



DİĞER KAZANÇ ve İRATLARIN VERGİLENDİRİLMESİ ve BEYANI

*TAXATION OF OTHER INCOMES AND
EARNINGS AND ITS DECLARATION*

Aydın KOCA^(*)

ÖZET

Gelir vergisinin konusunu oluşturan kazanç ve iratlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde düzenlenmiş olup diğer kazanç ve iratlar gelir unsurlarından biri olarak belirtilmiştir. Buna karşın, mezkûr Kanun'un 80, Mükerrer 80, 81 ve Mükerrer 81'inci maddelerinde diğer kazanç ve iratlar tek tek sayılmıştır. Diğer kazanç ve iratlar temel olarak ikiye ayrılmaktadır: Birincisi, değer artış kazançları, ikincisi ise arızı kazançlardır. Çalışmamızda, söz konusu gelir unsurunun nasıl vergilendirildiğini ve hangi şartlar altında beyan edilmesi gerektiğini yakından inceleyeceğiz.

Anahtar Kelimeler: Diğer kazanç ve iratlar, değer artışı kazancı, elden çıkarma, safi değer artışı, arızı kazanç

ABSTRACT

Incomes and earnings that constitute the subjects of income tax are counted individually under Article 2 of Income Tax Law, and other incomes and earnings are specifically mentioned therein. Other incomes and earnings, however, are explicitly named one by one under Articles 80 and 81 and Temporary Articles 80 and 81 of the said Law. Other incomes and earnings are basically divided into two sections: The first is capital gains, and the second is temporary incomes. Accordingly, we will scrutinise in our study how this income item is taxed and under which conditions it is declared.

Key Words: Other incomes and earnings, capital gain tax, disposal, net capital gain tax, temporary income

^(*) Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre, gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tâbidir. Gelir; bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanmıştır. Gelir Vergisine tabi kazanç ve iratlar GVK'nın 2'nci maddesinde yedi bent halinde sayılmış olup bunlar; ticari kazanç, zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlardır.

Diğer kazanç ve iratlar mezkûr kanunun 80'inci ve müteakip maddelerinde belirtilmekte olup; değer artışı kazançları ve arizi kazançlar olmak üzere iki başlık altında düzenlenmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu' nun 3'üncü maddesi vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hükümlere yer vermiştir. Buna göre: *"Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır."* GVK'nın mükerrer 80'inci maddesi değer artış kazançlarına giren unsurlar ve 82'inci maddesi arizi kazançları tahdidi olarak sayılmıştır. Dolayısıyla mezkûr maddeler kapsamına giremeyen bir kazanç unsurunun diğer kazanç ve irat olarak vergilendirmesi, vergilendirme hatası olacaktır.

2- DEĞER ARTIŞI KAZANÇLARI

GVK'nın Mük. 80'inci maddesinde 6 bent halinde sayılan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançları olarak gelir vergisinin konusuna girmektedir. Değer artış kazancının oluşabilmesi için maddede belirtilen mal ve hakların kanun lafzında belirtildiği üzere elden çıkarılması gerekmektedir. Bu noktada öncelikle elden çıkarma kavramının ne anlam ifade ettiğini belirtmek yararlı olacaktır.

"Elden çıkarma" deyimini mük. 80'inci maddede belirtilen mal ve hakların; satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulması" şeklinde tanımlanmıştır.

Yeri gelmişken, kanunda sıkça karşılaştığımız bir kavram olan "ivaz" kelimesinin anlamına değinmeden elden çıkarma deyimini tam anlamıyla kavramak mümkün olmayacaktır. "İvaz" karşılığını Borçlar Hukukunda bulan bir kavramdır.

İvaz, bir sözleşmeye taraf olmayı ve yasa önünde sözleşmenin geçerliğini ortaya koymayı sağlayan karşı edimdir. Taahhütte bulunan kişinin verdiği bir zarar ya da sözleşmenin öteki tarafının elde ettiği bir kazanç biçiminde ortaya çıkar. Bu bakımdan taahhüdün yerine getirilmesini isteyen kişinin bir ödemede bulunmuş olması, kendini bir ödemede bulunma, bir malı verme, bir işte çalışma gibi bir yolla bağlamış olması, bir kazancını ya da yasal hakkını devretmiş olması gerekir. Bir alım satım sözleşmesinde ödenen tutar alıcı için, teslim edilen mal da satıcı için ivaz oluşturur.

Aşağıda belirtilen mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazançlarıdır.

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

GVK'nın Mük. 80/1'inci maddesine göre; ivazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurum-

lara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artışı kazancıdır. (01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere)

Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının tanımı ise GVK'nın geçici 67'nci maddesinde şu şekilde yapılmıştır:

Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı ifadesi, özel bir belirleme yapılmadığı sürece Türkiye'de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulu'nca 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 görmese 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 düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve döviz alım, satım, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri bu madde uygulamasında diğer sermaye piyasası aracı addolunur.

Dolayısıyla; hisse senetleri, tahviller, hazine bonoları, Toplu konut veya Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetler, gelir ortaklığı senetleri, finansman bonoları, vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri, kar ve zarar ortaklığı belgelerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancının konusunu oluşturacaktır.

5281 sayılı Kanunun 30'uncu maddesiyle GVK'ya eklenen Geçici 67'nci maddeyle, 1.1.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere menkul kıymetlerin ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sonucunda elde edilen kazançlar üzerinden, bankalar veya aracı kurumlar aracılığıyla kaynakta vergileme yapılması öngörülmüştür. GVK'nın geçici 67'nci maddesine göre yapılan bu stopaj nihai vergileme olup, bu gelirler için beyanname verilmeyecek, diğer hallerde ise GVK'nın Mük. 80'inci maddesi uyarınca istisna haddinin üzerindeki değer artışı kazançları için beyanname verilecektir.

GVK'nın geçici 67'nci maddesinin 9 ve 10'uncu bentlerine göre,

- 01.01.2006 tarihinden önce, ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin,
- 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanacaktır.

Dolayısıyla GVK'nın geçici 67'nci maddesinin burada uygulanma alanı bulunmamaktadır.

GVK Mük. 80'inci maddesinin 31.12.2005 tarihinde yürürlükte olan hükmüne göre değer artışı kazancına konu mal ve hakların elden çıkarılması sonucunda elde edilen kazancın 2005 takvim yılı için 13.000-TL'si vergiden istisna edilmiştir. Fakat madde hükmü değiştirilip 01.01.2006'dan itibaren menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları istisna kapsamından çıkarıldığından, söz konusu istis-

na tutarına ilişkin sonraki dönemlerde uygulanacak istisna tutarı genel tebliğler ile belirlenmemiştir. Bu belirleme yapılmadığından, amir hüküm olan GVK Mük. 123'üncü maddesine göre yeniden değerlendirme oranları ile çarpılarak söz konusu istisnanın 2013 yılı kazançlarına uygulanacak tutarını hesaplamak gerekecektir. Bu şekilde yapılan hesaplama sonucu 2013 takvim yılı istisna tutarı 21.000-TL olarak bulunmaktadır.¹

2.1.1- Hisse Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar

Hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen kazançların vergilendirilebilmesi için, öncelikle, GVK'nın Mük. 80/1'inci maddesinde belirtildiği üzere iktisabın ivazlı olması gerekmektedir. İvazsız olarak elde edilen hisse senetlerinden sağlanan kazançlar bu kapsama girmemektedir.

Diğer taraftan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazancı olarak vergilendirilmesi elde tutma süresi, hisse senedinin Türkiye'de kurulu menkul kıymet borsalarında işlem görüp görmediği, hisse senedinin tam mükellef kuruma ait olup olmadığı, iktisap tarihi ve banka ve aracı kurumlar aracılığıyla alım satım yapıp yapılmadığına göre farklı olarak düzenlenmiştir.

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

Tam mükellef kurumlara ait olup Türkiye'de kurulu menkul kıymet borsalarında (BİST²) işlem görmeyen hisse senetleri ancak iktisap tarihinden itibaren 2 yıl içinde elden çıkarılırsa bundan doğan kazanç, değer artışı kazancı kapsamında verginin konusuna girmektedir. Dar mükellef kurumlara ait hisse senetleri için ise herhangi bir süre sınırlaması bulunmamaktadır. Dar mükellef kuruma ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazanç, her durumda değer artışı kazancı olarak verginin konusuna girmektedir.

Borsa İstanbul (BİST)'da işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler için GVK Mük. 80'inci madde hükümleri uygulanmayacaktır. GVK Geç. 67'nci mad. gereği, 01.01.2006 tarihinden sonra iktisap edilen bu hisse senetleri 1 yıllık süreden önce elden çıkarılırsa işleme aracılık eden banka veya aracı kurumlar tarafından tevkif ata tabi tutulacaktır. Tevkifat, söz konusu kazançlar için nihai vergi olup ayrıca beyanname verilmeyecektir.

Tam mükellef gerçek kişilerin tevkifata tabi hisse senedi alım-satım kazançlarına (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) 23.07.2006 tarihinden itibaren uygulanan % 10 tevkifat oranı da 13.11.2008 tarih ve 2008/14272 BKK ile % 0'a indirilmiştir. Dolayısıyla bu tarihten itibaren elde edilen hisse senedi alım satım kazançları üzerinden % 0 oranında stopaj yapılacaktır. Dar mükellefler için ise 27.06.2006 tarihli ve 5527 sayılı Kanunla bu oran % 0 olarak belirlenmiştir.

¹ 285 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği, 28867 Numaralı Resmi Gazete, 30.12.2013,

² İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 138'inci maddesi uyarınca, Borsa İstanbul Anonim Şirketi'ne (BİST-Borsa İstanbul) 5 Nisan 2013 tarihinde dönüştürülmüştür. Yine Sermaye Piyasası Kanunu'nun 138/9-b maddesine göre, mevzuatta İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına ve İstanbul Altın Borsasına yapılan atıflar ilgisine göre Borsa İstanbul Anonim Şirketine yapılmış sayılmaktadır.

Örnek: 1 ABC A.Ş.'ye ait ve Borsa İstanbul'da işlem gören bir hisse senedi 15.06.2012 tarihinde ivazlı olarak iktisap edilmiştir. Aşağıdaki tabloda belirtilen tarihlerde elden çıkarılmış olduğunu varsayalım. Bu durumda elde edilen kazancın vergisel durumu aşağıdaki gibi olacaktır.

Elden Çıkarma Tarihi	Geçen Süre	Vergisel Durum
15.05.2013	Bir yıldan az	Tevkifata tabi
15.06.2013	Bir yıl	Tevkifata tabi değil
15.09.2013	Bir yıldan fazla	Tevkifata tabi değil

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

01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen hisse senetleri alım-satım kazançları için 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli mevzuat hükümleri uygulanacağından Geçici 67'nci madde kapsamında tevkifat yapılması söz konusu değildir.

31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan GVK'nın Mük. 80/1'inci maddesine göre; ivazsız iktisap edilenler, BİST'te işlem gören ve üç aydan daha fazla elde tutulanlar ile tam mükellef kurumlara ait olan ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç olmak üzere hisse senetlerinin elden çıkarılması halinde doğan kazanç değer artışı kazancı olarak verginin konusuna girmektedir.

Diğer taraftan dar mükellef kurumlara ait olup BİST'te işlem görmeyen hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, iktisabı ivazlı olması durumunda vergilendirilecektir.

Değer artışı kazancı konusuna giren elden çıkarmalarda kazancın safi tutarının hesaplanmasında iktisap bedeli, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere TEFE artış oranıyla endekslenecektir. Endeksleme sonrası bulunan alım satım fark tutarına diğer alım satım kazançları ile birlikte 2013 yılı gelirleri için hesaplanan 21.000-TL'lik istisna tutarın uygulanmasından sonra kalan tutar ne olursa olsun beyan edilecektir.

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 Bonolarının Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar

GVK Geç. 67/1. maddesi gereği, 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilmiş tahvil ve hazine bonolarının elden çıkarılmasında alış ve satış bedelleri arasındaki fark üzerinden alım satıma aracılık eden banka ve aracı kurumlar tarafından %10 oranında stopaj yapılmaktadır.

Gerçek kişilerin bu şekilde stopaja tabi tutulmuş kazançları beyana tabi olmayıp, yıllık beyannameye de dahil edilmez. Stopaj nihai vergilendirmedir. Ancak Geç. 67/11 madde uyarınca isteyen mükellefler için kanunda ihtiyari beyan imkânı da tanınmıştır.

İhtiyari beyanda bulunmayı tercih eden mükellefler kazanç tespit edilirken GVK'nın Mük. 81'inci maddesinde yer alan endeksleme uygulamasından yararlanacaklardır. Ancak bunun için ÜFE artış oranının % 10'un üzerinde olması gerekmektedir. Ayrıca beyannamede GVK'nın Mük. 80'inci maddesin-

de yer alan 9.400-TL'lik istisnadan, ilgili maddede "menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları hariç" ifadesi yer aldığından yararlanılamayacaktır. Verilecek ihtiyari beyannamede değer artışı kazancı nedeniyle ortaya çıkan kar ve zararlar birlikte değerlendirilecektir. Hesaplanan vergiden yıl içinde stopaj yoluyla kesilen vergiler mahsup edilecektir. Ortaya çıkan zararlar ise hiç bir şekilde izleyen yıla devretmeyecektir.

01.01.2006 tarihinden itibaren ihraç edilen özel sektör tahvil/bono alım-satım kazançları aynen Devlet tahvili/Hazine bonusu gelirleri gibi vergilendirilmektedir.

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

Makalemizin önceki bölümlerinde belirtildiği üzere, 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen devlet/özel kesim tahvili ve hazine bonolarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, Geçici 67'nci madde kapsamında tevkifata tabi olmayacak, vergilendirilmesi Geç.67/9 uyarınca 31.12.2005 tarihinde geçerli olan mevzuat hükümlerine göre yapılacaktır.

31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan, GVK'nın Mük. 81/7'nci maddesine göre, elden çıkarılan devlet tahvili ve hazine bonolarında kazancın safi tutarı belirlenirken öncelikle iktisap bedeli, elden çıkarıldıkları ay hariç olmak üzere Toptan Eşya Fiyat Endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilecektir. Burada 31.12.2005 tarihinde geçerli olan mevzuat hükümleri esas olduğundan endeksleme için %10'luk şart dikkate alınmaksızın endeksleme yapılabilecektir. Daha sonra endekslenmiş iktisap bedeline GVK'nın Mük. 80'inci maddesinde yer alan 21.000-TL tutarındaki istisna uygulanarak kazanç tespit edilecektir. Burada dikkat edilmesi gereken önemli husus, GVK'nın geç. 59'uncu maddesinde süreli olarak düzenlenen ve süresi 31.12.2007 tarihi itibarıyla dolan istisnadan 2013 yılında yararlanılamayacağıdır.

GVK'nın geçici 67'nci maddesi uyarınca, 01.01.2006'dan önce ihraç edilmiş özel kesim tahvilleri için bir tevkifat öngörülmemiştir. 01.01. 2006'dan önce ihraç edilenlerin iktisap bedeli, elden çıkarıldıkları ay hariç olmak üzere TEFE artış oranında arttırılarak enflasyon etkisinden arındırılır. Bunlara uygulanabilecek istisna tutarı, GVK'nın Mük. 80'inci maddesi uyarınca 21.000-TL'dir. Endekslemeden sonra istisna tutarını aşan kısmın beyan edilmesi gerekmektedir. Bu durum dar mükellef gerçek kişiler açısından da geçerlidir.

Söz konusu menkul kıymetlerin elden çıkarılması dolayısıyla ortaya çıkan zararlar GVK 88'inci maddesi uyarınca, aynı dönemdeki diğer kazanç ve iratlardan mahsup edilebilecek ancak diğer gelir unsurlarından mahsup edilemeyecektir.

Örnek 2: Bayan (Y) 2013 takvim yılında 15.05.2004 tarihinde ihraç edilmiş Devlet tahvillerini 01.06.2012 yılında 500.000-TL'ye satın almış ve söz konusu tahvilleri 15.10.2013 tarihinde 550.000-TL'ye satmıştır.

31.12.2005 tarihinden önce ihraç edilmiş devlet tahvillerinin elden çıkarmasından elde edilen değer artışı kazancını hesaplarken GVK'nın geçici 67'nci maddesi gereğince 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş tahvil gelirlerinin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli hüküm-

ler uygulanacağından, GVK'nın mükerrer 81/7'nci maddesi gereği elden çıkardığı devlet tahvillerinin maliyet bedeli olarak, iktisap edildiği ay dahil, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere iktisap bedeli TEFE artışı oranında endekslenerek dikkate alınacaktır.

Bayan(Y)'nin devlet tahvillerini iktisap ettiği aydan önceki Mayıs 2013'te TEFE 15.182,41 elden çıkarıldığı aydan önceki ay olan Eylül 2013'te TEFE 15.700,45'tir. Bu durumda Bayan(Y)'nin elden çıkardığı devlet tahvillerinin endekslenmiş maliyet bedeli $(500.000 \times (15.700,45/15.182,41) = 517.060,53$ -TL olacaktır. Bayan(Y)'nin endekslemeden sonraki değer artışı kazancı ise $(550.000 - 517.060,53 = 32.939,47$ -TL olacaktır.

Bu çerçevede, 32.939,47-TL tutarındaki kazançtan, 21.000 TL istisna düşüldükten sonra kalan tutar olan 11.939,47- TL, diğer kazanç ve irat olarak beyan edilecektir.

2.1.3- Eurobondların Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar

Hükümet veya şirketlerin yurt dışında, kaynak temin etmek amacıyla yabancı para birimleri ile ihraç ettiği uzun vadeli yatırım araçları olan eurobondlar, ülkelerin dış borçlanmasında kullandıkları, Euro ve Dolar gibi işlem hacmi yüksek döviz cinsinden ihraç edilen borçlanma senetleridir.³

2.1.3.1- Eurobondların 31.12.2005 Tarihinden Önce İhraç Edilenleri

GVK'nın geçici 67/9'uncu maddesine göre: "Bu maddenin yürürlük tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde bu madde hükümleri uygulanmaz. Bu gelirlerin vergilendirilmesinde, 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanır."

31.12.2005 tarihinden önce ihraç edilen eurobondların elden çıkartılmasından elde edilen gelir GVK'nın mükerrer 80/1. maddesi gereğince değer artışı kazancı olarak vergilendirilecektir. Söz konusu kazanç hesaplanırken iktisap bedeli elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere TEFE (artış oranının %10 üzerinde olma şartı yoktur) artış oranında artırılır bulunan endekslenmiş iktisap bedeli satış bedelinden düşüldükten sonra safi değer artışına ulaşılır. Safi değer artışından GVK'nın mükerrer 80. maddesi gereğince 21.000 TL istisna tutarı düşüldükten sonra kalan tutar beyan edilecektir.

2.1.3.2- Eurobondların 31.12.2005 Tarihinden Sonra İhraç Edilenleri

31.12.2005 tarihinden sonra ihraç edilen eurobondların elden çıkartılmasından elde edilen gelir GVK'nın mükerrer 80/1. maddesi gereğince değer artışı kazancı olarak vergilendirilecektir. Söz konusu kazanç hesaplanırken iktisap bedeli elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere ÜFE (artış oranının %10 üzerinde olma şartı vardır) artış oranında artırılır bulunan endekslenmiş iktisap bedeli satış bedelinden düşüldükten sonra safi değer artışına ulaşılır. Safi değer artışı tutarı ne olursa olsun beyan edilecektir.

Eurobond kazançlarında menkul kıymet olmaları nedeniyle istisna uygulanmamaktadır. Eurobond kazançları GVK'nın geçici 67/1 maddesi kapsamında tevkifata tabi değildir. Dar mükellef gerçek ki-

³ <http://www.eurobondnedir.com/>

şiler için ise 258 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar çerçevesinde Eurobondların ihraç tarihleri ne olursa olsun eurobondların elden çıkartılmasından elde edilen kazanç beyan edilmeyecektir. Dolayısıyla tam mükellef ve dar mükellefler açısından vergilendirme farklılığı yaratılmıştır.

Örnek 3: Bayan (Y) 01.01.2006 öncesinde ihraç edilmiş 200.000 Euro tutarındaki eurobondu 15.06.2011 tarihinde 300.000 TL karşılığında satın almıştır. Bayan (K) söz konusu eurobondu 11.12.2013 tarihinde 400.000 TL karşılığında satmıştır.

Bayan (Y) tarafından iktisap edilen eurobond 01.01.2006 öncesinde ihraç edildiği için 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümlere tabidir. Dolayısıyla iktisap bedeli artış oranı %10 olsun olmasın TEFE endeksindeki artış oranında arttırılacak, bulunan kazançtan 21.000 TL tutarındaki istisna tenzil edilecektir. Buna göre Bayan (Y)'nin beyan etmesi gereken değer artış kazancı aşağıda hesaplanmıştır.

2011/Mayıs TEFE	: 13.751,52
2013/Kasım TEFE	: 15.905,90
Endekslenmiş İktisap Bedeli	: 347.000,00 TL (300.000 x 15.905,90/13.751,52)
Satış Bedeli	: 400.000,00 TL
Kazanç	: 53.000,00 TL
İstisna	: 21.000,00 TL
Kalan	: 32.000,00 TL

2.2- 70'inci Maddenin Birinci Fıkrasının (5) Numaralı Bendinde Yazılı Hakların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

GVK'nın 70/5'inci bendinde ihtira beratları dışında sayılan haklar; arama, işletme ve imtiyaz hakları, alâmetifarika, 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 haklarıdır. Söz konusu mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak vergilendirilmektedir. Bu hakların, bulan, icat eden, bunların kanuni mirasçıları ya da sayılanların dışındaki kişiler tarafından elden çıkarılmasının vergilendirme açısından herhangi bir önemi yoktur.

Örnek 4: Bay(X)'in altın arama ruhsatını, B Ltd'ye satması dolayısıyla elde etmiş olduğu kazanç değer artışı kazancıdır.

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

GVK'nın Mük. 80/1-3 maddesi gereği 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 mirasçılarınca elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ise bu kapsama girmeyip serbest meslek kazancı mahiyetindedir.

Örnek 5: Zeynep Hanım'a babasından miras yolu ile intikal eden bir romana ait telif hakkını (X) Yayıncılık A.Ş'ye satması durumunda, söz konusu telif hakkının satışı serbest meslek kazancı olup GVK'nın 18. Mad. uyarınca istisna olacaktır. Diğer taraftan söz konusu romana ait telif hakkı Zeynep Hanım babasından değil de başka bir şahıstan 100.000-TL karşılığında satın almış ve (X) Yayıncılık A.Ş'ye 200.000-TL karşılığında satması durumunda elde edilen kazancın 9.400-TL'si vergiden istisna edilecek ve kalan tutar değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

2.4- Ortaklık Haklarının veya Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

GVK'nın Mük. 80/1-4 maddesi gereği, 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. Söz konusu kazançlar değer artışı kazancıdır. Adi şirketlerde, ortakların hisselerini satmaları karşılığı sağladıkları kazanç da değer artışı kazancıdır. Ayrıca kooperatiflere üye olunması karşılığında elde edilen hisselerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların da ortaklık hakkının elden çıkarılması olarak değerlendirilmelidir.

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

Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar, değer artışı kazancıdır. Faaliyetin durdurulması VUK'un 161'inci maddesinde tanımlanan işin bırakılması kavramından farklıdır. İşin bırakılmış sayılması için, faaliyetin sadece durdurulması yeterli görülmemekte, ayrıca vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen sona ermesi gerekmektedir.

Faaliyeti devam eden ticari bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticari işletmeye dahil olan amortisman tabi iktisadi kıymetler ile GVK'nın Mük. 80'inci maddesinin diğer bentlerinde yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar ticari kazanç sayılır ve bunlara ticari kazanç hakkındaki hükümler uygulanır.

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

İvazsız olarak iktisap edilenler hariç iktisap şekli ne olursa olsun GVK'nın 70'inci maddesinin birinci fıkrasının 1, 2, 4 ve 7 numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai üretimde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak dikkate alınacaktır.

Belirtilen Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinin birinci fıkrasının;

1'inci bendinde; Arazi, bina, maden suları ve memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı,

2'nci bendinde; Vahi mahalleri ve dalyanlar,

4'üncü bendinde; Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar,

7'nci bendinde; Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına veya tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;

sayılmıştır.

Söz konusu mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, iktisap tarihinden başlayarak beş tam yıl içinde elden çıkarıldıkları takdirde değer artışı kazancı olarak vergilendirilecektir. Eğer elden çıkarma iktisap tarihinden başlayarak beş yıldan daha fazla bir sürede gerçekleşmişse, elde edilen kazanç değer artışı kazancı olarak vergilendirilmeyecektir.

GVK Geç. 71'inci maddesi uyarınca, 01.01.2007 tarihinden önce iktisap edilmiş olan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde dört yıllık süre esas alınacaktır.

Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkuller, tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır. Dolayısıyla elden çıkarmadan doğan kazancın vergilendirme sınırını çizen beş yıllık süre tahsis tarihinden itibaren başlayacaktır.

Örnek 6: Bay (Z)'ye babası tarafından 01.10.2011 yılında bir arsa bağışlanmıştır. Bay (Z) söz konusu arsayı 15.12.2013 tarihinde 100.000-TL'ye bir anonim şirkete satmıştır. Bu durumda Bay(Z) bağışlama yoluyla edindiği arsa ivazsız olarak iktisap etmiş olduğundan değer artışı kazancı olarak vergilendirilmeyecektir. Ancak bağışlayanın yapıldığı döneme ait Veraset ve İntikal Vergisine ilişkin hükümler uygulanacağı tabidir.

2.6.1- Gayrimenkullerde İktisap Tarihinin Belirlenmesi

76 sıra numaralı Gelir Vergisi Sirkülerinde⁴ Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların iktisap tarihinden başlayarak belli süre sonra elden çıkarılması durumunda, iktisap tarihinin belirlenmesine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 705'inci maddesinde: *“Taşınmaz mülkiyetinin kazanılması, tescille olur. Miras, mahkeme kararı, cebri icra, işgal, kamulaştırma halleri ile kanunda öngörülen diğer hallerde, mülkiyet tescilden önce kazanılır. Ancak, bu hallerde malikin tasarruf işlemleri yapabilmesi, mülkiyetin tapu kütüğüne tescil edilmiş olmasına bağlıdır.”* hükmüne yer verilmiştir.

Gayrimenkuller, Türk Medeni Kanununda “Taşınmaz” olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır.

Bunlar Türk Medeni Kanununun 704'üncü maddesinde;

- Arazi,
 - Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
 - Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler
- olarak sayılmıştır.

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 haller de iktisap tarihi olarak tapuya tescil tarihi yerine fiilen kullanıma bırakılma tarihinin kabul edilmesi gerekir.

⁴ 25/03/2011 tarih ve GVK-76/2011-2 sayılı GVK Sirküleri

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 edilecektir.

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.

Örnek 7: Bay (A), kooperatif üyeliği karşılığında iktisap ettiği gayrimenkulüne, 10.02.2011 tarihinde su, elektrik ve telefon bağlatarak, bu tarihten itibaren fiilen kullanmaya başlamış ve bu durumu ilgili kurumlardan aldığı belgeler ile ispatlamıştır. Bu gayrimenkulün, Bay (A) adına tapu tescili, 15.06.2011 tarihinde yapılmıştır.

Buna göre, değer artışı kazancının tespiti açısından, beş yıllık sürenin hesabında, gayrimenkulün fiilen kullanılmaya başlandığı 10.02.2011 tarihinin iktisap tarihi olarak esas alınması gerekir.

Örnek 8: Bayan (B), Toplu Konut İdaresinden bir daire satın almıştır. Daire tespiti için 11.11.2009 tarihinde noterde kura çekimi yapılmış, 05.05.2010 tarihinde de yapı kullanım izin belgesi alınmış, ancak dairelerin tapuya tescil işlemi, Toplu Konut İdaresine yapılan ödemelerin tamamlanmasından sonra 01.01.2013 tarihinde yapılmıştır.

Buna göre, değer artışı kazancının tespiti açısından, beş yıllık sürenin hesabında, gayrimenkulün yapı kullanma izin belgesinin alındığı 05.05.2010 tarihin esas alınması gerekir.

Örnek 9: Bay (R), sahibi bulunduğu gayrimenkulün,

- Kat irtifakı tapusunu 06.06.2011 tarihinde,
- Kat mülkiyeti tapusunu ise 02.02.2012 tarihinde almıştır.

Bu durumda, iktisap tarihi olarak kat irtifakı tapusunun alındığı 06.06.2011 tarihinin esas alınması gerekir.

Örnek 10: Bay (K), 15.06.2005 tarihinde "satış vaadi sözleşmesi" ile almış olduğu araziye 12.12.2012 tarihinde tapuya tescil ettirmiştir.

Söz konusu arazinin iktisap tarihi olarak, tapuya tescil edildiği 12.12.2012 tarihinin esas alınması gerekir.

Örnek 11: Bayan (Y)'nin, 01.04.2000 tarihinde satın aldığı arsayı, 10.10.2010 tarihinde kat karşılığı olarak müteahhide vererek almış olduğu gayrimenkuller, 11.11.2012 tarihinde tapuya tescil edilmiştir.

Kat karşılığı alınan gayrimenkuller yeni bir iktisap olarak kabul edilecek ve değer artışı kazancının tespitinde gayrimenkullerin tapuya tescil edildiği 11.11.2012 tarihi esas alınacaktır. Fiilen kullanımın tapu tescilinden önce gerçekleşmesi halinde ise bu tarihin esas alınacağı tabiidir.

Örnek 12: Bayan (S) tarafından 10.10.1990 tarihinde satın alınan ve tapuya arazi olarak tescil edilen gayrimenkulün belediyece ifraz işlemi sonucu, 01.01.2013 tarihinde cins tashihi gerçekleştirilerek tapuya arsa olarak tescili yapılmıştır.

Değer artışı kazancının tespiti açısından, söz konusu değişikliğin (cins tashihi) yapıldığı 01.01.2013 tarihinin esas alınması gerekir.

Örnek 13: Bay (B)'ye veraset yoluyla intikal eden iki katlı ahşap bina, yıkılıp yerine yeni bir bina yapması ve bu yeni binadan kendisine iki adet daire verilmesi karşılığında, müteahhide verilmiştir. Bay (B), müteahhitten kat karşılığı aldığı iki adet daireyi teslim aldığı yıl içinde satmıştır.

İvazsız olarak (veraset yoluyla) iktisap edilen gayrimenkulün, cins tashihi yapılarak kat karşılığı verilmesi halinde, “ivazsız iktisap edilme” niteliği değişmeyeceğinden, gayrimenkulün satışından elde edilen gelir de değer artışı kazancına tabii olmayacaktır.

2.7- Vergilendirilmeyecek Değer Artışı Kazançları

GVK 81’inci maddesinde vergilendirilmeyecek değer artışı kazançlarının belirtilmiş olup belirli şartların sağlanması durumunda değer artışı kazancı hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

2.7.1- Ferdi İşletme Sahibinin Ölümü Halinde Kanuni Mirasçılarca İşletmenin Devralınması ve Faaliyetine Devam Etmesi

GVK’nın 81/1 maddesine göre: Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanuni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değeri ile bilanço esasına göre defter tutulmakta ise, bilançonun aktif ve pasifi ile aynen bütün halinde devir alınması halinde değer artışı kazancı doğmayacaktır.

Burada önemli olan işletmenin faaliyetinin devamlılığının sağlanmasıdır. Sadece işletmenin sahiplerinin değişmesi ve bu kişilerin kanuni mirasçılardan bir veya birkaçı olması gerekmektedir. Diğer taraftan ölüm tarihi itibarıyla işletmenin değerleri defterlerde hangi bedelle kayıtlıysa, mirasçıların defterlerinde de aynı bedellerle kayıtlı olmalı ve işletmenin tamamı devralınmış olmalıdır. Bazı değerleri devralıp, diğerlerini devralmama halinde devralınan kıymetlerle ilgili değer artışı kazancı hesaplanarak vergilenecektir.

2.7.2- Bilanço Esasına Göre Kazancını Tespit Eden Ferdi Bir İşletmenin Sermaye Şirketine Devrolunması

GVK’nın 81/2’nci maddesine göre;

- Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bir bütün halinde devrolunması,
- Devralan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi,
- Devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre

hesaplanan özsermayesi tutarında ortaklık payı alması ve bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şartıyla bir ferdi işletmenin bir sermaye şirketine devredilmesi halinde, değer artışı kazancı hesaplanmayacak ve dolayısıyla elde edilen kazanç vergiye tabi olmayacaktır.

2.7.3- Kollektif ve Adi Komandit Şirketlerin Sermaye Şirketine Dönüşmesi

GVK’nın 81/3’üncü maddesi uyarınca; Kollektif ve adi komandit şirketlerin bir önceki bentte belirtilen şartlara uyarak sermaye şirketi haline dönüşmeleri halinde de değer artışı kazancı söz konusu olmayacaktır.

Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin sermaye şirketine devrolunması ve şahıs şirketlerinin sermaye şirketine dönüşmesi olaylarında, esas olan devir veya dönüşüm esnasında herhangi bir değerleme yapılmamasıdır. Sermaye şirketine devrolan ferdi işletmenin veya sermaye şirketine dönüşen şahıs şirketlerinin devir öncesi bilançolarında yer alan aktif ve pasif kalemler kül halinde ve aynen sermaye şirketinin bilançosuna kaydedilecektir.

Diğer taraftan, yukarıda açıklanan devir ve nevi değiştirme olaylarında ferdi işletme sahip ve sahipleri ile şahıs şirketlerinin ortaklarına, devir öncesi bilançosuna göre hesaplanan özsermaye tutarında sermaye şirketinden hisse verilmesi ve bu hisselerin nama yazılı olması gerekmektedir. Aksi durumda, değerlendirme yapılmamış olsa bile, belirtilen şartlara uyulmadığı için değer artışı kazancı hesaplanacak ve vergilendirilecektir.

2.8- Değer Artışı Kazançlarında Safi Kazancın Tespiti

Değer artışı kazançlarında safi kazancın tespitine ilişkin hükümlere GVK'nın Mük. 81'inci maddesinde yer verilmiştir. 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 veya menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme 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 dahil 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 Kanunu'nun 266'ncı maddesinde yazılı itibari değer iktisap bedeli olarak kabul edilir.

2.8.1- Enflasyondan Arındırma Yöntemleri

Değer artışı kazançlarında, kazançların enflasyondan kaynaklanan kısmını arındırmak için iki farklı müessese bulunmaktadır. Bunlar; endeksleme ve kur farkı arındırmasıdır.

2.8.1.1- Endeksleme Yöntemi

Endekslemede; Değer artışı kazancının safi tutarının tespitinde, elden çıkarılan mal ve hakların iktisap bedeli endeksleme yapmak suretiyle kazanç enflasyondan arındırılmaktadır.

GVK'nın safi değer artısını düzenleyen Mük. 81'inci maddesinin son fıkrasına göre mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artışı oranında artırılarak tespit edilir. Endeksleme hem hisse senedi ve diğer menkul kıymetlerde, hem de diğer mal ve haklarda kullanılan bir enflasyondan arındırma yöntemidir.

Vergi Usul Kanunu (VUK'un Mük. 298'inci maddesinin son fıkrasında, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, vergi kanunlarında yer alan "toptan eşya fiyatları genel endeksi" ibaresinin "üretici fiyatları genel endeksi" olarak uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir. GVK'nın Mük. 81'inci maddesinin son fıkrasına göre, mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedelinin, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce (5429 sayılı Kanun ile Türkiye İstatistik Enstitüsü-TÜİK) belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artışı oranında artırılarak tespit edilecek olup, anılan fıkraya

01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen cümle ile endekslemenin yapılabilmesi için artışı oranının % 10 veya üzerinde olması şartı getirilmiştir. Bu nedenle, 01.01.2006 tarihinden önce yapılan endekslemelerde toptan eşya fiyat endeksi, 01.01.2006 tarihinden sonra yapılan endekslemelerde toptan eşya fiyat endeksi yerine, üretici fiyat endeksi dikkate alınacaktır. 01.01.2006 öncesinde ihraç ve iktisap edilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının 2013 yılında elden çıkarılmasında iktisap bedeli, endeks artışı oranının %10'u aşıp aşmadığına bakılmaksızın artırılacaktır.

2.8.1.2- Kur Farkından Arındırma Yöntemi

Kur farkı arındırmasında; 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. Dolayısıyla bu mükelleflerin kur farkından doğan kazançları değer artışı kazancı olarak vergilendirilmeyecektir. Ancak bu mükelleflerin, Türkiye'de menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmaları halinde, kur farkından doğan kazançlar 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 (TCMB) döviz alış kuruna göre hesaplanan Türk Lirası karşılığı ile bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılması tarihindeki aynı miktar yabancı sermayenin TCMB döviz alış kuruna göre hesaplanan Türk Lirası karşılığı arasındaki fark esas alınır.

Özetlemek gerekirse kur farkı arındırmasının uygulanabilmesi için iki şart bulunmaktadır. Bunlardan birincisi; sadece dar mükellefleri kapsaması, ikincisi ise izin alınarak getirilen sermaye ile menkul kıymet veya iştirak hissesi alınmalıdır.

3- ARIZİ KAZANÇLAR

Diğer kazanç ve iratlardan ikincisi arizi kazançlardır. Arizi kazanç olarak vergilendirilecek gelir, yapılması devamlılık arz etmeyen faaliyetlerden elde edilen kazançlardır. Hangi faaliyetlerden elde edilen kazancın arizi kazanç olduğu GVK'nın 82'nci maddesinde bentler halinde sayılmıştır. Buna göre;

- 1- Arizi olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar,
- 2- Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girişilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hâsılat,
- 3- Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peş-tamallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinde doğan kazançlar dahil),
- 4- Arizi olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılat,
- 5- Gerçek usulde vergiye tâbi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil),

6- Dar mükellefiyete tabi olanların GVK 45'inci maddede yazılı işleri arızî olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar,

arızı kazanç olarak gelir vergisinin konusuna girmektedir.

Bir takvim yılında anılan maddenin (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde yazılı olan kazançlar (henüz başlamamış olan ticarî, ziraî veya meslekî bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) toplamının 2013 yılı için 21.000-TL'lik kısmı gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu durumda arızı kazanç kapsamında elde edilen diğer kazanç ve irat için, kazanç tutarı 21.000-TL'yi geçerse beyanname verilmesi gerekmektedir. Bu noktada dikkat edilmesi gereken husus, istisnanın söz konusu bentler kapsamındaki arızı kazançların her biri için ayrı ayrı uygulanmayıp bu bentler kapsamındaki kazançların toplamına uygulanacak olmasıdır.

Örnek 14: Devamlı olarak ticari ve mesleki bir faaliyeti bulunmayan emekli öğretmen Bay (A), ceviz ağacından yapılmış eski bir koltuk takımını evinin bodrum katında onarıp satmak amacıyla 5.000 TL'ye satın almıştır. Söz konusu koltuk takımının onarımı ve diğer masrafları için toplam 10.000 TL harcama yaparak, 10.02.2013 tarihinde bir antikacıya 50.000 TL'ye satmıştır.

Bay (A)'nın bu işlem sonucunda elde ettiği kazanç,

Satış Bedeli	50.000,00 TL
Alış Bedeli	5.000,00 TL
Giderler	10.000,00 TL
Elde Edilen Kazanç	35.000,00 TL
İstisna Tutarı	21.000,00 TL
Safi Kazanç (Vergiye Tabi Kazanç)	14.000,00 TL

Örnek 15: Bay (K) kozmetik ürünleri toptan ticareti yapmaktadır. Aynı bölgede kuaför malzemeleri ticaretiyle uğraşan Yıldız şirketi, 15.05.2013'te Bay (K)'yı arayarak bu faaliyetini durdurması karşılığında kendisine 100.000 TL ödeyebileceklerini belirtmiştir. Bay (K) da teklifi kabul etmiş ve söz konusu parayı alarak faaliyetini durdurmuştur. Bay (K) faaliyetini sona erdirmesi için toplam 10.000 TL masraf yapmıştır. Bay (K)'nın arızı kazanç niteliğinde başkaca bir geliri bulunmamaktadır.

Bay (K)'nın elde ettiği gelir arızı kazanç niteliğinde olup, arızı kazanç olarak vergiye tabi tutulacaktır. Ancak Bay (K)'nın safi kazancı, Yıldız şirketinden almış olduğu 100.000 TL'den yapmış olduğu 10.000 TL tutarındaki masrafın düşülmesi sonucu bulunacak $(100.000 - 10.000 =)$ 90.000 TL'dir. İstisna tutarı düşüldükten sonra kalan tutar olan $(90.000 - 21.000 =)$ 69.000 TL, vergiye tabi kazanç olacaktır.

Örnek 16: Bay (A), sahibi bulunduğu iş yerini aynı yerde faaliyet gösteren Bay (B)'ye devrederken 2013 yılında 21.000 TL hava parası almıştır. Bu durumda Bay (A), almış olduğu 21.000 TL kazancın tamamı istisnadan faydalanacak olup vergilendirilecek herhangi bir kazanç söz konusu olmayacaktır.

Örnek 17: Avukat Bayan (Y), çalışmakta olduğu avukatlık bürosundan emekli olup, herhangi bir ticari ve mesleki faaliyette bulunmamaktadır. Bayan (Y), 2013 yılının Kasım ayında eski bir müvek-

kilinin ricası üzerine bir davaya bakmış ve bunun karşılığında toplam 22.000 TL dava ücreti almıştır. Bayan (Y)'nin bu dava sonucu aldığı bedel, arizi serbest meslek faaliyeti sonucu elde ettiği gelirdir. Söz konusu tutar 21.000 TL'yi aştığından aşan kısım (22.000 - 21.000=) 1.000 TL, arizi kazanç olarak vergilenecektir.

4- DİĞER KAZANÇ ve İRATLARIN BEYANI

Diğer kazanç ve iratların beyanı hususunu tam ve dar mükellefler için ayrı başlıklar altında değerlendirmek uygun olacaktır.

4.1- Tam Mükellefler

Diğer kazanç ve iratlar, beyana tabi bir gelir söz konusu olduğundan yıllık beyanname ile beyan edilmesi gereken bir gelir unsurudur.

GVK'nın 85'inci maddesi hükmüne göre mükellefler, ikinci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu Kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannamede toplanması zorunludur.

Diğer taraftan, GVK'nın 86/1'nci maddesinde tam mükelleflerin hangi durumlarda yıllık beyanname vermeyecekleri, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde hangi gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği sayılmıştır.

İstisna haddi üzerinde kalan diğer kazanç ve iratlar için, istisna haddinin üzerinde kalan kısım için yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir.

Arizi kazançların 5'inci bendinde sayılan gelirler ile 2'nci bentte sayılan henüz başlamamış olan ticari, zirai veya mesleki faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançların tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan edilmesi veya diğer gelirler nedeniyle yıllık beyanname verilmesi halinde bu beyannameye dahil edilmesi gerekmektedir.

2013 yılı içerisinde elde edilen GVK'nın 82'nci maddesinin 1, 2 (henüz başlamamış olan ticari, zirai veya mesleki faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç), 3 ve 4 numaralı bentlerinde sayılan arizi kazançların yıllık toplam tutarı istisna haddi olan 21.000 TL'nin altında kalıyorsa bu kazançlar nedeniyle beyanname verilmeyecek ve diğer gelirler nedeniyle yıllık beyanname verilse dahi söz konusu gelirler yıllık beyannameye dâhil edilmeyecektir.

2013 yılı içerisinde elde edilen değer artışı kazançları toplamının menkul kıymet ve diğer sermaye piyasaları araçlarının elden çıkarılması hariç 9.400 TL'nin altında kalması durumunda beyanname verilmeyecektir. Ancak, 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında 21.000 TL tutarındaki istisna uygulanacaktır. (GVK'nın geçici 67/9-10 ve mük. 80'inci maddesinin 5281 sayılı Kanundan önceki hali dikkate alınacaktır.)

Değer artış kazancı kapsamında olup GVK'nın 81'inci maddesinde düzenlenen "Vergilendirilmeyen Değer Artışı Kazançları" nedeniyle beyanname verilmeyecek ve diğer gelirler nedeniyle yıllık beyanname verilse dahi söz konusu gelirler yıllık beyannameye dahil edilmeyecektir.

4.2- Dar Mükellefler

GVK'nın 7'nci maddesinin 1'inci fıkrasının 7'nci bendine göre; dar mükellefiyette diğer kazanç ve iratların Türkiye'de elde edilmiş sayılabilmesi için, bu kazanç veya iradı doğuran işin veya işlemin Türkiye'de yapılmış olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir. Aynı maddenin son fıkrasında değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı ülkede yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır. Karından ayrılması gider yazılması anlamına gelmektedir.

GVK, 86/2'nci maddesine göre, dar mükellef gerçek kişiler; vergiye tabi geliri sadece diğer kazanç ve iratlardan ibaretse yıllık beyanname vermeyecekler, bu gelirleri için münferit beyanname vereceklerdir. Dar mükelleflerin, diğer kazanç ve iratlar dışında, yıllık beyanname vermeleri gereken gelir unsurları varsa, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş diğer kazanç ve iratlarını yıllık beyannameye dahil etmeyeceklerdir.

Tutarı ne olursa olsun arızı kazançların 5 ve 6'ncı bentlerinde yazan gelirler ile 2'nci bentte sayılan henüz başlamamış olan ticari, zirai veya mesleki faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançları ve 2013 yılı için 21.000 TL'lik istisna haddinin üzerindeki arızı kazançlarını münferit beyanname ile beyan edeceklerdir.

Diğer taraftan, tam ve dar mükelleflerce 2013 yılında elde edilen değer artış kazançlarının beyanı konusunda, GVK'nın geçici 67'nci maddesindeki ilgili hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir.

5- SONUÇ

Diğer kazanç ve iratlar; değer artışı kazançları ve arızı kazançlar olmak üzere iki farklı gelir unsurlarından oluşmaktadır. GVK'nın mükerrer 80'inci maddesinde sayılan mal ve hakların elden çıkartılmasından sağlanan kazanç değer artışı kazancı olarak vergilendirilen gelir iken, yapılması devamlılık arz etmeyen faaliyetlerden elde edilen gelir arızı kazanç olarak vergilendirilmektedir.

2013 takvim yılı içerisinde elde edilen değer artış kazançları toplamının (menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları hariç) 9.400 TL'si gelir vergisinden istisnadır. Arızı kazançların tespitinde ise GVK'nın 82'nci maddesinin 1, 2 (henüz başlamamış olan ticari, zirai veya mesleki faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç), 3 ve 4 numaralı bentlerinde belirtilen arızı kazançlar toplamına 21.000 TL'lik istisna uygulanırken, diğer iki bentte herhangi bir istisna söz konusu değildir.

Değer artışı kazancı kapsamında olup GVK'nın 81'inci maddesinde düzenlenen "Vergilendirilmeyecek Değer Artış Kazançları" nedeniyle beyanname verilmeyecek ve diğer gelirler nedeniyle yıllık beyanname verilse dahi söz konusu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

Arızı kazançların 5 ve 6'ncı bentlerinde sayılan gelirlerin tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan edilmeleri gerekmektedir. İstisna haddi üzerinde kalan diğer kazanç ve iratlar için, yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir.

Dar mükellefler vergiye tabi gelirlerinin sadece diğer kazanç ve iratlardan ibaret olması halinde yıllık beyanname vermeyecekler, bu gelirler için münferit beyanname vereceklerdir. Dar mükelleflerin diğer kazanç ve iratlar dışında, yıllık beyanname vermeleri gereken gelir unsurları varsa, diğer kazanç ve iratlarını yıllık beyannameye dâhil edeceklerdir.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 10700 sayılı Resmi Gazete, 06.01.1961,
- 258 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği, 26305 sayılı Resmi Gazete, 30.09.2006,
- 232 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği, 23998 sayılı Resmi Gazete, 23.03.2000,
- 227 Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği, 23827 sayılı Resmi Gazete, 25.09.1999,
- 76/2011-2 Seri Numaralı Gelir Vergisi Sirküleri, 25.03.2011,
- Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yay, 2013.
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013.
- Özbalcı Yılmaz, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamalar, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2007.
- www.gib.gov.tr
- www.eurobondnedir.com