



DİĞER KAZANÇ ve İRATLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Gizem Geylan ÇARKÇI(*)

1 - GİRİŞ

Diğer kazanç ve iratlar GVK'nın 7. gelir unsuru olarak kanunun 80.,mükerrer 80, 81, mükerrer 81. ve 82. maddelerinde yerini almaktadır. Söz konusu gelir unsuru ilk 6 gelir unsuruna girmeyen gelirlerin tamamının diğer kazanç ve iratlar başlığı altında vergilendirilmesi gerektiğini düşündürse de, bu gelir unsurunun içerisine ancak kanun koyucunun GVK'nın mükerrer 80. ve 82.maddelerinde bentler halinde ayrı ayrı tanımlamış olduğu gelirler girmektedir. Bu bentlerde sayılmayan gelirler gelir vergisinin konusu dışında kalmaktadır.

Diğer kazanç ve iratlar; değer artış kazançları ve arazi kazançlar olmak üzere iki ayrı gelir unsurundan oluşmaktadır. Değer artış kazancı olarak vergilendirilen gelir, mal ve hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlardır. Elden çıkarma; söz konusu mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığı devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder. Arazi kazanç olarak vergilendirilecek gelir ise, devamlılık unsuruna sahip olmayan faaliyetlerden elde edilen kazançlardır.

2- DEĞER ARTIŞ KAZANCI

2.1- Değer Artış Kazancının Tespiti

Değer artışı kazancında vergilendirilecek kazanç GVK'nın mükerrer 81. maddesinde tanımlandığı üzere safi değer artışıdır. Mükerrer 81.madde hükmü uyarınca; değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla, sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatle-

(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

rin 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. Hasılatın ayın veya menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı, VUK' un değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin olunur.

Maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine; VUK 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. Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında, iktisap bedelinin tevsih edilememesi halinde VUK'nun 266.maddesinde yazılı itibari değer, iktisap bedeli olarak kabul edilir. Maddenin 1. ve 4. fıkrası hükümlerinin bir arada değerlendirilmesinden iktisap bedeli deyiminin, maliyet unsurlarından biri olarak kullanıldığı anlaşılmaktadır. Buna göre iktisap bedelinin tevsih edilememesi halinde itibari değer ile birlikte, iktisaba bağlı giderlerin toplamı elden çıkarma bedelinden indirilebilecektir.

2.2- Enflasyondan Arındırma

2.2.1- Endeksleme

Değer artış kazancının tespitinde safi değer artışı hesaplanırken mal ve hakların iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. Ancak bu endekslemenin yapılabilmesi artış oranının %10 veya üzerinde olması şarttır. %10'luk şart 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Bilindiği üzere Devlet İstatistik Enstitüsü adı Türkiye İstatistik Kurumu olarak değiştirilmiştir. Ayrıca VUK'un mükerrer 298. maddesinin (C) bendinde 1.1.2006 tarihinden itibaren vergi kanunlarında yer alan TEFE ifadesi yerine ÜFE ifadesinin kullanılacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu nedenle 1.1.2006 tarihinden itibaren yapılacak endekslemeler ÜFE esas alınarak yapılacak ve en az %10 artış oranı aranacaktır. Ancak 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen menkul kıymetlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihli hükümler geçerli olduğundan bu menkul kıymetler ile ilgili endekslemede hem "TEFE" oranı dikkate alınacak hem de en az %10 artış koşulu aranmayacaktır.¹

Örneğin; Bayan (E), 10.07.2007 tarihinde 150.000 TL'ye satın almış olduğu konutu 15.04.2010 tarihinde 250.000 TL'ye satmıştır. Buna göre, Bayan (E) konutu 01.01.2007 sonrasında satın aldığı ve alış tarihinden itibaren beş tam yıl geçmeden satmış olduğundan dolayı, elde ettiği kazanç değer artış kazancı olarak vergiye tabi olacaktır.

Bu durumda Bayan (E)'nin elde ettiği değer artış kazancı gayrimenkulün alış bedelinin, ÜFE artış oranında artırılması ile bulunacak tutarın, hasılatın indirilmesi ile bulunacaktır. Gayrimenkulün iktisap tarihinden önceki ay olan **Haziran 2007'de ÜFE 140,53**, elden çıkarıldığı aydan önceki ay olan **Mart 2010'da ÜFE 172,58**'dir. Bu durumda endeksleme oranının ilgili dönemde %10'un üzerinde artmış olduğu görülmektedir.

$$[(172,58 - 140,53) / 140,53] = \%22,80$$

Dolayısıyla Bayan (E)'nin elden çıkardığı gayrimenkulün endekslenmiş maliyet bedeli olarak; 150.000 TL x (172,58 / 140,53) = 184.209,77 TL dikkate alınacaktır.

¹ 258 nolu Gelir Vergisi Tebliği Bölüm 5.3.1.

Buna göre Bayan (E), satmış olduğu gayrimenkulden dolayı (250.000 – 184.209,77 =) 65.790,23 TL tutarında istisna öncesi değer artış kazancı elde etmiş olacaktır. Söz konusu kazançta 2010 yılı için belirlenen 7.700 TL tutarında istisna uygulanarak bulunacak (65.790,23 – 7.700 =) 58.090,23 TL'ye Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesindeki vergi oranları uygulanarak mükellefin ödeyeceği gelir vergisi hesaplanacaktır.²

2.2.2- Kur Farklarının Dikkate Alınmaması

Dar mükelleflerin (kurumlar dahil), yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle, Türkiye'ye bizzat getirdikleri nakdi veya aynı sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymet ve iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artış 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 iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazançlarından ibaret olması şarttır.

Kur farkından doğan kazançların hesabında, menkul kıymet ve iştirak hisselerinin iktisabına tahsis edilen yabancı sermayenin, bu kıymet ve hisselerin iktisap tarihindeki T.C. Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan YTL karşılığı ile bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılması tarihindeki aynı miktar yabancı sermayenin T.C. Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan YTL karşılığı arasındaki fark esas alınır. (GVK Mükerrer Mad. 81/6)

Bu düzenleme bir istisna niteliğinde olup, istisnadan sadece dar mükellefler yararlanabilir. Ayrıca izin alınarak getirilen sermaye ile menkul kıymet veya iştirak hissesi alınmalı ve izin alarak sermaye getiren mükelleflerin, Türkiye'de elde ettikleri kazançların münhasıran bu menkul kıymet veya iştirak hisseleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratlarından ve bu kıymet veya iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazançlarından ibaret olması gerekir.

2.3- Zarar Mahsubu

GVK'nın 2003 yılı öncesi diğer kazanç ve iratların vergilendirilmesini düzenleyen geçici 56. maddesi değer artış kazançlarında safi değer artışını düzenleyen f/4 bendi ile, aynı yıl içinde birden fazla hisse senedi veya diğer menkul kıymet alınıp satılması halinde, birinden doğan zararın, diğerinin karından mahsup edileceğini hüküm altına alınmıştır. Bu düzenlemeyle, diğer kazanç ve iratlarda mümkün olmayan zarar indirimi, menkul kıymet alım satımlarına münhasır olmak üzere mümkün hale getirilmiştir. Ancak 4783 sayılı Kanunla diğer kazanç ve iratlarda vergilendirilmenin 1.1.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, geçici 56. madde yerine GVK'nın 80, mükerrer 80, 81, mükerrer 81 ve 82. maddelerine göre yapılması öngörülürken safi değer artışını düzenleyen mükerrer 81. maddede menkul kıymet alım satımında birinden doğan zararın diğerinin karından mahsup edileceğine ilişkin hüküm yer almamıştır. Bu durumun uygulamada tereddüt yaratması üzerine Gelir İdaresi Başkanlığı'nca **21.01.2003** tarihli **Basın Bülteni** yayımlanmış, söz konusu basın bülteninde; bir yıl içinde birden fazla menkul kıymet alım satımı yapılması halinde bu işlemlerden elde edilen kar veya zarar tutarlarının birlikte değerlendirileceği, dolayısıyla işlemin aynı yıl içinde yapılması koşuluyla bir işlem

² Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Mart/2011 Yayın No:112

nedeniyle doğan zararın, diğer işlemler dolayısıyla elde edilen kardan mahsup edilmesinin mümkün bulunduğu açıklanmıştır.

Öte yandan, diğer kazanç ve irat grupları içerisinde doğacak zararların diğer gelir kaynaklarından doğacak karlara mahsubu mümkün bulunmamaktadır.³

2.4- İstisna Uygulaması

GVK'nın mükerrer 80.maddesi ile bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazançlarının menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 6.000,00(280 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1.1.2012 tarihinden itibaren 8.800,00-TL) Yeni Türk Lirası gelir vergisinden müstesna kılınmıştır.

Ancak 1.1.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elden çıkarılması suretiyle sağlanan kazançlar ile 1.1.2006 tarihinden önce iktisap edilen menkul kıymetlerin elden çıkarılması suretiyle sağlanan kazançların vergilendirilmesi 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümlere göre yapılacaktır. Bu tarih itibarıyla da söz konusu menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan kazançların 2012 dönemi itibarıyla VUK'un 123.maddesi hükmüne göre yeniden değerlendirilme oranında artırılması suretiyle bulunan 20.000-TL'si vergiden istisna bulunmaktadır.

2.4- Değer Artış Kazancı Sayılan Gelirler

2.4.1-Menkul Kıymetlerin veya Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar

GVK, gerçek kişilerin, menkul kıymetlerin ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlarını değer artışı kazancı kapsamında vergilendirmektedir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'na 5281 sayılı Kanun ile eklenen geçici 67. maddesi hükmü de 1.1.2006 tarihinden itibaren menkul kıymet gelirlerinin vergilendirilmesinde uygulanmaktadır. Bu nedenle menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlarda bazı menkul kıymetlerde ihraç tarihine göre bazı menkul kıymetlerde de iktisap tarihine göre belirlenen farklı vergileme rejimleri söz konusudur.

Geçici 67. madde 1.1.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirlerin vergilendirilmesi ile 1.1.2006 tarihinden önce iktisap edilen menkul kıymetlerin elden çıkarılması suretiyle sağlanan kazançların vergilendirilmesinin, 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümlere göre yapılmasını öngörmektedir. Öte yandan Hazinesinin yurt dışında ihraç ettiği tahviller olan eurobondlardan sağlanan gelirler geçici 67. maddenin kapsamı dışında tutulmuştur.

Bu açıklamalara göre menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançların vergilendirilmesi 31.12.2005 tarihli hükümler de dikkate alındığında, aşağıdaki gibi olacaktır:

a) 1.1.2006 Tarihinden Önce İktisap Edilen Hisse Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar: İvazsız olarak iktisap edilen hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar,

³ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu 88.Maddesi

İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinin üç aydan fazla süreyle elde tutulduktan sonra elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ile tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem görmeyen hisse senetlerinin bir yıldan fazla süreyle elde tutulduktan sonra elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar gelir vergisine tabi değildir.

Yukarıda sayılanların dışında kalan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ise 31.12.2005 tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan hükümlere göre vergilendirilir. Bu kapsamda hisse senetlerinin iktisap bedeli elden çıkarıldıkları ay hariç olmak üzere TEFE artış oranında artırılarak dikkate alınır. Bunun için endekste %10 artış olması koşulu aranmaz. Ayrıca GVK'nın mükerrer 80. maddesinde menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançları için öngörülen (2012 takvim yılı için 20.000-TL) istisna 01.01.2006 tarihi itibarıyla kaldırılmış olsa da bu tarihten önce iktisap edilmiş olan menkul kıymetler için geçerliliğini korumaktadır. Endeksleme sonrası istisna haddinin üzerinde kalan tutarlar beyana tabi olurlar.

b) 1.1.2006 Tarihinden Sonra İktisap Edilen Hisse Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar: Tam mükellef kurumlara ait olup İMKB'de işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç olmak üzere, hisse senetlerinin banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elden çıkarılmasından sağlanan alım-satım kazançları üzerinden GVK'nın geçici 67/1 maddesi uyarınca tevkifat yapılacaktır. Tam mükellef kurumlara ait olup İMKB'de işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri satış kazançları GVK mükerrer 80. madde uyarınca da vergilendirilmeyecektir. Tevkifata tabi tutulmuş hisse senedi alım-satım kazançları için yıllık beyanname verilmesi ihtiyaridir.

Tam mükellef kurumlara ait olan ve İMKB'de işlem görmeyen hisse senetleri ise iki yıldan fazla süreyle elde tutulduktan sonra elden çıkarılırsa elde edilecek kazanç vergiye tabi olmayacaktır. İki yıllık süreden önce elden çıkarılmaları halinde ise iktisap bedelleri ÜFE artış oranında endekslenecek, artışın % 10 ve üzerinde olmasına dikkat edilecektir. Bu kazançlara herhangi bir istisna uygulanması da söz konusu olmayacaktır.

c) 26.07.2001-31.12.2005 Tarihleri Arasında İhraç Edilen Devlet Tahvili ve Hazine Bonolarının Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar: Bu menkul kıymetlerden ivazsız olarak iktisap edilenlerin satış kazancı vergiye tabi değildir. Tam mükellef gerçek kişilerce alım-satım kazancının tespitinde tahvil ve bonoların iktisap bedeli, elden çıkarıldıkları ay hariç olmak üzere TEFE artış oranında artırılmak suretiyle dikkate alınacaktır. Ayrıca GVK'nın geçici 59. maddesindeki istisnadan yararlanılacak, elde edilen kazancın istisna tutarını aşması ve kalan kısmın beyan haddini aşması durumunda aşan kısmın tamamı yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Dar mükellef gerçek kişiler ise alım-satım kazancı tutarını tahvil ve bonoların iktisap bedelini, elden çıkarıldıkları ay hariç olmak üzere TEFE artış oranında artırılmak suretiyle dikkate alacaklardır. Ayrıca GVK'nın geçici 59. maddesindeki istisnadan yararlanılır. Elde edilen kazancın istisna tutarını aşması ve kalan kısmın beyan haddini aşması durumunda aşan kısmın tamamı münferit beyanname ile beyan edilir.

d) 1.1.2006 Tarihinden Sonra İhraç Edilen Devlet Tahvili ve Hazine Bonolarının Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar: Tam ve dar mükellef gerçek kişilerin bu kazançları işleme aracılık eden bankalar ve aracı kurumlar tarafından GVK'nın geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulacaktır. Beyanname verilmesi ihtiyaridir.

e) **1.1.2006 Tarihinden Önce İhraç Edilen Özel Sektör Tahvillerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar:** Vergiye tabi alım-satım kazancının tespitinde tahvil iktisap bedeli, elden çıkarıldıkları ay hariç olmak üzere TEFE artış oranında artırılmak suretiyle dikkate alınacaktır. GVK'nın mükerrer 80.maddesindeki 31.12.2005 itibarıyla yürürlükte olan istisnadan yararlanılacaktır. İstisna uygulanırdktan sonra kalan kısım beyan konusu yapılacaktır.

f) **1.1.2006 Tarihinden Sonra İhraç Edilen Özel Sektör Tahvillerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar:** Bu kazançlar işleme aracılık eden bankalar ve aracı kurumlar tarafından GVK'nın geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulacaktır. Beyanname verilmesi ihtiyaridir.

g) **Menkul Kıymet Yatırım Fonları Katılma Belgelerinin Kar Payları:** Bu kıymetlerin 1.1.2006 tarihinden önce iktisap edilenlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar için GVK'nın geçici 55. maddesi uyarınca beyanname verilmesi gerekmemektedir. 1.1.2006 tarihinden sonra iktisap edilenlerin gelirleri ise 1.10.2006 tarihinden itibaren GVK'nın geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabidir. Sürekli olarak portföyünün en az % 51'i İMKB'nde işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının, bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar tevkifat kapsamı dışındadır. Tevkifat nihai vergilemedir.

h) **Eurobondların Elden Çıkarılmasından Doğan Değer Artış Kazançları:** Tam mükellefler için 1.1.2006 tarihinden önce ihraç edilen eurobondların, alış bedelinin alış tarihindeki döviz alış kuru esas alınarak TL karşılığı bulunacak, daha sonra bu bedel TEFE endeksindeki artış oranında endekslenerek kazancın tespitine esas alınacak maliyet bedeli hesaplanacaktır. Satış bedeli, satış tarihindeki döviz alış kuru ile TL'ye çevrilecek, bundan endekslenmiş maliyet düşölerek TL cinsinden satış kazancı hesap edilecektir. 26.7.2001 tarihinden önce ihraç edilmiş eurobondlar için GVK'nın mükerrer 80. maddesinde yer alan istisna uygulanacaktır. İstisna indirimi yapıldıktan sonraki tutar ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan edilecektir. 26.7.2001 - 31.12.2005 tarihleri arasında ihraç edilmiş eurobondlar için GVK'nın geçici 59. maddesindeki istisna uygulanacaktır. İstisna indirimi yapıldıktan sonraki tutar ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan edilecektir. 01/01/2006 tarihinden sonra ihraç edilen eurobondlardan alım-satım kazancı elde edilmesi durumunda da Geçici 59. ve mükerrer 80. maddelerdeki istisna uygulanmayacak, maliyet bedeli endekslemesi yapıldıktan sonra bulunacak kazanç, tutarı ne olursa olsun beyan edilecektir.

Dar mükellefler ise 5527 sayılı Kanun'la GVK'nın geçici 67. maddesinin 7 numaralı fıkrasına eklenen hüküm gereği eurobond alım-satım kazançları için münferit beyanname vermeyeceklerdir.

2.4.2- GVK'nın 70/5. Maddesinde Sayılan Hakların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

GVK'nın 70/5. bendinde ihtira beratları dışında sayılan haklar; arama, işletme ve imtiyaz hakları, alametifarika, 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 haklardır. Bu hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak vergilendirilmektedir. Söz konusu hakların, bulan, icat eden, bunların kanuni mirasçuları ya da sayılanların dışındaki kişiler tarafından elden çıkarılmasının önemi yoktur.

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

Telif haklarının ve ihtira beratlarının, müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar, değer artışı kazancıdır. Bunların müellifleri, mucitleri ve kanuni mirasçılarıncı elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ise serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmektedir.

Telif hakları ve ihtira beratlarının elden çıkarılması sonucu elde edilen kazancın değer artışı kazancı olarak vergilendirilebilmesi için başka bir şart da ticari işletmenin faaliyetleri dışında gerçekleştirilmesidir. Ticari işletmeye dahil olup da elden çıkarılanların kazançları ticari kazanç kapsamında vergilendirilecektir.

2.4.4- Ortaklık Haklarının veya Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar da değer artışı kazancıdır. Ortaklık hakkı veya hissesi, her türlü şahıs ve sermaye şirketlerinde, ortakların hisse senedine bağlanmamış paylarını ifade eder. Limited, adi komandit ve kollektif şirket ortaklarının payları bu hükmün kapsamı içindedir. Adi şirketlerde de, ortakların hisselerini satmaları karşılığı sağladıkları kazanç değer artışı kazancıdır. Kooperatiflere üye olunması karşılığında elde edilen hisselerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların da ortaklık hakkının elden çıkarılması olarak değerlendirilerek değer artışı kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.⁴

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

Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı sayılmaktadır.

GVK'da faaliyetin durdurulmasından ne anlaşılması gerektiği hususunda bir belirleme yapılmamıştır. VUK'un işin bırakılması ile ilgili 161. maddesinde işin bırakılması, "Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona erdirilmesi" olarak tanımlanmıştır. Buna göre, işin durdurulması ile bırakılması farklı durumları ifade etmektedir. İşin bırakılmış sayılması için, faaliyetin sadece durdurulması yeterli görülmemekte, ayrıca vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen sona ermesi gerekmektedir.

Ticari muamele, tedarik ve satış şeklinde, iki ana unsurdan oluşur. Faaliyetin durdurulması ibaresinden, tedarik yönünün sona erdirilmesi kastedilmektedir. Alım satım şeklindeki bir ticari faaliyet ve imalat işlerinde emtia ve malzeme tedarikine son verilmesi faaliyetin durdurulmasını ifade eder. Hizmet işletmelerinde yeni sipariş alınmasının durdurulması da aynı şekilde değerlendirilmelidir. Ancak, satın alma ve sipariş alınması işlemine son verilmesi, işletme bünyesinde vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin yapılmayacağı anlamına gelmez. İşletmenin ortadan kalkması için, daha önce tedarik edilmiş döner ve sabit değerlerin de elden çıkarılması, işletme varlığının likit hale getirilmesi gerekir, işte bu aşamada, elde edilen kazanç değer artışı kazancı olarak vergiye tabidir.⁵ Ayrıca mükerrer

⁴ Akyol M. Emin-Eski Baş Hesap Uzmanı

⁵ ÖZBALCI, Yılmaz, "Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları", (Oluş Yayıncılık), s:635

80.maddenin son fıkrasında, faaliyetine devam eden bir ticari işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticari işletmeye dahil amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin ve birinci fıkradaki hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların ticari kazanç sayılacağı ve bunlara ticari kazanç hakkındaki hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

2.4.6- GVK'nın 70. Maddesinin 1, 2, 4 ve 7 Numaralı Bentlerinde Yazılı Mal ve Hakların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

GVK'nın mükerrer 80. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi uyarınca;(ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) iktisap şekli ne olursa olsun 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, volî mahalleri ve dalyanlar, gayrimenkul olarak tescil edilen haklar, gemi ve gemi payları ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtalarının (çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar dahil) iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı sayılmaktadır.

Ancak öncelikle gayrimenkullerin elden çıkarılmalarından doğan kazancın niteliğinin belirlenmesi, yani kazancın diğer kazanç ve iratlar gelir türündeki "değer artış kazancı" olarak mı, yoksa ticari kazanç olarak mı vergilendirilmesi gerektiğinin belirlenmesi önem arz etmektedir.

Gayrimenkul alım satım işinden elde edilen gelirin niteliğinin belirlenmesinde ilk önemli unsur "**faaliyetteki devamlılık**"tır.

Gayrimenkul alım satım işleri devamlı olarak, bir meslek halinde sürdürülüyorsa elde edilen kazanç ticari kazançtır. Burada devamlılık unsurunu belirleyen en belirleyici ölçüt 'kazanç doğuran işlem sayısındaki çokluktur. İşlem sayısındaki çokluk gayrimenkullerin aynı takvim yılı içerisinde birden fazla veya takip eden birden fazla takvim yılında art arda satılmış olmasına göre belirlenir.

Gayrimenkul alım satımı kazanç elde etmek için yapılıyorsa söz konusu alım-satım işlemi ticari kazanç kapsamında değerlendirilir.

Gayrimenkul alım satımında ticari bir amaç yoksa şahsi ihtiyacın karşılanması ya da servetin korunması amacıyla yapılıyorsa elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak değerlendirilir.

Gayrimenkul alım satım işinden elde edilen gelirin niteliğinin belirlenmesinde üçüncü önemli unsur ise "**ticari bir organizasyonun varlığı**"dır.

Gayrimenkul alım satımı, şekli ve maddi şartları ile kurulmuş bir ticari organizasyon içinde yapılıyorsa elde edilen kazanç ticari kazançtır. Ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde ise kazanç türü "faaliyetteki devamlılık" ve "satışın hangi amaçla yapıldığı" unsurlarına göre tespit edilir.

Alım satım işlemlerinin birden fazla olması halinde kazanç şeklinin belirlenebilmesi için ikinci önemli unsur olan "**satışın hangi amaçla yapıldığı**"nın tespit edilmesi gerekmektedir.

Gayrimenkul alım satım işlemi "ticari kazanç" hükümleri kapsamında değilse, elde edilen kazanç "değer artış kazancı" hükümlerine göre tespit edilir.⁶

5615 sayılı Kanunla, GVK'nın mükerrer 80. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde yer alan "dört yıl içinde" ibaresi "beş yıl içinde" olarak değiştirilmiş ve bu değişiklik 1.1.2007 tarihin-

⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Mart/2011 Yayın No112

den geçerli olmak üzere 4.4.2007 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu değişiklik 1.1.2007 tarihinden sonra iktisap edilen mal ve haklar için söz konusudur. Zira anılan Kanununun 11. maddesi ile GVK'ya eklenen Geçici 71. maddede 1.1.2007 tarihinden önce iktisap edilmiş olan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde dört yıllık sürenin esas alınacağı hükme bağlanmıştır.

5615 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında; 1/1/2007 tarihinden önce iktisap edilen mal ve hakların iktisap tarihinden sonra dört yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar, 1/1/2007 tarihinden sonra iktisap edilenlerde ise, iktisap tarihinden sonra beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar vergiye tabi bulunmaktadır. Bu nedenle iktisap tarihinin tespiti önem arz etmektedir.

Gayrimenkullerde iktisap, Türk Medeni Kanununun 705 inci maddesi uyarınca, tapuya tescille olmaktadır. Buna göre, kat karşılığı müteahhide veya kooperatiflere verilen arsa karşılığında alınan gayrimenkuller dahil, iktisap edilen gayrimenkullerin elden çıkarılması halinde, değer artışı kazancının tespiti yönünden iktisap tarihi olarak, gayrimenkulün tapuya tescil edildiği tarih esas alınacaktır.

Ancak, gayrimenkulün tapuya tescil tarihinden önce sahibinin fiilen kullanımına bırakıldığı bazı özel hallerde iktisap tarihi olarak tapuya tescil tarihi yerine fiilen kullanıma bırakılma tarihinin kabul edilmesi gerekir.

Bu çerçevede, konut yapı kooperatifleri, Toplu Konut İdaresi veya diğer kişilerden gayrimenkulü fiilen kullanıma hazır şekilde teslim alanların, söz konusu gayrimenkulleri fiilen kullandıklarını; tahsis belgesi, teslim tutanakları, su, elektrik, telefon, doğalgaz faturaları ve benzeri belgelerle tevsik etmeleri halinde değer artışı kazancının tespiti yönünden fiilen kullanıma başladıkları tarih iktisap tarihi olarak kabul edilebilecektir.

Gayrimenkulün ihale veya icra yoluyla alındığı durumlarda da fiilen kullanıma hazır şekilde teslim alındığının yukarıda sözü edilen belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, tapu tescil işlemi olmasa dahi fiilen kullanıma bırakıldığı tarihin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekir.⁷

Örneğin, Bay (A), kooperatif üyeliği karşılığında iktisap ettiği gayrimenkulüne, 20.04.2009 tarihinde su, elektrik ve telefon bağlattırarak, bu tarihten itibaren fiilen kullanmaya başlamış ve bu durumu ilgili kurumlardan aldığı belgeler ile ispatlamıştır. Bu gayrimenkulün, Bay (A) adına tapu tescili, 21.11.2010 tarihinde yapılmıştır.

Buna göre, değer artışı kazancının tespiti açısından, beş yıllık sürenin hesabında, gayrimenkulün fiilen kullanılmaya başlandığı 20.04.2009 tarihinin iktisap tarihi olarak esas alınması gerekir.

Arsa olarak iktisap edilen gayrimenkul üzerine bina inşa edilmesi veya söz konusu gayrimenkulün kat karşılığı verilmesi sonucu alınan gayrimenkullerin de tapuya tescili, cins tashihi sayılarak tapuya tescil tarihinin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekir. Ancak, fiili teslim tarihinin tescil tarihinden daha önceki bir tarih olduğunun tespiti halinde, fiili teslim tarihi esas alınacaktır.

Örneğin Bayan (F)'nin, 05.08.1999 tarihinde satın aldığı arsayı, 23.01.2005 tarihinde kat karşılığı olarak müteahhide vererek almış olduğu gayrimenkuller, 25.04.2007 tarihinde tapuya tescil edilmiştir.

Kat karşılığı alınan gayrimenkuller yeni bir iktisap olarak kabul edilecek ve değer artışı kazancının tespitinde gayrimenkullerin tapuya tescil edildiği 25.04.2007 tarihi esas alınacaktır. Fiilen kullanımın tapu tescilinden önce gerçekleşmesi halinde ise bu tarihin esas alınacağı tabiidir. Vergi idaresi, kat karşılığı arsasını müteahhitlere teslim edenlerin buna karşılık aldığı daireleri, değer artışı olarak kabul

⁷ 25.03.2011 tarih ve GVK-76/2011-2 sayılı Gelir Vergisi Sirküleri/76

etmekte ve vergiye tabi tutmakta iken, vergi yargısı söz konusu durumu servetin değerlendirilmesi ve servetin biçim değiştirmesi olarak kabul etmekte ve buna yönelik tarhiyatları reddetmektedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri'nce 25.06.2004 tarihinde verilmiş olan E:2004/51 ve K:2004/80 sayılı Karar'da, arsa sahibinin, kat karşılığı arsasını müteahhide teslim etmesi karşılığında, inşaat bitiminde aldığı dairelerin değer artışı kazancı olarak kabul edilemeyeceğini, gerçekte servetin biçim değiştirdiğini belirtmiş ve servetin farklı bir şekilde değerlendirildiği kararıyla değer artışı kazancına yönelik yapılan tarhiyatı kaldırmıştır.

Gayrimenkullerin ivazsız şekilde iktisap edilmesi değer artışı kazancınının 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.

3- ARIZİ KAZANÇLAR

Diğer Kazanç ve İratların ikinci bölümü Gelir Vergisi Kanunu'nun 82.maddesinde 6 bent halinde tanımlanmış olan "Arizi Kazançlar" dan oluşur. Kanun, elde edilmesi devamlılık arz etmeyen bu gelirleri "Arizi " deyiimiyle tanımlamıştır. Arizi deyim anlamıyla "sonradan ortaya çıkan, devamlı olmayan veya gelip geçici" olandır.

Bir faaliyetin devamlı olarak yapıldığından söz edilebilmesi için yazımızın 2.4.6.bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, faaliyetin ticari bir organizasyon içinde yapılması, işlemin bir hesap döneminde birden fazla kez gerçekleştirilmesi veya farklı hesap dönemlerinde, ancak periyodik olarak tekrar edilmesi gerekmektedir. Bu nitelikleri sahip olmayan arizi kazançlar şunlardır:

• **Arizi olarak yapılan ticari faaliyetlerden veya bu nitelikteki faaliyetlere aracılık etmekten elde edilen kazançlar;** Ticari muamelelerin bir ticarethane açmaksızın ve devamlılık arz etmeyecek biçimde gerçekleştirilmesinden elde edilen kazanç arizi kazançtır. Arizi olarak ticari faaliyetin yanında, bu tür faaliyetlere aracılık edenlerin de sağladıkları kazançlar vergilendirilir. Bu faaliyetler sonucu arizi kazanç, aracılık ve hizmet karşılığı alınan paralardan veya sağlanan menfaatlerden bu işle ilgili olarak yapılan giderlerin düşülmesiyle bulunur.

Ticari muamelelerde ise arizi kazanç, satış bedelinden maliyet bedeli ve diğer giderlerin düşülmesi ile bulunur.

• **Meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi halinde elde edilen kazançlar;** Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlanmamış böyle bir faaliyete hiç girilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılatın, belgelendirilmiş giderler düşüldükten sonra kalan kazanç, arizi kazanç olarak vergilendirilir.

• **Gayrimenkullerin tahliyesi, kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ve peştemallıklar;** Özellikle büyük kentlerin iş yoğunluğu çok olan mevkilerinde, gayrimenkullerin boşaltılması veya kiracılık hakkının devri karşılığında hava parası, peştemallık, tazminat gibi adlar altında alınan nakdi ve aynı menfaatler, arizi kazanç olarak vergiye tabidir. Kiracıya ait tesisat ve malların boşaltılması ve devri sırasında kiralayana veya yeni kiracıya devrinden doğan kazançlar da arizi kazanç olarak vergilendirilir.

• **Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri nedeniyle tahsil edilen hasılat;** Devamlı olarak yapılmayan ancak serbest meslek faaliyeti kapsamında elde edilen kazançlar, arızı serbest meslek kazancı olarak vergilendirilir.

Serbest meslek erbaplarının asıl işleri dışında gerçekleştirdikleri serbest meslek faaliyetleri nedeniyle elde edecekleri kazanç ve iratlar da arızı kazanç kapsamında değerlendirilecektir. Serbest meslek faaliyetleri “**şahsi çalışma**”, “**ilmi, mesleki bilgi ve uzmanlığa dayanma**”, “**ticari olmayan faaliyet**” ve “**süreklilik**” esaslarına dayandırılmıştır. Bu bağlamda serbest meslek kazancının geçici kazanç olarak kabul edilmesi için geçer şart yukarıda belirtilen unsurlarda sadece “**süreklilik**” unsurunun ihlali ile gerçekleşecektir.

Süreklilik unsuru, serbest meslek kazancını arızı kazançtan ayıran temel kıstastır. Diğer bir deyişle, diğer 3 unsuru taşımasına rağmen devamlı şekilde yürütülmeyen serbest meslek faaliyetinin, arızı kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.⁸

• **Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin terk ettikleri işlerle ilgili sonradan elde ettikleri kazançlar;** Gerçek usulde vergilendirilmeye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak elde ettikleri kazançların tamamı bu bent kapsamında vergiye tabi olacaktır. Zarar yazılan değersiz alacaklarla karşılık ayrılan şüpheli alacaklar dahil, belgelendirilmiş giderler düşüldükten sonra kalan safi kazancın tamamı, arızı kazanç olarak vergilendirilir.

• **Dar mükelleflerin elde ettikleri arızı kazançlar;** GVK'nın 45. maddesine göre dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinde elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisine tabi yabancı ulaştırma kurumlarının kazançlarının tayinine ait esaslara göre tespit olunur. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 23. maddesine göre yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye tabi olacak kurum kazancı (GVK uyarınca dar mükellef sayılan kişiler de dahil) aynı maddenin 2. bendi uyarınca tespit olunan Türkiye'de elde edilen hasılatla ortalama emsal nispetlerinin uygulanması suretiyle hesaplanır. Dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapmış oldukları ulaştırma işlerini arızı kazanç olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar, arızı kazanç olarak kabul edilir ve safi kazancın tamamı gelir vergisine tabi olur.

3.1- Arızı Kazanç İstisnası

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 82. maddesi hükmüne göre, bir takvim yılında 82. maddenin 1. fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde yazılı olan kazançlar toplamının 2012 yılı için 20.000-TL'si gelir vergisinden müstesnadır. Ancak henüz başlamamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar söz konusu istisnanın kapsamı dışında tutulmuştur.

Buna göre 2012 yılında 20.000 TL'den daha az bir kazanç elde edilmesi durumunda bu kazanç için beyanname verilmeyecek, 20.000 TL'yi aşan bir kazanç elde edilmesi durumunda ise aşan kısmın beyan edilmesi gerekecektir.

4- SONUÇ

Belirli kaynaklara bağlanması mümkün olmayan, belirli dönemlerde (periyodik olarak) meydana gelmeyen, devamlı değil arızı olan ve çoğu zaman bir teşebbüs sonucu olmaksızın, kişilerin bazı

⁸ Tayyip Yavuz E-Yaklaşım Mart/2010 Sayı:207

mal varlıklarında kendiliğinden meydana gelen kazanç ve iratlar “değer artış kazançları” ve “ arazi kazançlar” olmak üzere iki ayrı başlık altında Gelir Vergisi Kanunu’ndaki yerini almış ve sadece kanun metninde sınırlı sayıdaki kazanç vergiye tabi tutulmuştur. Bu gelir türünü diğerlerinden ayıran en önemli özellik, devamlılık göstermeyen gelirlerin bu kapsamda değerlendirilmiş ve istisna hadlerinin yüksek tutulmuş olmasıdır.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 76 Seri Nolu Gelir Vergisi Sirküleri
- 258 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- E-Yaklaşım
- Hesap Uzmanları Kurulu-Beyanname Düzenleme Kılavuzu/2012
- Lebib Yalkın Yayınları
- Yılmaz Özbalci-Oluş Yayıncılık Mart/2010