



H. ENES KOÇ
SMMM - DENETÇİ
DOKTORA ÖĞRENCİSİ

MÜKELLEF OLMAYAN GERÇEK KİŞİLERİN SAHİP OLDUKLARI GAYRİMENKULLERİN ELDEN ÇIKARILMASINDAN DOĞAN KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİ

1-GİRİŞ

Makalemizin konusu gerçek kişilerin sahip oldukları gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançlarının Gelir Vergisi Kanunu açısından değerlendirilmesini kapsamaktadır.

2-GELİR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Gayrimenkul alım-satımı sırasında vergilendirme ile ilgili hak ve ödevlerin değerlendirilmesi açısından öncelikle dikkat edilmesi gereken husus gayrimenkulün elde edilmiş tarihi ve bir bedel karşılığı elde edilip edilmediğidir.

(5615 Sayılı Kanun'un 5'inci maddesiyle yapılan değişiklikle **01.01.2007 tarihinden geçerli** olmak üzere) gerçek kişilerin bir bedel karşılığı edindikleri gayrimenkullerin iktisap tarihinden başlayarak **beş yıl** içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak gelir vergisine tabidir.

Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 71'inci maddeyle, **01.01.2007 tarihinden önce** iktisap edilmiş olan GVK'nın 70'inci maddesinin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) anılan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde **dört yıllık süre** esas alınacaktır.

Buna göre aşağıda belirtilen mal ve hakların **beş yıl** içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancıdır;

- Arazi, bina, maden suları, memba 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 ile bilimum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları.

Bunların dışında, gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai üretimde kullandıkları gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar da değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

GVK'nın Mükerrer 80'inci maddesinin 6'ncı bendinde belirtilen mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde, elde edilme şeklinin önemi olmadığı belirtilmiş, ancak hemen ardından bedelsiz olarak veya veraset yoluyla edinilen gayrimenkullerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ile gayrimenkullerin iktisap tarihinden başlayarak beş yıldan fazla bir süre elde tutulduktan sonra elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı olarak vergilendirilmeyecektir demek suretiyle vergilendirmenin nasıl olacağı açıklanmıştır.

Gayrimenkulün eşe veya çocuğa alınması, ödemenin de aile reisi tarafından yapılması halinde "ivazsız" yani karşılıksız bir intikal söz konusu olacağından bu durum veraset ve intikal vergisine tabidir.

Gayrimenkul alım satım işinin devamlı yapılması durumunda elde edilen gelir değer artış kazancı olarak değil ticari kazanç olarak vergilendirilecektir.

Ticari bir organizasyon içerisinde yapılan satışlar, tek bir satış gerçekleştirilmiş dahi olsa, ticari kazanç olarak değerlendirilecek, ticari bir organizasyon olmaksızın birden fazla satış yapılmış ise (bir yılda birden fazla veya her yıl bir satış yapılması) satışın hangi amaçla yapıldığının tespit edilmesi gerekecektir.

Bu durumda, kazanç sağlama amacıyla yapılan alım-satım işlemlerinin ticari kazanç kapsamında; şahsi ihtiyaç ya da servetin korunması amacıyla gerçekleştirilen alım-satım işlemlerinin ise değer artış kazancı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Aynı zamanda, bu kazançların bir ticari işletme tarafından elde edilmesi durumunda da elde edilen kazanç ticari kazanç olarak vergilendirilecektir.

Maliye idaresi satın alınan ve trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançlar da ticari kazanç olarak vergilendirilir.

2.1. DEĞER ARTIŞ KAZANCININ TESPİTİ

Değer artışı kazancında vergilendirilecek kazanç, "safı değer artışı" denmektedir. GVK'nın Mükerrer 81'inci maddesi hükmü uyarınca; değer artışında safı kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından , elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve borçların indirilmesi suretiyle bulunur.

Hasılatın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı, VUK'un değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin olunur. (GVK mükerrer md.81/1)

Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında arttırılarak tespit edilir.

Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 298'nci maddesinin "C" bendinde "vergi kanununda yer alan TEFE ifadesi yerine ÜFE ifadesinin 01.01.2006 tarihinden sonra kullanılacağı" hüküm altına alınmıştır.

2.2. ENDEKSLEME UYGULAMASI

GVK'nın safi değer artışını düzenleyen Mükerrer 81'inci maddesinin son fıkrasına göre mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere, Türkiye İstatistik Kurumunca belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki (01.01.2006'dan itibaren Üretici Fiyat Endeksi dikkate alınacak) artış oranında arttırılarak tespit edilir.

Yukarıda belirtildiği üzere; endeksleme hem hisse senedi ve diğer menkul kıymetlerde, hem de diğer mal ve haklarda kullanılan enflasyondan arınma yöntemidir.

GVK'nın Mükerrer 81'inci maddesinin 7'nci fıkrası uyarınca;01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilecek gelirlere uygulanmak üzere, mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedelinin toptan fiyat endeksindeki artış oranından arttırılabilmesi için, endeksteeki artış oranının %10 veya üzerinde olması gerekmektedir.

2.3. DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARININ BEYANI

Değer artış kazançlarının beyan konusu edilip edilmeyeceği, elde edilen iradın istisna haddinin altında kalıp kalmadığına bağlıdır. İstisna haddini aşan tutarda gelir elde edilmesi halinde yıllık beyanname verilecektir.

Değer artış kazançlarına ait istisna tutarları her yıl Maliye Bakanlığınca belirlenmektedir. 2009 yılı için belirlenen istisna tutarı 7.600 –TL'dir.

Beyanname, elde edilen değer artış kazancının safi miktarının açıklanan istisna sınırının aşması durumunda, satışın yapıldığı yılı takip eden yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar yıllık beyanname ile beyan edilip, Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen oranlar üzerinden gelir vergisi hesaplanarak, Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere 2 eşit taksitle ödenecektir.

2.4.DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARININ BEYANI İLE İLGİLİ ÖRNEKLER

2009 yılında satılan gayrimenkulun satışından kar çıkması durumunda ortaya çıkacak değer artış kazancına 2009 takvim yılı için uygulanacak vergi tarifesi aşağıdaki gibidir

8.700 TL'ye kadar	%15
22.000 TL'nin 8.700 TL'si için 1.305 TL, fazlası	%20
50.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.965 TL, fazlası	%27
50.000 TL'den fazlasının 50.000 TL'si için 11.525 TL, fazlası	%35

Örnek 1 : A Şahsı Şubat 2008 döneminde 2.000.000-TL tutarında bir arsa satın almıştır. Söz konusu arsayı Ağustos 2008 döneminde 2.100.000-TL bedelle B firmasına satmıştır.

Örneğimizde A şahsının sattığı arsanın alım tarihi 01.01.2007 tarihinden sonra olduğundan ,5 yıl sonra satsaydı vergilendirilmeyecekti. Ancak 5 yıl süre tamamlanmadan satıldığından dolayı değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekecektir.

Arsanın Alış Tarihi	: Şubat 2008
Arsanın Satış Tarihi	: Ağustos 2008
Arsanın Alış Bedeli	: 2.000.000 TL
Arsanın Satış Değeri	: 2.100.000 TL

Satıldığı ay hariç olmak üzere Arsanın alış değeri ÜFE oranında arttırılır, artış oranı %10 'un altında kalırsa endeksleme yapılmayacaktır. %10 'un üstündeyse ÜFE oranında endeksleneyecektir.

Ocak 2008 ÜFE	=	145,18
Temmuz 2008 ÜFE	=	166,51
Artış Oranı ((166,51-145,18)/145,18)	=	%14,69
Maliyet Bedelinin Endekslemesi (2.000.000*166,51/145,18)	=	2.293.842,13 TL
Satış Karının Hesaplanması (2.100.000-2.293.842,13)	=	Matrahsız

Örneğimizde A şahsının elinden çıkardığı arsayı ÜFE'ye göre endekslediğimizde, arsanın maliyeti satış fiyatının altında kaldığından dolayı değer artış kazancı çıkmamaktadır.

Örnek 2 : B Şahsı **Mart 2005** döneminde 300.000-TL tutarında bir konut satın almıştır. Söz konusu konutu **Ağustos 2009** döneminde 500.000-TL bedelle C kişisine satmıştır.

Örneğimizde B şahsının sattığı arsanın alım tarihi 01.01.2007 tarihinden önce olduğundan, 4 yıldan sonra sattığı için vergilendirilmeyecektir.

Örnek 3 : C Şahsı **Mayıs 2007** döneminde 1.000.000-TL tutarında bir tarla satın almıştır. Söz konusu tarlayı **Mayıs 2009** döneminde 1.800.000-TL bedelle K işletmesine satmıştır.

Örneğimizde C şahsının sattığı tarlanın alım tarihi 01.01.2007 tarihinden sonra olduğundan, 5 yıldan sonra satsaydı vergilendirilmeyecekti. Ancak 5 yıllık süre tamamlanmadan satıldığından dolayı değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

Tarlanın Alış Tarihi	: Mayıs 2007
Tarlanın Satış Tarihi	: Mayıs 2009
Tarlanın Alış Bedeli	: 1.000.000 TL
Tarlanın Satış Değeri	: 1.800.000 TL

Satıldığı ay hariç olmak üzere Arsanın alış değeri ÜFE oranında arttırılır, artış oranı %10'un altında kalırsa endeksleme yapılmayacaktır. %10'un üstündeyse ÜFE oranında endeksleneyecektir.

Nisan 2007 ÜFE	=	140,13
Nisan 2009 ÜFE	=	159,97
Artış Oranı (159,97-140,13)/140,13	=	%19,84
Maliyet Bedelinin Endekslemesi (1.000.000*159,97/140,13)	=	1.198.400,00 TL
Satış Karının Hesaplanması (1.800.000-1.198.400)	=	601.600,00 TL
İstisna Tutarının Düşülmesi (601.600-7.600)	=	594.000,00 TL
Vergi Matrahı	=	594.000,00 TL
Ödenecek Vergi	=	201.925,00 TL

Örneğimizde C şahsının elinden çıkardığı tarlanın değer artış kazancının safi miktarının açıklanan istisna sınırı aştığı için, satışın yapıldığı yıl 2009 yılı olduğu için 2010 yılının Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar yıllık beyanname ile beyan edilip, , Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere 2 eşit taksitle ödenecektir.

4.SONUÇ:

Gerçek kişilerin elden çıkardıkları gayrimenkullerin satışından doğan kazançların vergilendirilmesinde;

4.1.01.01.2007 ‘den önce satın alınması durumunda 4 yıl, 01.01.2007’den sonra satın alınması durumunda 5 yıl içerisinde satılmaması durumunda vergilendirilmeyecektir. Bu süreler içerisinde satılırsa oluşacak kazanç **değer artış kazancı** olarak vergilendirilecektir.

4.2.Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedelinin toptan fiyat endeksindeki artış oranından arttırılabilmesi için, endeksteeki artış oranının %10 veya üzerinde olması gerekmektedir.

4.3.Gayrimenkul alım satım işinin **devamlı yapılması durumunda** elde edilen gelir değer artış kazancı olarak değil **ticari kazanç** olarak vergilendirileceği hususun göz ardı edilmemesi gerekmektedir.

4.4. Bedelsiz olarak veya veraset yoluyla edinilen gayrimenkullerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar gelir vergisinden istisnadır.

Yararlanılan Kaynaklar

- 1-Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2010, Maliye Hesap Uzmanları Derneği
- 2-193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Genel Tebliği
- 3-Gelir İdaresi Başkanlığı Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Vergisel Sorumluluklar