



## GAYRİMENKUL KİRA GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ HUSUSUNDA ÖZELLİKLI DURUMLAR

- 1 -

Mesut UÇAK<sup>(\*)</sup>

### 1 - GİRİŞ

Gayrimenkul sözlük anlamıyla bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan yerinde sabit olan varlıkları ifade etmektedir. Gayrimenkul denilince ne anlaşılması gerektiği noktasında vergi mevzuatında net bir tanım yapılmamış olmakla birlikte 213 sayılı Vergi Usul Kanunu(VUK)<sup>1</sup>, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu(GVK)<sup>2</sup> ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu(KDVK)<sup>3</sup> gibi ana vergi kanunlarında çeşitli düzenlemeler bulunmaktadır.

Yazımızın ilerleyen bölümlerinde ayrıntısına yer vereceğimiz üzere vergi mevzuatında gayrimenkulün tanımından ziyade gayrimenkulün vergilendirilme esaslarına yer verilmiştir. Ayrıca

vergi kanunları arasında da bu konuda bir paralellik bulunmamaktadır. Bu nedenlerle gayrimenkul denilince ne anlaşılması gerektiği noktasında müracaat kaynağımız 4721 sayılı Medeni Kanun olacaktır. Medeni Kanun'un 632'nci maddesinde nelerin gayrimenkul olduğu sayılmış olup, bunlar da; "arazi", "tapu siciline daimi ve müstakil olmak üzere kaydedilen haklar" ve "madenler"dir. Ayrıca 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'na göre, "kârgir bir binanın bağımsız bir bölümü" yani apartman dairesi de gayrimenkul olarak sayılmaktadır.

Yukarıda da ifade ettiğimiz üzere gayrimenkulün tanımı vergi mevzuatında tam olarak yapılmamış olmakla birlikte vergilendirilmesi değişik vergi kanunları açısından önem arz etmektedir. Biz yazımızın birinci bölümünde aşağıdaki tabloda da görüleceği üzere, gayrimenkulün kira-

<sup>(\*)</sup> Vergi Müfettişi

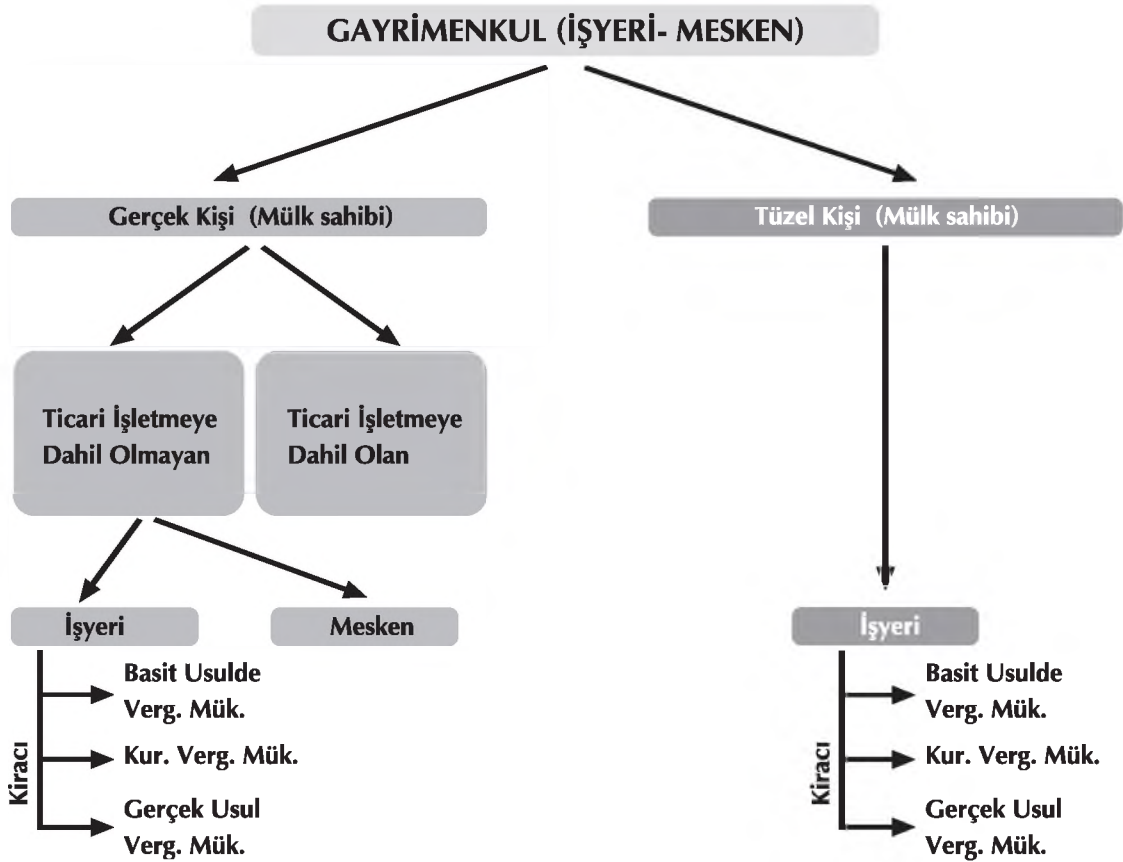
<sup>1</sup> 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

lanması karşılığı elde edilen kazancın vergilendirilmesi hususunu gayrimenkul sahibi (kiralayan) ile kiracıların hukuki niteliğini de göz önünde bulundurarak muhasebe kayıtları ışığında açıklamaya çalışacağız.

Yazımızın ikinci bölümünde ise gayrimenkul kavramının 193 sayılı GVK ile 3065 sayılı KDVK açısından ne anlam ifade ettiğini, kiralayan ve kiracıların hukuki niteliğini de göz önünde bulundurarak irdelemeye çalışacağız.



## 2- GERÇEK KİŞİLERİN VERGİLENDİRİLMESİ:

### 2.1- GAYRİMENKULÜ KİRAYA VEREN VE KİRACILARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRME:

#### 2.1.1- Gerçek Kişilerin Mesken Kira Geliri:

GVK'nın 70'inci maddesinde yer alan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul

sermaye iradı(GMSİ) olarak kabul edilmiştir. Ayrıca gayrimenkul sermaye iradının konusunu oluşturan mal ve haklar 70'inci maddede tadadi<sup>4</sup> olarak sayılmıştır.

Diğer taraftan aynı yasanın 72'nci maddesinde gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi hâsılata 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedeli olduğu, 71'inci maddesinde ise gayrimenkul sermaye iradında safi iradın gayrisafi hâsılattan iradın sağlanması ve idamesi için yapılan giderler (*mükellefler gerçek veya götürü gider usulünden birini seçebilirler*) indirildikten sonra kalan müspet fark olduğu hükme bağlanmıştır. Öte yandan aynı Kanun'un 74'üncü maddesinde safi iradın bulunması için,

21'inci maddeye<sup>5</sup> göre istisna edilen gayrisafi hâsılata isabet edenler hariç olmak üzere gayrisafi hâsılattan indirim konusu yapılabilecek gider kalemleri on bir bent halinde belirtilmiştir. Yine aynı maddenin ikinci fıkrası ile Gayrimenkul sermaye mahiyetindeki mal ve hakların kısmen kiraya verilmesi halinde, on bir bent halinde düzenlenmiş giderlerden yalnız bu kısma isabet edenlerin hâsılattan indirilebileceği, üçüncü fıkrasıyla ise mükelleflerin (hakları kiraya verenler hariç) diledikleri takdirde on bir bent halinde düzenlenmiş giderlere karşılık olmak üzere hâsılatlarının %25'ini götürü olarak indirebilecekleri, götürü gider usulünü kabul edenlerin iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemeyecekleri hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer alan yasal düzenlemeleri birlikte değerlendirdiğimizde mesken kira geliri elde eden gerçek kişilerin öncelikle elde ettiği kira ge-

<sup>4</sup> 1. Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dâhildir), maden suları, memba 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;

3. Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı demirbaş eşyası ve döşemeleri;

4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;

5. Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alâmetifarika, 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.);

6. Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır);

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

8. nakli ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.

<sup>5</sup> Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hâsılattan 1.500.000.000 lirası gelir vergisinden müstesnadır. (278 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2011 yılı için 2.800,- TL) İstisna haddi üzerinde hâsılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz.

Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar bu istisnadan faydalanamazlar.

liri için beyanname verip vermeyeceklerini ortaya koymaları gerekmektedir. Şöyle ki; gayrimenkulünü mesken olarak kiraya verenlerin elde ettikleri yıllık kira geliri tutarı (*bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedelleri toplamı*) GVK'nın 21'inci maddesinde yer alan (2011 yılı için 2.800,- TL) istisna tutarını geçmiyorsa yıllık gelir vergisi beyannameyi vermeyecekleri gibi mükellefiyette (*GMSİ açısından*) tesis ettirmeyeceklerdir. Daha önceki yıllarda istisna tutarını geçtiği için beyanname vermişlerse sadece bilgi mahiyetinde o yıl için elde ettikleri kira gelirlerinin istisna tutarının altında kaldığını ifade eden bir dilekçe vermeleri yeterli olacaktır.

Elde ettikleri kira tutarı istisna tutarını aşıyorsa yıllık gelir vergisi beyannameyi vereceklerdir. Elde edilen kira gelirlerinin vergilendirme usulü ise şu şekilde olacaktır. Mükellef öncelikle elde ettiği kira gelirinin yıllık brüt tutarını hesaplayacak, daha sonra safi iradı tespit ederken gerçek gider veya götürü gider usullerinden bir tanesini seçerek safi iradı tespit edecektir. Götürü gider usulünü seçmesi durumunda safi iradı bulmak için öncelikle elde edilen yıllık brüt kira tutarından GVK'nın 21'inci maddesinde düzenlenen istisna tutarını düşecek kalan tutarın %25'nin düşülmesiyle de safi irada ulaşılabilecektir. Bulduğu safi irat üzerinden ise GVK'nın 103'üncü maddesinde yer alan artan oranlı tarifeyi uygulayarak ödeyeceği gelir vergisine ulaşacaktır.

Gerçek gider usulünü seçmesi durumunda ise belgelendirmesi kaydıyla GVK'nın 74'üncü maddesinde yer alan giderleri indirim konusu yapabilecektir. Burada dikkat edilmesi gereken husus yapılan giderlerin istisna tutarına isabet eden kısmının gider olarak dikkate alınmamasıdır. Gerçek veya götürü gider usulünün seçimiyle ilgili örnek vermek gerekirse; Emekli Bahattin bey

2010 yılı Mart ayında "A" bankasından 100.000,- TL konut kredisi kullanarak Ankara ili Keçiören ilçesinden bir adet mesken satın almıştır. Banka ile yapılan anlaşma neticesinde krediyi 5 yıl içerisinde taksitler halinde ödeyecektir. Kredinin yıllık faizi %8'dir. Bahattin bey gayrimenkulü mart ayında aylık 1.000,- TL'ye kiraya vermiştir (Yıllık faiz  $100.000,- TL \times \%8 = 8.000,- TL$ )

Bu durumda Bahattin beyin safi kazancın tespiti esnasında götürü veya gerçek gider usulünü seçmesi neticesinde ödeyeceği vergiyi hesaplayalım:

**Götürü Gider Usulü:**

<i>Gayrisafi Hâsılat (1.000*10=)</i>	:	10.000
<i>İstisna</i>	:	2.600
<i>Kalan</i>	:	7.400
<i>Götürü Gider (7.400*%25)</i>	:	1.850
<i>Beyan Edilecek GMSİ</i>	:	5.550
<i>Hesaplanan Vergi</i>	:	832,50
<i>Ödenecek Vergi</i>	:	832,50

**Gerçek Gider Usulü:**

<i>Gayrisafi Hâsılat (1.000*10=)</i>	:	10.000
<i>İstisna</i>	:	2.600
<i>Kalan</i>	:	7.400
<i>Gerçek Gider (8.000*(7.400/10.000))</i>	:	5.920
<i>Beyan Edilecek GMSİ</i>	:	1.480
<i>Hesaplanan Vergi</i>	:	222
<i>Ödenecek Vergi</i>	:	222

Yapılan hesaplamalardan da görüleceği üzere mükellef götürü gider usulünü seçmesi durumunda daha fazla vergi ödeyecektir. Mükellefler her iki usulün yasal düzenlemelerini göz önünde bulundurarak istediği usulü seçebileceklerdir. Gerçek gider usulünü tercih eden mükellefler yaptıkları giderlerin belgelerini zamanaşımı süresi içerisinde saklayacak ve vergi idaresince istenildi-

ğinde ibraz edeceklerdir. Gider yöntemi seçiminde bu hususunda göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

### 2.1.2. Gerçek Kişinin İşyeri Kira Geliri:

#### 2.1.2.1. İşyerinin Basit Usulde

##### Vergilendirilen Mükellefe Kiralanması:

Öncelikle belirtilmesi gereken husus işyeri sahibinin elde ettiği kazanç yönünden bir farklılık bulunmamaktadır. Burada da işyeri sahibinin elde ettiği kazanç GVK'nın 70'inci maddesi kapsamında GMSİ olarak vergilendirilecektir. İşyeri kira gelirinun vergilendirilme esasları mesken kira gelirinden farklılık arz etmektedir. Şöyle ki; gayrimenkulün mesken olarak kiraya verilmesi ve diğer şartların oluşması durumunda Kanun'un 21'inci maddesi kapsamında istisnadan faydalanılabilecektir. İşyeri kira gelirlerinde böyle bir istisna bulunmamaktadır. Diğer bir konu ise mesken kira gelirlerinde elde edilen kira tutarları toplamının istisna tutarının (*istisnadan faydalanılabilenler*) altında kalması durumunda beyanname verilmeyeceği hususudur. Ancak işyeri kira gelirlerinde durum biraz daha farklılık arz etmektedir. İşyeri kira gelirlerinde öncelikle elde edilen kira tutarından stopaj yapılmış mı buna bakılması gerekmektedir. Eğer stopaj yapılmışsa elde edilen kira geliri toplamının GVK'nın 86/1-c fıkrası<sup>6</sup> gereği belirlenen tutarı (2011 yılı için 23.000,- TL) geçmesi gerekmektedir. Elde edilen kira tutarı belirlenen tutarı geçmişse istisna hariç yukarı örnekte yaptığımız hesaplama sonucu bulunan safi irat beyan edilecektir.

Mükellefin işyerini basit usulde vergilendirilen bir mükellefe kiralanması durumunda durum ne olacaktır. Öncelikle yukarıda da belirttiğimiz

gibi işyerini kiralayan yani kiracının stopaj yapıp yapamayacağı hususunun ortaya konulması gerekmektedir. GVK'nın 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında sayılanlar yaptıkları ödemelerden stopaj yapabilmektedirler. İlgili yasal düzenlemeye baktığımızda basit usulde vergilendirilen mükelleflerin ilgili fıkrada yer almadığını görüyoruz. Bu durum ise basit usulde vergilendirilen mükelleflerin stopaj yapamayacaklarını ortaya koymaktadır.

Bu durumda işyerini basit usulde vergilendirilen mükelleflere kiraya verenlerin elde ettikleri kira gelirinun vergilendirilmesi noktasında 21'inci madde kapsamında yer alan istisna (*istisnadan sadece meskenlerden elde edilen kira gelirlerinde faydalanılabilmektedir*) dışında mesken kira gelirlerinin vergilendirilmesinden hiçbir farkı yoktur. Burada da mükellef öncelikle elde ettiği yıllık brüt kira tutarının toplamını aynı kanunun 86/1-d kapsamında yer alan düzenlemeler çerçevesinde değerlendirecek yani ilgili maddede yer alan tutarı (2011 yılı için 1.170,- TL) aşması durumunda beyan edecek aşmaması durumunda ise beyan etmeyecektir. Beyan etmesi durumunda ise tercihine göre götürü veya gerçek gider usullerinden birini tercih ederek safi iradı tespit edecektir.

Basit usulde vergilendirilen mükellef açısından olayı değerlendirecek olursak, bilindiği üzere GVK'nın "Basit Usulde Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 46'ncı maddesinde, "47 ve 48'inci maddelerde yazılı şartları topluca haiz olanların ticari kazançları basit usulde tespit olunur" hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan basit usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hâsılat ile gider-

<sup>6</sup> c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları

ler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet fark olarak tanımlanmıştır. Bu fark yapılan faaliyetle ilgili olarak VUK hükümlerine göre alınması ve verilmesi mecburi olan alış ve giderler ile hâsıllara ilişkin belgelerde yazılı tutarlara göre hesaplanır. Kazancın bu şekilde tespiti sırasında emtia alım satımıyla uğraşan mükellefler hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değerini hâsıllata, hesap dönemi başındaki emtia mevcudunun değerinin ise giderlere, ilave etmeleri gerekmektedir.

Kazancı basit usulde tespit edilen mükelleflerin defter tutma yükümlülükleri bulunmamaktadır. Bu usulde vergilendirilenler, kazancın tespiti ve VUK'un defter tutma hükümleri hariç, bildirme, vesikalar, muhafaza, ibraz, diğer ödevler ve ceza hükümleri ile aynı Kanun ve diğer kanunlarda yer alan ikinci sınıf tüccarlar hakkındaki hükümlere tabidirler denilmektedir.

Yapılan yasal düzenlemelerden de görüleceği üzere basit usulde vergilendirilen mükellefler formalitelerden uzak sadece gelir ve gider arasındaki farkı beyan eder bir konuma gelmişlerdir. Yaptıkları kira ödemelerini ticari kazançlarının tespiti aşamasında gider olarak dikkate alabileceklerdir. İspat aracı belge ise işyeri sahibiyle yaptıkları kira kontratı ile banka veya posta kanalıyla ödenen makbuz olacaktır.

### **2.1.2.2- İşyerinin Gerçek Usulde Vergilendirilen Gelir veya Kurumlar Vergisi Mükelleflerine Kiralanması:**

Yukarıda da ifade ettiğimiz üzere kira geliri elde eden mükellef açısından elde edilen kazanç GMSİ kapsamında vergilendirilecektir. Kiracıların gerçek usulde vergilendirilen gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olması kira geliri elde eden kişilerin vergilendirilme usulünü belirlemektedir. Şöyle ki, gerçek usulde vergilendirilen

gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılanlar arasında oldukları için yaptıkları ödemelerden (brüt tutar üzerinden) 94'üncü maddenin 5'inci bendi kapsamında %20 stopaj yapacaklardır.

Kira geliri elde eden mükellefler ise GVK'nın 86/1-c fıkrası gereği aynı kanunun 103'üncü maddesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2011 yılı için 23.000,- TL) belirlenen tutarı geçmesi durumunda elde ettikleri kira gelirlerini beyan edeceklerdir. Kiracılarca yapılan stopajı ise hesaplanan gelir vergisi tutarından mahsup edeceklerdir.

İşyeri kira geliri elde eden gerçek kişilerin vergilendirilmesi yukarıda ifade ettiğimiz gibi olmakla birlikte kiracıların durumu da özellik arz etmektedir. Gerçek usulde vergilendirilen gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri işyeri sahiplerine yapacakları ödemelerin brüt tutarı üzerinden %20 stopaj yaparak kalan net tutarı işyeri sahiplerine ödeyeceklerdir. Yaptıkları kesintileri ise her ay ya da üç ayda bir "muhtasar beyanname" ile beyan edip, ödeyeceklerdir. Gayrimenkulünü kiraya veren kişinin, bu vergilerin beyan edilme-yişinden ya da yapılan kesintilerin ödenmemesinden dolayı, herhangi bir sorumluluğu yoktur. Olayı bir örnek yardımıyla açıklamaya çalışırsak; Eren UÇAK Ankara Keçiören ilçesinde bulunan işyerini Cesur Yürek Pazarlama Ltd. Şti.'ye 01.01.2010 tarihinde aylık 2.000,- TL'ye kiralamıştır. Yapılan sözleşme gereği şirket her ay net 2.000,- TL'yi Eren Bey'e ödeyecektir.

Sözleşmede kira tutarı net olarak belirlenmiş olmakla birlikte GVK'nın 96'ncı maddesinde yer alan "Vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır" hükmü gereği net tutar brüte iblağ edilerek bulunan tutar üzerinden stopaj yapılacaktır.

Netten brütü hesaplama sırasında (yürürlükteki stopaj oranı %20) "Brüt Kira=Net Kira/0,80"

formülü kullanılabilir olacaktır. Örneğimizde Cesur Yürek Pazarlama Ltd. Şti. brüt kira tutarı (2.000/0,80=) 2.500,- TL'nin %20'si olan 500,- TL stopaj kesintisini bağlı olduğu vergi dairesine muhtasar beyanname ile beyan edip ödeyecektir. İlgili şirket kira ödemesini kayıtlarına aşağıdaki gibi yansıtacaktır.

_____ / _____		
770 Genel Yönetim Gideri	2.500	
100 Kasa		2.000
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		500
_____ / _____		

Ticari kazancın tespitinde; safi kazançla ulaşmak için elde edilen hâsıllardan, GVK'nın 40'uncü maddesi uyarınca indirilmesi kabul edilen giderlerin düşülmesi gerekmektedir. Ayrıca 5520 sayılı KVK'nın 6'ncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "Safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır" hükmü gereği mükellef kurum Cesur Yürek Pazarlama Ltd. Şti. ödediği veya borçlandığı 2.500,- TL kira tutarını giderlerine yansıtacaktır.

Eren UÇAK ise aldığı brüt kira tutarı (2.500\*12=30.000,- TL) olan 30.000,-TL'yi GVK'nın 86/1-c bendi kapsamında beyan edecektir.

## 2.2. TİCARİ İŞLETMEYE (GELİR VERGİSİ MÜKELLEFİ) AİT GAYRİMENKULLERİN KİRALANMASI:

193 sayılı GVK'nın ticari kazancın tarifinin yapıldığı 37'ncü maddesinde ticari ve sınıfa faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükme bağlanmış ve ticari kazançta vergiyi doğuran olay tahakkuk esasına bağlanmıştır.

Ticari işletmeye kayıtlı bulunan gayrimenkullerin kira gelirlerinin vergilendirilmesi gerçek kişilere ait kira gelirlerinin vergilendirilmesine göre farklılık arz etmektedir. Ticari işletmeye kayıtlı olan gayrimenkullerin işyeri olarak kiraya verilmesinde kiracı, kira ödemelerinden %20 oranında stopaj yapmayacak, buna karşılık %18 oranında katma değer vergisi ödeyecektir.

Ticari işletme bünyesinde bulunan gayrimenkullerin kiralanasından elde edilen kira bedeli, miktarı ne olursa olsun işletme bünyesinde ticari kazanç olarak beyan edilerek vergilendirilecektir. Ayrıca işletme bünyesindeki gayrimenkullerin konut olarak kiraya verilmesinden elde edilen kira gelirlerinden konut kira geliri istisnası düşülmeyecektir.

**Örnek-1:** Berrin UÇAK aktifinde kayıtlı bulunan binayı işyeri olarak aylık 5.000 TL'ye kiraya vermesi durumunda her ay elde ettiği kira geliri için fatura düzenleyecek olup, ilgili faturayı muhasebe kayıtlarına aşağıdaki gibi yansıtacaktır. Kira tutarları her ay peşin olarak tahsil edilmiştir.

_____ / _____		
100 Kasa	5.900	
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar		5.000
391 Hesaplanan KDV		900
_____ / _____		

Yazımızın “kurumlara ait gayrimenkullerin kiralanması” başlıklı bölümünde yaptığımız açıklamalar, ticari kazanç elde eden gelir vergisi mükellefleri içinde geçerlidir.

### 3- KURUMLARA AİT GAYRİMENKULLERİN KİRALANMASI:

5520 sayılı KVK'nın 1'inci maddesinin ikinci fıkrasında “Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur” denilmektedir. Diğer taraftan aynı yasanın 6'ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, bu verginin mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kazancın tespitinde de, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançla ilişkin hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Yazımızın önceki bölümünde de izah ettiğimiz üzere kurumların aktifine kayıtlı bulunan gayrimenkullerin kira gelirlerinin vergilendirilmesi gerçek kişilere ait kira gelirlerinin vergilendirilmesine göre farklılık arz etmektedir. Aktife kayıtlı olan gayrimenkullerin işyeri olarak kiraya verilmesinde kiracı, kira ödemelerinden %20 oranında stopaj yapmayacak, buna karşılık %18 oranında katma değer vergisi ödeyecektir. Kurum ise elde ettiği kira geliri karşılığında fatura düzenleyecek ve KDV hesaplayacaktır. Üzerinde durulması gereken diğer bir nokta ise gelecek hesap dönemlerine ilişkin olarak tahsil edilen kiralara ilişkin durumudur. Kurumlar elde ettikleri kira tutarlarının tamamını tahsil edilen yılın geliri olarak mı kayıtlarına yansıtacaklar yoksa sadece ilgili yılın gelirini mi kayıtlarına yansıtacaklardır. Bu hususla ilgili VUK'un 287'inci maddesinde yer alan düzenleme “Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hâsılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyed değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlenir” göz önünde bulundurularak kayıtlarına yansıtacaklardır.

Buna göre, gelir veya kurumlar vergisi uygulamasında, gelecek hesap dönemlerine ilişkin olarak tahsil edilen kiralara ilişkin ilgili buldukları yılların hâsılatı olarak göz önüne alınması gerekmektedir.

**Örnek-2:** Uçak Ticaret A.Ş. aktifine kayıtlı işyerini Atalay Gıda Ltd. Şti.'ye Mart 2011 tarihinde aylık 5.000,- TL'den kiraya vermiştir. Kira tutarının tamamı olan 120.000,- TL ve 21.600,- TL katma değer vergisini peşin olarak tahsil etmiştir. Bu durumda, söz konusu gayrimenkulün kiralanması nedeniyle 2011 yılında gelir kaydedilecek tutar, 50.000,- TL'dir.

Geriye kalan 70.000,- TL'nin 60.000,- TL'si 2012 yılının, 10.000,- TL'si ise 2013 yılının geliri sayılarak pasif geçici hesaba kaydedilecektir. Şöyle ki;

100 Kasa	141.600
649 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar	50.000
480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler	70.000
391 Hesaplanan KDV	21.600

Tahsilât yapıldığında yapılacak kayıt



---

480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler	60.000
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler	60.000

*Tahsilât yapılan yılın sonunda yapılacak kayıt*

---

380 Gelecek Aylara Ait Gelirler	60.000
649 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar	60.000

*Bir sonraki yılın başında yapılacak kayıt*

---

Yukarıda yapılan açıklamalardan da görüleceği üzere kurumlar vergisine tabi mükelleflerin gayrimenkul kiralaması karşılığı elde ettikleri kazançlar GVK'nın 70'inci maddesinde yer alan GMSİ kapsamında değil, KVK'nın 6'ncı maddesi ile GVK'nın 37'nci maddesinde yer alan ticari kazanç kapsamında vergilendirilecektir. Bu nedenle kurumlar vergisi açısından Vergiyi doğuran olay tahakkuk esasına bağlanmıştır.

**KAYNAKÇA:**

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi kanunu
- Şükrü KIZILOT, Ekrem SARISU, Sezgin ÖZCAN, Av. Zuhâl KIZILOT, Gayrimenkul Rehberi, Yaklaşım Yayıncılık, 2008.