

Yıllar	Yend. Değ. Oranları	1989 da Alınan Hisse Senelerinin Maliyet Hesaplaması	1991 yılında Bedelsiz Alınan H. Senetlerinin Maliyet Hesaplaması
1990	% 40	140.000.000.-	-
1991	% 50	210.000.000.-	-
1992	% 50	315.000.000.-	75.000.000.-
1993	% 60	504.000.000.-	120.000.000.-

Böylece İştirak hisselerinin satış tarihi itibarıyla maliyet bedeli toplamı (504.000.000 + 120.000.000) = 624.000.000.- TL. olacaktır. Bu durumda İştirak hisselerinin satışından elde edilen ve vergilendirilecek kazanç miktarı (800.000.000 - 624.000.000) = 176.000.000.- TL. olacaktır. Oysa bu işlem yapılmıyorsa İştirak hisselerinin satışından elde edilen kazanç miktarı (800.000.000 - 150.000.000) = 650.000.000.- TL. olacaktır. İşte yeni getirilen yasa hükmüne göre (650.000.000 - 176.000.000) = 474.000.000.- TL. kazanç fiktif kâr olarak düşünülerek vergi dışı bırakılmıştır.

Yapılan bu maliyet ve kâr hesaplamasını tek düzen hesap planına göre muhasebeleştirilim.

././			
242 İŞTİRAKLER	474.000.000.-	523 İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	474.000.000.-
././			
100 KASA	920.000.000.-	242 İŞTİRAKLER	624.000.000.-
		670 İŞTİRAK HİSSELERİ SATIŞ KÂRI	176.000.000.-
		391 HESAPLANAN K.D.V.	120.000.000.-
././			

İştirak hisselerinin satışı sonucu kalan fiktif kazanç tutarı olan 474.000.000.- TL. 522 nolu hesapta bilançoda "Sermaye Yedekleri" başlığı

altında "İştirakler Yeniden Değerleme Artışları" hesabında tutulmasının uygun olacağı görüşündeyiz.

Örnek: 2

Bilanço esasına göre defter tutan mükellef (A) 1990 yılında büro olarak kullanmak üzere 200.000.000. -TL.'na bina satın almıştır. Söz konusu binayı 1994 yılında 1.000.000.000.- TL.'na peşin olarak satmıştır. Binanın satış tarihi itibarıyla birikmiş amortismanı 32.000.000.- TL. olup, bina mükellef tarafından yeniden değerlemeye tabi tutulmamıştır. Şimdi bu örneğimizdeki binanın, yıllar itibarıyla önceki örneğimizdeki yeniden değerlendirme oranlarını esas alarak G.V.K.'nun 38 nci maddesinin sonuna eklenen fıkra hükmüne göre maliyet bedelini ve satış kârını hesaplayalım.

Yıllar	Yend. Değ. Oranları	Bina Y. D. Tutarı	B. Amortisman Y. D. Tutarı
1991	% 50	300.000.000.-	48.000.000.-
1992	% 50	450.000.000.-	72.000.000.-
1993	% 60	720.000.000.-	115.200.000.-

Görüldüğü gibi binanın maliyet bedeli 720 milyon olarak hesaplanmıştır. Bu durumda binanın satış kârı (1.000.000.000 – 115.200.000 + 720.000.000) = 395.200.000.- TL. olacaktır. Bu işlemde tek düzen hesap planı çerçevesinde aşağıdaki gibi muhasebeleştirilebiliriz.

		././	
252 BİNALAR	520.000.000.-		
	257 B. AMORTİSMANLAR		83.200.000.-
	524 BİNALARY. D. A.		436.800.000.-
		././	
100 KASA	1.150.000.000.-		
257 B. AMORTİSMANLAR	115.200.000.-		
	252 BİNALAR		720.000.000.-
	672 BİNALAR SATIŞ KÂRI		395.200.000.-
	391 HESAPLANAN K.D.V.		150.000.000.-
		././	

Yine binaların satışından dolayı, G.V.K.'nun 38. maddesine eklenen fıkra hükmüne göre yapılan maliyet hesaplaması sonucunda oluşan ve vergi dışı bırakılması gereken fiktif kâr 524 nolu "Binalar Yeniden Değerleme Artışları" hesabında sermaye yedekleri başlığı altında tutulması gerekmektedir.

D. MALİYET HESAPLAMASI SONUCUNDA OLUŞACAK DEĞER ARTIŞ FONU'NUN DEĞERLENDİRİLMESİ:

Buraya kadar yapılan açıklamalar ve örnek çözümlerde de görüleceği üzere, gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışında, yeni yöntemeye göre yapılan maliyet bedeli hesaplaması sonucunda bir değer artış fonu oluşmaktadır. Gerek yasa metninde gerekse başka bir kanun maddesinde bu fonun ne şekilde değerlendirileceği konusunda açık bir hüküm bulunmamaktadır.

Yeni getirilen maliyet hesaplaması yöntemi, bızce V.U.K.'nun 298. maddesinde hüküm altına alınan "Yeniden Değerleme" müessesesinden esas ve amaç bakımından pek farklı değildir. Yeni yöntemi, yeniden değerlendirme işleminin bütün yıllar için gayrimenkul ve iştirak hisselerinin elden çıkarılması durumunda toptan yapılması şeklinde düşünebiliriz. Bu nedenle maliyet bedeli hesaplaması sonucunda ortaya çıkacak değer artış fonunun değerlendirilmesi konusunda, V.U.K.'nun yeniden değerlemeye ilişkin hükümleriyle bağlantı kurarak bir yorum getirebiliriz.

V.U.K.'nun 298 nci maddesinin 7. bendinde, değer artış fonunun, sermayeye ilavesi dışında her hangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemin yapıldığı dönemin kazancı sayılarak vergiye tabi tutulacağı, aynı maddenin 9. bendinde ise, yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satışı halinde, bunlara isabet eden değer artışlarının aynen amortismanlar gibi muameleye tabi tutulacağı belirtilmiştir. Her iki bent hükmü birlikte değerlendirildiğinde yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetin satılması durumunda, değer artış fonu vergilendirilecek kazanç olarak görülmekte, bunun tek istisnası ise sermayeye ilave edilmesidir.

Oysa önceki bölümlerde açıkladığımız gibi, GVK'nun 38 nci maddesine 3946 sayılı yasa ile eklenen yeni fıkra hükmünün genel amacı, gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından elde edilen ve enflasyondan kaynaklanan fiktif kazancın vergilendirilmemesidir. Bu nedenle gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışında, maliyet hesaplaması sonucunda oluşacak fonunun (Fiktif Kazanç) muhasebe tekniği bakımından, yukarıda örnek çözümlerde görüldüğü gibi işletmelerin bilançolarında "Sermaye Yedekleri" başlığı altında fon hesabında tutulması, bunların ya sermayeye eklenerek ortaklara bedelsiz hisse olarak verilmesi, ya da işletme sahibi veya ortaklara dağıtılması sermayeye ilave ve dağıtımın bilinen anlamda kâr dağıtımı olarak değerlendirmeyip vergilendirilmemesi görüşündeyiz.

E - YENİDEN DEĞERLEMeye TABİ TUTULMUŞ GAYRİMENKULLERİN SATILMASI DURUMUNDA, DEĞER ARTIŞ FONU, VERGİLENDİRİLMEMEYECİK FİKTİF KAZANÇ OLARAK DEĞERLENDİRİLEBİLİR Mİ?

Bilindiği gibi, yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan iktisadi kıymetlerin satılması durumunda, bunlara ilişkin değer artış fonları V.U.K.'nın 298. madde hükmüne göre; eğer daha önce sermayeye ilave edilmiş ise, herhangi bir işleme tabi tutulmamakta, edilmemiş ise tıpkı amortismanlar gibi değerlendirilerek bu değer artışı kazanç olarak dikkate alınarak vergilendirilmektedir.

Önceki bölümlerde de değindiğimiz gibi, GVK'nun 38. maddesine eklenen fıkra hükmüne göre maliyet hesaplamasının, yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan gayrimenkullerin elden çıkarılması durumunda, mükerrerlik yaratacağı düşüncesiyle yapılmaması gerektiğini belirtmiştik.

Bizce, her ne kadar bunlarda sözkonusu maliyet hesaplaması yapılmassa da, vergi adaleti açısından bunlara ilişkin değer artış fonlarının, gayrimenkulün elden çıkarıldığı anda bilançoda yer alması durumunda, V.U.K.'nın 298. maddesinde belirtildiği üzere, amortisman gibi dikkate alınmaması ve vergilendirilmemesi gerekir. Çünkü bu şekilde düşünülmesi halinde; yeniden değerlendirme yapma, mükellefler açısından ihtiyari olduğundan, gayrimenkulünü yeniden değerlemeye tabi tutmuş olan mükellefler cezalandırılmış olacaklardır.

II - AKTİFE KAYITLI OLMAYAN GAYRİMENKUL VE BU NİTELİKTEKİ HAKLARIN, ELDEN ÇIKARILMASI DURUMUNDA, İKTİSAP BEDELİNİN HESAPLANMASI:

A - KONUSU ve AMAÇ:

Gayrimenkul ve bu nitelikteki hakların, vergi mükellefi olmayan veya vergi mükellefi olup da, bunları ticari işletmenin aktifine dahil etmeyen mükellefler tarafından elden çıkarılması durumunda, bunlardan elde edilen kazanç G.V.K. mükerrer 80. maddesinin 7 numaralı bent hükmü uyarınca değer artış kazancı olarak değerlendiriliyor ve vergiye tabi tutuluyordu.

Gayrimenkul ve bu nitelikteki hakların elden çıkarılması sonucunda, safi değer artışının hesabı, mükerrer 81. maddeye göre elden çıkarılan mal ve hakların iktisap bedeli ile, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tu-

tarı arasındaki müspet fark olarak tespit ediliyor, ayrıca bunların iktisap edilmesi için yapılan vergi, resim, harç gibi giderlerde hesaplama dik-kate alınıyordu. Bu şekilde yapılan hesaplama sonucunda, geçmiş yıllarda iktisap edilen gayrimenkul ve bu nitelikteki hakların değeri, ülkemizde hüküm süren yüksek enflasyon nedeniyle suni olarak yükselmekte ve bu nedenle söz konusu gayrimenkul ve hakların elden çıkarılması du-rumunda iktisap bedeli ile elden çıkarma bedeli arasında büyük oranda fark doğuyor ve bunun üzerinden vergi alınıyordu.

İşte gerçek bir kazanç niteliğinde olmayan ve yüksek enflasyondan kay-naklanan bu fiktif kazancın vergilendirilmemesi amacıyla 1.1.1994 ta-rihinden itibaren geçerli olmak üzere 193 sayılı G.V.K.'nun mükerrer 81. nci maddesinin sonuna aşağıdaki fıkra hükmü eklenmiştir.

"Bu kanunun mükerrer 80. maddesinin birinci fıkrasının 7 numaralı bendinde belirtilen değer artış kazancının hesabında iktisap bedeli, gay-rimenkul ve bu nitelikteki hakların iktisap edildiği ve elden çıkarıldığı tak-vim yılları hariç olmak üzere, her takvim yılı için V.U.K. hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak tespit edilir."

B - DÜZENLEMENİN KAPSAMI:

1 - Mükellefler Bakımından Kapsamı:

Gayrimenkul ve bu nitelikteki hakların, ticari bir organizasyon çer-çevesinde alım ve satımının yapılması durumunda, bu işlemlerden elde edilen gelirler, G.V.K.'na göre ticari kazanç, kurumlar bakımından ise kurum kazancı olarak değerlendirilmekte ve vergilendirilmektedir. Bunun diğer bir koşulu da söz konusu gayrimenkul ve hakların işletmenin ak-tifine kayıtlı olmasıdır.

Gayrimenkul ve bu nitelikteki hakların yukarıda belirtilen şeklin dı-şında alım-satımından elde edilen kazanç ise GVK'na göre sair kazanç ve iratlar içerisinde değer artış kazancı olarak değerlendirilmektedir. Bu ne-denle söz konusu yeni hesaplama yöntemi kapsamına, gayrimenkul ve hakları elden çıkararak ve değer artış kazancı elde eden aşağıdaki mükellefler girmektedir.

- Vergiden muaf kişi ve kurumlar,
- Götürü usulde vergilendirilen mükellefler,
- Gerçek usulde vergiye tabi olmakla birlikte, elden çıkarılan gay-rimenkul ve hakları ticari organizasyon içinde değerlendirmeyen mükellefler.

Tabii ki sözkonusu gayrimenkul ve hakların yukarıda sayılan sahipleri dışında, bunların mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri ve kiracıları da bu kapsama dahildirler.

2 - Gayrimenkul ve Bu Nitelikteki Haklar Bakımından Kapsamı:

Yasa metninde de belirtildiği üzere, bu yönetime göre iktisap bedeli hesaplaması, GVK'nun mükerrer 80. maddesinin 7 numaralı bendinde belirtilen değer artış kazançları için yapılacaktır. GVK'nun mükerrer 80. maddesinin 7 numaralı bendinde ise, 70. maddenin birinci fıkrasının 1, 2, 4 ve 7 numaralı bentlerinde belirtilen mal ve hakların elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar değer artış kazancı sayılmıştır. Buna göre G.V.K.'nun 70. maddesinde belirtilen bu mal ve haklar şunlar olacaktır.

a) Arazi ve binalar, maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı,

b) Voli mahalleri ve dalyanlar,

c) Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar,

d) Gemi ve gemi payları ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye araçları.

İşte yukarıda sayılan bu gayrimenkul ve hakların 1.1.1994 tarihinden sonra elden çıkarılması durumunda, bunların iktisap bedeli G.V.K.'nun mükerrer 81 nci maddesinin sonuna eklenen fıkra hükmüne göre yeniden değerlendirilme oranında artırım yapılmak suretiyle tespit edilecektir.

3 - Uygulama Koşulları Bakımından Kapsamı:

Gayrimenkul ve bu nitelikteki hakların elden çıkarılması halinde, bundan elde edilecek gelirin değer artış kazancı olarak değerlendirilebilmesi için G.V.K.'nun mükerrer 80. maddesinin 7 numaralı bendinde, bu gayrimenkul ve hakların iktisap tarihinden başlayarak (1.1.1993 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere) dört yıl içinde elden çıkarılması gerekeceği öngörülmüştür. Bu nedenle iktisap edildiği tarihten itibaren 4 yıldan fazla bir sürede elden çıkarılan gayrimenkul ve hakların iktisap bedelinin hesaplanmasında bu yeni yöntem kullanılmayacaktır.

Ayrıca, gayrimenkul ve bu nitelikteki hakların iktisap edildiği ve elden çıkarıldığı yıllar için, yeniden değerlendirilme oranında artırım yapılmayacaktır.

3946 sayılı yasa ile G.V.K.'na eklenen geçici 39 ncu maddenin 2 nci bendinde, "Bu kanunla G.V.K.'nun 38 nci ve mükerrer 81 nci maddesinin

sonuna eklenen fıkraların hükmü, 1.1.1994 tarihinden önce iktisap edilen gayrimenkul ve iştirak hisseleri hakkında, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yeniden değerlendirilme oranının tespit edildiği yıldan itibaren uygulanır." denilmektedir. G.V.K.'nun mükerrer 80. maddesinin 7 numaralı bendinde, gayrimenkul ve hakların iktisap tarihinden itibaren dört yıl (1.1.1993 öncesi 1 yıl) içinde elden çıkarılması durumunda bundan elde edilecek kazancın değer artış kazancı sayılacağı belirtilmiştir.

V.U.K. hükümlerine göre yeniden değerlendirme oranı ilk defa 1984 yılında tespit edildiğinden, bizce G.V.K.'nun 80/7. maddesindeki dört yıllık süre şartı, G.V.K.'nun Geçici 39/2. maddesiyle çelişmektedir. Örneğin 1980 yılında iktisap edilen gayrimenkulün 1994 yılı içerisinde elden çıkarılması durumunda, zaten bundan elde edilecek kazanç GVK'nun 80/7 nci maddesine göre değer artış kazancı sayılmayacağından, bu gayrimenkulün iktisap bedeli hesaplamasına da gerek bulunmamaktadır. Bu nedenle GVK'nun 39/2 nci maddesinde, mükerrer 81 nci maddeye yer verilmesinin nedeni anlaşılabilir.

C - UYGULAMAYA YÖNELİK ÖRNEK ÇÖZÜM:

Buraya kadar yapılan açıklamalar dikkate alınarak, 3946 sayılı yasayla GVK'nun mükerrer 81. maddesinin sonuna eklenen ve gayrimenkul ve bu nitelikteki hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli ve değer artış kazancının hesaplanmasını örnek çözümle yapmaya çalışalım.

ÖRNEK : 1

Herhangi bir ticari faaliyeti olmayan (A) şahsı 10.5.1990 tarihinde 70.000.000.- TL.'na satın aldığı binayı 30.1.1994 tarihinde 500.000.000.- TL.'na satmıştır. Gayrimenkulün alımı sırasında 10.000.000.- TL. tutarında vergi ve harç gibi giderler yapılmıştır.

Eğer bu gayrimenkulün satışından elde edilen değer artış kazancını yasanın eski şekline göre yapmış olsaydık, bu tutar $(500.000.000 - 70.000.000 + 10.000.000) = 420.000.000.-$ TL. olacak ve bunun üzerinden vergi ödenecekti.

Şimdi aynı gayrimenkulün iktisap bedeli ve değer artış kazancını 3946 sayılı yasa ile getirilen yeni hesaplama yöntemine göre yapalım.

Öncelikle bu gayrimenkul iktisap tarihinden itibaren 4 yıl içinde elden çıkarıldığından, elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak değerlendirilecektir. Ayrıca yeni yöntemle göre iktisap bedeli hesaplamasının kapsamına da girmektedir.

Gayrimenkulün iktisap edildiği 1990 yılı ile elden çıkarıldığı 1994 yılı için yeniden değerlendirme oranında artırım yapılmayacaktır. Yeniden değerlendirme oranlarını tahmini olarak 1991 ve 1992 yılları için % 50, 1993 yılı için ise % 60 olarak kabul edelim ve bu bilgilere göre gerekli hesaplamaları yapalım.

<u>Yıllar</u>	<u>Yend. Değ. Oranı</u>	<u>İktisap Bedeli</u>	<u>Değer Artışı</u>	<u>Yeniden Hesaplanmış İktisap Bedeli</u>
1991	% 50	70.000.000.-	35.000.000.-	105.000.000.-
1992	% 50	105.000.000.-	52.500.000.-	157.500.000.-
1993	% 60	157.500.000.-	94.500.000.-	252.000.000.-

Görüldüğü gibi bu binanın yeniden hesaplanan iktisap bedeli 252.000.000.- TL. olacaktır. Böylece vergiye tabi değer artış kazancı da $(500.000.000 - 252.000.000 + 10.000.000) = 238.000.000.-$ TL. olması gerekir. Bu durumda yeni yöntemle göre $(420.000.000 - 238.000.000) = 182.000.000.-$ TL. değer artışı gerçek bir gelir olarak sayılmayacak, enflasyondan kaynaklanan fiktif bir kazanç olarak değerlendirilerek vergilendirilmeyecektir.