



DiĞER KAZANÇ ve İRATLARIN VERGİLENDİRİLMESİ ve BEYANI

Serdar MERMUTLU^(*)

1 - GİRİŞ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1. maddesinde; gelirin bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olduğu ve gerçek kişilerin mezkûr gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. GVK'nın 2. maddesinde ise gelir vergisine tabi kazanç ve iratlar tek tek belirtilmiş olup, diğer kazanç ve iratlar bu gelir unsurlarının yedincisi olarak sayılmıştır.

Diğer kazanç ve iratlar her ne kadar ilk altı gelir unsurunun kapsamına girmeyen gelirlerin tamamının diğer kazanç ve irat olarak vergilendirileceğini akla getirirse de GVK'nın 80, mükerrer 80, 81, mükerrer 81 ve 82. maddelerinde yapılan düzenlemelerle diğer kazanç ve iratlar kapsamında vergilendirilecek gelir unsurları bentler halinde sayılarak belirtilmiştir.

Diğer kazanç ve iratlar kapsamına giren gelirler, değer artış kazançları ve arazi kazançları olmak üzere, vergilendirilecek gelirlerin bentler halinde sayıldığı iki ayrı grup olarak ele alınmaktadır. Dolayısıyla bu bentlerde yer almayan gelirler, Gelir Vergisi Kanunu yönünden diğer kazanç ve iratların konusu dışında kalmaktadır.

Bu makalede, tam veya dar mükellef gerçek kişilerce 2011 yılında elde edilen diğer kazanç ve iratların vergilendirilmesi ve beyanına ilişkin açıklamalara yer verilecektir.

2- DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI

GVK'nın mükerrer 80. maddesinde; mezkûr maddede 6 bent halinde sayılan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olduğu, "elden çıkarma" deyiminin ise; mal

^(*)Vergi Müfettişi

ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade ettiği belirtilmiştir.

Yukarıda belirtilen madde metninden de anlaşılacağı üzere değer artış kazançlarında vergiyi doğuran olay söz konusu maddede sayılan mal ve hakların elden çıkarılmasına bağlanmıştır. Elden çıkarma deyimi ise hukuki bir terim olarak mal ve hakkın satılmasından daha geniş bir anlama sahiptir. Bu tanımlamalar ve bahsi geçen bent hükümleri çerçevesinde, değer artış kazancı kapsamına giren gelir unsurları aşağıda ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

2.1- Menkul Kıymet ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar

GVK'nın mükerrer 80. maddesinin 1. fıkrasının 1. bendinde, 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere; ivazsız 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 kazançların değer artış kazancı olduğu hükme bağlanmıştır.

GVK'nın geçici 67. maddesinin 13. fıkrasında ise menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının tanımı şu şekilde yapılmıştır.

“... menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı ifadesi, özel bir belirleme yapılmadığı sürece Türkiye’de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulunca kayda alınmış ve/veya Türkiye’de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem gören menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçları ile kayda alınmamış olsa veya menkul kıymet ve vadeli işlem borsalarında işlem görme- se dahi Hazinece veya diğer kamu tüzel kişilerin ihraç edilecek her türlü menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını ifade eder.

Bankaların ve aracı kurumların taraf olduğu veya bunlar aracılığıyla yapılan; belirli bir vadede, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte, ekonomik veya finansal göstergelere dayalı olarak düzenlen- nenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve döviz alma, satma, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri bu madde uygulamasında diğer sermaye piyasası aracı addolunur.”

Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançların vergilendirilmesi hususundaki temel yasal düzenleme GVK'nın mükerrer 80. maddesinin 1. fıkrası- nın 1. bendi olmakla birlikte 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere aynı tarihte yürürlüğe giren GVK'nın geçici 67. maddesi ile menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması sonucunda elde edilen gelirler üzerinden bankalar veya aracı kurumlar aracılığıyla kaynakta vergileme yapılması öngörülmüştür.

Öte yandan, GVK'nın geçici 67. maddesinin 9. ve 10. fıkralarında; 01.01.2006 tarihinden önce ih- raç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin ve 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde bu madde hükümlerinin uygulanmayacağı bu gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihinde geçerli olan yasa hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir.

Dolayısıyla yukarıda belirtilen menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının vergilendirilmesinde uyulacak mevzuat hükümleri bakımından 01.01.2006 tarihi büyük önem arz etmektedir.

Yukarıda belirtilen yasal hükümler ve yapılan açıklamalar çerçevesinde menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması neticesinde 2011 yılında elde edilen değer artış kazançlarının vergilendirilmesine yönelik ayrıntılı açıklamalara aşağıda yer verilecektir.

2.1.1- Hisse Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar

2.1.1.1- 01.01.2006 Tarihinden Sonra İktisap Edilen Hisse Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar

GVK'nın geçici 67. maddesi uyarınca 01.01.2006 tarihinden sonra iktisap edilen hisse senetlerinin 1 yıllık süre içinde elden çıkarılması halinde elde edilen gelir işleme aracılık eden banka veya aracı kurumlar tarafından tevkifata tabi tutulacaktır. Söz konusu tevkifat bu kazançlar için nihai olup ayrıca beyanname verilmeyecektir. Yine tam mükellef kurumlara ait olup İMKB'de işlem gören ve 1 yıldan fazla elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler tevkifat kapsamı dışındadır. Bunun yanında, tam mükellef kurumlara ait olup, İMKB'de işlem gören ve 1 yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler için, GVK'nın mükerrer 80. madde hükümleri uygulanmayacaktır.

Öte yandan, her ne kadar GVK'nın mükerrer 80. maddesinin 1. fıkrasının 1. bendinde hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların değer artış kazancı sayılabilmesi ve bu kapsamda vergilendirilmesi için ivazlı iktisap şartı aranmış olsa da, GVK'nın geçici 67. maddesi ile 258 Seri Numaralı GVK Genel Tebliğinin 3.1 bölümünde yapılan açıklamalar uyarınca, 01.01.2006 tarihinden sonra ivazsız iktisap edilen İMKB'de işlem gören hisse senetlerinin ivazsız iktisap edildikleri tarihteki borsa rayıçları ile elden çıkarılma değerleri arasındaki fark üzerinden GVK'nın geçici 67. maddesi kapsamında tevkifat yapılması gerekmektedir.

Tam mükellef gerçek kişilerin tevkifata tabi hisse senedi alım-satım kazançlarına (menkul kıymet yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) uygulanacak tevkifat oranı 27.09.2010 tarih ve 2010/926 sayılı BKK ile % 0 olarak belirlenmiştir. Tam mükellef gerçek kişilerce 01.10.2010 tarihinden itibaren elde edilen hisse senedi alım-satım kazançları üzerinden % 0 oranında stopaj yapılacaktır. Dar mükellefler için ise bu oran 27.06.2006 tarih ve 5527 sayılı Kanunla % 0 olarak belirlenmiştir. Söz konusu gelirler için yıllık veya münferit beyanname verilmeyecek, diğer gelirler nedeniyle verilecek beyannameye bu gelirler dahil edilmeyecektir.

Banka veya aracı kurumlar vasıtasıyla elde edilmeyen hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların GVK'nın mükerrer 80. maddesi hükümlerine göre beyan edilip vergilendirileceği tabidir.

2.1.1.2- 01.01.2006 Tarihinden Önce İktisap Edilen Hisse Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar

Önceki bölümlerde belirtildiği üzere; GVK'nın geçici 67. maddesinin 10. fıkrası uyarınca, 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler 31.12.2005 tarihinde geçerli olan yasa hükümleri uygulanacağından söz konusu hisse senet-

lerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirlere GVK'nın geçici 67. maddesi kapsamında tevkifat yapılmasına imkân bulunmamaktadır.

31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan ve değer artış kazançlarının sayıldığı GVK'nın mükerrer 80. maddesinin 1. fıkrasının 1. bent hükmüne göre; ivazsız olarak iktisap edilenler, Türkiye'de kurulu menkul kıymet borsalarında işlem gören ve üç aydan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri ile tam mükellef kurumlara ait olan ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artış kazancıdır.

Yukarıda belirtilen bent hükmünden de anlaşılacağı üzere; 01.01.2006 tarihi öncesinde ivazsız olarak iktisap edilen, tam veya dar mükellef kurumlara ait olup İMKB'de işlem gören üç aydan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri ile tam mükellef kurumlara ait olup bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin 2011 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazancın, süreler dikkate alındığında, değer artış kazancı olarak vergilendirilmesine imkan bulunmamaktadır.

Ancak, 01.01.2006 tarihi öncesinde ivazlı olarak iktisap edilen dar mükellef kurumlara ait İMKB'de işlem görmeyen hisse senetlerinin, 2011 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazanç değer artış kazancı olup, söz konusu değer artış kazançları GVK'nın 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mükerrer 80. maddesi ile diğer madde hükümleri çerçevesinde beyan edilip vergilendirilecektir.

2.1.2- Devlet/Özel Kesim Tahvili ve Hazine Bonosunun Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar

2.1.2.1- 01.01.2006 Tarihinden Sonra İhraç Edilen Devlet/Özel Kesim Tahvili ve Hazine Bonosunun Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar

GVK'nın geçici 67. maddesi uyarınca 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen tahvil ve hazine bonolarının elden çıkarılması halinde tahvil ve hazine bonolarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark tevkifata tabi tutulacaktır. Tam ve dar mükellef gerçek kişilerin tahvil ve hazine bonosu alış ve satış bedelleri arasındaki farka işleme aracılık eden banka veya aracı kurumlar tarafından 27.09.2010 tarih ve 2010/926 sayılı BKK ile % 10 oranında tevkifat uygulanması gerekmektedir. Söz konusu tevkifat bu kazançlar için nihai olup mükelleflerce ayrıca yıllık veya münferit beyanname verilmeyecektir. Ancak mezkûr maddede isteyen tam ve dar mükellef gerçek kişilere söz konusu işlemleri dolayısıyla ihtiyari beyanda bulunma imkânı tanınmıştır.

GVK'nın geçici 67. maddesinin 11. fıkrası uyarınca ihtiyari beyanda bulunan mükellefler, ÜFE artış oranının % 10'un üzerinde olması kaydıyla GVK'nın mükerrer 81. maddesinde yer alan endeksleme uygulamasından da yararlanacaklardır. Bu mükelleflerce verilecek ihtiyari beyannamede değer artış kazancı nedeniyle ortaya çıkan kar ve zararlar birlikte değerlendirilecek olup, 12.01.2009 tarih ve 2009/14580 sayılı BKK ile belirlenen % 10 oranında hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif edilen vergiler mahsup edilecek, mahsup edilemeyen tutarlar ise genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilecektir. Mahsup edilemeyen zararlar ise izleyen takvim yılına devredilemeyecektir.

2.1.2.2- 01.01.2006 Tarihinden Önce İhraç Edilen Devlet/Özel Kesim Tahvili ve Hazine Bonosunun Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar

Önceki bölümlerde belirtildiği üzere; GVK'nın geçici 67. maddesinin 9. fıkrası uyarınca, 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen tahvil ve hazine bonolarının elden çıkarılmasından sağlanan

gelirlere 31.12.2005 tarihinde geçerli olan yasa hükümleri uygulanacağından söz konusu tahvil ve hazine bonolarının elden çıkarılmasından sağlanan gelirlere GVK'nın geçici 67. maddesi kapsamında tevkifat yapılmasına imkan bulunmamaktadır.

31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan ve değer artış kazançlarının sayıldığı GVK'nın mükerrer 80. maddesinin 1. fıkrasının 1. bent hükmüne göre; ivazsız olarak iktisap edilenler, Türkiye'de kurulu menkul kıymet borsalarında işlem gören ve üç aydan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri ile tam mükellef kurumlara ait olan ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artış kazancıdır.

01.01.2006 tarihi öncesinde ihraç edilen tahvil ve hazine bonolarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artış kazancı olup, söz konusu değer artış kazançları GVK'nın 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mükerrer 80. maddesi ile diğer madde hükümleri çerçevesinde beyan edilip vergilendirilecektir.

2.1.3- Eurobondların Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar

258 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde Eurobond; Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetler olarak tanımlanmış olup, söz konusu menkul kıymetlerin vergi uygulaması bakımından Devlet tahvili ve Hazine bonusu gibi değerlendirilmekte olduğu belirtilmiştir.

GVK'nın geçici 67. maddesinin 1. fıkrasına göre, bankalar ve aracı kurumlar tarafından menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark ile alış ve itfa bedelleri arasındaki fark ve dönemsel getiriler üzerinden tevkifat yapılması gerekmekte ancak, Hazine tarafından ihraç edilen Eurobondların itfası ve alım-satımı neticesinde elde edilen gelirler madde kapsamında yer almamaktadır.

Tam mükellef gerçek kişilerce, 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen Eurobondlardan değer artış kazancı elde edilmiş olması halinde, söz konusu değer artış kazançları GVK'nın mükerrer 80. maddesi ile diğer madde hükümleri çerçevesinde beyan edilip vergilendirilecektir. 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen Eurobondlardan değer artış kazancı elde edilmiş olması halinde ise, söz konusu değer artış kazançları GVK'nın 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mükerrer 80. maddesi ile diğer madde hükümleri çerçevesinde beyan edilip vergilendirilecektir.

Dar mükellef gerçek kişiler açısından ise, Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin (Eurobond) ihraç tarihinin bir önemi bulunmamaktadır. 07.07.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5527 sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesinin 7. fıkrasına eklenen cümlede, anılan maddenin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkraları uyarınca tevkifata tabi tutulsun tutulmasın, dar mükellef gerçek kişilerce Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan kazanç ve iratlar için münferit beyanname verilmeyeceği belirtilmiştir. Bu çerçevede dar mükellef gerçek kişilerin Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağladıkları kazançlar için münferit beyanname verilmeyeceği belirtilmektedir. Dolayısıyla dar mükellef gerçek kişilerin elde ettikleri Eurobond değer artış kazançları için GVK'nın gerek geçici 67. maddesi gerekse mükerrer 80. maddesi gereğince herhangi bir vergi yükü oluşması söz konusu değildir.

2.1.4- Vadeli İşlemler, Opsiyon Sözleşmeleri ve Aracı Kuruluş Varantlarından Elde Edilen Kazançlar

Vadeli işlem sözleşmeleri, belirli bir vadede, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikteki malı, kıymetli madeni, finansal göstergeyi, sermaye piyasası aracını ya da döviz alma ya da satma yükümlülüğü veren sözleşmeler olarak tanımlanmaktadır.

Opsiyon sözleşmeleri opsiyonu alan tarafa, ödediği opsiyon primi karşılığında, belirli bir vadede veya belirli bir vadeye kadar, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte ekonomik veya finansal göstergeyi, sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve döviz alma veya satma hakkı veren, satan tarafı ise yükümlü kılan sözleşmeler olarak tanımlanmaktadır.

Aracı kuruluş varantları ise, elinde bulunduran kişiye dayanak varlığı ya da göstergeyi önceden belirlenen bir fiyattan belirli bir tarihe kadar alma veya satma hakkı veren ve menkul kıymet niteliğinde bir sermaye piyasası aracı olarak tanımlanmaktadır. Aracı kuruluş varantları, opsiyon sözleşmelerinin menkul kıymetleştirilmiş halidir. Aracı kuruluş varantları İMKB’de işlem görmektedirler.

GVK’nın geçici 67. maddesi uyarınca vadeli işlemler, opsiyon sözleşmeleri ve aracı kuruluş varantlarından elde edilen kazançlar tevkifata tabidir. Tam ve dar mükellef gerçek kişilerin 27.09.2010 tarih ve 2010/926 sayılı BKK ile 01.10.2010 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere işleme aracılık eden banka veya aracı kurumlar tarafından hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden sağlanan kazançlarına % 0, diğerlerinden sağlanan kazançlarına ise % 10 oranında tevkifat uygulanması gerekmektedir. Mezkûr BKK ile İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören aracı kuruluş varantlarından sağlanan kazançlara % 0 oranında tevkifat uygulanacaktır. Söz konusu tevkifat bu kazançlar için nihai olup mükelleflerce ayrıca yıllık veya münferit beyanname verilmeyecektir.

Tam mükellef kurumlar ile Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla faaliyette bulunan dar mükellef kurumların (banka ve benzeri finans kurumları için Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyette bulunma şartı aranmaz) aralarında yaptıkları vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden doğan kazançlar da tevkifata tabi değildir.

2.1.5- 5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu Kapsamında Düzenlenen Ürün Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

GVK’nın geçici 76. maddesinde; 10.02.2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların, 31.12.2014 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesna olduğu, istisna edilen bu kazançlar üzerinden mezkûr kanunun 94. maddesi kapsamında tevkifat yapılmayacağı, münhasıran bu kazançlar için gelir vergisi mükelleflerince yıllık beyanname verilmeyeceği ve bu kazançların diğer gelirler nedeniyle verilecek beyannamelere dahil edilmeyeceği belirtilmektedir.

Dolayısıyla 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlara 31.12.2014 tarihine kadar herhangi bir vergileme söz konusu değildir.

2.2- 70. Maddenin Birinci Fıkrasının (5) Numaralı Bendinde Yazılı Hakların Elden (İhtira Beratları Hariç) Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

GVK’nın mükerrer 80. maddesinin 1. fıkrasının 2. bendinde, 70. maddenin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olduğu hükmüne bağlanmıştır.

GVK'nın 70/5. bendinde ihtira beratları dışında yazılan haklar ise; arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, 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 olarak sayılmıştır.

2.3- Telif Haklarının ve İhtira Beratlarının Müellifleri, Mucitleri ve Bunların Kanuni Mirasçıları Dışında Kalan Kimseler Tarafından Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

GVK'nın mükerrer 80. maddesinin 1. fıkrasının 3. bendinde, telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olduğu hükme bağlanmıştır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus yukarıda belirtilen madde hükmünde de anlaşılaçağı üzere, telif haklarının ve ihtira beratlarının sadece müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olduğu, telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçılarınca elden çıkarılmasından doğan kazançların ise bu kapsama girmeyip söz konusu kazançların serbest meslek kazancı mahiyetinde olduğudur.

2.4- Ortaklık Haklarının veya Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

GVK'nın mükerrer 80. maddesinin 1. fıkrasının 4. bendinde, ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olduğu hükme bağlanmıştır.

Ortaklık hakkı veya hissesi, her türlü şahıs ve sermaye şirketlerinde, ortakların hisse senedine bağlanmamış paylarını ifade etmekte olup, limited şirket, adi komandit şirket, kolektif şirket ve adi şirket ortaklık payları ile kooperatiflere üye olunması karşılığında elde edilen hisselerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar bu madde kapsamında değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

Öte yandan, anonim şirketlere ait hisse senetleri ile eshamlı komandit şirketlerin komanditer ortaklarının hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların bu bent kapsamında değerlendirilmesine imkan bulunmamaktadır.

2.5- Faaliyeti Durdurulan Bir İşletmenin Kısmen veya Tamamen Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

GVK'nın mükerrer 80. maddesinin 1. fıkrasının 5. bendinde, faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olduğu hükme bağlanmıştır.

Yukarıda belirtilen madde hükmünden de anlaşılaçağı üzere; mezkûr madde hükmünün uygulanmasında işletme faaliyetinin durdurulması ifadesinden ne anlaşılması gerektiği hususu önem arz etmektedir. İşletme faaliyetinin durdurulmasından ne anlaşılması gerektiği hususunda GVK'da herhangi bir belirleme yapılmamış olup, VUK'un işin bırakılması ile ilgili 161. maddesinde işin bırakılması "*Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi*" olarak tanımlanmıştır. Bu tanıma göre durdurma ile bırakma farklı durumları ifade etmektedir. İşin bırakılmış sayılması için faaliyetin sadece durdurulması yeterli olmayıp, ayrıca vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin

tamamen sona erdirilmesi gerekmektedir. İşletme faaliyetinin durdurulması işletme bünyesinde vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin yapılmayacağı anlamına gelmez. Dolayısıyla faaliyeti durdurulmuş ancak vergiye tabi olmayı gerektiren muameleleri devam eden bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar bu madde kapsamında değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

2.6- GVK'nın 70. Maddesinin Birinci Fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) Numaralı Bentlerinde Yazılı Mal ve Hakların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

GVK'nın mükerrer 80. maddesinin 1. fıkrasının 6. bendinde, iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70. maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olduğu hükme bağlanmıştır.

Yukarıda belirtilen madde hükmünden de anlaşılacağı üzere GVK'nın 70. maddesinin birinci fıkrasının;

(1) numaralı bendinde; arazi, bina, maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;

(2) numaralı bendinde; voli mahalleri ve dalyanlar;

(4) numaralı bendinde; gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;

(7) numaralı bendinde; gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları şeklinde sayılmış bulunan mal ve hakların (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar bu madde kapsamında değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

Yukarıda sayılan mal ve hakların ivazsız olarak iktisap edilenlerinin elden çıkarılması ile diğer şekillerde iktisap edilenlerinin iktisap tarihinden başlayarak beş yıldan fazla bir süre sonunda elden çıkarılmasından doğan kazançlar verginin konusuna girmediğinden söz konusu kazançlar değer artış kazancı olarak vergilendirilmeyecektir.

GVK'nın mükerrer 80. maddesinin 1. fıkrasının 6. bendinin parantez içi hükmü uyarınca, kooperative-lerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkuller tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır. Bu durumda beş yıllık süre tahsis tarihi itibarıyla başlar.

Öte yandan, GVK'nın geçici 71. madde hükmü uyarınca, 01.01.2007 tarihinden önce iktisap edilmiş olan mal (gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dâhil) ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde dört yıllık süre esas alınır.

2.7- Ticari Kazanç Sayılan Haller

GVK'nın mükerrer 80. maddesinin son fıkrasında; faaliyetine devam eden ticarî bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticarî işletmeye dahil amortismanla tâbi iktisadî kıymetlerle birinci fıkrada yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların ticarî kazanç sayıldığı ve bunlara ticarî kazanç hakkındaki hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

2.8- Vergilendirilmeyecek Değer Artış Kazançları

GVK'nın 81. maddesi hükmüne göre aşağıda yazılı hallerde değer artış kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez;

- Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanunî 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 bendinde 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.)

Yukarıda belirtilen madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, kanun koyucu söz konusu hüküm ile belirli koşullar altında sahip değiştiren ferdi işletmeler ile nevi değiştiren şahıs şirketlerinin bünyesindeki kıymetlerin bölüşümü veya devri esnasında değer artış kazancının hesaplanmamasını, değer artış kazancı hesaplanırsa bile bu değerlerin vergilendirmemesini amaçlamıştır. Burada zımni bir vergi erteleme söz konusudur.

2.9- Değer Artış Kazançlarında Safi Kazancın Tespiti

Gelir Vergisi Kanununun 1. maddesinde; gelirin bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olduğu ve gerçek kişilerin mezkûr gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla değer artış kazancında da vergilendirilecek kazancın safi kazanç olması gerekmektedir.

GVK'nın mükerrer 81. maddesinde değer artış kazancında safi kazancın nasıl tespit edileceğine ilişkin hükümler aşağıdaki gibidir:

- 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 değerleme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur.

- Maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedel, kazancı bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilen işletmelerde ise son bilançoda veya envanter kayıtlarında gösterilen değer esas alınır.

- 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 tevsik edilememesi halinde Vergi Usul Kanununun 266. maddesinde yazılı itibari değer iktisap bedeli olarak kabul edilir.

• Dar mükelleflerin, yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle, Türkiye'ye bizzat getirdikleri nakdî veya aynî 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 Türk Lirası karşılığı ile bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılması tarihindeki aynı miktar yabancı sermayenin Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Türk Lirası karşılığı arasındaki fark esas alınır.

GVK'nın mükerrer 81. maddesinin 5. ve 6. fıkrası hükümleri ile dar mükelleflere yönelik kur farklarından arındırma düzenlemesi getirilerek, söz konusu düzenleme ile dar mükelleflerin belirli şartlar dahilinde kur farklarından kaynaklanan değer artış kazançlarının vergilendirilmesine engel olunmaktadır.

GVK'nın mükerrer 81. maddesinin son fıkrasında; mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedelinin, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edileceği hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan VUK'un mükerrer 298. maddesinin "C" bendinde, vergi kanunlarında yer alan "toptan eşya fiyatları genel endeksi" ibaresinin "üretici fiyatları genel endeksi" ve "TEFE" ibaresinin "ÜFE" olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, 5281 sayılı Kanunla mükerrer 81. maddenin son fıkrasına eklenen hükümle, 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere, endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzeri olması şartı getirilmiş olmakla birlikte, söz konusu düzenleme 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olduğundan mezkûr hükmün 31.12.2005 tarihinde geçerli olan mevzuat hükümlerine göre vergilendirilecek olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarına etkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla 01.01.2006 tarihinden sonra elde edilen ancak 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri çerçevesinde vergilendirilen menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançların maliyet bedelinin tespitinde endeksleme yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzeri olma şartı bulunmamaktadır.

GVK'nın mükerrer 81. maddesinin son fıkrası hükmü ile maliyet bedelini endeksleme düzenlemesi getirilmiş olup, söz konusu düzenleme ile değer artış kazançlarının safi tutarının enflasyondan arındırılması amaçlanmakta böylece enflasyondan kaynaklanan fiktif değer artış kazancının vergilendirilmesine mani olunmaktadır.

2.10- Değer Artış Kazançlarında İstisna

GVK'nın mükerrer 80. maddesinin 3. fıkrasında; 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer

sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, (278 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 01.01.2011 tarihinden itibaren 8.000 TL.) Türk Lirasının gelir vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

Yukarıda belirtilen madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, 01.01.2006 tarihinden itibaren, değer artış kazançlarında genel istisna düzenlemesi, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar açısından kaldırılmış ve diğer mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar açısından 2011 takvim yılı gelirleri için 278 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 8.000.-TL olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, GVK'nın geçici 67. maddesinin 9. ve 10. fıkralarında; 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin ve 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde bu madde hükümlerinin uygulanmayacağı bu gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihinde geçerli olan yasa hükümlerinin uygulanacağı hükmü mevcut olduğundan söz konusu menkul kıymetlerin 2011 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazançlarda GVK'nın mükerrer 123. maddesi kapsamında VUK hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılan istisna tutarı uygulanacaktır.(2011 yılı için 19.000.-TL)

3- ARIZİ KAZANÇLAR

GVK'nın mükerrer 82. maddesinde; mezkûr maddenin birinci fıkrasında 6 bent halinde sayılan kazançların vergiye tabi arızı kazanç olduğu, "hasılat" deyiminin ise; alınan para ve ayınlarla diğer suretlerle elde edilen ve para ile temsil edilebilen menfaatleri ifade ettiği belirtilmiştir.

Yukarıda belirtilen madde metninden de anlaşılacağı üzere arızı kazanç olarak vergilendirilecek gelir, yapılması devamlılık arz etmeyen faaliyetlerden elde edilen kazançlardır.

3.1- Vergiye Tabi Arızı Kazançlar

GVK'nın mükerrer 82. maddesinin birinci fıkrasında 6 bent halinde sayılan kazançlar vergiye tabi arızı kazançlardır. Buna göre;

- Arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar.
- Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılat.
- Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştamallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinde doğan kazançlar dahil).
- Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat.
- Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil).
- Dar mükellefiyete tabi olanların 45. maddede yazılı işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar. arızı kazanç olarak gelir vergisinin konusuna girmektedir.

3.2-Arızı Kazançlarda Safi Kazancın Tespiti

Gelir Vergisi Kanununun 1. maddesinde; gelirin bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olduğu ve gerçek kişilerin mezkûr gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla arızı kazançlarda da vergilendirilecek kazancın safi kazanç olması gerekmektedir.

GVK'nın mükerrer 82. maddesine göre arızı kazançların safi miktarı aşağıdaki şekilde tespit olunur:

- Arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassut işlerinde satış bedelinden maliyet bedeli ve satış dolayısıyla yapılan giderler indirilir.
- Dar mükellefiyete tabi olanların GVK'nın 45. maddesinde yazılı işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisine tabi yabancı ulaştırma kurumlarının kazançlarının tayinine ait esaslara göre tespit edilir. KVK'nın 23. maddesine göre ise yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye tabi olacak kurum kazancı aynı maddenin 2. bendi uyarınca tespit olunan Türkiye'de elde edilen hasılat ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanır.
- Diğer işlerden elde edilen hasılat, tevsiik edilmek kaydıyla yapılan giderler indirilir.

3.3- Arızı Kazançlarda İstisna

GVK'nın mükerrer 82. maddesinin 2. fıkrasında; bir takvim yılında (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerde yazılı olan kazançlar (henüz başlamamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) toplamının **278 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2011 yılı için 19.000 TL**'lik kısmının gelir vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

İstisnaya tabi arızı kazançlar şunlardır.

- Arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar.
 - Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen hasılat.
 - Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peşta-mallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrin-den doğan kazançlar dahil).
 - Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat.
- Öte yandan, söz konusu istisna yukarıda belirtilen kazançların her biri için ayrı ayrı uygulanmayıp mezkûr kazançların toplamına uygulanacaktır.

4- DİĞER KAZANÇ ve İRATLARIN BEYANI

GVK'nın 85. maddesi hükmüne göre mükellefler; mezkûr kanunun 2. maddesinde yazılı gelir unsurlarından bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için mezkûr kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu kanuna göre gelirlerin yıllık beyannameye toplanması zorunludur.

Öte yandan, GVK'nın geçici 67. maddesinin 7. fıkrasında; mezkûr maddenin 1, 2, 3 ve 4. fıkra hükümleri uyarınca tevkifata tabi tutulan kazançlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmeyeceği ve diğer gelirler nedeniyle verilecek yıllık beyannameye bu gelirlerin dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

GVK'nın 86. maddesinde ise tam ve dar mükellefiyette hangi gelirler için beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilse dahi hangi gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda belirtilen kanun hükümleri çerçevesinde diğer kazanç ve iratların beyan durumu tam ve dar mükellefler için aşağıda ayrı ayrı değerlendirilecektir.

4.1- Tam Mükellefiyette Beyan

GVK'nın 86. maddesinde tam mükellefiyette; kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilse dahi bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

GVK'nın 86. maddesi hükmünün, GVK'nın istisna hükümleri ve 278 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirlenmiş olan istisna hadleri ile birlikte değerlendirilmesi neticesinde; 2011 takvim yılı içerisinde elde edilen değer artış kazançları toplamının menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması hariç 8.000.-TL'nin altında kalması durumunda beyanname verilmeyecek, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilse dahi bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

Öte yandan, GVK'nın geçici 67. maddesinin 9. ve 10. fıkralarında; 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin ve 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde mezkûr madde hükümlerinin uygulanmayacağı bu gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihinde geçerli olan yasa hükümlerinin uygulanacağı hükmü mevcut olduğundan söz konusu menkul kıymetlerin 2011 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazançlarda GVK'nın mükerrer 123. maddesi kapsamında VUK hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılan istisna tutarı olan 19.000.-TL'nin dikkate alınması gerekmektedir.

GVK'nın 86. maddesi hükmünün, GVK'nın istisna hükümleri ve 278 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirlenmiş olan istisna hadleri ile birlikte değerlendirilmesi neticesinde; 2011 takvim yılı içerisinde elde edilen GVK'nın 82. maddesinin 1, 2 (henüz başlanmamış olan ticari, zirai veya mesleki faaliyete hiç girilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç), 3 ve 4 numaralı bentlerinde sayılan arazi kazançların toplamının 19.000.-TL'nin altında kalması durumunda beyanname verilmeyecek, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilse dahi bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

Diğer kazanç ve iratların istisna haddi üzerinde kalan kısmı için tam mükellefiyete tabi gerçek kişilerce yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir.

4.2- Dar Mükellefiyette Beyan

GVK'nın 86. maddesinde dar mükellefiyette; diğer kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilse dahi bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, GVK'nın 101. maddesi hükmünce, dar mükellefiyete tabi mükelleflerden yıllık beyanname vermeye mecbur olmayanlar;

1. Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını, gayrimenkulün bulunduğu,

2. Menkul malların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını, mal ve hakların Türkiye'de elden çıkarıldığı,

3. Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratlarını işletmenin bulunduğu,

4. Arızı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere tavassuttan elde edilen diğer kazanç ve iratlarla, arızı olarak serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlar ve dar mükellefiyete tabi olanların 45. maddede yazılı işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar, faaliyetin yapıldığı veya yolcu veya yükün taşıta alındığı,

5. Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil), ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratları, vergisi tevkif suretiyle alınmamış menkul sermaye iratlarını ve diğer her türlü kazanç ve irada ilişkin ödemenin Türkiye’de yapıldığı,

6. Diğer hallerde Maliye Bakanlığı’nca belirlenen,

Yerin vergi dairesine münferit beyanname ile bildirmeye mecburdurlar.

Bu kazanç ve iratlardan serbest meslek faaliyetlerine ilişkin olanların beyannamelerinin bu faaliyetlerin sona erdiği, bu kazanç dışındaki diğer kazanç ve iratlarla ilgili beyannamelerin ise bu kazanç ve iratların iktisap olunduğu tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine verilmesi mecburidir.

Geliri telif ve patent haklarının satışından ibaret olan ve tamamı üzerinden tevkif suretiyle gelir vergisi ödemiş bulunan dar mükellefiyete tabi kimselerin bu gelirleri için münferit beyanname vermeleri ihtiyaridir.

Yukarıda belirtilen madde hükümlerinin, GVK’nın istisna hükümleri ve 278 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirlenmiş olan istisna hadleri ile birlikte değerlendirilmesi neticesinde; vergiye tabi geliri sadece diğer kazanç ve iratlardan ibaret olan dar mükellef gerçek kişiler bu gelirleri için yıllık beyanname vermeyecekler, söz konusu mükellefler istisna haddi dışında kalan ve GVK’nın 101. maddesinde belirtilen diğer kazanç ve iratları için mezkûr madde esaslarına göre münferit beyanname vereceklerdir.

Öte yandan, dar mükellef gerçek kişilerin, diğer kazanç ve iratları dışında, yıllık beyanname vermeleri gereken gelir unsurları varsa, diğer kazanç ve iratlarını yıllık beyannameye dahil etmeyeceklerdir.

5- SONUÇ

Bilindiği üzere gelir vergisi gerçek kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri gelir üzerinden alınan dolaysız bir vergidir. GVK’nın 1. maddesinde gelirin tanımı yapılmış, 2. maddesinde ise gelir unsurları sayılmıştır.

Bu çalışmamızda GVK’da yer alan düzenlemeler çerçevesinde mezkûr kanunun 2. maddesinde sayılan gelir unsurlarından yedincisi olan diğer kazanç ve iratların tam ve dar mükellef gerçek kişilerce 2011 takvim yılında elde edilmesi ve beyanı hakkında ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu,
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu,
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu,
- Gelir Vergisi Genel Tebliği,
- “Beyanname Düzenleme Kılavuzu”, Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2011,
- www.spk.gov.tr,
- www.imkb.gov.tr.