



GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI'NCA GAYRİMENKULLERİN ELDEN ÇIKARILMASI HALİNDE DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARININ HESAPLANMASI İLE İLGİLİ GELİR VERGİSİ KANUNU SİRKÜLERİ YAYIMLANDI

ÖZET : Gayrimenkullerin elden çıkarılması halinde, değer artışı kazancının hesaplanmasında, iktisap tarihi olarak hangi tarihin esas alınacağı ve maliyet bedelinin nasıl hesaplanacağına ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

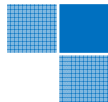
193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan yedi gelir unsurundan biri de diğer kazanç ve iratlardır. Bu iratlar da arazi kazançlar ve değer artış kazançları olarak ikiye ayrılmıştır. Aynı Kanunu'nun mükerrer 80 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (6) numaralı bendinde;

"6-İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai 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.)

Hükmü yer almaktadır. Bu hüküm uyarınca, sürekli olarak gayrimenkul alım satımı faaliyetinde bulunmayan mükelleflerin yukarıdaki maddede yer alan gayrimenkulleri elden çıkarması halinde elde ettikleri kazanç değer artış kazancı olmaktadır.

Bahse konu değer artış kazancının tespitinde gayrimenkulün maliyet bedelinin nasıl tespit edileceği, iktisap tarihi olarak da hangi tarihin esas alınacağı konusunda yaşanan tereddütleri gidermek amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığı'nca 25.03.2011 tarih ve 76 no'lu Gelir Vergisi Kanunu Sirküleri çıkarılmıştır. Söz konusu sirküler bu sirkülerimize eklenmiştir.

Saygılarımızla...





Gayrimenkullerin Elden Çıkarılması Halinde, Değer Artışı Kazancının Hesaplanmasında, İktisap Tarihi Olarak Hangi Tarihin Esas Alınacağına İlişkin Açıklamalar.

Tarih : 25/03/2011
Sayı : GVK-76/2011-2 Değer Artışı Kazancı

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı

Gelir Vergisi Sirküleri/76

Konusu : Gayrimenkullerin Elden Çıkarılması Halinde, Değer Artışı Kazancının Hesaplanmasında, İktisap Tarihi Olarak Hangi Tarihin Esas Alınacağına İlişkin Açıklamalar.
Tarihi : 25/03/2011
Sayı : GVK-76/2011-2 Değer Artışı Kazancı
İlgili olduğu maddeler : Gelir Vergisi Kanunu Mük. Madde 80 - Mük. Madde 81
İlgili olduğu kazanç türleri : Değer Artışı Kazancı

1. Giriş

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların iktisap tarihinden başlayarak belli süre sonra elden çıkarılması durumunda, iktisap tarihinin belirlenmesine ilişkin açıklamalar bu sirkülerin konusunu oluşturmaktadır.

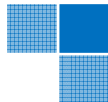
2. Konu ile İlgili Mevzuat

Gelir Vergisi Kanununun "Değer artışı kazançları" başlıklı Mükerrer 80 inci maddesinde, "Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır.

...

6-İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Koopratiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.)

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.





Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 6.000 Yeni Türk Lirası (2011 takvim yılı gelirlerine uygulanmak üzere 8.000 TL) gelir vergisinden müstesnadır."

"Safi değer artışı" başlıklı Mükerrer 81 inci maddesinde de "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. Hasılatın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur.

Maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedel, kazancı bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilen işletmelerde ise son bilançoda veya envanter kayıtlarında gösterilen değer esas alınır.

...

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 artırılarak tespit edilir. Şu kadar ki, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şarttır." ¹

hükmü yer almıştır.

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

3. Gayrimenkuller

Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde belirtilen ve aynı Kanunun 70 inci maddesinin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı olan mal ve haklar şunlardır:

"1. 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;

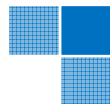
2. Voli mahalleri ve dalyanlar;

...

4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;

...

¹ 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 298 inci maddesinin 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren (C) fıkrasında, "Vergi kanunlarında yer alan "toptan eşya fiyatları genel endeksi" ibaresi "üretici fiyatları genel endeksi" ve "TEFE" ibaresi "ÜFE" olarak uygulanır." hükmü yer almaktadır.





7. Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları"

Yukarıdaki hükümde yer alan ve değer artışı kazancı kapsamında değerlendirilen malların büyük çoğunluğunun gayrimenkul (taşınmaz) nitelikli olduğu görülmektedir.

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

Bunlar Türk Medeni Kanununun 704 üncü maddesinde;

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

olarak sayılmıştır.

4. Gayrimenkullerde İktisap Tarihinin Belirlenmesi

Gayrimenkullerde iktisap, Türk Medeni Kanununun 705 inci maddesi uyarınca, tapuya tescille olmaktadır. Buna göre, kat karşılığı müteahhide veya kooperatiflere verilen arsa karşılığında alınan gayrimenkuller dahil, iktisap edilen gayrimenkullerin elden çıkarılması halinde, değer artışı kazancının tespiti yönünden iktisap tarihi olarak, gayrimenkulün tapuya tescil edildiği tarih esas alınacaktır.

Ancak, gayrimenkulün tapuya tescil tarihinden önce sahibinin fiilen kullanımına bırakıldığı bazı özel haller de iktisap tarihi olarak tapuya tescil tarihi yerine fiilen kullanıma bırakılma tarihinin kabul edilmesi gerekir.

Bu çerçevede, konut yapı kooperatifleri, Toplu Konut İdaresi veya diğer kişilerden gayrimenkulü fiilen kullanıma hazır şekilde teslim alanların, söz konusu gayrimenkulleri fiilen kullandıklarını; tahsis belgesi, teslim tutanakları, su, elektrik, telefon, doğalgaz faturaları ve benzeri belgelerle tevsik etmeleri halinde değer artışı kazancının tespiti yönünden fiilen kullanıma başladıkları tarih iktisap tarihi olarak kabul edilecektir.

Gayrimenkulün ihale veya icra yoluyla alındığı durumlarda da fiilen kullanıma hazır şekilde teslim alındığının yukarıda sözü edilen belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, tapu tescil işlemi olmasa dahi fiilen kullanıma bırakıldığı tarihin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekir.

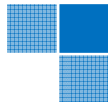
Örnek 1:

Bay (A), kooperatif üyeliği karşılığında iktisap ettiği gayrimenkulüne, 20.04.2009 tarihinde su, elektrik ve telefon bağlantı olarak, bu tarihten itibaren fiilen kullanmaya başlamış ve bu durumu ilgili kurumlardan aldığı belgeler ile ispatlamıştır. Bu gayrimenkulün, Bay (A) adına tapu tescili, 21.11.2010 tarihinde yapılmıştır.

Buna göre, değer artışı kazancının tespiti açısından, beş yıllık sürenin hesabında, gayrimenkulün fiilen kullanılmaya başlandığı 20.04.2009 tarihinin iktisap tarihi olarak esas alınması gerekir.

Örnek 2:

Bayan (B), Toplu Konut İdaresinden bir daire satın almıştır. Daire tespiti için 05.10.2007 tarihinde noterde kura çekimi yapılmış, 21.11.2008 tarihinde de yapı kullanım izin belgesi alınmış, ancak





dairelerin tapuya tescil işlemi, Toplu Konut İdaresine yapılan ödemelerin tamamlanmasından sonra 08.08.2010 tarihinde yapılmıştır.

Buna göre, değer artışı kazancının tespiti açısından, beş yıllık sürenin hesabında, gayrimenkulün yapı kullanma izin belgesinin alındığı 21.11.2008 tarihin esas alınması gerekir.

Örnek 3:

Bay (C), sahibi bulunduğu gayrimenkulün,
-Kat irtifakı tapusunu 03.03.2009 tarihinde,
-Kat mülkiyeti tapusunu ise 06.12.2010 tarihinde almıştır.

Bu durumda, iktisap tarihi olarak kat irtifakı tapusunun alındığı 03.03.2009 tarihinin esas alınması gerekir.

Örnek 4:

Bay (S), 05.08.2002 tarihinde "satış vaadi sözleşmesi" ile almış olduğu araziye 11.11.2009 tarihinde tapuya tescil ettirmiştir.

Söz konusu arazinin iktisap tarihi olarak, tapuya tescil edildiği 11.11.2009 tarihinin esas alınması gerekir.

5. Cins Tashihi Yapılan Gayrimenkuller ile Kat Karşılığı Olarak Müteahhit veya Konut Yapı Kooperatiflerinden Alınan Gayrimenkullerin Satılması Halinde İktisap Tarihinin Belirlenmesi

Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünün 16.03.2010 gün ve 2010/4-1697 No.lu Genelgesinde, cins değişikliği (cins tashihi), bir taşınmaz malın cinsinin, yapısız iken yapılı veya yapılı iken yapısız hale; bağ, bahçe, tarla vb. iken arsa, arazi iken, bağ, bahçe vb. duruma dönüştürmek için paftasında ve tapu sicilinde yapılan işlem olarak tanımlanmıştır.

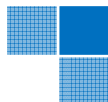
Arazi vasfında iktisap edilen gayrimenkulün belediyelerce ifraz ve taksim işlemine tabi tutularak satılması halinde iktisap tarihi olarak arazinin iktisap edildiği tarih değil, belediyenin ifraz işlemi sonucu arsa vasfını kazanarak, cins tashihi yapıldığı tarihin esas alınması gerekir.

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.

Gayrimenkullerin ivazsız şekilde iktisap edilmesi değer artışı kazancının konusuna girmemektedir. Bu çerçevede ivazsız olarak iktisap edilen gayrimenkulün üzerine, sahibi tarafından inşa edilen veya kat karşılığı olarak alınan gayrimenkullerin, daha sonra elden çıkarılması halinde elde edilen gelir, değer artışı kazancı kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Örnek 5:

Bayan (F)'nin, 05.08.1999 tarihinde satın aldığı arsayı, 23.01.2005 tarihinde kat karşılığı olarak müteahhide vererek almış olduğu gayrimenkuller, 25.04.2007 tarihinde tapuya tescil edilmiştir.





Kat karşılığı alınan gayrimenkuller yeni bir iktisap olarak kabul edilecek ve değer artışı kazancının tespitinde gayrimenkullerin tapuya tescil edildiği 25.04.2007 tarihi esas alınacaktır. Fiilen kullanımın tapu tescilinden önce gerçekleşmesi halinde ise bu tarihin esas alınacağı tabiidir.

Örnek 6:

Bayan (E) tarafından 25.10.1992 tarihinde satın alınan ve tapuya arazi olarak tescil edilen gayrimenkulün belediyece ifraz işlemi sonucu, 27.07.2008 tarihinde cins tashihi gerçekleştirilerek tapuya arsa olarak tescili yapılmıştır.

Değer artışı kazancının tespiti açısından, söz konusu değişikliğin (cins tashihi) yapıldığı 27.07.2008 tarihinin esas alınması gerekir.

Örnek 7:

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

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

Duyurulur.

