

DİĞER KAZANÇ ve İRATLARIN VERGİLENDİRİLMESİ ve BEYANI



Necmettin GÜNDÜZ(*)



Sevdâ GÜNDÜZ(**)

TAXATION AND DECLARATION OF OTHER INCOME AND EARNINGS

ÖZ

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesinde sayılan gelir unsurlarından biri olan “Diğer Kazanç ve İratlar”, aynı Kanununun 80. ila 82. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu kazanç ve iratlar devamlılık unsuru taşımayan, belirgin bir ticari organizasyon gerektirmeyen ve genellikle malvarlığında kendiliğinden meydana gelen artış niteliğindedir. Bu çalışmamızda Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesinde yer alan, diğer altı gelir unsuruna girmeyen ve özü itibarıyla değer artışından veya arızı olarak elde edilen kazanç ve iratlardan oluşan “Diğer Kazanç ve İratların” gerek vergi kanunları gerekse diğer yasal düzenlemeler karşısındaki durumu göz önüne alınmış ve söz konusu gelir unsuru tüm hatlarıyla ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Değer Artış Kazancı, Arızı Kazanç, Menkul Kıymet Satışı, Elden Çıkarma

Jel Sınıflandırması: H20, H25, H29

ABSTRACT

Other income and earnings which is mentioned in Article 2 of Income Tax Law no. 193 is regulated between Articles 80 and 82 of the same Law. Such income and earnings do not have continuity, do not require a specific business organisation and generally occurs in wealth automatically. This study explores the position of “other income and earnings”, which is mentioned in Article 2, does not fall within other six elements, consists of capital gains and temporary gains, against tax laws and other legal regulations with all its dimensions.

Keywords: Capital gains, temporary gains, securities sale, disposal

JEL Classification: H20, H25, H29

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1. maddesinde gelirin tanımı yapılmış, gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Aynı Kanununun 2. maddesinde ise gelire giren kazanç ve iratlar sayılmış ve sayılan kazanç ve iratlardan 7. gelir unsurunun diğer kazanç ve iratlar olduğu belirtilmiştir. Gelire giren diğer kazanç ve iratlar Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80 ve 82. maddelerinde değer artışı kazancı ve arızı kazanç olarak iki bölümde açıklanmıştır.

Değer artışı kazancı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. maddesinde yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançtır. Elden çıkarma aynı maddede söz konusu mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulması şeklinde tanımlanmıştır. Aynı Kanununun 81. maddesinde sayılan Değer Artış Kazançları ise söz konusu Kanun hükmü kapsamında vergilendirilmeyecektir. Arızı kazançlar ise süreklilik arz etmeyen faaliyetlerden elde edilen kazançlar olup bu kazançlar Gelir Vergisi Kanununun 82. maddesinde bentler halinde sayılmıştır.

2- DEĞER ARTIŞI KAZANCI**2.1- Değer Artış Kazancının Kapsamına İlişkin Genel Açıklamalar**

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. maddesinde değer artışı, söz konusu maddede yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazanç olarak tanımlanmıştır. Buna göre aşağıda sayılan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar "Değer Artış Kazancı" olarak kabul edilecektir:

- 1- İvazsız 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 kazançlar.
- 2- 70. maddenin 1. fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar.
- 3- Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar.
- 4- Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar.
- 5- Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar.
- 6- İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70. maddenin 1. 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 kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.)

Değer artış kazancının konusunu oluşturan mal ve hakları tadadi bir şekilde saydıktan sonra, bu mal ve haklardan elde edilen hangi kazançların değer artış kazancı olarak dikkate alınacağı sorusuna cevap arayacağız. Söz konusu sorunun cevabı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. maddesinin 1. ve 2. fıkralarında verilmiştir. Buna göre yukarıda altı bent halinde sayılan mal ve hakların elden çıkarılması durumunda değer artış kazancı ortaya çıkacaktır. Elden çıkarma deyiminden anlaşılması gerekense; söz konusu mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi,

takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulması durumlarından birinin gerçekleşmesidir.

Değer artış kazancı hakkında değinilmesi gereken bir başka husus ta gelir vergisinin hangi tutar üzerinden hesaplanacağıdır. Gelir Vergisi Kanununun 1. maddesinde gelirin bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olduğu ifade edilmiştir. Bu kapsamda üzerinden gelir vergisi hesaplanacak tutar safi değer artış kazanç tutarı olacaktır. Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 81. maddesinde safi değer artış kazancı; 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 bulunacak tutar olarak tanımlanmıştır. Mükellefler enflasyon oranının %10 veya üstünde olduğu dönemlerde elden çıkardıkları mal ve hakların iktisap bedelini elden çıkarılan ay hariç olmak üzere “ÜFE”¹ artış oranında arttırarak tespit edeceklerdir.

Değer artış kazancı hesaplamalarında dikkat edilmesi gereken başka bir hususta, söz konusu kazançların belirlenen bir kısmının istisna olduğuudur. Buna göre bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 2015 takvim yılı için 10.600,00 TL²’si gelir vergisinden istisnadır. Mükellef birden fazla değer artışı kazancı kapsamında hasılat elde etmiş olsa bile istisna kazancın toplamına uygulanacak olup her bir kazanç için istisna tutarı ayrı ayrı dikkate alınmayacaktır.

Değer artış kazancı hakkında yapılan genel açıklamalardan sonra söz konusu kazancın konusuna giren mal ve hakların gelir vergisi karşısındaki durumuyla ilgili olarak daha detaylı açıklamalarda bulunulacaktır.

2.2- Değer Artış Kazancı Kapsamında Vergilendirilecek Kazançlar

2.2.1- Menkul Kıymetlerin ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazanç

İvazsız 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 kazançlar değer artışı kazancı kapsamında vergilendirilmektedir. Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesinin 13. fıkrasında menkul kıymet; Türkiye’de ihraç edilmiş ve SPK tarafından kayda alınmış ve/veya Türkiye’de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem gören menkul kıymet olarak tanımlanmıştır. Bu kapsamda aşağıda yer alan menkul kıymetlerin elden çıkarılması sonucu elde edilen kazançlar değer artış kazancı kapsamında vergilendirilecektir:

¹ Gelir Vergisi Kanununun 81. maddesinde “TEFE” ifadesi yer almakla beraber Vergi Usul Kanununun 298. maddesinde yer verilen hüküm gereğince vergi kanunlarında yer alan “TEFE” ibaresi 01.01.2006 tarihinden itibaren “ÜFE” olarak uygulanacaktır.

² 30/12/2014 tarihli ve 29221 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Maliye Bakanlığının (Seri No: 287) Tebliği ile 2015 takvim yılında uygulanmak üzere getirilen tutardır.

- Hisse Senetleri
- Tahviller
- Hazine Bonoları
- Gelir Ortaklığı Senetleri
- Toplu Konut, Kamu Ortaklığı ve Özelleştirme İdaresince Çıkarılan Menkul Kıymetler
- Finansman Bonoları
- Banka Bonoları
- Banka Garantili Bonolar
- Varlığa Dayalı Menkul Kıymetler

Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 67. maddeyle, 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından elde edilen gelirlerde vergilendirme rejimi olarak tevkifat usulü benimsenmiştir. Menkul kıymetlere bağlı olarak elde edilen gelirlerin beyan esasında vergilendirilmesi, bu menkul kıymetlerin ihraç tarihine, iktisap tarihine ve üzerinden tevkifat yapıp yapılmamasına göre farklılık göstermektedir. Söz konusu düzenleme doğrultusunda menkul kıymetlerin ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından elde edilen kazançların vergilendirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

2.2.1.1- Hisse Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar

a) 01.01.2006 Tarihinden Önce İktisap Edilenler

Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesinin 10 numaralı fıkrası gereğince 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından elde edilen gelirler için geçici 67. madde hükümleri uygulanmayacak; bu gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanacaktır. Bu nedenle 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen kazancın vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihinde geçerli olan hükümler dikkate alınacaktır. Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesinin 31.12.2005 tarihinde geçerli olan hükmüne göre;

- İvazsız olarak iktisap edilenler,
- Türkiye'de kurulu menkul kıymet borsalarında işlem gören ve üç aydan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri ile,
- BİST'te³ işlem göremeyen tam mükellef kurumlara ait olan ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, (Bir yıllık istisnanın uygulanmasında hisse senetlerinin veya geçici il mühaberlerin basılmış olması şarttır)

hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar vergiye tabi tutulacaklardır.

Diğer taraftan 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen ve 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 senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar 31.12.2005 tarihinde geçerli olan Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. madde hükmü gereğince vergilendirilecektir.

01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen hisse senedinin elden çıkarılmasından elde edilen kazancın tespit edilebilmesi için hisse senedinin alış bedelinin Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 81. maddenin son fıkrası hükmü gereğince endekslmeye tabi tutulması gerekmektedir. Buna göre satış

³ Borsa İstanbul

bedelinden indirilecek iktisap bedeli, hisse senedinin elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere TEFE⁴ artış oranında arttırılmak suretiyle tespit edilecektir. Endeksleme yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde olması şartının yürürlük tarihinin 01.01.2006 olması nedeniyle endeksleme yapılabilmesi için artış oranı şartının aranmayacağı hususu gözden kaçırılmamalıdır.

Gelir Vergisi Kanununun 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mükerrer 80. maddesinde menkul kıymetlerin ve diğer sermaye araçlarının elden çıkarılması neticesinde elde edilen değer artışı kazancına ilişkin istisna düzenlemesi bulunmaktadır. Bu nedenle 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen hisse senetlerinin 2015 takvim yılında elden çıkarılması halinde elde edilen kazancın 23.000 TL' sı gelir vergisinden istisnadır.

Örnek 1: Bay (N) 05.07.2005 tarihinde (S) A.Ş. hisse senetlerinden 1.000 adet satın almıştır. Hisse senetlerinin birim alış bedeli 500,00 TL'dir. Bay (N) söz konusu hisse senetlerini 29.09.2014 tarihinde satmıştır. Hisse senetlerinin birim satış bedeli 1.200,00 TL'dir.

Bay (N)'nin hisse senetlerini iktisap ettiği aydan bir önceki ay olan Haziran/2005'te TEFE:8677,15⁵ iken; satış tarihinden önceki ay olan Ağustos/2014'te TEFE:17100,16⁶ tür. Buna göre toplam $(1.000 \times 500) = 500.000$ TL tutarındaki hisse senetlerinin endekslenmiş iktisap bedeli $500.000 \times 17100,16 / 8677,15 = 985.355,79$ TL'dir. Bay (N) hisse senetlerini $(1.000 \times 1200,00) = 1.200.000,00$ TL'ye satmış olup; endekslenmiş değer dikkate alındığında bu satıştan $(1.200.000 - 985.355,79) = 214.644,21$ TL safi kar elde edecektir.

Yukarıda yer verilen açıklamalar doğrultusunda 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen vergiye tabi hisse senetlerinin 2014 yılında elden çıkarılmasından elde edilen safi kazancın 21.000 TL'yi⁷ aşan kısmı olan $(214.644,21 - 21.000) = 193.644,21$ TL yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

b) 01.01.2006 Tarihinden Sonra İktisap Edilenler

01.01.2006 tarihinden sonra iktisap edilen hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan değer artış kazançlarının vergilendirilmesinde Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. madde hükümleri uygulanır. Buna göre;

- Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67/1 maddesinde tam mükellef kurumlara ait olup, BİST'te işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasında elde edilen gelirler için söz konusu madde hükmünün uygulanmayacağı belirtilmiştir. Söz konusu madde kapsamında tevkifata tabi tutulmayan bu gelirler için Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. madde hükmü de uygulanmayacaktır. Buradan hareketle tam mükellef kurumlara ait olup, BİST'te işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasında elde edilen gelirler Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi yürürlükte kaldığı sürece vergilendirilmeyecek, başka gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde dahi beyannameye dâhil edilmeyecektir.

⁴ Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. maddesinin C bendinde "vergi kanunlarında yer alan TEFE ifadesi yerine ÜFE ifadesinin 01.01.2006 tarihinden sonra kullanılacağı" hüküm altına alınmıştır.

⁵ <http://www.tuik.gov.tr>

⁶ <http://www.tuik.gov.tr>

⁷ 284 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2013 yılından itibaren 21.000 TL

01.01.2006 tarihinden sonra iktisap edilen ve tam mükellef kurumlara ait olup, BİST'te işlem gören bu hisse senetleri 1 yıllık süreden önce elden çıkarılırsa işleme aracılık eden banka veya aracı kurumlar tarafından tevkif ata tabi tutulacaktır.⁸Tevkifat, söz konusu kazançlar için nihai vergi olup ayrıca beyanname verilmeyecektir.

- Tam mükellef kurumlara ait olup Türkiye'de kurulu menkul kıymet borsalarında (BİST) 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. Her iki durumda da elden çıkarılan hisse senetlerinin alış bedeli Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 81. maddesinin son fıkra hükmü gereğince endekslemeye tabi tutulmalıdır. Ancak endeksleme yapılabilmesi için Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 81. maddesi gereğince artış oranının %10 veya üzerinde olması şarttır.

Örnek 2: Tam mükellef (N) A.Ş.'ye ait ve BİST'te işlem görmeyen bir hisse senedi 10.03.2012 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
10.01.2014	İki yıldan az	Tevkifata tabi
10.03.2014	İki yıl	Tevkifata tabi değil
10.09.2014	İki yıldan fazla	Tevkifata tabi değil

Değer artışı kazançları için düzenlenmiş olan istisna hükmünde menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar hariç tutulduğu için herhangi bir istisna uygulaması olmayacak; endeksleme sonrası elde edilen kazanç yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

Gelir Vergi Kanununun mükerrer 80. maddesinin (1) numaralı bendine göre ivazsız intikaller verginin konusu dışında bırakılmıştır. Ancak 258 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "3-1-Veraset Yoluyla veya İvazsız Olarak Edinilen Menkul Kıymetlerde Alış Bedeli Olarak Dikkate Alınacak Tutar" başlıklı bölümünde veraset yoluyla iktisap edilen Geçici 67. madde kapsamındaki menkul kıymetlerin varislerce satılması halinde, ivazsız iktisap edildikleri tarihteki borsa rayıçları ile elden çıkarıldıkları değer arasındaki fark üzerinden Geçici 67. madde kapsamında tevkifat yapılması gerektiği belirtilmiştir. Yine Tebliğin aynı bölümünde hisse senetlerinin 01.01.2006 tarihinden önce intikal etmiş olması halinde ise, mirasçılar tarafından elde edilen değer artışı kazançları için 31.12.2005 tarihinde geçerli olan hükümler uygulanacağı belirtilmiştir.

⁸ 01.01.2006 tarihinden sonra iktisap edilen hisse senetlerinin banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesi gereğince tevkifat yapılacaktır. Söz konusu madde hükmüne göre 01.01.2006 tarihinden sonra iktisap edilen ve BİST'te işlem gören hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar üzerinden yapılacak tevkifat oranı %0'dır.

2.2.1.2- Her Nevi Tahvil, Hazine Bonosu ve Diğer Kamu Borçlanma Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Elde Edilen Gelirler

a) 01.01.2006 Tarihinden Önce İhraç Edilenler

Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesinin (9) numaralı fıkrasında 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine Bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme idaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde geçici 67. madde hükümlerinin uygulanmayacağı, bu gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. Bu nedenle *söz konusu menkul kıymetler için ihraç tarihi önem kazanmakta*, 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan söz konusu menkul kıymetlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihinde geçerli olan hükümlerin uygulanması gerekmektedir. Buna göre;

- 01.01.2006 tarihinden önce TL cinsinden ihraç edilen devlet tahvili ve hazine bonolarının elde çıkarılması halinde söz konusu menkul kıymetlerin iktisap bedeli elden çıkarıldıkları ay hariç olmak üzere ÜFE artış oranında arttırılarak tespit edilir. (Endeksleme yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üstü olması şartı da aranmamaktadır.) Bu suretle tespit edilen iktisap bedelinin satış bedelinden indirilmesi suretiyle tespit edilen gelirin 2015 takvim yılı için 23.000 TL'si (2014 takvim yılı için 21.000 TL'si) Gelir Vergisi'nden istisna olup istisnayı aşan kısım için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilir.

Söz konusu menkul kıymetlerin döviz cinsinden ihraç edilmesi durumunda elde edilen kazanç; menkul kıymetin elden çıkarılma tarihindeki Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan değerinden, iktisap tarihindeki Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan değerinden indirilmesi suretiyle hesaplanacaktır. Döviz cinsinden ihraç edilen söz konusu menkul kıymetler içinde endeksleme yapılacak ve ilgili yıl için geçerli istisna tutarı uygulanacaktır.

Örnek 3: Bayan (S) 10.02.2004 tarihinde ihraç edilmiş Devlet tahvillerini 01.05.2013 yılında 400.000 TL'ye satın almış ve söz konusu tahvilleri 10.08.2014 tarihinde 600.000 TL'ye satmıştır.

Bayan (S) 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş devlet tahvillerinin elden çıkarmasından elde edilen değer artışı kazancını hesaplarken ilk öncelikle endeksleme yapması gerekmektedir. Tahvillerin alındığı aydan bir önceki ay olan Nisan/2013 TEFE:15032,37⁹ iken; satış tarihinden önceki ay olan Temmuz/2014'te TEFE:17028,36¹⁰'dır. Buna göre tahvilin endekslenmiş maliyeti; $400.000 \times 17028,36 / 15032,37 = 453.111,78$ TL'dir. Bayan (S) söz konusu tahvilin satışından $(600.000,00 - 453.111,78) = 146.888,22$ TL kazanç elde etmiş olup bu tutardan istisna tutarı olan 21.000,00 TL'nin düşülmesi sonucu kalan $(146.888,22 - 21.000) = 125.888,22$ TL'yi yıllık gelir vergisi ile beyan edecektir.

- Konu ile ilgili olarak üzerinde durulması gereken bir başka borçlanma senedi de eurobond'tur. Eurobond; hükümet veya şirketlerin yurt dışında, kaynak temin etmek amacıyla yabancı para birimleri ile ihraç ettiği uzun vadeli yatırım araçlarıdır.¹¹ 01.01.2006 tarihinden önce Hazine tarafından yurtdışında yabancı para cinsinden ihraç edilen borçlanma senetlerinin (Eurobond) vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihinde geçerli olan Gelir Vergisi Kanununun *mükerrer*

⁹ <http://www.tuik.gov.tr> [İndirme Tarihi: 09.02.2015]

¹⁰ <http://www.tuik.gov.tr> [İndirme Tarihi: 09.02.2015]

¹¹ <http://www.eurobondnedir.com/> [İndirme Tarihi: 11.02.2015]

80. madde hükümleri uygulanacaktır. Söz konusu madde hükmüne göre eurobondların elden çıkarılmasından sağlanan kazanç değer artışı kazancıdır. 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen eurobondların iktisap bedelinin tespitinde endeksleme yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde olması şartı aranmayacaktır. Endeksleme yapıldıktan sonra tespit edilen alım satım kazancının 2015 takvim yılı için 23.000 TL istisna tutarını aşan kısmı yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilecektir. Gelir Vergisi Kanununun *mükerrer 80. maddesinde* belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması nedeniyle elde edilen kazançta istisna uygulanmayacağına ilişkin düzenlemenin yürürlük tarihi 01.01.2006'dır. Bu nedenle 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen eurobondların satışından elde edilen kazançta istisna tutarının uygulanmasına bir engel bulunmamaktadır.

b) 01.01.2006 Tarihinden Sonra İhraç Edilenler

01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen her nevi tahvil, hazine bonosu ve diğer kamu borçlanma senetlerinin elden çıkarılması halinde elde edilen kazanç Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesi kapsamında banka ve aracı kurumlar tarafından tevkifata tabi tutulmaktadır.

Geçici 67. maddenin (7) numaralı fıkrasına göre tevkifata tabi tutulan kazançlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmemekte diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye de bu gelirler dâhil edilmemektedir. Ancak Geçici 67. maddenin (11) numaralı fıkrasında tevkifata tabi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar için takvim yılı itibarıyla ihtiyari olarak yıllık beyanname verilebileceği belirtilmiştir. Buna göre beyan edilen gelirden aynı türden menkul kıymetler için yıl içinde oluşan zararların tamamı mahsup edilir ve beyan edilen gelir üzerinden 2011/1854 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri ve BİST'te işlem gören aracı kuruluş varantları dahil olmak üzere hisse senetlerinden (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) elde edilen kazançlar için %0, diğer kazançlar için ise %10 vergi hesaplanır. Hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif edilen vergiler mahsup edilecek, mahsup edilemeyen tutarlar ise genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilecektir.

- Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre Hazine tarafından yurtdışında ihraç edilen menkul kıymetlerin alım satımında söz konusu *fıkra hükmü uygulanmayacaktır*. Bu nedenle 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen eurobondların elden çıkarılması halinde geçici 67. madde kapsamında tevkifat yapılmayacak ve genel hükümlere göre vergilendirme yapılacaktır. Gelir Vergisi Kanununun *mükerrer 80. madde hükümlerine* göre eurobondların elden çıkarılması sonucunda elde edilen kazanç değer artışı kazancıdır. İktisap bedelinin tespitinde endeksleme yapılabilmesi için ÜFE artış oranının %10 veya üzerinde olması şartı aranmaktadır. Menkul kıymetin alış tarihindeki Merkez Bankası döviz alış kuruna göre tespit edilen değeri endekslemeye tabi tutulacaktır. Gelir Vergisi Kanununun *mükerrer 80. madde hükümlerine* göre; bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç 2015 takvim yılı için 10.600,00 TL'si (2014 takvim yılı için 9.700,00 TL'si) istisnadır. Menkul kıymetlerin

elden çıkarılması neticesinde elde edilen değer artış kazancı istisna kapsamında olmadığından 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen eurobondların elden çıkarılması neticesinde doğan kazancın tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilecektir.

- 01.01.2006 tarihinden sonra yurt dışında tam mükellef kurumlar tarafından ihraç edilen menkul kıymetler Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesi kapsamına girmemektedir. Bu nedenle söz konusu menkul kıymetler genel hükümlere göre vergilendirilecektir. Buna göre ÜFE artış oranının %10 veya üzerinde olması halinde iktisap bedeli endekslemeye tabi tutulacak, satış bedeli ve alış bedeli arasındaki farktan yapılan giderler indirildikten sonra tespit edilen tutar yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

Diğer yandan Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesinin (7) numaralı fıkrasında dar mükelleflerin hazine ve tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden sağladıkları kazançlar için, tevkifata tabi tutulsun tutulmasın, münferit ve özel beyanname vermeyecekleri belirtilmiştir. Dar mükellef gerçek kişiler açısından Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin ihraç tarihinin bir önemi bulunmamaktadır.

2.2.2- GVK'nın 70. Maddesinin 1. Fıkrasının (5) Numaralı Bendinde Yazılı Hakların (İhtira beratları hariç) Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. maddesinin 1. fıkrasının (2) numaralı bendinde; Aynı Kanununun 70. maddesinin 1. fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazancı olduğu belirtilmiştir. Söz konusu kazançlar aşağıda sayılmıştır:

- Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları,
- Alamenti 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.

Örnek 4: Bay (N) yarattığı "Konfor" adlı ayakkabı markasını (S) A.Ş'ye 145.000,00 TL'ye satmıştır.

Bay (N)'nin söz konusu satıştan elde ettiği 145.000,00 TL Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. maddenin 1. fıkrasının 2. bendi kapsamında değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinin 1. fıkrasının (5) numaralı bendinde geçen ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı kapsamında vergilendirilmesi gerekirken; bunların müellifleri, mucitleri ve kanuni mirasçılarınca elden çıkarılmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancı olarak vergilendirilecektir.

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

Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak vergilendirilecektir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus telif hakları ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasıdır. Bu takdirde elde edilen kazanç değer artışı kazancı olacak ve değer artışı kazanç olarak vergilendirilecektir. Aksi takdirde telif hakları ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları tarafından elden çıkarılması neticesinde elde edilen kazanç serbest meslek kazancı olacak, serbest meslek kazancına ilişkin hükümlere göre vergilendirilecek ve bu mükellefler Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde düzenlenmiş serbest meslek kazançlarına ilişkin istisna hükmünden yararlanabilecektir.

Örnek 5: Kitap yazarı Bay (N) 2014 yılında yazmış olduğu “Susuz Köy” adlı kitabını Bayan (S)’ye satmıştır. Bu satış nedeniyle 50.000,00 TL telif bedeli ödeyen Bayan (S), 80.000 adet baskı yapan kitabı tanesi 40,00 TL’den satmıştır.

Bay (N)’nin kitap satışından elde ettiği 50.000,00 TL tutarındaki telif ücreti, serbest meslek kazancı olup; Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamında gelir vergisinden istisna olacaktır. Bay (N)’nin bu faaliyeti arızı ise KDV mükellefiyeti söz konusu değildir. Ancak söz konusu faaliyeti mutad ise KDV mükellefiyeti tesis etmelidir. Bununla birlikte Katma Değer Vergisi Kanununun 9. maddesi kapsamında; KDV mükellefiyetinin sadece Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması ve işlemlerinin tamamının aynı Kanunun 94. maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlara yapılması durumunda sorumluluk uygulamasından yararlanabilecektir.

Diğer taraftan Bayan (S) tarafından elde edilen $80.000 \times 40,00 \text{ TL} = 3.200.000,00 \text{ TL}$ tutarındaki gelir değer artış kazancı olup; mükerrer 80. maddenin 1. fıkrasının (3) numaralı bendi kapsamında vergilendirilmesi gerekmektedir.

Telif hakları ve ihtira beratının elden çıkarılmasından doğan kazancın değer artışı kazancı olarak vergilendirilebilmesi için söz konusu hakların ticari işletmeye dâhil olmaması gerekir. Aksi takdirde elde edilen kazanç ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir.

Telif hakları ve ihtira beratının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından elde edilen kazancın (diğer bentlerde sayılan değer artışı kazançlar ile birlikte elde edilmesi halinde, bu kazançlarla birlikte toplamının) 2015 takvim yılı için 10.600,00 TL’si gelir vergisinden istisnadır. Tam mükellefler bu tutarı aşan kazançlarını yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edeceklerdir.

Telif hakları ve ihtira beratlarının, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan dar mükellef kimseler tarafından elden çıkarılmasından elde edilen kazançta değer artışı kazancıdır. Dar mükelleflerin de Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. maddesinde düzenlenmiş istisna hükmünden faydalanmasına engel bir düzenleme bulunmadığından elde ettikleri kazancın 10.600,00 TL’si vergiden istisnadır. Dar mükelleflerin telif hakları ve ihtira beratlarının elden çıkarılması neticesinde elde ettikleri değer artışı kazançlarını iktisap tarihinden itibaren 15. gün içinde bu hakların Türkiye’de elden çıkarıldığı yerin vergi dairesine münferit beyanname ile beyan etmeleri gerekmektedir.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde sayılan kişi ve kurumlarca dar mükelleflere telif hakları ve ihtira beratı (patent) satılması nedeniyle ödeme yapılması halinde, söz konusu ödemeler Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca %20 oranında tevkifata tabi tutulacaktır. Söz konusu fıkra hükmü dar mükellefiyete tabi olanlara telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden %20 oranında tevkifat yapılması gerektiğini düzenlemiştir. Bu

durumda Gelir Vergisi Kanununun 101. maddesinde yer verildiği üzere geliri telif ve patent haklarının satışından ibaret olan ve tamamı üzerinden tevkif suretiyle gelir vergisi ödemiş bulunan dar mükellefin bu gelirleri için münferit beyanname vermeleri ihtiyaridir.

2.2.4- Ortaklık Haklarının veya Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. maddesinin 1. fıkrasının (4) numaralı bendine göre ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancıdır. Ortaklık hakkı veya hissesi; her türlü şahıs ve sermaye şirketlerinde, ortakların hisse senedine bağlanmamış paylarını ifade etmektedir. Limited, adi komandit, kolektif şirket ve adi şirketlerde ortakların hisselerini satmaları karşılığında sağladıkları kazançlar ile kooperatiflere üye olunması karşılığında elde edilen hisselerin elden çıkarılması karşılığında doğan kazançlar da Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. maddesinin 1. fıkrasının (4) numaralı bendi kapsamı içindedir. Söz konusu payların ivazlı yada ivazsız iktisap edilip edilmediği, payların elde tutulma süresi kazancın vergilendirmesi açısından bir farklılık doğurmayacak her halükarda elde edilen kazanç değer artışı kazancı olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Öte yandan bu noktada belirtilmesi gereken bir başka husus, kimi değer artışı kazançları için öngörülen elde tutulma süresine ilişkin sınırlayıcı hükümlerin ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar için geçerli olmayışıdır. Bir başka deyişle ortaklık hakkının veya hissesinin elde tutulma süresinin bunların elden çıkarılmasından elde edilen kazancın değer artışı kazancı olup olmadığı hususuna bir etkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla limited şirket ortaklık payları veya hisseleri iktisap tarihinden itibaren üç ay, üç yıl ya da on üç yıl sonra da elden çıkarılsa da, bunlardan elde edilen kazançlar değer artışı kazancıdır.¹²

Örnek 6: (N) Ltd. Şti. %10 ortaklık payına sahip olan Bayan (S) bu hisseleri 05.02.2012 tarihinde 80.000,00 TL bedel ile iktisap etmiş, hisselerinin tamamını 28.12.2014 tarihinde 120.000 TL bedel ile Bay (K)'ya satmıştır. Bayan (S) bu satış nedeniyle 500,00 TL gidere katlanmıştır.

Bayan (S)'nin ortaklık payının iktisap tarihinden önceki aya (Ocak 2012) ilişkin ÜFE endeksi 205,05¹³'dir. Ortaklık payının elden çıkarıldığı aydan önceki aya (Kasım 2014) ilişkin ÜFE endeksi ise 239,93'tür. Tespit edilen verilere göre endeks artışı oranı %10'un üzerindedir. $[(239,93 - 205,05) / 205,05 =]$ %17,01'dir. Endeks artışı %10'un üzerinde olduğu için yapılacak endeksleme sonucunda ortaklık payının iktisap bedeli $80.000,00 \times 239,93 / 205,05 = 93.608,39$ TL olarak hesaplanacaktır. Hissenin elden çıkarılması için yapılan gider de dikkate alındığı zaman ortaklık hissesinin elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkan safi değer artış kazancının $120.000 - 93.608,39 - 500,00 = 25.891,61$ TL olduğu görülecektir. Söz konusu kazancın 2014 yılı için tespit edilen 9.700,00 TL'si istisnadır. Bu nedenle vergiye tabi değer artış kazanç tutarı $25.891,61 - 9.700,00 = 16.191,61$ TL olacaktır.

Diğer yandan anonim şirketlere ait hisse senetleri ile eshamlı komandit şirketlerin komanditer ortaklarının hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. maddesinin 1. fıkrasının 1. bendi kapsamında vergilendirilmektedir. Bu nedenle söz konusu hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazanç değer artışı kazancı olmakla beraber vergilendirilmesinde farklılık bulunmaktadır.

¹² Bülent Sezgin "Limited Şirket Hisse Devirlerinden Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi" Mali Çözüm 2010 Sayı:97

¹³ <http://www.tuik.gov.tr/> [İndirme Tarihi: 06.02.2015]

Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların (diğer bentlerde sayılan değer artışı kazançlar ile birlikte elde edilmesi halinde, bu kazançlarla birlikte toplamının) 2015 takvim yılı için 10.600,00 TL'si gelir vergisinden istisna olup iktisap bedelleri elden çıkarıldıkları ay hariç olmak üzere ÜFE artış oranında arttırılmak suretiyle tespit edilir. Ancak endeksleme yapılabilmesi için artış oranının %10 ve üzerinde olması gerektiği unutulmamalıdır. Tam mükellef gerçek kişiler bu kazançları için yıllık gelir beyannamesi, yıllık beyanname vermeye mecbur olmayan dar mükellef gerçek kişiler ise bu kazançları için münferit beyanname vereceklerdir.

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

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. maddesinin 1. fıkrasının (5) numaralı bendinde; faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazancı kapsamında olduğu belirtilmiştir. Böylece bazı kazançların ticari kazanç dışına taşınarak vergi dışına çıkarılması önlenmek istenmiştir.¹⁴Faaliyetin durdurulması Vergi Usul Kanununun 161. maddesinde tanımlanan işin bırakılması kavramından farklıdır. İş bırakmanın tarifi Vergi Usul Kanununun 161. maddesinde *"Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade eder. İşlerin herhangi bir sebep yüzünden geçici bir süre için durdurulması işi bırakma sayılmaz."* şeklinde yapılmıştır. Görüleceği üzere, işin bırakılmış sayılması için, faaliyetin sadece durdurulması yeterli görülmemekte, ayrıca vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen sona ermesi gerekmektedir.

İşin bırakılmış sayılabilmesi için ticari faaliyetin iki temel unsuru sayılan hem mal alışlarının hem de satış işlemlerinin durdurulması gerekmektedir. İşletme bir imalat işletmesi ise imalat işlemi de tamamen durdurulmalıdır. Ayrıca işin bırakılmasından söz edebilmek için işletmenin tamamen "tasfiye" edilmesi ve eldeki bütün iktisadi kıymetlerin elden çıkarılarak nakte çevrilmesi gerekir. Faaliyetin durdurulmasında ise imalat işlemleri ile birlikte alım ve satımın durdurulması yeterli görülmektedir. Hatta geçici olmamak şartıyla, tedarik işlemlerinin ve imalatın durdurulmuş olması, faaliyetin durdurulmuş sayılması için yeterlidir. Diğer bir deyişle, faaliyetin durdurulması için işletmedeki demirbaşların, alacak ve borçların veya emtianın tamamen satılmasına veya elden çıkarılmasına gerek yoktur.¹⁵

Öte yandan, faaliyeti durduran işletme deyiminin kapsamına, ticari faaliyetin yanında zirai veya mesleki faaliyette bulunan işletmeler de girmektedir. Bu nedenle faaliyetini durduran bir zirai işletmeye ait gayrimenkullerin veya faaliyetini durduran bir serbest meslek sahibinin bürosunda kalan demirbaşların satılmasından elde edilen kazançlar da değer artışı kazancı olarak vergilendirilecektir.

Örnek 7: 2000 yılından bu yana hırdavat malzemeleri alım satım işi ile uğraşan Bay (N) sağlık sorunları nedeniyle 15.04.2014 tarihinde faaliyetini durdurmuştur. Bay (N) sağlık durumunun düzelmemesi nedeniyle hırdavat alım satım işletmesini 90.000,00 TL'ye Bay (H)'ye devretmiştir.

Bay (N)'nin sağlık sorunları nedeniyle ticari faaliyetine ara vermesi işi bırakma kavramından daha dar olan faaliyetin durdurulması kapsamındadır. Bay (N)'nin faaliyetini durdurduğu işletmesini

¹⁴ Doğan Şenyüz - Mehmet Yüce - Adnan Gerçek, "Türk Vergi Sistemi Dersleri", 2. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2008, s. 90

¹⁵ Sakıp Şeker, "Faaliyetin Durdurulmasında Dönem Sonu İşlemleri Ve Vergi İdaresinin Uygulaması" Yaklaşım Dergisi 1994-Aralık

satışından elde ettiği safi kazanç, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. maddesinin 1. fıkrasının 5 numaralı bendi kapsamında değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

Diğer taraftan; Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. maddesinin son fıkrasında, faaliyetine devam eden ticarî bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticarî işletmeye dahil amortismanla tâbi iktisadî kıymetlerle söz konusu maddenin birinci fıkrasında yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların ticarî kazanç sayılacağı ve bunlara ticarî kazanç hakkındaki hükümler uygulanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla faaliyeti durdurulan bir işletmenin elden çıkarılmasından doğan kazanç değer artışı kazancı, faaliyetine devam eden işletmenin elden çıkarılmasından doğan kazançta ticari kazanç olarak vergilendirilecektir.

2.2.6- Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80. Maddesinin 6 Numaralı Bendinde Yazılı Mal ve Hakların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

2.2.6.1- Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80. Maddesinin 6 Numaralı Bendinde Yazılı Mal ve Hakların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlara İlişkin Açıklamalar

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. maddesinin (6) numaralı bendine göre iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70. maddenin 1.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 yıl¹⁶ içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancıdır. Söz konusu Kanun hükmüne göre, aşağıdaki mal ve hakların elden çıkartılması değer artış kazancının konusuna girecektir:

- Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;
- Voli mahalleri ve dalyanlar;
- Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;
- Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları.

Yukarıda yer verilen malların büyük çoğunluğu gayrimenkul (taşınmaz) niteliğindedir. Gayrimenkuller, Türk Medeni Kanununda "Taşınmaz" olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan mallardır. Türk Medeni Kanununun 704. maddesi hükmüne göre;

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

Taşınmaz olarak sayılmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. maddesinin 6 numaralı bendine göre bağış, miras gibi ivazsız (bedelsiz) edinilen mal ve hakların elde tutulma süresi ve satış tutarı ne olursa olsun vergilenmeyecektir.

¹⁶ 01.01.2007 tarihinden önce iktisap edilmiş olan anılan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde 4 yıllık süre esas alınır.

Bunun dışında kalan ve söz konusu Kanun hükmünde yazılı mal ve hakların iktisap tarihinden¹⁷ itibaren 5 yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak vergilendirilecektir. Dolayısıyla söz konusu mallar ivazsız iktisap edilmişse ya da ivaz karşılığında iktisap edilmekle beraber iktisap tarihinden itibaren 5 yıl geçtikten sonra elden çıkarılmışsa elde edilen kazanç verginin konusuna girmeyecektir. Burada beş yıllık sürenin hesabında takvim yılı esas alınacaktır.

Örnek 8: 13.09.2010 tarihinde iktisap edilen bir gayrimenkulün 13.09.2015 tarihinden önce elden çıkarılması halinde elde edilen kazanç değer artışı kazancı kapsamında vergilendirilecektir. Ancak söz konusu gayrimenkulün 17.09.2015 tarihinde elden çıkarılması halinde elde edilen kazanç, verginin konusuna girmeyecektir.

Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları tahsis ettikleri gayrimenkuller, tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır. Dolayısıyla, elden çıkarmadan doğan kazancın vergilendirme sınırını çizen süre tahsis tarihinden itibaren başlayacaktır. Bu süre 01.01.2007 tarihinden önce yapılan tahsislerde 4 yıl, 01.01.2007 ve sonrasında yapılan tahsislerde ise 5 yıl olarak uygulanacaktır.

Ticari kazanç kapsamında değerlendirilmeyecek bir arsa tesliminde; arsa teslimi karşılığında alınan kıymetlerin iktisap tarihi olarak tapuya tescil tarihinin (inşaatın bitmesi şartıyla) esas alınması gerekmektedir. Ancak fiili teslim tarihinin tescil tarihinden daha önceki bir tarih olduğunun tespiti halinde, fiili teslim tarihi esas alınacaktır. Eğer ticari kazanç mükellefi olmayan bir gerçek kişi kendi arsası üzerine inşaat yaparsa, sahibi olduğu arsayı elden çıkarma söz konusu olmayacağı için vergilendirilecek kazançta olmayacaktır. Değer artışı kazancının elde edilmesi, diğer şartlarında uygun olması halinde bağımsız bölümlerin elden çıkarıldığı tarihte gerçekleşecektir. Kendi arsası üzerine inşaat yapanlar arsayı, biliyorlarsa maliyet değeri ile yoksa vergi değeri ile inşaat maliyetine ilave ederler.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinin 1. fıkrasında (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentleri dışında, gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai üretimde kullandıkları gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazançlarda değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

2.2.6.2- Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80. Maddesinin 6. Numaralı Bendinde Yazılı Mal ve Hakların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançların Hesaplanmasında Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

Mükellefler Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. maddesinin (6) numaralı bendinde yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların hesaplanmasında vergi kanunlarının tanıdığı bütün hakları göz önünde bulunarak değer artış kazancını hesaplamalıdır. Buna göre mükellefler Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. maddesinin (6) numaralı bendi kapsamında doğan değer artış kazançlarında aşağıda yer alan hususlara dikkat etmelidirler:

¹⁷ İktisap tarihine ilişkin açıklamalara 76 no.lu Gelir Vergisi Sirkülerinde yer verilmiştir. Söz konusu sirkülere göre; gayrimenkul üzerinde yapılan cins tashihi gayrimenkulün vasfını değiştirdiği ve yeni bir iktisap olduğu için, cins tashihi tapuya tescil edildiği tarih iktisap tarihi olarak kabul edilecektir. Aynı şekilde arsa karşılığı edinilen bağımsız bölümler, yeni bir iktisap olarak kabul edilecek ve değer artış kazancının tespitinde bağımsız bölümlerin tapuya tescil edildiği tarih dikkate alınacaktır.

Ancak, gayrimenkulün tapuya tescil tarihinden önce sahibinin fiilen kullanımına bırakıldığı tespit edilirse, fiilen kullanıma başlanılan tarih iktisap tarihi olarak kabul edilecektir.

- Değer artışı kazancının (Gayrimenkul satış kazancının) matrahının hesabında gerçek satış bedelinin dikkate alınması gerekir. Bu nedenle, gayrimenkulün satış bedelinin tapu harcının matrahını oluşturan emlak vergisi tarhına esas bedelden daha düşük veya yüksek olduğu durumlarda, satışa ilişkin tapu harç matrahının değil, gerçek satış bedelinin dikkate alınması gerekir,¹⁸
- Mükellefler enflasyon oranının %10 veya üstünde olduğu dönemlerde elden çıkardıkları mal ve hakların iktisap bedelini elden çıkarılan ay hariç olmak üzere “ÜFE” artış oranında arttırarak tespit edeceklerdir.
- Değer artışı kazancının hesaplanmasında, gayrimenkulün iktisadi değerini arttıracak surette tevsi, tadili veya bunlara ilaveler yapılması için ihtiyar olunan giderlerin maliyeti artırıcı nitelik taşıdığı kabul edilmektedir. Bu nitelikte olmayan normal bakım ve tamir giderlerinin ise dairenin maliyet bedeline eklenmesi mümkün bulunmamaktadır.¹⁹
- Maliyet bedelinin tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek bedel esas alınacaktır.²⁰
- Elden çıkarma dolayısıyla ödenen vergi ve harçlar da değer artış kazancından indirilebilecektir.
- Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 2015 takvim yılı için 10.600,00 TL’i gelir vergisinden istisnadır. Mükellef birden fazla değer artış kazancı kapsamında hasılat elde etmiş olsa bile istisna kazancın toplamına uygulanacak olup her bir kazanç için istisna tutarı ayrı ayrı dikkate alınmayacaktır.

Yapılan açıklamaların bir örnek vasıtasıyla daha iyi anlaşılacağını öngörmekteyiz.

Örnek 9: Bay (Y) 2008 yılının Şubat ayında 78.000,00 TL’ye almış olduğu daireyi 2010 yılının Nisan ayında 126.000,00 TL’ye satmıştır. Hem alış hem de satış bedelleri banka aracılığı ile ödenmiştir. Buna rağmen Bay (Y) tapu harcını düşük ödemek için dairenin alış sırasında tapu harcına esas satış bedelini (X) Belediyesinden almış olduğu emlak vergisi tarhına esas bedel yazısında yer alan tutar üzerinden göstermiş ve 2.000,00 TL tapu harcı ödemiştir.

Bay (Y) konutu iktisap ettikten sonra balkon kısmına korkuluk yaptırmıştır. Korkuluk için 2.500,00 TL ödenmiş olup; bu giderin belgesi mevcuttur.

Bay (Y) 2010 yılının Nisan ayında konutunu satarken hem gelir vergisi hem de tapu harcını az ödemek için alışta yaptığı gibi satış bedelini (X) Belediyesinden almış olduğu emlak vergisi tarhına esas bedel yazısında yer alan tutar üzerinden göstermiştir.

2014 yılında Bay (Y)’nin sattığı konutun bulunduğu yer vergi dairesi tarafından yapılan araştırmalarda söz konusu konutun satış bedelinin emsaline nazaran düşük olduğu tespit edilmiş olup; konu ile ilgili olarak izahat vermesi için Bay (Y) ilgili vergi dairesine çağırılmıştır. Bay (Y) vergi dairesine ilgili konutun gerçek alış ve satış tutarları ile ödediği tapu harçları ve yaptırdığı balkon korkuluğuna ilişkin belgeleri sunmuştur.

¹⁸ Ramazan Cenk, “Gayrimenkullerden Sağlanan Kazanç ve İratların Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu”, E-Yaklaşım Eylül/2012

¹⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü’nün 09/06/2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK mük.80-684 Sayılı Özelgesi

²⁰ Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Vergisel Sorumluluklar, <http://www.gib.gov.tr/> [İndirme Tarihi: 06.02.2015]

Yapılan açıklamalara göre; Bay (Y) konutu alış tarihinden itibaren beş tam yıl geçmeden satmış olduğundan dolayı elde ettiği kazanç, değer artış kazancı olarak vergiye tabi olacaktır. Gayrimenkulün gerçek alış ve gerçek satış tutarlarının bankadan alınacak yazı ile ispat edilmesi şartıyla alış ve satış bedelleri, sırasıyla 78.000,00 TL ve 126.000,00 TL olarak kabul edilecektir. Gayrimenkulün iktisap tarihinden önceki ay olan Ocak 2008'de ÜFE 145,18²¹; elden çıkarıldığı aydan önceki ay olan Mart 2010'da ise ÜFE 172,58²²'dir. Bu durumda endeksleme oranının ilgili dönemde %10'un üzerinde artmış olduğu görülmektedir. $(172,58 - 145,18 / 145,18 = \%19)$ Dolayısıyla Bay (Y)'nin elden çıkardığı gayrimenkulün endekslenmiş iktisap bedeli olarak; $78.000,00 - \text{TL} \times (172,58 / 145,18) = 92.721,03 \text{ TL}$ dikkate alınacaktır.

Ayrıca Bay (Y)'nin konutu aldığı ve sattığı tarihlerde ödemiş olduğu Tapu harç toplamı olan (2000,00TL + 3.000,00 TL) ile konuta yaptırmış olduğu ve belgelendirdiği balkon korkuluğu tutarı olan 2.500,00 TL'yi safi kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alabilecektir. Buna göre Bay (Y) satmış olduğu gayrimenkulden dolayı $(126.000,00 - 92.721,03 - 5.000,00 - 2.500,00) = 25.778,97 \text{ TL}$ tutarında istisna öncesi değer artış kazancı elde etmiş olacaktır. Söz konusu kazançta 2010 yılı için belirlenen 7.700,00 TL tutarında istisna uygulanarak bulunacak $(25.778,97 - 7.700,00) = 18.078,97 \text{ TL}'ye$ Gelir Vergisi Kanununun 103. maddesindeki vergi oranları uygulanarak mükellefin 2010 yılı için ödeyeceği gelir vergisi hesaplanacaktır.

Bulunan tutar, vergi dairesi tarafından Vergi Usul Kanununun 30.maddesi hükmü gereğince re'sen tarh edilecek olup; söz konusu tutar üzerinden bir katı kadar vergi ziyayı kesilecektir. Ayrıca konutun bulunduğu yer vergi dairesi tarafından Veraset ve Harçlar Vergi Dairesi Müdürlüğüne gönderilecek yazı ile de hem alıcılar hem de satıcılar açısından yaratılan Tapu Harcına ilişkin vergi kaybının giderilmesi sağlanacaktır.

2.3- Vergilendirilmeyecek Değer Artış Kazançları

Gelir Vergisi Kanununun 81. maddesi hükmüne göre; aşağıdaki yazılı hallerde değer artışı kazancı hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir:

- 1- 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.
- 2- 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).
- 3- Kollektif ve adi komandit şirketlerin bu maddenin (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde nev'i değiştirilerek sermaye şirketi haline dönüşmesi (Kollektif ve adi komandit şirketlerin şekil değiştirilerek anonim şirket haline dönüşmesi halinde şekil değiştiren kollektif ve adi komandit

²¹ <http://www.tuik.gov.tr/>[İndirme Tarihi: 08.02.2015]

²² <http://www.tuik.gov.tr/>[İndirme Tarihi: 08.02.2015]

şirketlerin ortaklarının anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanununun 81. maddesinde yer alan yukarıdaki işlemler Katma Değer Vergisi Kanununun 17. maddesinin 4. fıkrasının (c) bendi kapsamında Katma Değer Vergisinden istisnadır. Söz konusu devir ve tür değiştirme işlemlerinde devrolunan işletmeye ait indirilecek KDV'ler mükerrer indirimde yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılabilecek fakat; indirim mekanizması yolu ile giderilemeyen vergiler iade alınamayacaktır. Buna ek olarak söz konusu işlemler Damga Vergisi Kanununun (2) Sayılı Listesi kapsamında Damga Vergisinden; Harçlar Kanununun 123. maddesi kapsamında harçlardan istisnadır.

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

Ferdi bir işletme, sahibinin ölümü halinde, mirası reddetmemiş mirasçılara intikal eder. İşletme sahibinin ölümünden sonra mirasçıların işletmeyi devam ettirmesi Gelir Vergisi Kanununda teşvik edilmiş ve bu durum vergilendirilmeyecek değer artış kazancı olarak kabul edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu 164. maddesi hükmüne göre ölüm işi bırakma hükmünde olup, murisin ödev ve sorumlulukları (vergi cezası hariç) mirası reddetmemiş mirasçılara geçmektedir. Bu durumda ölüm tarihi itibarıyla murisin mükellefiyeti düşerek işe devam eden mirasçıların mükellefiyeti başlamaktadır. Bu durumda, kanunî mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyor ise, bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınmışsa; işletmenin devralınması değer artış kazancı kapsamında vergilendirilmeyecektir. Ölüm dolayısıyla mirasçılara intikal eden işletmenin devir alınarak işletmenin faaliyetine mirasçılardan bir veya birkaçı tarafından devam edilmesi halinde; sadece faaliyette bulunan mirasçılar için ticari kazanç bakımından mükellefiyet tesisi yapılacaktır.

Diğer taraftan; sahibinin ölümüyle kanuni mirasçılara intikal eden ferdi bir işletmenin kayıtlı değerleriyle aynen devir alınmaması durumunda, söz konusu varlıklar ölüm tarihi itibarıyla yapılan değerlendirme sonucu tespit edilen yeni değerleriyle mirasçılara intikal edecektir. İşletmedeki kıymetler yeni değerleriyle maliyeti yükseltip karı azaltacağı için bu durumda ölen kimse adına değer artış kazancı hesaplanıp vergileme yapılması gerekmektedir.²³ Bunun sonucunda murisin mirası reddetmemiş mirasçıları ölenin vergi borcundan miras hisseleri oranında sorumlu olacaktır.

Bununla birlikte Danıştay, ölüm nedeniyle faaliyeti duran bir işletmeye ait mal varlığı unsurlarının mirasçılar tarafından mirasın taksimine yönelik olarak satış yoluyla elden çıkarılmasından doğan kazancı "değer artış kazancı" olarak kabul etmemiştir.²⁴

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

Ferdi işletme sahipleri, işletmelerini ölçek ekonomilerinden ve vergisel avantajlardan yararlanmak için veya iş hayatının getirdiği zaruretlardan dolayı sermaye şirketi haline getirmek isteyebilirler.

²³ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının, 14.11.2005 tarih ve B.07.1.GGB.4.06.18.02/32-229 sayılı Özelgesi

²⁴ Danıştay 4. Dairesinin, 06.04.1988 tarih ve E. 1987/4371, K. 1988/1357 Sayılı Kararı

Özellikle sürekli büyüme eğiliminde olan ferdi işletmelerde işletme sahipleri işletmelerinin daha başarılı ve uzun ömürlü olması için kurumsallaşmayı arttırmakta ve bu durum ise ferdi işletmelerin sermaye şirketine dönüşümünü zorunlu kılmaktadır.

Bu kurumsallaşma eğilimi devlet tarafından da desteklenmiş olup; Gelir Vergisi Kanununun 81. maddesinde yapılan düzenleme ile kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin sermaye şirketine dönüştürülmesi belirli şartlar altında Gelir ve Katma Değer, Damga Vergisi ve Harçlar Kanunları yönünden vergi dışında bırakılmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 81. maddesi hükmüne göre 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 ve bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şartıyla,

sermaye şirketine devrinde ortaya çıkan “devir bedeli” değer artış kazancı kapsamında değerlendirilecek fakat vergilendirilmeyecektir.

2.3.3- Kollektif ve Adi Komandit Şirketlerin Sermaye Şirketine Dönüşmesi

Gelir Vergisi Kanununun 81. maddesinin 3. fıkrasında yapılan düzenleme ile ferdi işletmelere tanınan vergisel avantaj kolektif ve adi komandit şirketlere de tanınmıştır. Buna göre kolektif ve komandit şirketler;

- 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 ve bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şartıyla,

sermaye şirketine devrinde ortaya çıkan “devir bedeli” değer artış kazancı kapsamında değerlendirilecek fakat vergilendirilmeyecektir.

Diğer taraftan kolektif veya adi komandit şirket olarak faaliyet göstermekte iken sermaye şirketine dönüşen işletmelerde, bu dönüştürme ve devir işlemleri yapılırken devir kararının alındığı tarih ile nevi değişikliği neticesinde oluşacak şirketin hukuken tekemmül ettiği tarih arasında şirketin faaliyetini durdurması fiilen mümkün bulunmamaktadır. İfade edilen tarihler arasında yapılan işlemler; sermaye şirketi tescil ile tüzel kişilik kazandığı için şahıs işletmesinin kanuni defter ve belgeleri üzerinden yürütülecektir. Dolayısıyla, devir bilançosu tarihi ile tescil tarihi arasındaki döneme ait işlemler şahıs işletmesinin defterlerine kaydedilecektir. Tescil tarihinden sonra yapılan işlemlerin ise sermaye şirketinin defterlerine intikal ettirilmesi gerekmektedir. Konu ile ilgili olarak Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü tarafından verilen bir özelgede²⁵ de ifade ettiğimiz görüşlere paralel açıklamalara yer verilmiştir.

²⁵ Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü 13.08.2012 tarih ve B.07.1.G İB.4.61.15.01-606-5-2011-95 Sayılı Özelgesi

2.4- Değer Artış Kazancı-Ticari Kazanç Ayrımı

Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesi uyarınca “Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır”. Bu bağlamda söz konusu Kanun maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde; gayrimenkullerin alım, satımı ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazancın ticari kazanç sayılacağı ayrıca ifade edilmiştir.

Diğer yandan aynı Kanununun mükerrer 80. maddesinin altıncı bendi gereği olarak ivazsız olarak elde edilen gayrimenkuller hariç, gayrimenkullerin beş yıl içerisinde elden çıkartılmasından sağlanan kazançların değer artışı kazancı olduğu hususu hükme bağlanmıştır.

Uygulamada özellikle kişilere ait gayrimenkullerin satışından elde edilen kazançların değer artışı kazancı mı, yoksa ticari kazanç mı olduğu hususu tartışma ve duraksama yaratmaktadır. Söz konusu duraksamayı ortadan kaldırmak için aşağıdaki hususları bilmemiz gerekmektedir:

Gelir Vergisi Kanununun 37. madde başlığında, sermaye emek karışımı devamlılık gösteren her türlü organizasyonların ticari faaliyet olduğu şeklinde geniş bir çerçeve çizilmiştir. Ticari faaliyetin asıl unsurlarından birisi devamlılıktır. Muamelelerde devamlılık kasıt ve niyetinin bulunması, sermaye tahsis, işyeri açılması, personel çalıştırılması durumunda yılda tek bir muamele yapılmış olsa da ticari faaliyet vardır.²⁶

Buna göre bir ticari organizasyon kapsamında yapılan tek bir gayrimenkul teslimi bile ticari kazanç olarak vergilendirilecektir. Sermaye tahsis, işyeri açılması, personel çalıştırılması vb. durumlar ticari organizasyonun emareleridir. Maddi ve şekil anlamında bir ticari organizasyonun belirgin olmadığı durumlarda ise kazanç doğuran işlemin çokluğu, devamlılık unsurunu belirleyen nesnel ölçü olarak kabul edilmektedir.²⁷ Şöyle ki; ticari organizasyon bulunmasa da muamelenin çokluğu ticari kazancın belirlenmesinde ölçü olarak dikkate alınacaktır. Şahsi kullanma ve servetin korunması durumunun bulunmadığı hallerde, gayrimenkul tekrar satılıyorsa; gayrimenkul kazanç sağlamak gayesi ile iktisap edilmiş demektir. Bu takdirde alış ve satıştaki çokluk, faaliyetin ticari sayılması için yeterlidir.

Nitekim Danıştay 3. Dairesi vermiş olduğu bir kararda;²⁸ 10.10.2006 tarih E.2006/1708, K.2006/2559 sayılı kararında: “gayrimenkul alım, satım ve inşaa işlerinin bir vergilendirme döneminde birden çok kez yinelenmesi yahut birden fazla vergilendirme döneminde işlem yapılması halinde devamlılık koşulunun gerçekleştiğinin kabulü gerekmektedir.” hükmüne yer verilmiştir.

Konu ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu bir özeldede; Bir kimsenin tek bir arsayı alıp satması, ticari faaliyet sayılmazken, arsa karşılığı iktisap edilen bağımsız bölümlerin aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte satılması veya birbirini izleyen yıllarda satılması gayrimenkul ticareti ile uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden elde edilecek gelir ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir.” şeklinde görüş bildirilmiştir.²⁹

²⁶ Şevket Uğurbaş, “Gayrimenkul Satışından Sağlanan Kazancın Vergilendirilmesi”, www.mertek.av.tr,[İndirme Tarihi: 06.02.2015]

²⁷ Veyisi Seviğ, “Gayrimenkulde değer artışı-ticari kazanç ayrımı”, http://www.mevzuatbankasi.com,[İndirme Tarihi: 01.02.2015]

²⁸ Danıştay 3.Dairesinin 10.10.2006 tarih E.2006/1708, K.2006/2559 Sayılı Kararı

²⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 20.12.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük.80-7393 sayılı özelgesi

Konu ile ilgili olarak değinilmesi gereken bir başka hususta; arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibinin yaptığı teslimlerin değer artış kazancını yoksa ticari kazanç mı sayılacağıdır. Arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibinin teslimlerine ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaların konunun anlaşılması için yeterli olacağı kanaatindeyiz:

Arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımının mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürülmesi hallerinde; Arsa sahibi tarafından gerçekleşen arsa teslimi ticari faaliyet kapsamında değerlendirilecek ve yapılan teslim ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir.

Arazi olarak satın alınmış (veya trampa suretiyle iktisap olunmuş) ve iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenmiş bir arsanın müteahhide bağımsız bölüm karşılığı olarak teslim edilmesi halinde; arsa sahibine verilecek bağımsız bölümlerin emsal bedeli arsa sahibi tarafından arsa bedeli kapsamında ticari kazanç olarak beyan edilecektir. (Buna karşın Danıştay 13. Dairesinin vermiş olduğu bir kararda; satın alınan arazinin beş yıl geçtikten sonra parsellenerek satışından elde edilen kazancın ne ticari kazanç ne de sair kazanç ve irat olarak gelir vergisine tabi tutulamayacağı kararı verilmiştir.³⁰)

Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arızı bir faaliyet olarak arsasını daire veya işleri karşılığında müteahhide teslimi ise verginin konusuna girmeyecektir. Ancak mükellefin ivazsız iktisap ettiği arsalar hariç olmak üzere bu şekilde teslim ettiği arsanın iktisap tarihinden başlayarak 5 yıl içinde müteahhide teslim etmesi durumunda; arsa sahibi gerçekleştirdiği teslim nedeniyle Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. maddesinin (6) numaralı bendi kapsamında değer artış kazancı kapsamında vergilendirilecektir.³¹

2.5- Değer Artışı Kazançlarında Safi Değer Artışının Tespiti

Daha öncede ifade edildiği üzere gelir; bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Bu nedenle değer artışı kazancında da vergilendirilecek kazanç safi kazanç olacaktır. Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 81. maddesine göre değer artışında safi kazanç şu şekilde tespit edilecektir:

- Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin³² 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.

³⁰ Danıştay 13. Dairesinin 20/2/1978 Tarih ve E, 1977/1917, K.1978/435 Sayılı Kararı

³¹ Necmettin Gündüz, "Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Emsal Olmayan Emsal Bedel," Vergi Raporu, Ocak 2015

³² Madde hükmünde yer alan "değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaat..." ifadesi değer artışlarında elde etmenin tahsil esasına bağlandığını göstermektedir.

- Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında, iktisap bedelinin tevsik edilememesi halinde Vergi Usul Kanununun 266. maddesinde yazılı itibari değer iktisap bedeli olarak kabul edilir.

Menkul kıymetlerin değer artışı kazancı olarak vergilendirilmesinde özellikli bazı durumlar bulunmaktadır. Buna göre hisse senedi ve diğer menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan kazancın tespitinde iktisap bedeli olarak bunların iktisabında ödenen bedel dikkate alınır. Söz konusu iktisap bedelinin içinde menkul kıymetin alımı sırasında ödenen bedel ile birlikte alım sırasında ödenen komisyon ve vergi benzeri masraflarda dahil olacaktır. İktisap bedelinin tevsik edilememesi durumunda Vergi Usul Kanununun 266. maddesinde yazılı itibari değer menkul kıymetin iktisap bedeli olacaktır.

Hisse senedi ve diğer menkul kıymetlerde birden fazla alım satım olması halinde bunların kazancı birlikte tespit edilir.

Rüçhan hakkının gerçek kişiler tarafından ticari mahiyette olmamak koşulu ile elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, diğer kazanç ve iratlar olarak sayılan bentler kapsamında vergilendirilmediği için verginin konusu dışında kalacaktır. Ancak 01.01.2006 tarihinden sonra iktisap edilen hisse senetlerine ait rüçhan haklarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar geçici 67. madde kapsamında değer artışı kazancı olarak sayılıp tevkifata tabi tutulacaktır.

Elde tutulan hisse senetlerinin ait oldukları şirketlerin sermaye yedekleri veya kar yedekleri ile sermaye artırımında bulunmaları suretiyle ya da bedelli sermaye artırımına gidildiği hallerde, rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibari değerleri üzerinden iktisap edilmesi durumunda, gerek önceden sahip olunan gerekse sermaye artırımı dolayısıyla alınan hisse senetlerinin maliyetinin hesaplanması geçici 67 kapsamında yapılacaktır.

2.6- Değer Artışı Kazançlarında İstisna Uygulaması

Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 2015 takvim yılı için 10.600,00 TL'si gelir vergisinden istisnadır. Dolayısıyla mükellef birden fazla değer artışı kazancı kapsamında hasılat elde etmiş olsa bile istisna kazancın toplamına uygulanacak olup her bir kazanç için istisna tutarı ayrı ayrı dikkate alınmayacaktır.

Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarını elden çıkarılmasından sağlanan kazanç istisna kapsamının dışında tutulmuştur. Bu düzenlemenin yürürlük tarihi 01.01.2006 tarihidir. Diğer yandan Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesinde 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil, hazine bonosu, TOKİ ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ile 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması halinde 31.12.2005 tarihinde geçerli olan hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. Değer artışı kazançlarına ilişkin 31.12.2005 tarihinde geçerli olan istisna hükmü genel hüküm olup tüm değer artışı kazançları için geçerlidir. Bu nedenle 01.01.2006 tarihinden önce ihraç veya iktisap edilmiş menkul kıymetler elden çıkarılması halinde elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 123. maddesi kapsamında Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılan istisna tutarına göre hesaplanan 23.000 TL'si (2015 takvim yılı için) istisna edilecektir.

2.7- Değer Artışı Kazançlarını Enflasyondan Arındırma Yöntemleri

Değer artış kazançlarında, kazançların enflasyondan kaynaklanan kısmını önlemek için iki farklı müessese bulunmaktadır. Bunlar;

- Endeksleme,
- Kur Farkı Arındırma uygulamasıdır.

2.7.1- Endeksleme Uygulaması

Endeksleme, hem hisse senedi ve diğer menkul kıymetlerde, hem de mal ve haklarda kullanılan bir enflasyondan arındırma yöntemidir. Endeksleme uygulamasında, iktisadi kıymetin maliyet bedeli, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere iktisap bedelinin her ay Devlet İstatistik Enstitüsü³³ tarafından belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki (01.01.2006 tarihinden itibaren Üretici Fiyat Endeksi dikkate alınacak) artış oranında arttırılmasıyla tespit edilir.

Endeksleme Katsayısı: İktisap tarihinden bir önceki aya ilişkin Üfe Oranı

Elden çıkarıldığı tarihten bir önceki aya ilişkin Üfe Oranı

Endekslenmiş Maliyet Bedeli: İktisap Bedeli x Endeksleme Katsayısı

Değer Artış Kazancı: Satış Bedeli - Endekslenmiş Maliyet Bedeli

Örnek 10: Bay (N) 20.02.2012 tarihinde 230.000,00-TL'ye iktisap ettiği gayrimenkulünü 06.02.2015 tarihinde satmıştır.(Ocak/2012 ÜFE=205,05³⁴; Ocak/2015 ÜFE=238,88³⁵)

Bay (N) gayrimenkulü alış tarihinden itibaren beş tam yıl geçmeden satmış olduğundan dolayı elde ettiği kazanç, değer artış kazancı olarak vergiye tabi olacaktır. Gayrimenkulün iktisap tarihinden önceki ay olan Ocak 2012'de ÜFE 205,05; elden çıkarıldığı aydan önceki ay olan Ocak 2015'te ise ÜFE 238,88'dir. Bu durumda endeksleme oranının ilgili dönemde %10'un üzerinde artmış olduğu görülmektedir. $(238,88 - 205,05 / 205,05 = \%16)$ Dolayısıyla Bay (N)'nin elden çıkardığı gayrimenkulün endekslenmiş iktisap bedeli olarak; $230.000,00 \text{ TL} \times (238,88 / 205,05) = 267.946,35 \text{ TL}$ dikkate alınacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 81. maddesinin son fıkrası hükmüne göre 01.01.2006 tarihinden itibaren maliyet bedeli endekslemesi yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde olma şartı getirilmiştir. 01.01.2006 tarihinden önce ihraç veya iktisap edilmiş menkul kıymetlerin elden çıkarılması halinde 31.12.2005 tarihinde geçerli olan hükümler uygulanacağından endeksleme yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde olması şartı aranmayacaktır.

Hisse senedi ve diğer menkul kıymetler dışındaki mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlarda uygulanan tek yöntem endekslemedir. Bu kazançlarda kur farkı arındırması uygulanmamaktadır.

2.7.2- Kur Farkından Arındırma Uygulaması

Kur farkından arındırma uygulaması; dar mükelleflerin yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili

³³ Söz konusu kurumun ismi Türkiye İstatistik Kurumu olarak değişmiştir.

³⁴ <http://www.tuik.gov.tr/>[İndirme Tarihi: 09.02.2015]

³⁵ <http://www.tuik.gov.tr/>[İndirme Tarihi: 09.02.2015]

mercilerden izin³⁶ almak suretiyle, Türkiye'ye bizzat getirdikleri nakdi veya ayni sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymet ve iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artış kazançlarının hesabında uygulanır. Buna göre 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 kazançları ile ilgili 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 alınacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 81. maddesinin 6. fıkrası hükmüne göre; 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 alınacaktır.

Örnek 11: Dar mükellef Bay (N), gerekli mercilerden izin alarak 20.05.2014 tarihinde Türkiye'ye 800.000 € getirmiş ve bu parayla (T) Bank'ın çıkarmış olduğu tahvillerden satın almıştır. Bay(N), söz konusu tahvilleri 01.07.2014 tarihinde 900.000 € karşılığında elden çıkarmıştır. (20.05.2014 tarihinde 1€=2,88-TL³⁷, 01.07.2014 tarihinde 1€=2,90-TL³⁸)

Bay (N) yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin alarak getirdiği ve başkaca bir faaliyeti olduğu ve bu işi devamlı olarak yapmadığı için kazancın tespitinde kur farkı arındırma uygulamasından yararlanabilecektir. Buna göre Bay (N)'nin kur farkı arındırma uygulamasından yararlanacağı tutar $800.000 \text{ €} \times (2.90 - 2.88) = 16.000,00 \text{ TL}$ 'dir.

Kur farkından arındırma uygulaması, sadece menkul kıymet ve iştirak hisselerinin elden çıkarılması halinde uygulanabilecek olup menkul kıymet ve iştirak hissesi dışındaki diğer kıymetlerin elden çıkartılmasında kur farkı arındırması yapılamayacaktır.

2.8- Diğer Kazanç Ve İratlarda Zarar Mahsubu

Gelir Vergisi Kanununun geçici 56. maddesinin 1999-2002 yılları gelirlerinin vergilendirilmesini düzenleyen hükümlerinde; aynı yıl içinde birden fazla menkul kıymet alınıp satılması halinde bunların kazancının birlikte hesaplanacağı, alım satımın birinden doğan zararın diğerinin karından mahsup edilebileceği belirtilmişti. Ancak söz konusu kanun maddesinin 01.01.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4783 Sayılı Kanun'la getirilen düzenlemelerinde menkul kıymetlerin mahsubuna ilişkin herhangi bir hüküm yer almamıştır. Bu durum ise menkul kıymet satışlarına ilişkin yapılacak değerlendirmelerde tereddütlere yol açmıştır.

Maliye Bakanlığı ortaya çıkan tereddütleri yapmış olduğu 21.01.2003 tarihli basın açıklaması ile sonlandırmıştır. Buna göre aynı yıl içinde birden fazla menkul kıymet alım satımı yapılması durumunda

³⁶ Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 81. maddesinde yer alan ilgili mercilerden izin alma hükmü, yerini bilgilendirme sistemine bırakmıştır. Yabancı yatırımların Türkiye'ye girebilmesi için gerekli olan izin ve onay sistemi 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu ile bilgilendirme sistemine dönüştürülmüştür.

³⁷ <http://www.tcmb.gov.tr/>

³⁸ <http://www.tcmb.gov.tr/>

bu işlemlerden doğan kar ve zarar tutarları birlikte dikkate alınacak, bir işlemten doğan zarar diğer işlemten doğan kardan mahsup edilebilecektir. Bu düzenleme Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67. madde kapsamında tevkifata tabi tutulmayan menkul kıymetlerin alım satımından doğan zararlara ilişkin bir düzenleme olup bu menkul kıymetlerin alım satımından doğan zarar aynı yıl içinde yine Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. madde kapsamında tevkifata tabi tutulmayan menkul kıymetlerin satışından doğan karlara mahsup edilebilecektir.

Diğer yandan Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. madde kapsamına giren menkul kıymetlerden elde edilen değer artışı kazancı banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla tevkifata tabi tutulmak suretiyle vergilendirilmektedir. Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesinin 11. fıkrası hükmünde; tevkifata tabi tutulan bu kazançlar için takvim yılı itibarıyla yıllık beyanname verilebileceği düzenlenmiştir. Bu doğrultuda beyan edilen gelirden aynı türden menkul kıymetler için yıl içinde oluşan zararlar mahsup edilebilecektir. Ancak mahsup edilemeyen zarar sonraki yıla devredemeyecektir.

Değer artışı kazançlarına yönelik mahsup düzenlemesi sadece menkul kıymetlerin elden çıkarılmasına yönelik bir düzenleme olup değer artışı kazancı olarak vergilendirilecek diğer mal ve hakların elden çıkarılması halinde bir işlemten doğan zararın diğer işlemten doğan kâra mahsubu Gelir Vergisi Kanununun 88. madde hükmü gereği mümkün değildir. Gelir Vergisi Kanununun 88. maddesine göre gelir toplanması sırasında gelir unsurlarının bir kısmından doğan zarar diğer gelir unsurundan elde edilen kazançtan mahsup edilebilecektir. Ancak söz konusu maddede yer verilen parantez içi hükme göre diğer kazanç ve iratlar bunun dışında bırakılmıştır. Dolayısıyla diğer kazanç ve iratlardan doğan zararlar diğer gelir unsurlarından doğan kazançtan mahsup edilemeyecektir.

Örnek 12: Mükellefin aynı yıl içerisinde iki gayrimenkul satması halinde birinden doğan zarar diğerinden doğan kârdan mahsup edilemeyecek, elde edilen kârın tamamı vergilendirilecektir.

3- ARIZİ KAZANÇLAR

Arizi kazançlar devamlılığı olmayan faaliyetler neticesinde elde edilen kazançlar olup; hangi kazançların arizi olduğu Gelir Vergisi Kanununun 82. maddesinde bentler halinde sayılmıştır. Buna göre, gerçek kişiler tarafından, bir takvim yılında elde edilen ve altı gelir unsuru içinde yer almayan aşağıda sayılan kazançlar arizi kazanç olarak vergilendirilecektir:

- 1- Arizî olarak ticarî muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar.
- 2- Ticarî veya ziraî 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 peştemallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinde doğan kazançlar dahil).
- 4- Arizî 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 tâbi olanların 45. maddede yazılı işleri arizî olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar.

Yukarıda yer alan bentlerde geçen “hasılat” deyiminden, alınan para ve ayınlarla diğer suretlerle elde edilen ve para ile temsil edilebilen menfaatleri anlamamız gerekmektedir.

Bu kazanç türleri incelendiğinde de görüleceği üzere, bunların tamamı ya sonradan ortaya çıkmışlardır ya da gelip geçici niteliklidirler. Diğer yandan, bir gerçek kişinin, bir takvim yılında elde etmiş olduğu kazanç ve irat, altı gelir unsuruna girmiyorsa ve 82. maddede sayılan tanımlamalara da uymuyorsa, bu kazanç ve iradın gelir vergisine tabi tutulması mümkün değildir.³⁹Söz konusu kazançlar hakkında detaylı açıklamalara aşağıda başlıklar altında yer verilmiştir.

3.1- Arızî Olarak Ticarî Muamelelerin İcrasından veya Bu Nitelikteki Muamelelere Tavassuttan Elde Edilen Kazançlar

Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesi hükmüne göre her türlü ticari faaliyetten elde edilen kazanç ticari kazançtır. Söz konusu ticari kazanç devamlılık niteliğine göre devamlı ve arızı olarak yapılan ticari kazançlar olarak ikiye ayrılmaktadır. Ticari faaliyetle devamlı ve mutad olarak iştigal edilmesi sonucunda elde edilen gelir, Gelir Vergisi Kanununun 37 ve müteakip maddelerine göre vergilendirilecektir. Bununla birlikte ticari işlemlerin arızı olarak yapılması veya arızı ticari işlemlere aracılık edildiği için elde edilen kazançlar aynı Kanununun 82. maddesinin 1. fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında arızı kazanç olarak vergilendirilecektir.

Örnek 13: Müteahhit Bay (N) satış amacıyla yaptığı apartmandaki konutları satmak istemektedir. Bay (N)'nin komşusu Bayan (D) satılık ev arayan bir tanıdığına söylemiş,ve bu kişi Bay (N)'nin konutlarından birini satın almıştır. Bay (N) Bayan (D)'ye söz konusu yardımı nedeniyle hakkı olduğunu düşünerek satış bedeli üzerinden %3 tutarında komisyon bedelini vermek istemiştir. Bayan (D) ise başlangıçta itiraz etse de bu komisyon bedelini almayı kabul etmiştir.

Bayan (D) her ne kadar söz konusu faaliyeti ticari bir gaye ile yapmasa da ticari bir işleme aracılık ettiği için elde ettiği kazanç arızı ticari kazançtır. Bayan (D) aracılık işini mutad meslek olarak ifa etmiş olsaydı elde ettiği kazanç, Gelir Vergisi Kanununun 37 ve müteakip maddelerine göre vergilendirilecekti.

Arızî olarak ticarî muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen arızı kazançta safi kazancı tespit edebilmek için bu işlerden elde edilen paralardan veya sağlanan menfaatlardan maliyet bedeli ve satış dolayısıyla yapılan giderler indirilecektir.

3.2- Ticarî veya Ziraî Bir İşletmenin Faaliyeti ile Serbest Meslek Faaliyetinin Durdurulması veya Terk Edilmesi, Henüz Başlamamış Olan Böyle Bir Faaliyete Hiç Girişilmemesi, İhale, Artırma ve Eksiltmelere İştirak Edilmemesi Karşılığında Elde Edilen Hâsılat

Gelir Vergisi Kanununun 82. maddesinin 1. fıkrasının (2) numaralı bendine göre; ticarî veya ziraî 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 alınan para veya sağlanan menfaatler arızı kazanç olarak vergilendirilecektir.

³⁹ Mehmet Çavuş, Gerçek Kişilerin 2010 Yılında Elde Ettiği Arızı Kazançların Vergilendirilme Esasları, E-Yaklaşım Dergisi Şubat 2011

Belirtilen fiillerin çoğunluğu özel kanunlarında suç olarak tanımlansa da Gelir Vergisi Kanununun 81. maddesinin 1. fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan düzenleme Vergi Usul Kanununun 9. maddesi⁴⁰ hükmüne uygundur.

Örnek 14: İhaleye girilmemesi karşılığında para alınması durumunda, Türk Ceza Kanununun 235. maddesi kapsamında ihaleye fesat karıştırma suçu işlenmiş olacaktır. Bununla beraber Vergi Usul Kanununun 9. maddesine göre vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş olması mükellefiyeti engellemektedir. Bu nedenle kanunda suç olarak tanımlanmış bu fiil nedeniyle elde edilen kazanç Gelir Vergisi Kanununun 81. maddesinin 1. fıkrasının (2) numaralı bendi gereğince arızı kazanç olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Ticarî veya ziraî 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 hâsılatın tevsik edilmek kaydıyla yapılar giderler indirilir ve bu suretle safi tutar tespit edilir.

3.3- Gayrimenkullerin Tahliyesi veya Kiracılık Hakkının Devri Karşılığında Alınan Tazminatlar ile Peştemallıklar (Kiracıya Ait Tesisat ve Malların Tahliye ve Devri Sırasında Kiralayan veya Yeni Kiracıya Devrinde Doğan Kazançlar Dahil)

Günümüzde çeşitli sebeplerle gayrimenkuller boşaltılması veya kiracılık hakkının devri istenmekte ve karşılığında çeşitli menfaatler sunulmaktadır. Diğer yandan gayrimenkulü boşaltan yada devir eden kimsede tazminat, hava parası veya başka adlar altında çeşitli taleplerde bulunmaktadır. Örneğin iş merkezinin yapımı nedeniyle arazi üzerindeki konutların boşaltılması istenmekte ve karşılığında çeşitli menfaatler sunulmaktadır. Bu suretle alınan paralar ve sağlanan menfaatler Gelir Vergisi Kanununun 82. maddesinin 1. fıkrasının (3) numaralı bendi uyarınca arızı kazanç sayılmış ve vergi konusu yapılmıştır. Söz konusu kazançlara ilişkin safi arızı kazanç elde edilen hâsılatın tevsik edilmek şartıyla yapılan giderler indirilmek suretiyle tespit edilir.

Diğer yandan ticari faaliyette bulunanların gayrimenkulü boşaltmaları veya kiracılık hakları devretmeleri karşılığında aldıkları bedel ticari kazanç hükmünde olup ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir.

Örnek 15: İş merkezinin yapılacağı arazi üzerindeki bir konutun boşaltılması karşılığında yapılan ödeme arızı kazanç olarak dikkate alınacak iken; bir ticarethanenin boşaltılması karşılığında yapılan ödeme ticari kazanç olarak dikkate alınacaktır.

3.4- Arızî Olarak Yapılan Serbest Meslek Faaliyetleri Dolayısıyla Tahsil Edilen Hâsılat

Gelir Vergisi Kanununun 65. maddesinde; her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazancın serbest meslek kazancı olduğu hüküm altına alınmıştır. Aynı maddede serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması şeklinde tanımlanmıştır.

⁴⁰ Vergi Usul Kanunun 9. maddesine göre vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş olması mükellefiyeti engellemektedir.

Serbest meslek faaliyetinin devamlı yapılması halinde elde edilen kazanç serbest meslek kazancı, bu faaliyetin arızı olarak yapılması halinde ise elde edilen kazanç arızı kazanç olarak vergilendirilecektir.

Örnek 16: Bay (N) eğitim ve bilgisine dayanarak seminer vermesi durumunda; bu faaliyetin sürekli yapılmaması göz önünde bulundurulduğunda elde edilen kazanç arızı serbest meslek kazancı olacak ve Gelir Vergisi Kanununun 82. maddesi kapsamında vergilendirilecek iken bu faaliyetin sürekli olarak yapılması durumunda elde edilecek serbest meslek kazancı Gelir Vergisi Kanununun 65. ve müteakip maddeleri kapsamında vergilendirilecektir.

Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyeti kapsamında alınan para ve sağlanan menfaatlerden tevsik edilmek suretiyle giderler indirilecek ve safi kazanç tespit edilecektir.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 1. fıkrasının (2) numaralı bendi uyarınca, tevkifat yapacak olarak sayılan kişiler tarafından serbest meslek kazancı elde edenlere yapılacak nakden veya hesaben ödemeler üzerinden 18. madde kapsamına giren işlerde %17, diğer işlerde ise %20 olmak üzere tevkifat yapılacaktır.

3.5- Gerçek Usulde Vergiye Tâbi Mükelleflerin Terk Ettikleri İşleri ile İlgili Olarak Sonradan Elde Ettikleri Kazançlar (Zarar Yazılan Değersiz Alacaklarla, Karşılık Ayrılan Şüpheli Alacakların Tahsili Dahil)

Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işlerle ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar Gelir Vergisi Kanununun 82. maddesinin 1. fıkrasının (5) numaralı bendi uyarınca arızı kazanç olarak vergilendirilmektedir. Söz konusu kazançlar için istisna düzenlemesi bulunmamaktadır. Mükellefler elde ettikleri hasılatı tevsik etmek şartıyla yaptıkları giderleri indirecek ve safi kazanç gelir vergisine tabi tutulacaktır.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede⁴¹;

“...Bu itibarla, avukatlık faaliyetinizin bulunduğu dönemlerde vermiş olduğunuz avukatlık hizmetine ilişkin olarak mükellefiyetinizin kapatıldığı tarihten sonra elde edeceğiniz vekâlet ücretlerinin arızı kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu’nun 82’nci maddesinde, aynı maddenin (5) numaralı bendinde yer alan kazançlara ilişkin olarak herhangi bir istisna uygulaması öngörülmediğinden söz konusu kazancınızın tamamının, tahsil edildiği yılın kazancı olarak bu döneme ilişkin Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.” ifadesine yer verilmiştir.

Dolayısıyla avukatlık faaliyetini terk etmiş bir şahsın bu faaliyetine ilişkin olarak daha sonradan elde ettiği kazanç Gelir Vergisi Kanununun 82. maddesinin (5) numaralı bendine göre arızı kazanç olarak vergilendirilecektir.

3.6- Dar Mükellefiyete Tâbi Olanların 45’inci Maddede Yazılı İşleri Arızî Olarak Yapmalarından Elde Ettikleri Kazançlar

Gelir Vergisi Kanununun 82. maddesinin 6 numaralı bendine göre dar mükellefiyete tabi olanların

⁴¹ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Başkanlığı’nın 25.03.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-82-1-236 Sayılı Özelgesi

aynı Kanunun 45. maddesinde yazılı işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar arızı kazanç olarak vergilendirilecektir. Gelir Vergisi Kanununun 45. maddesine göre; dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinde elde ettikleri kazançlar Kurumlar Vergisi Kanununun 23. maddesi kapsamındaki yabancı ulaştırma kurumlarının kazançlarının tayinine ait esaslara göre tespit olunacaktır. Buna göre ulaştırma faaliyeti ile uğraşan dar mükelleflerin vergiye matrah olacak kazancı, hasılat ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanacaktır. Ortalama emsal oranları ise daimî veya arızî olarak çalışılmasına bakılmaksızın;

- a) Kara taşımacılığında %12,
 - b) Deniz taşımacılığında %15,
 - c) Hava taşımacılığında %5,
- olarak uygulanacaktır.

Ticarî ve arızî ticarî kazançları dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilen dar mükellef kurumların, Türkiye’de elde edilmiş sayılan hasılatı aşağıdaki unsurlardan oluşacaktır:

- a) Türkiye sınırları içinde gerçekleşen kara taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar.
- b) Türkiye’deki yükleme limanlarından yabancı ülkelerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı limana kadar gerçekleşen deniz ve hava taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar.
- c) Türkiye dışındaki taşımacılık faaliyeti için diğer kurumlar hesabına Türkiye’de sattıkları yolcu ve bagaj biletleri ile Türkiye’de yaptıkları navlun sözleşmeleri dolayısıyla kendilerine verilen komisyonlar ve ücretler.

Örnek 17: Dar mükellef (N), *İstanbul Haydarpaşa* limanından Belçika’nın Antwerp limanına kabuklu ceviz ürünü taşımacılığı yapmaktadır. Mükellefin yük taşıma ücreti ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yük taşımacılığı karşılığında elde ettiği hasılat 100.000 TL’dir.

Buna göre, ortalama emsal oranı, deniz taşımacılığında %15 olacağından, Dar mükellef (N)’nin 2015 takvim yılı içinde elde ettiği söz konusu kazanç için beyan etmesi gereken tutar aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

$$\text{Gelir Vergisi matrahı (safı kurum kazancı)} = 100.000 \times \%15 = 15.000,00 \text{ TL}$$

Dar mükellefiyet tabi olanların Türkiye ile yabancı ülkeler arasında arızı olarak yaptıkları ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlara ilişkin bir istisna düzenlemesi olmayıp kazancın tamamı gelir vergisine tabi tutulacaktır.

3.7- Arızı Kazanç İstisnası

Gelir Vergisi Kanununun 82. maddesinin 2. fıkrası hükmüne göre 82. maddesine göre bir takvim yılında aynı maddenin (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerde yazılı olan kazançlar (henüz başlamamış olan ticarî, zirai veya meslekî bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) toplamının 2015 yılı için 23.000 TL⁴² tutarındaki kısmı gelir vergisinden müstesnadır.

⁴² 287 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile tespit edilmiştir.

Buna göre istisnaya tabi arızı kazançlar şunlardır:

- Arızî olarak ticarî muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar.
- Ticarî veya zirai bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, karşılığında elde edilen hâsılat,
- Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştemallıklar, (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinde doğan kazançlar dahil)
- Arızî olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılat.

Mükellef birden fazla arızı kazanç kapsamında hasılat elde etmiş olsa bile istisna, kazancın toplamına uygulanacak olup; her bir kazanç için istisna tutarı ayrı ayrı dikkate alınmayacaktır.

Diğer taraftan henüz başlamamış olan ticarî, zirai veya meslekî bir faaliyete hiç girilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar ise istisna düzenlemesinden yararlanamayacaktır.

4- DİĞER KAZANÇ ve İRATLARIN BEYANI

4.1- Tam Mükellefiyette Diğer Kazanç ve İratların Beyanı

Tam mükellef gerçek kişilerin arızı kazançları, Gelir Vergisi Kanununun 84. ve 85. maddeleri hükmü gereğince yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi ile beyan edilip ödenecektir. Gelir Vergisi Kanununun 85. maddesi hükmüne göre mükellefler, aynı Kanunun 2. maddesinde yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname vereceklerdir. Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun 86. maddesinin 1. fıkrasında kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı için yıllık beyanname verilmeyeceği; diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği belirtilmiştir.

Buna göre 2015 takvim yılı içerisinde elde edilen değer artışı kazançları toplamının menkul kıymet ve diğer sermaye piyasaları araçlarının elden çıkarılması hariç 10.600,00 TL'nin altında kalması durumunda beyanname verilmeyecektir. Ancak, Gelir Vergisi Kanununun geçici 67/9-10 ve mükerrer 80. maddenin 5281 sayılı kanundan önceki hükümleri dikkate alındığında; 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında 23.000 TL tutarındaki istisna uygulanacaktır. Diğer taraftan değer artış kazancı kapsamında olup Gelir Vergisi Kanununun 81. maddesinde düzenlenen "Vergilendirilmeyen Değer Artışı Kazançları" nedeniyle beyanname verilmeyecek ve diğer gelirler nedeniyle yıllık beyanname verilse dahi söz konusu gelirler yıllık beyannameye dahil edilmeyecektir.

Tam mükellefiyette 2015 takvim yılı içinde elde edilen ve Gelir Vergisi Kanununun 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 arızı kazançların yıllık toplam tutarı istisna haddi olan 23.000,00 TL'nin altında kalıyorsa bu kazançlar nedeniyle beyanname verilmeyecek ve diğer gelirler nedeniyle yıllık beyanname verilse dahi söz konusu gelirler yıllık beyannameye dahil edilmeyecektir.

Arızı kazançların (5) numaralı bendinde sayılan gelirler ile (2) numaralı bentte sayılan henüz başlamamış olan ticari, zirai veya mesleki faaliyete hiç girilmemesi 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.

4.2- Dar Mükellefiyette Diğer Kazanç ve İratların Beyanı

Dar mükellef gerçek kişilerin Türkiye’de gelir vergisine tabi bir kazanç elde etmeleri, bu kazancı doğuran işlemin Türkiye’de yapılmış olmasına veya Türkiye’de değerlendirilmiş olmasına bağlıdır. Gelir Vergisi Kanununun 7. maddesi hükmüne göre değerlendirmeden maksat; ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından⁴³ ayrılmasıdır.

Gelir Vergisi Kanununun 86. maddesinin 2. fıkrası hükmüne göre; dar mükellefler vergiye tabi gelirleri 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.

Diğer taraftan tutarı ne olursa olsun arızı kazançların (5) ve (6) numaralı bentlerinde yazan gelirler ile (2) numaralı bentte sayılan henüz başlanmamış olan ticari, zirai veya mesleki faaliyetlere hiç girişilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançları ve 2015 takvim yılı için 23.000 TL istisna haddinin üzerindeki diğer kazanç ve iratları münferit beyanname ile beyan edeceklerdir.

5- SONUÇ

Diğer kazanç ve iratların değer artışı kazancı ve arızı kazançtan oluştuğu hususuna, söz konusu kazanç türlerinin Gelir Vergisi Kanunundaki yerine ve vergilendirilmesine makalenin önceki bölümlerinde yer verilmiştir. Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 ve 82. maddelerinde bentler halinde sayılan ve bentlerden yer verilenlerden ibaret olan bu kazançlar devamlılık arz etmeyen, bir organizasyon gerektirmeyen ve genellikle malvarlığında kendiliğinden meydana gelen artış niteliğindedir. Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesinde sayılmış 6 gelir unsuru içerisine girmeyen ve 7. gelir unsuru olan diğer kazanç ve iratlara ilişkin bentlerde sayılmayan kazançlar gelir vergisi kapsamında vergilendirilmeyecektir.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı KDV Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu
- 287 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 76 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, Katma Değer Vergisi Uygulama Tebliği, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının, 14.11.2005 tarih ve B.07.1.GGB.4.06.18.02/32–229 sayılı Özelgesi

⁴³ “Kârından ayrılması” tabiri ile kastedilen, ödemenin gider yazılmasıdır.

- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Başkanlığının 25.03.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-82-1-236 Sayılı özelgesi
- Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği, 2014
- Beyanname Düzenleme Klavuzu, Hesap Uzmanları Derneği, 2014
- CENK, R. Gayrimenkullerden Sağlanan Kazanç ve İratların Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu E-Yaklaşım Eylül/2012
- ÇAVUŞ, M. Gerçek Kişilerin 2010 Yılında Elde Ettiği Arızı Kazançların Vergilendirilme Esasları E-Yaklaşım Dergisi Şubat 2011
- Danıştay 3.Dairesi'nin 10.10.2006 Tarih E.2006/1708, K.2006/2559 Sayılı Kararı
- Danıştay 4. Dairesi'nin, 06.04.1988 Tarih ve E. 1987/4371, K. 1988/1357 Sayılı Kararı
- Danıştay 13.Dairesi'nin 20/2/1978 Tarih ve E,1977/1917, K.1978/435 Sayılı Kararı
- DEĞER, N. Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu Yaklaşım Yayıncılık,2011
- Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Vergisel Sorumluluklar, <http://www.gib.gov.tr/>[İndirme Tarihi: 08.02.2015]
- GÜNDÜZ, N. Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Emsal Olmayan Emsal Bedel Vergi Raporu, Ocak 2015
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 09/06/2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK mük.80-684 Sayılı Özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.12.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük.80-7393 sayılı özelgesi
- ÖZBALCI, Y. Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, 2010
- ÖZDEMİR, M. Telif Hakları ve Sanatçıların Vergilendirilmesi Denetteam 2013
- SEViÇ, V.Gayrimenkulde değer artışı-ticari kazanç ayrımı,<http://www.mevzuatbankasi.com>
- SEZGİN, B. Limited Şirket Hisse Devirlerinden Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi Mali Çözüm 2010 Sayı:97
- ŞEKER, S. Faaliyetin Durdurulmasında Dönem Sonu İşlemleri Ve Vergi İdaresinin Uygulaması Yaklaşım Dergisi 1994-Aralık
- ŞENYÜZ D., YÜCE, M., GERÇEK, A. Türk Vergi Sistemi Dersleri, 2. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2008, s. 90
- YiĞİT ŞAKAR, A. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Ferdi İşletme Sahibinin Ölümü Halinde Devir İşleminin Vergilendirilmesi, Yaklaşım / Ağustos 2010 / Sayı: 212
- Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü 13.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.61.15.01-606-5-2011-95 Sayılı Özelgesi
- UĞURBAŞ, Ş. Gayrimenkul Satışından Sağlanan Kazancın Vergilendirilmesi, www.mertek.av.tr[İndirme Tarihi: 08.02.2015]
- <http://www.tuik.gov.tr>
- <http://www.tcmb.gov.tr>
- <http://www.eurobondnedir.com.tr>