

2014 Yılında Elde Edilmiş Olan Diğer Kazanç ve İratların Saptanmasına İlişkin Esaslar

Güray Öğredik

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

MAZARS/DENGE, Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi Mart 2015 sayısında yayınlanmıştır.

ÖZET

Diğer kazanç ve iratlar Gelir Vergisi Kanununun konusuna giren yedi gelir unsurundan birisidir. Kendi içinde “değer artış kazançları” ve “arızı kazançlar” olarak ikiye ayrılmıştır. Diğer Kazanç ve İratlar yapısı itibariyle **devamlılık göstermeyen ve mutat meslek halinde yapılmayan**, daha çok spekülatif ve arızı denilebilecek kazançlar olarak adlandırılabilir. Bir kazanç ve iradın “Diğer Kazanç ve İrat” olarak vergiye tabi tutulabilmesi için, bu irada ilişkin **faaliyetin kanunda açıkça yazılı olması** gerekmektedir. Söz konusu faaliyetlerin **devamlılık** gösteren bir şekilde yapılması halinde vergilemenin **ticari kazanç** ya da **serbest meslek kazancı** hükümleri çerçevesinde yapılması söz konusu olabilecektir.

ANAHTAR KELİMELER

Diğer kazanç ve irat, arızı kazanç, devamlılık, safi kazanç, elden çıkarma, elde etme, iktisap, endeksleme, maliyet bedeli artırımını.

1. GİRİŞ

Diğer kazanç ve iratlar GVK'nun “*Gelir unsurlarının tespiti*” başlıklı üçüncü kısmının yedinci bölümünde “*Değer artış kazançları*” ve “*Arızı kazançlar*” olarak iki alt başlık halinde düzenlenmiştir. Değer artış kazançları GVK mükerrer madde 80'de “*kanunda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar*” olarak tanımlanmıştır. Arızı kazançlar için kanunda genel bir tanımlama yapılmamış olup, GVK madde 82'de hangi kazançların arızı kazanç olarak değerlendirileceği maddeler halinde sayılmıştır. Arızı kazançların “*süreksiz olma*” hali ayırım kriteridir, buna dikkat edilmesi gerekir. Bununla birlikte değer artış kazançlarında “*süreklilik*” olabileceği düşünülmemelidir. Zira **her iki kazanç türünde de “devamlılık” olması halinde elde edilen kazançların ticari kazanç ya da serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi söz konusu olabilecektir.** Diğer kazanç ve iratlar beyana tabi bir gelir unsurudur ve yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Yıllık beyanname verilmeyecek haller yasa da belirtmiştir. Beyanname verecek olanlar, diğer kazanç ve iratlarıyla birlikte diğer gelir unsurlarını birleştirecekler; bu gelir unsurlarıyla ilgili giderleri varsa onları da beyanname de gelirden indirebileceklerdir. Diğer taraftan kanunda yer verilen (GVK Madde 89) şartların sağlanması halinde çeşitli indirim imkânlarından da

yararlanılması mümkündür. İstisna sınırlarını aşmayan diğer kazanç ve iratlar için beyanname verilmeyecektir.

2. DİĞER KAZANÇ VE İRATLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

2.1. Değer Artış Kazançları

2.1.1. 01.01.2006 Sonrası Elde Edilmiş Olan Menkul Kıymetlerin Banka ve Aracı Kurumlar Vasıtasıyla Elden Çıkarılması Sonucu Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi

01.01.2006'dan sonra iktisap edilen menkul kıymetlerin ve diğer sermaye piyasası araçlarının **banka veya aracı kurumlar vasıtasıyla** elden çıkarılmasından sağlanan kazançların vergilendirilmesi, GVK Geçici Madde 67 kapsamında gelir vergisi tevkifatı yapılması suretiyle gerçekleşecektir. (Mevcut kanuna göre Geçici 67. Madde 31.12.2015 tarihine kadar yürürlükte olacaktır.) Geçici 67. Madde düzenlemesi uyarınca yapılan vergi tevkifatı tam mükellef gerçek kişiler ve dar mükellef gerçek kişiler açısından **nihai vergi** olmakta, söz konusu gelirleri elde edenlerin yıllık gelir vergisi beyannameyi ile münferit beyanname vermesine gerek bulunmamaktadır. Diğer gelirler dolayısıyla verilecek beyannameye söz konusu gelirlerin dahil edilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak mükellefler ister iseler (vergi iadesi almak isterlerse) bu gelirleri için **ihtiyari beyan** hakkından da yararlanarak beyanda bulunabileceklerdir.

2.1.1.1. 01.01.2006 sonrası iktisap edilen "hisse senedi" BİST'de işlem görmüyor ve banka ve aracı kurum vasıtasıyla alım ve satıma konu edilmemiş ise bu tür hisse senetlerinin satışından elde edilecek kazancın vergilendirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır:

Söz konusu hisse senetlerini alım-satım kazancının vergilendirilmesinde bakılması gereken ilk husus hisse senedi iktisabının ivazsız olup olmadığıdır. Eğer hisse senedi **ivazsız olarak iktisap edilmiş** ise söz konusu hisse senedinin satımından elde edilen kazanç gelir vergisinin konusuna girmediğinden **vergilendirilmeyecektir**. Belirtilen hisse senedi ivazlı olarak elde edilmiş ve tam mükellef kurumlara ait ise; bakılması gereken diğer husus senedin iktisap tarihinden itibaren **iki yıl** geçip geçmediğidir. Eğer iktisaptan itibaren **iki yıl süre geçmiş** ise söz konusu hisse senedinin satımından elde edilen kazanç gelir vergisinin konusuna girmediğinden **vergilendirilmeyecektir**. Yani belirtilen hisse senetleri tam mükelleflere ait ve ivazlı olarak elde edilmiş ve iki yıldan daha az bir süre elde tutularak satılmış ise elde edilen kazancın tamamı için yıllık gelir vergisi beyannameyi verilmesi gerekmektedir. Söz konusu kazanç ile ilgili olarak GVK'nun Mükerrer 80. maddesinde herhangi bir istisna bulunmamaktadır. Ancak hisse senedinin elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen "üretici fiyatları genel endeksi"

(ÜFE) artış oranında arttırılabilecektir. Diğer taraftan endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şartı bulunmaktadır.

2.1.2. 01.01.2006 Öncesi Elde Edilmiş Olan Menkul Kıymetlerin Elden Çıkarılması Sonucu Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi

Bu kapsamdaki menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar için **31.12.2005 günü itibariyle yürürlükte olan mevzuat hükümleri** geçerli olacaktır. (GVK Geçici 67. Maddenin 9, 10 ve 16. fıkraları gereği.)

2.1.3. Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançların Vergilendirilmesi ve Beyanı

Aşağıda sayılan mal ve hakların (**ivazsız olarak iktisap edilenler hariç**) iktisap tarihinden itibaren **beş yıl** içerisinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar, değer artış kazancı kapsamına girmektedir.

- a) 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,
- b) Voli mahalleri ve dalyanlar,
- c) Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar,
- ç) Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilimum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları.

İvazsız (örneğin miras yolu ile) elde edilen gayrimenkullerin satışında hiçbir süre sınırı olmaksızın elde edilen kazanç vergiye tabi olmayacaktır.

Anılan mal ve hakların iktisap tarihinden itibaren beş yıl geçtikten sonra elden çıkarılması halinde vergilendirme yapılmayacaktır. GVK'nun Geçici 71. Maddesi gereği ise; **01.01.2007'den önce** iktisap edilen mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde **dört yıllık** süre esas alınır. Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılacaktır.

Miras yolu ile edinilen gayrimenkulün üzerine, sahibi tarafından inşa edilen veya kat karşılığı olarak alınan gayrimenkullerin, daha sonra elden çıkarılması halinde elde edilen gelir, değer artış kazancı kapsamında değerlendirilmez. 76 numaralı GVK Sirkülerinin 7 no.lu örneğinde, **miras yolu ile edinilen binanın yıkılıp yerine yeni bir bina yapılması halinde “ivazsız iktisap edilme” niteliği değişmeyeceğinden**, kat karşılığı alınan dairenin satılmasının vergiye tabi olmayacağı açıklanmıştır.¹ **Maliye bu sirkülerinde “değer artış kazancı”**

¹ Şükrü KIZILOT, “Gayrimenkul Alım-Satımında Bazı İnce Noktalar”, Hürriyet, 16.01.2014, <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/25577615.asp> (Erişim: 25.01.2014)

olmayacağını söylüyor ama “ticari kazanç” sayılmaz demiyor!. Hatta bir özelgesinde miras kalan arsanın karşılığında alınan dairelerin birden fazla kişiye satılmasını ticari kazanç olarak değerlendirmiştir. (İzmir VDB’nin 19.09.2013 tarih ve 120-578 sayılı özelgesi.). Danıştay’ın ise miras ya da bağış yoluyla edinilen dairelerin satışının **“değer artış kazancı VE ticari kazanç sayılmayacağı”** yönünde kararı vardır. (Danıştay 4. Dairesinin 06.02.2012 tarih ve E.2011/1772 - K.2012/772 sayılı kararı.)² Görüldüğü üzere mevzuatımızda net olmadığı gibi Maliye ile Vergi Yargısı arasında da farklı değerlendirmeler söz konusu olabilmektedir.

Arsa karşılığı edinilen konut veya işyeri satışında GVK’nın 37. maddesine göre ticari kazanç nitelendirmesi yapılıyorsa; aynı Kanun’un mükerrer 80. maddesine göre değer artış kazancının var olup olmadığı, satışın iktisap tarihinden ne kadar sonra yapıldığının bir anlam ifade etmediği görüşünde olanlar bulunmaktadır.³

Vergi idaresi, yalnızca satış işleminin çokluğundan hareket ederek, arsa karşılığı edinilen konut ve işyerlerinin; **aynı kişiye farklı tarihlerde, farklı kişilere aynı tarihte ve farklı kişilere değişik tarihlerde satılması durumlarında elde edilen kazancın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirileceği görüşündedir.** Danıştay kararları ise her somut olaya göre farklılık gösterebilmekle beraber, alış ve satıştaki devamlılık ile birlikte subjektif ölçü olan **kazanç sağlama amacının varlığı** halinde ticari kazancın bulunduğu doğrultusundadır.

Danıştay’ın miras kalan veya bağışlanan arsa karşılığında bağımsız bölüm edinilmesini, **“servetin değerlendirilmesi”, “servetin biçim değiştirmesi”** olarak tanımlayan ve bu çerçevede, konut veya işyeri satışının değer artış kazancına tâbi olmadığı doğrultusundaki kararları çoğunlukta ve daha yeni tarihlidir. Miras kalan veya bağışlanan arsa karşılığında bağımsız bölüm edinilmesi; yeni bir iktisapla değil, var olan servetin biçim değiştirmesiyle gerçekleştirilmektedir. Bu durumda, arsa ivazsız bir biçimde iktisap edildiğinden; ortada bir gayrimenkul alım satımı olmaması nedeniyle ticari kazanç, GVK’nın mükerrer 80. maddesinde açıkça hariç tutulduğu üzere de değer artış kazancı bulunmamaktadır.⁴

Diğer taraftan, ivazsız intikal eden arsa bir servet unsurudur. Bu servet unsurunun iktisabı esnasında, veraset ve intikal vergisi alınması suretiyle bir defa vergilendirme yapılmaktadır. Üzerinden vergi alınmış bu servetin arsa karşılığı bağımsız bölüm edinilerek biçim değiştirmesi halinde, söz konusu bağımsız bölümlerin satışında ticari kazanç veya değer artış

² Şükrü KIZILOL, “Arsanızı kat karşılığı verirken aman dikkat!”, Hürriyet, 03.04.2014
<http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/26141871.asp> (Erişim: 25.01.2014)

³ Y. Burak ASLANPINAR, “Miras Kalan veya Bağışlanan Arsa Karşılığında Edinilen Konut ve İşyeri Satışında Gelir Vergisi”, Yaklaşım, Ağustos 2011.

⁴ Y. Burak ASLANPINAR, a.g.m.

kazancı olduğundan hareketle, bir başka vergi türü olan gelir vergisine tâbi tutulmasının ise **mükerrer vergilendirmeye** neden olacağı görüşü mevcuttur. ⁵

2.1.4. Ortaklık Haklarının veya Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

Ortaklık haklarının veya ortaklık hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancıdır. Ortaklık hakkı ve hissesi, ticari ortaklıklarda ortakların **hisse senetleri ile belirlenmemiş** paylarını ifade etmektedir. Adi şirketler, kollektif şirketler, adi komandit şirketler, limited şirketler ve kooperatiflerin ortakları ile paylı komandit şirketlerdeki komandite ortakların payları, bu tanım kapsamında değerlendirilmesi gereken ortaklık paylarıdır. Eğer bir anonim şirket hissesi için hisse senedi bastırılmamış ise bu hisselerin satışından elde edilen kazanç da vergiye tabi olacaktır. Elden çıkarma bakımından herhangi bir süre sınırlaması bulunmamaktadır. Elde edilen gelirin istisna tutarı olan 9.700 TL'yi (2014 yılı için) aşması halinde aşan kısım değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir. Değer artış kazancı hesaplanırken iktisap bedeli ÜFE artışına göre endeksleme işlemine tabi tutulacaktır.

2.1.5. GVK'nun 70. Maddesinin (5) Numaralı Bendinde Yazılı Hakların (İhtira Beratları Hariç) Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

Mükerrer 80. Maddenin birinci fıkrasının 2 numaralı bendine göre GVK'nun 70. Maddesinin (5) numaralı bendinde yazılı hakların **(ihtira beratları hariç)** elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı hükmündedir.

70. maddenin (5) numaralı bendi şu şekildedir: “*Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alameti 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 (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.)*”

2.1.6. Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar

Mükerrer 80. Maddenin birinci fıkrasının 3 numaralı bendine göre, telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları **dışında kalan** kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı kapsamındadır.

⁵ Y. Burak ASLANPINAR, a.g.m.

2.1.7. Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar

Mükerrer 80. Maddenin birinci fıkrasının 5 numaralı bendine göre, **faaliyeti durdurulan** bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı kapsamındadır. Mükerrer 80. Maddenin son fıkrasına göre, **faaliyetine devam eden** ticari bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya **ticari işletmeye dahil** amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerle yukarıda yer verilen hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar **ticari kazanç** sayılır ve bunlara ticari kazanç hakkındaki hükümler uygulanır.

2.1.8. “Elden Çıkarma” ve “Elde Etme” Kavramları

Mükerrer 80. Maddenin 2. Fıkrasında “*Bu maddede geçen “**elden çıkarma**” deyimi, yukarıda yazılı mal ve hakların **satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.**” açıklamasına yer verilmiştir. Örneğin: Sahip olduğunuz bir gayrimenkulün **kamulaştırılması** karşılığında elde ettiğiniz safi kazanç için beyanname vermeniz gerekecektir. Yine sahip olduğunuz bir gayrimenkulü başka bir gayrimenkul ile **takas** ederseniz ve **kaydı** olarak dahi safi bir **kazanç** elde ederseniz bu kazancı beyan etmeniz gerekecektir.*

Değer artış kazançlarında gayrimenkuller ile tam mükellef kurumlara ait hisse senetlerinin elde etme (iktisap) tarihleri büyük öneme sahiptir. Kanunun lafzında “**hisse senedi**” ibaresi yer aldığı için, bir anonim şirkette elde edilen paylar karşılığında basılı hisse senetleri alınmamışsa, bu payların satışında oluşan kazanç vergiye tabi olacaktır. Diğer taraftan, bir şirketin limited şirketten anonim şirkete dönüşmesi (nevi değiştirme) halinde yeni anonim şirketin bastırılan hisse senetleri için iktisap (elde etme) tarihi limited şirkette sahip olunan ortaklık payının ilk elde edildiği tarih olarak kabul edilmektedir. Gayrimenkuller açısından ise hukuken söz konusu gayrimenkule sahip olunan tarih esas alınacaktır.

76 numaralı GVK Sirkülerinde yapılan açıklamalara göre, gayrimenkullerin elden çıkarılması halinde, değer artışı kazancının tespiti yönünden iktisap tarihi olarak, gayrimenkulün **tapuya tescil edildiği tarih** esas alınacaktır. Ancak, gayrimenkulün **tapuya tescil tarihinden önce sahibinin fiilen kullanımına bırakıldığı** bazı özel haller de iktisap tarihi olarak tapuya tescil tarihi yerine **fiilen kullanıma bırakılma tarihinin** kabul edilmesi gerekir. Arazi vasfında iktisap edilen gayrimenkulün belediyelerce ifraz ve taksim işlemine tabi tutularak satılması halinde iktisap tarihi olarak arazinin iktisap edildiği tarih değil, belediyenin ifraz işlemi sonucu arsa vasfını kazanarak, cins tashihi yapıldığı tarihin esas alınması gerekir. Arsa olarak iktisap edilen gayrimenkul üzerine bina inşa edilmesi veya söz konusu gayrimenkulün kat

karşılığı verilmesi sonucu alınan gayrimenkullerin tapuya tescili, cins tashihi sayılarak tapuya tescil tarihinin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekir.

2.1.10. Devamlılık Kriteri

Kanunda yer verilen faaliyetlerin devamlılık arz eden şekilde yapılması halinde elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak değil, **ticari kazanç** olarak vergilendirilebilecektir. “Devamlılık” kriterine dair GVK’nda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. **Mali İdare uygulamada bir yıl içinden birden fazla gayrimenkul satışını, hatta birbirini takip eden iki yılda birer kez dahi olsa gayrimenkul alım-satımı yapılmasını ticari kazanç olarak yorumlayabilmektedir.** Uygulamada mali idare ile mükellefler arasında uyuşmazlık yaşanan konuların en başında “devamlılık” kriterinin tespiti yer almaktadır. Satış işlemi devamlılık, satışın hangi amaçla yapıldığı, ticari bir organizasyonun varlığının mevcudiyeti hallerinde elde edilen kazanç ticari kazanç olarak değerlendirilebilecektir.

2.1.11. Vergilendirilmeyecek Değer Artış Kazançları

Kanunun 81. Maddesine göre aşağıdaki yazılı hallerde değer artışı kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

1. Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, **kanuni mirasçılar** tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadi 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 yukarıdaki (2) numaralı maddede yazılı şartlar dahilinde nev’i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi (Kollektif ve adi komandit şirketlerin şekil değiştirerek anonim şirket haline dönüşmesi halinde şekil değiştiren kollektif ve adi komandit şirketlerin ortaklarının anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin **nama yazılı** olması şarttır.).

2.1.12. Safi Değer Artışı

Değer artış kazancından beyana tabi olacak safi değer artışının tespitine ilişkin hükümler GVK Mükerrer Madde 81’de düzenlenmiştir. Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma

dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Bu hükme göre örneğin; harçlar kanunu gereği gayrimenkul satışında alıcı ve satıcı tarafından ayrı ayrı ödenmesi gereken tapu harcının satıcıya isabet eden ve satıcı tarafından ödenen kısmı hasıllattan düşülebilecektir. Hatta bu gayrimenkulün elden çıkarma (satış) sürecinde satıcı tarafından ödenen tüm masrafların (Örneğin: Emlakçı komisyonu, noter masrafları) hasıllattan düşülebileceğini düşünüyoruz. Hâsılâtın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur.

Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, **elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere** TÜİK tarafından belirlenen **Yİ-ÜFE** endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. Şu kadar ki, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının **% 10 veya üzerinde olması şarttır.** (01.01.2006 öncesinde elde edilmiş mal ve haklar için yapılacak endekslemede 31.12.2005 tarihli mevzuat hükümleri uygulanacak olup; söz konusu tarihte %10 şeklinde bir sınırlama bulunmamaktaydı.)

2.1.13. İstisna Haddi Uygulaması

GVK Mükerrer Madde 80'in üçüncü fıkrasına göre, bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, **menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç,** (2014 yılı için 9.700 TL'si – 2015 yılı için 10.600 TL'si) gelir vergisinden müstesnadır.

Söz konusu fıkra 5281 sayılı Kanun ile 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere 01.01.2006 tarihinden yürürlüğe girmiştir. Bununla birlikte 01.01.2006 öncesinde elde edilmiş olan menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar için **31.12.2005 günü itibariyle yürürlükte olan mevzuat** hükümleri geçerli olacaktır. (GVK Geçici 67. Maddenin 9, 10 ve 16. fıkraları gereği.). 31.12.2005 tarihli mevzuatta ise istisna haddi uygulaması açısından menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları açısından herhangi bir sınırlama bulunmamaktaydı.

2.2. Arızı Kazançlar

GVK'nun 82. Maddesine göre vergiye tabi arızı kazançlar şunlardır:

1. Arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar. (**Tavassut ifadesi** aracılık, ara bulma, aracılık etme anlamındadır.) (Bir faaliyetin, kazancın "ticari kazanç" olduğu tespit edildikten sonra bunun arızı olabileceğini kabul etmek mevcut vergi otoritesinin uygulamaları kapsamında ne kadar mümkün olacaktır tereddütler oluşabilir.)

2. Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girişilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılat. (Her ne kadar kanunun lafzında bu gibi karar, işlem ve tercihler karşılığında elde edilen hasılat verginin konusuna alınmış olsa da, bu gibi işlemlerin bir kısmının dahi kayıt içinde yapılabileceğini düşünmek bizce pek mümkün olmayacaktır kanaatindeyiz! 82/2 kapsamında hiç vergi beyanı yapılmış mıdır gerçekten merak edilecek bir konudur? Çünkü bunların bir kısmı ceza kanunu gereği suç olarak kabul edilmektedir. Örneğin: İhaleden çekilme karşılığı para ödenmesi. Bu maddenin uygulamada hayat bulmayan, tabiri caiz ise “süs” olarak kalmış olduğu dile getirilmektedir.⁶ Açıkçası bu yorumun 82. Maddenin tamamı açısından geçerli olabileceği düşünülebilir.)

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. Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat.

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 GVK'nun 45. maddesinde yazılı işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar.

Bir takvim yılında (1), (2), (3) ve (4) numaralı maddelerde yazılı olan kazançlar (henüz başlamamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) toplamının (2014 yılı için 21.000 TL'lik – 2015 yılı için 23.000 TL'lik) kısmı gelir vergisinden müstesnadır.

Yukarıda geçen "**hasılat**" deyimini alan para ve ayınlarla diğer suretlerle elde edilen ve para ile temsil edilebilen menfaatleri ifade etmektedir.

3. YILLIK BEYANNAMEYE DAHİL EDİLEN KAZANÇ VE İRATLARDAN İNDİRİMLER

GVK Madde 89'a göre, yıllık beyanname ile bildirilecek "**Diğer Kazanç ve İratlar**" **kapsamında** vergiye tabi gelirden indirim konusu yapılabilecek hususlar aşağıdaki gibi sayılabilir:

⁶ Şükrü KIZILOT, "Rüşvetin vergisi olur mu?" Hürriyet, 23.12.2013
<http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/25423047.asp> (Erişim: 24.01.2014)

1 – Beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla; **mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına** ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri (Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilir.) **(01.01.2013 tarihinden itibaren BES katkı payları beyana tabi gelirden indirilememektedir.),**

2- **Mükellefin kendisine, eşine ve küçük çocuklarına** ait beyan edilen gelirin %10'una kadar eğitim ve sağlık harcamaları. (Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla.)

3- Beyan edilen gelirin %5'ine kadar bağış ve yardımlar, (GVK 89/5, 6, 7, 10 ve 11 kapsamındaki bağışlarda indirim sınırı bulunmamaktadır.)

4- Sponsorluk harcamaları (Profesyonel spor dallarında %50)

4. DİĞER KAZANÇ VE İRATLARDA ZARAR OLUŞMASI HALİ

GVK Madde 88'e göre, gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hâsıl olan zararlar **(80. maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç)** diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilir. Buna göre, diğer kazanç ve iratlar (değer artış kazançları ve arızı kazançlar) kaynaklı zararlar gelir vergisi beyannamesinde diğer kazançlardan indirilemez, ertesi yıla devredilemez.

5. ÖRNEK HESAPLAMALAR

Örnek-1: Bay (A) 02/08/2012 tarihinde 30.000 TL'ye almış olduğu bir A.Ş.'nin hisse senetlerini 10/05/2014 tarihinde 40.000 TL'ye satmıştır. Beyan edeceği değer artış kazancı tutarı ne olacaktır ? (Hisse senetleri, BİST'e kayıtlı olmayan bir şirkete ait olup, alım-satım işleminde banka veya aracı kurum kullanılmamıştır.) Bay (A)'nın hisse senedini iktisap ettiği aydan önceki ay olan Temmuz/2012'de ÜFE 201,20; elden çıkarıldığı aydan önceki ay olan Nisan/2014'de ÜFE 234,18'dir. Hisse senedi 01.01.2006 sonrası ihraç edildiği için, ÜFE'deki artış oranının %10'dan fazla olup olmadığına bakılmalıdır. Endeksteki artış %16,39'dur. Endeks artışı %10'dan fazla olduğu için iktisap bedeli %16,39 arttırılacaktır. Hisse senetlerinin iktisap bedeli 34.917 TL olarak kabul edilecektir. Bay (A), satmış olduğu hisse senetlerinden dolayı (40.000 – 34.917 =) 5.083 TL değer artış kazancı elde etmiştir. **01.01.2006'dan sonra iktisap edilen menkul kıymetlerin elden çıkarılması sonucu elde**

edilen kazanç için GVK Madde 80'de istisna uygulanmayacağı açıklandığından; hisse senetleri BİST'e kayıtlı olmayan bir şirkete ait olup, alım-satım işleminde banka veya aracı kurum kullanılmadığı için işlem GVK Geçici 67. madde kapsamına da girmemektedir. Bu nedenle 5.083 TL beyan edilecektir.

Hesaplanan vergi : 762,45 TL

Eğer mükellef bu A.Ş. hisse senetlerini 10.05.2014 günü değil de, 02.08.2014 tarihi sonrası elinden çıkarsaydı, **2 yıldan fazla süre** elinden tutmuş olacağından, satım sonucu oluşan değer artış kazancı vergiye tabi olmayacaktı.

Örnek-2: Bayan (C) 10/03/2011 tarihinde 150.000 TL'ye satın almış olduğu gayrimenkulünü 05/02/2014 tarihinde 300.000 TL'ye satmıştır. Beyan edeceği değer artış kazancı tutarı ne olacaktır? Bayan (C)'nin elden çıkardığı gayrimenkulün maliyet bedeli hesaplanırken ÜFE'deki artış oranı esas alınarak endeksleme işlemi yapılır. Bayan (C)'nin gayrimenkulü iktisap ettiği aydan önceki ay olan Şubat/2011'de ÜFE endeksi 185,90 iken elden çıkardığı aydan önceki ay olan Ocak/2014'de ÜFE 229,10'dur. Bu durumda, gayrimenkulün endekslenmiş maliyet bedeli $(150.000 \times 229,10 / 185,90)$ 184.857,45 TL'dir.

Satış Tutarı	: 300.000,00- TL
Endekslenmiş Alış Maliyeti (-)	: 184.857,45- TL
Safi Tutar	: 115.142,55- TL
İstisna Tutarı (-)	: (9.700- TL)
Kalan Tutar	: 105.442,55- TL
Vergiye Tabi Gelir	: 105.442,55- TL
Hesaplanan Vergi	: 29.664,89- TL

Örnek-3: Bay (K), 05/08/2007 tarihinde 55.000- TL'ye aldığı dairesini 12/12/2014 tarihinde 280.000- TL'ye satmıştır. Beyan edeceği değer artış kazancı tutarı ne olacaktır?

Satın alma ile elden çıkarma arasındaki süre 5 yıldan fazla olduğundan değer artış kazancı oluşmamaktadır. Bu nedenle, Bay (K)'nin beyan edilecek geliri bulunmamaktadır. (Gayrimenkul 01.01.2007 öncesi iktisap edilmiş olsa idi 4 yıllık süre dikkate alınacaktı. 01.01.2007 sonrası iktisap edilen gayrimenkullerin satışında vergi doğmaması için geçmesi gereken süre 5 yıldır.)

Örnek-4: Bayan (B), devlet hastanesinden emekli olmuş bir doktordur ve herhangi bir mesleki veya ticari faaliyette bulunmamaktadır. Bayan (B), eski bir hastasının ricasını kıramayarak ameliyata girmiştir. Bu ameliyat karşılığında 30.000,- TL ameliyat ücreti almıştır. Bayan (B)'nin arızı kazanç tutarı ne olacaktır?

Bayan (B)'nin bu ameliyatı yapması GVK Madde 82/4 kapsamında arızı serbest meslek faaliyetidir. Söz konusu iş süreklilik arz etmediğinden istisna tutarını aşan kısım arızı kazanç olarak vergilendirilir.

İstisnadan sonra kalan tutar = (30.000 – 21.000 =) 9.000- TL

Vergiye Tabi Gelir = 9.000- TL

Örnek-5: Bayan (A) 10.07.2014 tarihinde kendisine miras yoluyla intikal eden apartman dairesini, 16.09.2014 tarihinde satmıştır. Satışa konu apartman dairesinin bedelsiz olarak (veraset yoluyla) intikal etmesi nedeniyle, Bayan (A)'nın bu satıştan elde ettiği gelir, değer artış kazancı olarak vergilendirilmeyecektir.

6. SONUÇ

GVK'nun konusunu oluşturan yedi gelir unsurundan birisi olan diğer kazanç ve iratlar yukarıda genel hatları ile ele alınmıştır. Değer artış kazancı açısından uygulamada en fazla karşılaşılan işlemler gayrimenkul satışları ile ortaklık paylarının satışlarıdır. Yazımızda uygulama örneklerimizde bu kapsamda verilmiştir. Arızı kazançlara ise uygulamada hemen hiç rastlanılmamaktadır diyebiliriz. Mal ve hakların iktisap tarihleri, elde tutma süreleri, maliyet bedeli artırımında uyulacak usuller ve istisna hadleri ile sahip olunan mal ve hakların ne kadar sıklıkla alım satıma konu edildiği (devamlılık kriteri) ve bu konudaki mevzuatın net olmaması ile mali idare ile vergi yargısının farklı değerlendirmeleri olması bilhassa değer artış kazançlarının beyanı açısından önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

Fortune & Mazars/Denge “*Vergi Rehberi 2015*” (Fortune dergisi Ocak 2015 eki)

Şükrü KIZILOT, “*Rüşvetin Vergisi Olur Mu?*”, Hürriyet, 23.12.2013

Şükrü KIZILOT, “*Gayrimenkul Alım-Satımında Bazı İnce Noktalar*”, Hürriyet, 16.01.2014

Şükrü KIZILOT, “*Arsanızı Kat Karşılığı Verirken Aman Dikkat!*”, Hürriyet, 03.04.2014

Y. Burak ASLANPINAR, “*Miras Kalan veya Bağışlanan Arsa Karşılığında Edinilen Konut ve İşyeri Satışında Gelir Vergisi*”, Yaklaşım, Ağustos 2011.