

4 YIL ELDE TUTULDUKTAN SONRA ELDEN ÇIKARILAN KONUT DIŞINDAKİ GAYRİMENKUL SATIŞ KAZANÇLARINDA VERGİ YOK MU?

Sakıp ŞEKER *

I- GİRİŞ

Vergi kanunlarında bazı değişiklikler yapan ve Nereden Buldun Yasası'nı yürürlükten kaldıran 4783 sayılı Kanun 09.01.2003 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.01.2003 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Yapılan düzenleme ile 4369 sayılı Kanun ile 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılan Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesi yeniden düzenlenerek tekrar yürürlüğe konulmuştur. Yeni düzenlenen mükerrer 80. maddenin 6. bendine göre, ***“iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70. maddenin birinci fıkrasının “1”, “2”, “4” ve “7” numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların iktisap tarihinden başlayarak dört yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar”*** değer artışı kazancı olarak gelir vergisine tabi tutulacaktır.

Buna göre Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinin “1”, “2”, “4” ve “7” numaralı bentlerinde belirtilen ve ticari işletmeye kayıtlı bulunmayan;

- Arazi, bina, maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatlarının;
- Voli mahalleri ve dalyanların,
- Gayrimenkul olarak tescil edilen hakların,
- Gemi ve gemi payları ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtalarının (1) satılması, bir bedel karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulması halinde iktisap bedeli ile elden çıkarma bedeli arasındaki olumlu fark değer artışı kazancı olarak gelir vergisine tabi olacaktır. **Yukarıda belirtilen mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, DİE’ce belirlenen TEFE’deki artış oranında artırılarak tespit edilecektir (GVK, Mük. md. 81/son).**

01.01.2003 tarihinden itibaren elde edilen değer artışı kazancının **on milyar liralık** kısmı gelir vergisinden istisna edilecektir.

Yılın hesabında söz konusu mal ve hakların iktisap edildiği tarih ile elden çıkarıldığı tarih arasındaki her 365 gün bir yıl olarak hesap edilecektir.

II- 4369 SAYILI KANUN İLE YAPILAN DÜZENLEME

01.01.1999’dan geçerli olmak üzere 4369 sayılı kanunla yapılan düzenleme ile GVK’nın 70. maddesinin “1”, “2”, “4” ve “7” numaralı bentlerinde sayılan mal ve hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar herhangi bir süreye bağlı olmaksızın gelir vergisi kapsamına alınmış ancak, elden çıkarılan mal ve hakların iktisap bedeli (maliyet bedeli) elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere DİE’ce belirlenen TEFE endeksindeki artış oranında artırılarak

kazancın enflasyondan arındırılması sağlanmak istenmiş (md. 82), ayrıca elde edilen kazancın (diğer kazanç ve iradın) GVK'nın 103. maddesindeki tarifenin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısı (bu tutar 1999 yılı için 3,5 milyar lira olarak belirlenmiştir.) gelir vergisi dışında tutulmuştur (GVK'nın 4369 sayılı Kanun'la düzenlenen 80. maddesi).

Yapılan düzenleme ile 1998 yılı emlak vergisi beyanname verme süresinin bitmesinden önce iktisap edilen gayri-menkullerin elden çıkarılması halinde, bunların maliyet bedeli olarak 1998 yılı genel beyan döneminde beyan edilecek emlak vergisi değerinin esas alınması kabul edilmiş idi (4369 sayılı Kanun'la eklenen geçici 46. md.).

4369 sayılı Kanun'la yapılan düzenlemede, bir geçiş hükmü olarak, geçici 46. maddenin birinci fıkrasında, yürürlükten kaldırılan mükerrer 80. maddenin 7. bendindeki hükme benzer bir düzenleme yapılmıştır.

Bu hükme göre, ***“31.12.2008 tarihine kadar uygulanmak üzere iktisap şekli ne olursa olsun, beş yıldan fazla elde tutulan (veraset yoluyla iktisap edilenlerde beş yıllık süre şartı aranmaz.); konutlar ile köy kıymet beyan defterine kayıt edilmesi gereken gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar gelir vergisinden müstesna”*** tutulmuştur.

4369 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılan mükerrer 80. maddenin 7. bendine göre, ivazsız iktisap edilen söz konusu mal ve haklar hariç, iktisap tarihinden başlayarak 4 yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak gelir vergisine tabi idi.

Geçici 46/1. maddeye göre, 31.12.2008 tarihine kadar beş yıldan fazla elde tutulan konutlar ile köylerde bulunan gayrimenkullerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar gelir vergisinden istisna edilmişti. Diğer bir ifade ile köy kıymet beyan defterine kayıtlı olmayan arsa, arazi ve işyerlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar hiçbir süre şartına bağlı olmaksızın gelir vergisine tabi olacaktı. Geçici maddede yapılan bu düzenlemenin amacının, 01.01.1999 tarihinden önceki düzenleme ile yeni düzenleme arasında daha yumuşak bir geçişi sağlamak olduğuna kuşku yoktur.

III- 4444 SAYILI KANUN İLE YAPILAN DÜZENLEME

4369 sayılı Kanuna yöneltilen eleştiriler karşısında ***“ekonominin önünü açmak!”*** gerekçesiyle 4444 sayılı Kanun ile diğer kazanç ve iratlarla ilgili düzenlemeler dahil olmak üzere GVK'nın 1, 2, 80, 81, 82, geçici 46 ve geçici 47. maddelerinin uygulama süresi 01.01.2003 tarihine ertelenmiş olup, 4783 sayılı Kanun'la da yürürlükten kaldırılmak suretiyle 4369 sayılı Kanun hiçbir uygulama imkanı bulamadan 01.01.2003 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

IV- 4783 SAYILI KANUN İLE YAPILAN DÜZENLEME

A- MÜKERRER 80. MADDEDE YAPILAN DÜZENLEME

4783 sayılı Kanun'la 01.01.2003 tarihinden geçerli olmak üzere Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenleme ile 4369 sayılı Kanun'dan önceki yapıya dönmüştür. Gelir Vergisi Kanunu' nun mükerrer 80. maddesinin 6. bendinde yapılan bu yeni düzenlemeye göre, söz konusu mal ve hakların iktisap tarihinden başlayarak **dört yıl** içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak gelir vergisi kapsamına alınmış, dört yıldan daha uzun süre elde tutulduktan sonra elden çıkarılanlar ile ivazsız olarak (veraset veya bağış yoluyla) iktisap edilenler herhangi bir süreye bağlı olmaksızın vergi kapsamı dışında tutulmuştur.

B- GEÇİCİ 46. MADDEDE YAPILAN DÜZENLEME

4783 sayılı Kanun'la 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerin hemen hemen tamamı yürürlükten kaldırıldığı halde, geçici 46. madde hükmü yürürlükten kaldırılmamış, ancak bu

maddede geçen beş yıllık süre dört yıla indirilmiştir. Yapılan bu yeni düzenlemeye göre geçici 46. maddenin birinci bendi aşağıdaki gibidir:

“31.12.2008 tarihine kadar uygulanmak üzere; iktisap şekli ne olursa olsun, dört yıldan fazla elde tutulan (veraset yoluyla iktisap edilenlerde dört yıllık süre şartı aranmaz); konutlar ile köy kıymet beyan defterine kayıt edilmesi gereken gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar gelir vergisinden müstesnadır.”

Bu hükme göre, **31.12.2008 tarihine kadar köylerdeki gayrimenkuller ile köyler dışındaki konutlar hariç diğer gayrimenkullerin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar hiçbir süreye bağlı olmaksızın gelir vergisine tabi olacaktır. Yani köy kıymet beyan defterine kayıtlı bulunmayan arsa, arazi ve işyerlerinin dört yıldan daha fazla bir süre elde tutulması halinde de elde edilen kazançlar 31.12.2008 tarihine kadar değer artışı kazancı olarak gelir vergisine tabi tutulacaktır.**

V- MÜKERRER 80/6. MADDE HÜKMÜ İLE GEÇİCİ 46/1. MADDE HÜKMÜ ARASINDAKİ ÇELİŞKİ

Yukarıdaki bölümlerde de belirtildiği gibi, geçici 46. madde hükmü 4369 sayılı Kanunla düzenlenen 82. madde hükmü ile çelişmemekte, köylerdeki gayrimenkuller ile diğer yörelerdeki konutların elden çıkarılmasında 31.12.2008 tarihine kadar elde tutma süresi 5 yılı aşanlar vergi kapsamı dışında tutulmaktaydı.

4783 sayılı Kanun’la mükerrer 80/6. maddede yapılan düzenlemede, 4 yıldan daha fazla süre elde tutulan gayrimenkullerin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar gelir vergisi dışında tutulurken geçici 46/1. maddede ise 31.12.2008 tarihine kadar **sadece köydeki gayrimenkuller ile diğer yörelerdeki konutlar gelir vergisi kapsamı dışında tutulmaktadır.**

Kanunların düzenlenmesi ve yorumlanmasında geçici maddeler “**özel hüküm**” niteliği taşır. Bu nedenle, genel hüküm niteliğindeki mükerrer 80/6. madde hükmüne göre vergi kapsamı dışında olan bir gayrimenkulun 31.12.2008 tarihine kadar geçici 46/1. maddeye göre vergi kapsamına alınması amaç vergi almaksa bir çelişki olarak değerlendirilemez. Bu anlamda düzenlemede bir hata yoktur.

Geçici 46. maddenin yürürlükten kaldırılmayıp 5 yıllık sürelerin niçin 4 yıla indirildiği konusunda kanun gerekçesinde bir hükme rastlanamamıştır. 4783 sayılı Kanun’un çıkartılması sırasında Hükümet çevrelerince yapılan açıklamalara bakılırsa, 4 yıldan daha fazla elde tutulan gayrimenkullerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar eskiden olduğu gibi gelir vergisi kapsamı dışında tutulacaktır.

VI- SONUÇ

Bize göre, **eğer 4 yıldan daha uzun süre elde tutulan gayrimenkullerin satışından elde edilen kazançlar eskiden olduğu gibi gelir vergisi kapsamı dışında tutulmak isteniyorsa, geçici 46/1. madde hükmünün kaldırılması gerekir.**

Mevcut haliyle geçici nitelikteki bu madde hükmü **özel hüküm** kabul edilerek, 31.12.2008 tarihine kadar köylerdeki gayrimenkuller ile diğer yörelerdeki konutlar hariç, **arsa, arazi ve işyerleri** 4 yıldan daha fazla sürede elde tutulsalar dahi elden çıkarılmalarından elde edilen kazançların gelir vergisi kapsamında olduğunun kabul edilmesi gerekir. Yapılan düzenleme **verginin tabana yayılması** kapsamında yapıldı ise diyecek bir sözümüz yok. Bu defa da 31.12.2008 tarihinden sonra vergi tabanının daraltılmasını anlamakta güçlük çekmekteyiz. Maliye Bakanlığı, Yasa’dan anladığını kamuoyuna açıklamalıdır.

-
- (1) Burada sayılan bazı mal ve hakların ivazsız olarak edinilmesi hariç, elde tutulması ticari bir organizasyonu gerektireceği için, yasa da değişiklik yapılarak ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi gerektiği görüşündeyim. Örneğin, bir kamyon veya otobüsün satışından elde edilen kazanç ticari kazanç sayılırken, geminin satılmasından elde edilen kazancın gayrimenkul sermaye iradı sayılması kabul edilemez.

<<Başa Dön>>