

GERÇEK KİŞİLER TARAFINDAN SAHİP OLDUKLARI GAYRİMENKULLERİ SATIŞTA DEĞER ARTIŞ KAZANCI

GERÇEK KİŞİLER TARAFINDAN SAHİP OLDUKLARI GAYRİMENKULLERİ SATIŞTA DEĞER ARTIŞ KAZANCI

Güray ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.

www.muhasibetr.com (11.09.2007)

5615 sayılı, Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 04.04.2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Anılan Kanun ile GVK’da da bazı değişiklikler yapılmış olup, bunlardan biride gayrimenkullerin elden çıkarılmasında elde edilen değer artışı kazançlarına ilişkin bulunmaktadır.

Bilindiği üzere, **GVK’nın mükerrer 80. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendi**uyarınca; **iktisap şekli ne olursa olsun** (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) **arazi, bina, maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı**, voli mahalleri ve dalyanlar, gayrimenkul olarak tescil edilen haklar, gemi ve gemi payları ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtalarının **iktisap tarihinden başlayarak dört yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı** sayılmaktadır.

5615 sayılı Kanun’un 5. maddesi ile GVK’nın mükerrer 80. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinde yer alan “**dört yıl içinde**” ibaresi “**beş yıl içinde**” olarak değiştirilmiş ve bu değişiklik **01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere** 04.04.2007 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bu değişiklikten sonra, ivazsız olarak iktisap edilenler hariç, yukarıda saydığımız mal ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak **beş yıl içinde** elden çıkarılmasından doğan kazançlar **değer artışı kazancı** sayılacaktır.

Bir başka ifade ile söz konusu mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilenmemesi için, iktisap tarihinden itibaren beş yıl süreyle elde tutulması gerekmektedir.

Ancak 5615 sayılı Kanunla yapılan değişiklik 01.01.2007 tarihinden sonra iktisap edilen mal ve haklar için söz konusudur. Zira anılan Kanun’un 11. maddesi ile **GVK’ya eklenen geçici 71.** maddede **01.01.2007 tarihinden önce iktisap edilmiş olan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde dört yıllık sürenin esas alınacağı hükme bağlanmıştır.**

İKTİSAP TARİHİNİN BELİRLENMESİ

5615 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında; 01.01.2007 tarihinden önce iktisap edilen mal ve hakların iktisap tarihinden sonra dört yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar, 01.01.2007 tarihinden sonra iktisap edilenlerde ise, iktisap tarihinden sonra beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar vergiye tabi bulunmaktadır. Bu nedenle iktisap tarihinin tespiti önem arz etmektedir.

İktisap tarihi, satın alınan gayrimenkullerde tapuya tescil tarihidir. Kooperatifler için özel bir belirleme yapılmıştır. Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkuller, tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır. Dolayısıyla kooperatif aracılığı ile edinilen gayrimenkullerde elden çıkarmadan doğan kazancın vergilendirilip verilendirilmeyeceğini belirleyen süre tahsis tarihinden itibaren başlayacaktır.

Arsa karşılığında bağımsız mülkiyete konu daire, kat, villa gibi kıymet alınması işleminde ise, arsanın müteahhide teslim edilmesi ve daire, villa gibi kıymetlerin arsa sahibine teslim edilmesi olmak üzere iki ayrı teslim vardır. **Arsanın teslimi, mükerrer 80/1-6. maddede öngörülen şartları taşımaları kaydıyla, değer artış kazancı olarak vergiye tabi olacaktır.**

Arsa sahibinin, arsa teslimi karşılığında almış olduğu kıymetlerin iktisap tarihi olarak tapuya tescil tarihinin (inşaatin bitmesi şartıyla) esas alınması gerekmektedir. Ancak, fiili teslim tarihinin tescil tarihinden daha önceki bir tarih olduğunun tespiti halinde, fiili teslim tarihi esas alınacaktır. [1]

SAFİ DEĞER ARTIŞININ TESPİTİ

Değer artış kazançlarında "safî değer artışı" vergilendirilmektedir. GVK'nın mükerrer 81.maddesinde değer artışında safî kazancın; elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatler 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 bulunacağı hükme bağlanmıştır. Hasılatın ayın veya menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı, VUK'un değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin olunacaktır.

Mal ve hakların elden çıkarılmasında **iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsü'nce belirlenen Üretici Fiyat Endeksindeki (ÜFE) artış oranında artırılarak tespit edilir. Ancak bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması gerekmektedir.**

Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları dışındaki mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançlarının **2007 yılı için 6.400 YTL'si vergiden istisnadır.** (259 seri numaralı GVK Genel Tebliği)

ÖRNEK

Bay (K) 12.04.2004'de 200.000 YTL'ye almış olduğu gayrimenkulü 12.06.2007 tarihinde 400.000 YTL'ye satmıştır. Bay (A)'nın bu işlemde elde ettiği kazanç, gayrimenkul ivazlı olarak iktisap edildiği ve iktisap tarihinden itibaren dört yıl geçmeden elden çıkarıldığı için değer artış kazancı olarak vergilenecektir.

(Eğer bu gayrimenkul 01.01.2007'den sonra iktisap edilseydi satış işleminin vergiden istisna olabilmesi için geçmesi gereken süre beş (5) yıl olacaktı.. Ayrıca yukarıda da açıkladığımız gibi, arsa karşılığı elde edilen gayrimenkullerde (dairelerde) iktisap tarihi, dairenin kişi adına tapuya tescil edildiği tarihten itibaren başlayacaktır. Yani arsa karşılığı elde edilen dairenin satılmasında vergi ödenmemesi için geçmesi gereken süre, dairenin tapuya tescil edildiği süredir. Bu konuda yargı ile Maliye arasında yorum farkları olabilmektedir. Danıştay bazı kararlarında, arsa karşılığı daire edinilmesini "servetin şekil değiştirmesi" olarak yorumlamakta ve vergiden istisna olabilmesi için geçirilmesi gereken sürenin başlangıç. tarihi olarak **arsanın iktisap edildiği tarihin** esas alınması gerektiği yönünde kararlar alabilmektedir. **Ancak Maliye İdaresi bu görüşe KESİNLİKLE katılmamaktadır.**)

(Bu noktada bir diğer uyarımız ise, GVK'nun ticari kazancı tarif eden 37.'nci maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinde yer alan açıklamadır. Buna göre; "Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançlar TİCARİ KAZANÇ olarak değerlendirilir". Bunun yanı sıra yine aynı maddenin 4 numaralı bendi ise şu şekildedir; "Gayrimenkul alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazançlar TİCARİ KAZANÇTIR."

Bu hükümlere göre, sahip olunan arsaya kat karşılığı yapılacak işten birden fazla daire elde edilir ve bunlar satılırsa, bu durumda birden fazla gayrimenkul satışı TİCARİ KAZANÇ olarak değerlendirilecek ve

kişi, ticari kazanç hükümlerine göre vergiye tabi olacaktır. Ayrıca bu yöndeki şekli yükümlülükleri de yerine getirmek zorunda kalacaktır. Bununla birlikte Kanun maddesinde yer alan "...işleriyle devamlı olarak uğraşanlar" ifadesinde yer alan "devamlı" kavramı ne kadarlık bir süreyi ifade etmektedir, bu konuda Kanun ya da genel tebliğlerde bir açıklama yoktur. Genel kanaat aynı yıl içinde ve takip eden yıl içinde ikinci ve daha fazla kez satış olursa bunun devamlılık arz ettiği yönündedir.)

Bay (K)'nın elde ettiği safi değer artışı hesaplanırken gayrimenkulün maliyet bedeli, iktisap edildiği ay dahil, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere "**ÜFE**" artışı oranında endekslenerek dikkate alınacaktır.

Nisan 2004 ayına ait ÜFE 110,49 Mayıs 2007 ayına ait ÜFE ise 140,68'dir.

ÜFE artış oranı: $(140,48 - 110,49 / 110,49) = \% 27,32'$ dir. Artış %10'dan fazla olduğu için maliyet bedeli artırımını (endekslleme) yapılabilir. (GVK Mükerrer Madde 81'in son fıkrası gereği.)

Bu durumda elden çıkarılan gayrimenkulün endekslenmiş maliyet bedeli $(200.000 \times 140,68/110,49=)$ 254.647,48 YTL olacaktır. Bu tutar 254.640,00 YTL olarak dikkate alınabilir.

Bu durumda bay (K)'nın elde ettiği **safi değer artışı** $(400.000 - 254.640=)$ **145.360 YTL** olarak hesaplanacaktır.

Bu tutara (2007 yılı için) **6.400 YTL tutarında istisna** uygulanarak **beyan edilecek değer artış kazancının tutarı** $(145.360-6.400 =)$ **138.960 YTL** olarak bulunacaktır.

[1] AKYOL, M. Emin; "Gayrimenkullere İlişkin Değer Artışı Kazançlarında Yeni Düzenleme", Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2007