

ÖZELGELER ve ÖRNEKLER IŞIĞINDA GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

TAXATION OF INCOME FROM IMMOVABLE PROPERTY AND
RIGHTS IN THE LIGHT OF TAX RULINGS AND EXAMPLES



Sinan KILIÇ*

ÖZ

Yıllar itibariyle gayrimenkul sermaye iradi mükellefi sayısı artmaktadır. Mükellefler 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden elde ettikleri kira gelirini gerek yıllık gelir beyannamesinde diğer gelir unsurlarıyla birlikte, gerekse de GMSİ beyanı ile sadece elde ettikleri kira gelirini beyan etmektedirler. Çalışmamızda ise verilecek olan bu beyannamelerin kanuna uygunluğunu sağlamak amacıyla gayrimenkul sermaye iradının tarifi, gayrisafi hasılat, emsal kira bedeli, gider yöntemleri, istisnalar ve gayrimenkul sermaye iradının beyanı konularında açıklamalara yer verilmiş, özelgeler ve örnekler ışığında belirlenen konular aydınlatılmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Gayrimenkul Sermaye İradı, Emsal Kira Bedeli, Götürü Gider Yöntemi, Gerçek Gider Yöntemi, Konut İstisnası.

ABSTRACT

The number of taxpayers deriving income from immovable property and rights increase every year. Taxpayers declare their income from immovable property and rights mentioned under Article 70 of the Income Tax Law, no. 193, either along with their other income elements in the annual income tax return, or solely as income from immovable property and rights in a special tax return, named IIPR return. This study explores the definition of income from immovable property and rights, gross income, imputed rent, expense methods, exemptions in the light of tax rulings and example tax cases.

Keywords: Income from immovable property and rights, imputed rent, lump-sum expense method, real expense method, housing exemption

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 12.02.2018 / M.K.T.: 21.02.2018

1- GİRİŞ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun (Çalışmanın sonraki bölümlerinde kısaca “kanun” olarak anılacaktır.) 70. ila 74.maddeleri arasında gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Kanunda, gayrimenkul sermaye iradı sistematik bir şekilde düzenlenmiştir. Bunu başlıklar halinde gösterecek olursak;

70.Madde: Gayrimenkul Sermaye İradının Tarifi

71.Madde: Safi İrat

72.Madde: Gayrisafi Hasılat

73.Madde: Emsal Kira Bedeli Esası

74.Giderler

Görüldüğü üzere gayrimenkul sermaye iradına ilişkin başlıklar sistematik bir şekilde ele alınmıştır. İçerik olarak ise vatandaşların anlayabileceği sade ve basit bir dille gerekli düzenlemeler yapılmıştır. Çalışmamızda da kanun sistematigi çerçevesinde gerekli açıklamalar yapılacak olup, konut ve işyeri kira geliri ile kanunun 74.maddesinde yer alan giderlere ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilecektir.

2- GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ TARİFİ

Gayrimenkul sermaye iradı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70.maddesinde yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır.

Mutasarrıf: Bir şeyi elinde bulunduran ve o şey üzerinde kullanma hakkı bulunan kimsedir.

Zilyet: Sahibi kendisi olsun olmasın, bir malı kullanmakta olan, uzun süre elinde bulunduran kimsedir.

İrtifak Hakkı: Bir taşınmaz üzerinde, bir kullanma ve rıza göstermeyi veya mülkiyete özgü bazı hakların kullanılmasından kaçınmayı gerektiren ve diğer bir taşınmaz veya kişi yararına aynı hak olarak kurulan haklardır. Uygulamada, genel olarak “kullanma hakları” olarak da anılmaktadır. Şahsa bağlı irtifaklar ve eşyaya bağlı irtifaklar olmak üzere iki başlık altında toplanırlar.¹

İntifa Hakkı: Başkasına ait bir eşya, hak veya malvarlığı üzerinde belirli bir kişiye tam yararlanma imkânı sağlayan bir irtifak hakkıdır. İntifa hakkının kurulması ile gayrimenkulün maliki, eşyanın veya hakkın, öz değerini kendisinde tutmakta; buna karşılık bunlardan elde edilecek yararları belirli bir kişiye tahsis etmektedir.²

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70.maddesinde bahsi geçen yazılı mal ve haklar ise şunlardır; 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, Voli mahalleri ve dalyanlar, Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı demirbaş eşyası ve döşemeleri, Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar, Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralınmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim,

¹ Zuhâl Kızılot, <http://www.kizilot.com.tr/18/301/bd/tr/kizilot/av-zuhâl-kizilot/intifa-bir-irtifak-midir-> (Erişim Tarihi 3 Aralık 2003)

² Zuhâl Kızılot, <http://www.kizilot.com.tr/18/301/bd/tr/kizilot/av-zuhâl-kizilot/intifa-bir-irtifak-midir-> (Erişim Tarihi 3 Aralık 2003)

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.), Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır), Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları, Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileridir.

Kanunun 70.maddesindeki önemli düzenlemelerden biride yukarıda yazılı mal ve hakların ticarî veya zirai bir işletmeye dahil bulunması halinde bunlardan elde edilen kazançların ticarî veya zirai kazancın tespitine ilişkin hükümlere göre hesaplanmasıdır. Örnek üzerinden gidecek olursak mükellefin kiraya verdiği konut eğer işletme envanterine kayıtlı ise mükellef konuttan elde ettiği kira gelirini GMSİ beyanı ile değil yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edecektir. Ayrıca kanunun 21.maddesinde düzenlenen konut istisnasından da faydalanamayacaktır. Kanunun 21.maddesinde Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanların konut istisnasından faydalanamayacağı düzenlenmiştir. Ancak örneğimizde mükellefin konut istisnasından faydalanamamasının sebebi bu madde değil, işletme envanterine dahil konut gelirinin ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesinden kaynaklanmaktadır. 70.maddede yer alan diğer düzenleme ise tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dahil bulunmayan gayrimenkullerle haklar hakkında gayrimenkul sermaye iradı hükümlerinin uygulanmasıdır. Örneğimizi şu şekilde revize edersek, mükellefin ticari kazancının yanında birde işletme envanterine dahil olmayan konut gelirinin bulunması halinde ticari kazanç ve GMSİ geliri yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecek olup, kanunun 21.maddesi maddesinde yukarıda sözü edilen düzenlemeden dolayı konut istisnasından faydalanılmayacaktır.

3- GAYRİSAFİ HASILAT

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 2.maddesine göre gayrimenkul sermaye iratları vergilendirilirken gerçek ve safi miktarları dikkate alınır. Gayrimenkul sermaye iradında safi irat, gayrisafi hasıllattan iradın sağlanması ve idamesi için yapılan giderler indirildikten sonra kalan müspet farktır. Çalışmamızın bundan sonraki bölümlerinde sırasıyla gayrisafi hasılat, emsal kira bedeli esaslı, indirilecek giderler, gayrimenkuller ve haklarda istisnalar son olarak gayrimenkul sermaye iradının beyan edilmesi işlenecektir.

Kanunun 72.maddesine göre gayrisafi hasılat, 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 bedellerinin tutarıdır. Aynen tahsil edilen kiralar Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir. Örneğin, gerçek kişi A sahibi olduğu konutu mobilya ticareti yapan gerçek kişi B'ye kiralamıştır. A, kira karşılığında B'den 2 adet oturma grubu almıştır. Bu durumda A takdir komisyonuna başvurarak 2 adet oturma grubunun emsal bedelinin tespitini talep edecek ve tespit edilen tutarı gayrisafi irat olarak beyan edecektir.

Bir takvim yılında geçmiş yıllara ait kira gelirleri ile beyannamesi verilecek olan yıla ait kira gelirleri gayrimenkul sermaye iradı hasılatı olarak kabul edilecektir. Örneğin, gerçek kişi Bay A sahibi olduğu konutu gerçek kişi Bay B'ye 01.01.2016 tarihinde 2 yılına toplam 24.000,00-TL'ye kiraya vermiş olup, kirayı 01.05.2017 tarihinde tahsil etmiştir. Bu durumda mükellef, geçmiş yıla ait 12.000,00-TL kira gelirini

2017 yılında tahsil ettiği için 2017 geliri olan 12.000,00-TL ile birlikte 24.000,00-TL olarak 25/03/2018 tarihine kadar vereceği GMSİ beyannamesinde kira hasılatı olarak göstermesi gerekmektedir.

Gelecek yıllara ait olup peşin tahsil olunan kiralara, ilgili buldukları yılların hasılatı sayılır. Örneğin, gerçek kişi bay A sahibi olduğu konutu 01/01/2018 tarihinde 3 yıllığına toplam 36.000,00-TL'ye kiraya vermiştir. Kira bedelini ise peşin tahsil etmiştir. Burada Bay A 2018 yılı GMSİ beyannamesini verirken sadece 2018 yılına ait olan 12.000,00-TL kira gelirini beyan edecek olup, kalan 24.000,00-TL kira gelirini ise 2019 yılında 12.000,00-TL, 2020 yılında 12.000,00-TL olarak beyan edecektir. Bu durumun istisnası ise ölüm ve memleketi terk halleridir. Yukarıdaki örnekten yola çıkacak olursak Bay A 01/03/2018 tarihinde vefat etmiştir. Bu durumda Bay A'nın varisleri ölümünden itibaren 3 ay içinde 36.000,00-TL'yi kira geliri olarak beyan edeceklerdir. Çünkü kanunda ölüm ve memleketi terk hallerinde mükellefiyetin kalktığı tarihi takip eden zamanlara ait olmak üzere peşin tahsil olunan kiralara, mükellefiyetin kalktığı dönemin hasılatı sayılır denmektedir.

Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi kıymetini arttıracak şekilde gayrimenkule katılan değerler kira süresinin sonunda kiralayana(kiraya veren) bedelsiz devri halinde kirala-yan bakımından aynen tahsil edilmiş sayılır. Söz konusu değerlerin emsal bedelinin altında bir bedel karşılığında devri halinde ise aradaki fark aynen tahsil edilmiş sayılır. Örneğin, gerçek kişi A sahibi olduğu işyerini gerçek kişi B'ye 2 yıllığına kiraya vermiştir. Bu süre zarfında kiracı B tarafından işyeri- ne 5.000,00-TL değerinde yangın merdiveni yaptırılmıştır. Kira süresinin bitiminde söz konusu yangın merdiveninin gerçek kişi A'ya bedelsiz olarak devri halinde gerçek kişi A, takdir komisyonuna başvuru- ru yangın merdiveninin cari dönemki değerini tespit ettirecek olup, ilgili yıl GMSİ beyanında gayrisafi hasılat olarak dikkate alınacaktır.

3.1- Tahsil Hükmünde Sayılan Ödemeler

Kanunun 72.maddesinde tahsil hükmünde sayılan ödemeler hakkında düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre gayrimenkullerini kiraya verenlerin bilgi sahibi olmaları kaydıyla kamu kurumlarına, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması tahsil hükmündedir. Yani kiracılar, kira ödemelerini yaparken kirala-yanın(kiraya veren) bilgisi dahilinde ödemelerini yapmalıdır. Aynı zamanda kira olarak doğan alacağın başka bir şahsa temlik veya kiracısına olan borcu ile takası da tahsil hükmündedir. Burada temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz. Kirala-yanın kiracıya borcu olması halinde kira alacağının borca mahsubu mümkündür. Ancak burada paranın fiili olarak tahsil edilmemiş olması herhangi bir kira gelirinin olmadığı anlamına gelmez. Yapılan kanuni düzenlemeyle bu tür durumlar tahsil hükmünde sayılmıştır. Aynı şekilde örneğin, Bay A sahibi olduğu konutu 1.000,00-TL üzerinden Bay B'ye kiraya verdi. Bay A, 1.000,00-TL olan kira alacağının borçlu olduğu Bay C'ye ödenmesini isteyebilir. Burada da kiranın fiilen tahsil edilmiş olması kira gelirinin olmadığı anlamına gelmeyecektir.

Konuya ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 01/05/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 70-111 sayılı özelgesi aşağıdaki gibidir.

"Müvekkilinizin kendisine ait işyerini kiraya verdiği, 01/07/2007 tarihinden itibaren kira bedelini tahsil edemediği, kiracı şirketin almış olduğu iflas erteleme kararı nedeniyle tahliye kararını uygulamadığı ve kira alacağından tahliye karşılığı vazgeçtiği takdirde, vazgeçilen kira alacağını tahsil etmiş sayılıp sayılmayacağı ve vergisel yükümlülükleri konularında başkanlığımız görüşünün istendiği anlaşılmıştır.

Müvekkilinizin kiracının iflas erteleme kararını ve birikmiş kira alacağından tahliye karşılığı vazgeçtiğini gösteren bir yazıyı ibraz etmek suretiyle kira alacağını tahsil etmediğini ortaya koyması gerekmektedir. Bu durumda vazgeçilen kira alacakları ile ilgili olarak beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır. Öte yandan, söz konusu kira gelirleri, daha sonraki yıllarda tahsil edilmesi halinde tahsil edildiği yılın geliri olarak beyan edilmesi gerekecektir. Ayrıca, kira bedellerinin tahsil edilip de beyan edilmediği tespit edilirse geriye dönük cezalı tarhiyat yapılacağı da tabiidir.”

Mükellefler tarafından tereddüt edilen hususlardan biri de kira gelirin başka hesaba yatması durumunda kimin beyanname vereceği konusudur. Bu konuda Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 19/04/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-70-10-281 sayılı özelgesi aşağıdaki gibidir.

“... adresindeki tapuda adınıza kayıtlı dairenizden kira geliri elde ettiğiniz, 2009 yılında toplam kira ödemelerinin eşinizin banka hesabına yatırıldığı ayrıca kiracınızın 2009 yılı Aralık ayına ait kira bedelini 2010 yılının Ocak ayında ödediği belirterek, 2009 yılına ait GMSİ beyannamesinin kim tarafından verileceği ve geç tahsil edilen kira bedelinin hangi yılın geliri olarak beyan edileceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Şahsınıza Ait Olan Ancak Kira Ödemeleri Eşinizin banka hesabına yatırılmış bulunan gayrimenkule ilişkin olarak elde edilen kira gelirin, Gelir Vergisi Kanununun 21 inci maddesinde belirtilen istisna tutarını aşan kısmının tarafınızca beyan edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, gayrimenkul sermaye iratlarında tahsilat esas geçerli olduğundan, elde edilen kira gelirin nakden veya aynen tahsil edildiği dönemin geliri olarak vergilendirilmesi gerekmekte olup, 2009 yılına ilişkin olarak 2010 yılında tahsil edilen kira gelirin tahsil edildiği yılın kira geliri olarak dikkate alınacağı tabiidir.”

Kira ödemeleri yabancı para üzerinden de yapılabilmektedir. Yabancı para ile yapılan kira ödemelerinde, ödemenin yapıldığı günkü döviz alış kuru üzerinden TL'ye çevrilir ve GMSİ beyannamesinde gayrisafi hasılat olarak beyan edilir.

3.2- Tevsik Zorunluluğu Kapsamında Yapılan Düzenlemeler

29/07/2008 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanan 268 Seri No.lu VUK Genel Tebliği ile 01/11/2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere konutlarda, her bir konut için aylık 500 TL ve üzerinde, haftalık, günlük veya benzeri şekilde kısa süreli konut kiralamalarında ise tutara bakılmaksızın kira geliri elde edenlerin **(09/06/2017 tarihinde 298 Seri No.lu genel tebliğ ile yapılan değişiklik)**, işyerlerinde, işyerini kiraya verenler ile kiracıların kiraya ilişkin tahsilat ve ödemelerinin banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu getirilmiştir.³

Konut kirası 500,00-TL ve üzeri olması halinde kira ödemeleri banka veya Ptt aracılığıyla yapılacaktır. Belirtilen tutarın altındaki konut kira ödemelerinin nakit olarak yapılmasında herhangi bir aykırılık bulunmamaktadır. Bu tutar her konut için ayrı ayrı dikkate alınacaktır. Örneğin, Bay A iki adet konutunu aylık kirası 700,00-TL ve 300,00-TL olmak üzere kiraya vermiştir. Burada tutarlar ayrı ayrı 500,00-TL'lik sınır ile kıyaslanacaktır. Buna göre birinci konut için kira tahsilatı banka veya Ptt aracılığıyla yapılacak olup, ikinci konutun kira tahsilatı ister nakit ister banka veya Ptt aracılığıyla yapılacaktır. Mükellefler tevsik zorunluluğundan kaçınmak için kirayı taksitler halinde alabilmekte-

³ 268 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, Resmi Gazete, 26951, 29 Temmuz 2008.

dir. Örneğin 700,00-TL'lik kiranın yarısı 01.01.2017 tarihinde diğer yarısı 15.01.2017 tarihinde tahsil edilmektedir. Böyle bir durumda mükellefler üzerindeki tevsik zorunluluğu kalkmayacaktır. Durumu buna benzeyen mükellefler banka veya Ptt aracılığıyla kira tahsilatını yapacaktır. Unutulmamalıdır ki 500,00-TL'lik sınır sadece konut kiralalarında geçerlidir. İşyeri kira ödemeleri ve kısa süreli veya günlük kiralamalar, tutara bakılmaksızın banka veya Ptt aracılığıyla yapılacaktır.⁴ Son olarak mahkeme ve icra yoluyla yapılan konut ve işyeri kira gelirine ilişkin tahsilatlarda tevsik kapsamında değildir. Dolayısıyla mahkeme veya icra aracılığıyla kiranın tahsil edilmesi halinde tutar ne olursa olsun söz konusu kira tahsilatı tevsik zorunluluğu kapsamına girmeyecektir.

Konuya ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 18/08/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 70-1331 sayılı Özelgesi aşağıdaki gibidir.

"Vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi olduğunuz, işyeri için yapılacak kira ödemelerinin banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü aracı kılınmak suretiyle ödenmesi hakkındaki zorunluluk göz önünde bulundurularak, kiraladığınız işyeri için yapacağınız masrafların ödenecek kiradan mahsup edilmesi halinde banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğunun nasıl sağlanacağı hususunda görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

Şirketiniz tarafından kiralanan işyerine kira bedeline mahsuben yapılan masraflar (boya, badana vb.) aynı olarak yapılan bir kira ödemesi olduğundan bu ödemelerin banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü aracı kılınmak suretiyle tevsik zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak, kiracılar tarafından yapılan masrafların kira bedelinden mahsubundan sonra kalan nakdi *bir ödeme tutarı bulunması halinde, nakden ödeme tutarının tevsik zorunluluğu kapsamında banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü aracı kılınarak ödenmesi gerekmektedir.*"⁵

Konuya ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 13/07/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 70-957 sayılı Özelgesi aşağıdaki gibidir.

*"Babanızdan dört adet daire kaldığı bir tanesinde annenizin oturduğu diğer üç tanesinin kiraya verildiği ve 9 kardeş olduğunuzu kira ödemelerinin sizin adınıza açılmış banka hesabına yattığını, söz konusu kira gelirlerinin beyan sınırını aşmadığından beyanname verilmediğini belirterek, elde edilen kira gelirlerinin sadece kendi hesabınıza yatmasının bir sakıncası olup olmadığı hususunda, Başkanlığımızdan görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır."*⁶

Ortaklık halinde sahip olunan konutlarda, bir hissedara düşen miktar 500 TL'nin altında kalsa bile, kiraya verilen konutun kira bedeli 500 TL ve üzerinde ise, iş yerlerinde miktarına bakılmaksızın kira bedeli banka ya da PTT aracılığıyla mümkünse hissedarların ortak hesabına, mümkün olmaması halinde hissedarlardan birinin hesabına yatırılması ve banka dekontunun açıklama bölümüne diğer hissedarların adlarının yazılması yeterli olacaktır. Diğer taraftan, hissedarların elde etmiş olduğu toplam hasılatın hissedarlara hisseleri oranında paylaşılması ve binaların mesken olarak kiraya verilmesinden elde edilen hasılatı uygulanan istisna tutarının hissedarların hisselerine isabet eden hasılat için ayrı ayrı yani herbir hissedar için uygulanması gerekmektedir. Ayrıca her bir hissedara isabet

⁴ Mehmet Koray Ergüneş, "Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi", İstanbul: Marmara Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, 2008, s.34.

⁵ Gelir İdaresi Başkanlığının 18/08/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 70-1331 sayılı Özelgesi.

⁶ Gelir İdaresi Başkanlığının 13/07/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 70-957sayılı Özelgesi.

eden hasılatın, elde edildiği yıla ilişkin istisna haddini aşması halinde beyan edilmesi gerekmekte olup, ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanların istisnadan faydalanamayacakları tabiidir.”

4- EMSAL KİRA BEDELİ

Emsal kira bedeli Kanun'un 73.maddesinde düzenlenmiştir. Bu uygulama tahsil esasına göre vergilendirilen gayrimenkul sermaye iradının muvazaalı işlemlerle düşük tutarda beyan edilmesini veyahut hiç beyan edilmemesini önlemek amacıyla çıkarılmıştır. Maddeye göre kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamayacaktır. Bina ve arazilerde emsal kira bedeli yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin %5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve haklarının maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanunu'nun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin %10'udur. Uygulamada en çok rastlanılan durumlar ise, konut sahibinin bu konutunu bedelsiz olarak çocukların kullanımına bırakması veya akrabalarına, arkadaşlarına vs. kimselere emsallerinin altında kiralamasıdır. Kanunun 73.maddesi incelendiğinde belirtilen durumlardan bazılarının emsal kira bedeli kapsamına girdiği, bazılarının ise emsal kira bedeli kapsamı dışında kaldığı görülmektedir. Emsal kira bedeli esasının uygulanmayacağı durumlar kanunda belirtilmiştir. Bunlar;

- “1. Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması;*
- 2. (3239 sayılı Kanunun 56'ncı maddesiyle değişen bent) Binaların mal sahiplerinin usul, fûru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Usul, fûru ve kardeşlerden herbirinin ikametini birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz.);*
- 3. Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi.*
- 4. (3239 sayılı Kanunun 56'ncı maddesiyle eklenen bent) Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarının yapılan kiralamalarda.”* şeklindedir.

Genel olarak ifade edecek olursak yukarıda sayılan hallerde emsal kira bedeli esas uygulanmayacaktır. Yani konut sahibinin, konutunu bedelsiz olarak Usul,fûru ve kardeşlerin kullanımına bırakması halinde 2.bend gereğince emsal kira bedeli esas uygulanmayacak ancak bunlar dışında kalan akrabalara (Kayınpeder, yeğen, dayı, amca, hala, arkadaş vs.) bırakılması halinde ise emsal kira bedeli devreye girecek ve özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası var ise bu tutar yoksa Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin %5'ini gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edecektir. Binaların emsalin altında bir bedelle kiralanması halinde ise durum değişmeyecek tespit edilen emsal kira bedeli kadar olan tutar gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilecektir. Burada binalardan kasıt ise konutlardır. İşyerleri 2.bend kapsamında değildir. Dolayısıyla bedelsiz veya emsallerinin altında işyeri kiralamaları her halükarda emsal kira bedeli esasına tabi olacaktır. Örneğin, Bay A vergi değeri 100.000,00-TL olan konutunu çok sevdiği arkadaşı Bay B'ye 01.01.2017 tarihinde aylık 200,00-TL'ye kiraya verdi. Burada Bay A'nın konut kira geliri yıllık 2.400,00-TL'dir. Ancak bu tutar konut vergi değerinin %5'inin (100.000,00*0,05=5.000,00) altında kaldığından Bay A 2017 yılı için 5.000,00-TL gayri safi hasılat beyan edecektir. Aynı örnekte konut ye-

rine işyerinin kiraya verildiğini varsayarsak, (Bay B'nin gerçek usulde faaliyet gösterdiği ve aylık brüt 2.400,00-TL varsayımıyla) bu durumda da stopajın hangi tutar üzerinden yapılacağı sorunu ortaya çıkacaktır. Çünkü işyeri kira ödemelerinde kanunun 94.maddesine göre %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı, aynı kanunun 96.maddesinde ise tevkifatın nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla nakden veya hesaben yapılmayan ödemeler için tevkifat yapılmayacaktır. Sonuç olarak Bay A 5.000,00-TL'yi işyeri kira geliri olarak beyan edecek, Bay B ise ödediği 2.400,00-TL üzerinden tevkifat yapacaktır. Konuyla ilgili olarak idare tarafından verilen çeşitli özelgeler aşağıdaki gibidir;

- Vatandaşın gayrimenkulünü bedelsiz olarak 2 yıllığına kullanım hakkını belediyeye vermesi halinde stopaj ve emsal kira bedeli tahakkuk edip etmeyeceği hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 09/10/2014 tarihinde verilen özelgede *"Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi gereğince tevkifat yapılabilmesi için nakden veya hesaben bir ödemenin bulunması gerekmektedir. Söz konusu binanın Belediyenin kullanımına tahsis edilen kısmı karşılığında nakden veya hesaben bir ödeme yapılmaması durumunda tevkifat yapılmasına da gerek bulunmamaktadır. Ayrıca, ... 'nin sahip olduğu binanın, belediyenize bedelsiz olarak bırakılması ve belediyenin kayıtlarında adı geçene nakden veya hesaben herhangi bir ödemede bulunulmaması ve gider gösterilmemesi halinde, emsal kira bedeli esas uygulanmayacak ve söz konusu durum için adı geçen tarafından gayrimenkul sermaye iradı yönünden yıllık gelir vergisi beyanname verilmeyecektir."* şeklinde görüş bildirilmiştir.⁷
- Mükellefin, eşine ait işyeri için herhangi bir kira ödemesinde bulunmadığı halde emsal kira bedeli üzerinden tevkifat yapıp, yapmayacağı hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 18/12/1998 tarihinde verilen özelgede *"Mükellefin eşine nakden veya hesaben kira ödemesinde bulunmaması başka bir ifade ile işyeri kirası olarak hesaplarında gider göstermemesi halinde, söz konusu gayrimenkulün emsal kira bedelinin tevkifata tabi tutulmaksızın, eşi tarafından elde edilmiş gayrimenkul sermaye iradı olarak yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir."* şeklinde görüş bildirilmiştir.⁸

5- GİDER YÖNTEMLERİ

5.1- Götürü Gider Yöntemi

Kanunun 74.maddesinin 3.fıkrasına göre mükellefler (hakları kiraya verenler hariç) diledikleri takdirde aynı maddede yazılı giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarından %15'ini götürü olarak indirebilirler. Götürü gider usulünü kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler. 05/07/2017 tarihinde yapılan değişiklikle %25 olan götürü gider oranı %15'e düşürülmüştür. Mükellefler 2017 yılı kira gelirlerini beyan ederken bu hususa dikkat etmelidirler. Çünkü %15'lik götürü gider 2017 yılı gelirlerine de uygulanacaktır. Burada diğer dikkat edilmesi gereken husus ise götürü gider yöntemini seçen mükelleflerin 2 yıl bu usulden dönememesidir. Mükellefler bazen götürü giderden faydalandıkları yıl için düzeltme beyanname vererek gerçek usule geçmek istemektedirler. Bununla ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 09/12/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.22.15.01-2010/GVK:1-2/-18 sayılı Özelgesi aşağıdaki gibidir.

⁷ Gelir İdaresi Başkanlığının 09/10/2014 tarih ve S. 49327596-120[73.GVK.ÖZ.2014.63]-229 sayılı Özelgesi

⁸ Gelir İdaresi Başkanlığının 18/12/1998 ve S. B.07.0.GEL.0.43/ 4303-47/48311 sayılı Özelgesi

“... Vergi Dairesi Müdürlüğünün gayrimenkul sermaye iradı yönünden kayıtlı mükellefi olduğunuz, 2008 ve 2009 yıllarında elde ettiğiniz kira gelirlerinize ilişkin olarak beyanname verme süresi içinde götürü gider yöntemini seçerek beyannamenizi verdiğiniz ve söz konusu yıllara ilişkin gerçek gider yöntemini seçerek düzeltme beyannamesi verip veremeyeceğiniz hususunda Başkanlığımız görüşüne ihtiyaç duyduğunuz anlaşılmıştır.

2008 takvim yılına ilişkin gayrimenkul sermaye iradı beyannamesinde götürü gider usulünü seçtiğiniz için, iki yıl geçmedikçe bu usulden dönmeniz mümkün değildir. Dolayısıyla, 2008 ve 2009 yıllarına ilişkin olarak düzeltme beyannamesi vermek suretiyle, bu yıllar için gerçek gider usulünden faydalanmanız mümkün bulunmamaktadır. Öte yandan 2010 takvim yılına ilişkin vereceğiniz gayrimenkul sermaye iradı beyannamesinde gerçek gider usulünden faydalanabileceğiniz tabiidir.”

5.2- Gerçek Gider Yöntemi

Gerçek gider yönteminde götürü gider yönteminden farklı olarak mükellefler kiraya verdikleri mal ve haklar dolayısıyla yaptıkları giderleri safi iradın tespitinde gider olarak dikkate alabileceklerdir. Mükellefler hem %15’lik götürü gider indiriminden hem de gerçek gider yönteminden faydalanamazlar. Eğer mükellefin kiraya verdiği mal ve hak dolayısıyla yaptığı belgeli gider yoksa götürü gider yöntemini seçmesi mantıklı olacaktır. Gerçek gider yönteminde mükellefler tarafından safi iradın tespitinde yapılabilecek giderler aşağıdaki bölümde açıklanmıştır.

5.2.1- İndirilecek Giderler

Kanununun 74.maddesinde gayrisafi hasıllardan indirilebilecek giderler tahdidi olarak sayılmıştır. Bu giderler dışında yapılan harcamalar gayrisafi hasıllardan indirilemeyecektir. Bu maddede 11 bend halinde sayılan giderler, mükelleflerce karıştırılan hususlara da değinilmek suretiyle alt başlıklar halinde açıklanacaktır.

5.2.1.1- Kiraya Veren Tarafından Ödenen Aydınlatma, Isıtma, Su ve Asansör Giderleri

Kiraya verilen gayrimenkulün aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderlerinin kiraya veren tarafından üstlenilmesi halinde bu giderler gayrisafi hasıllardan indirilebilecektir. Ancak bu giderlerin kiracı tarafından üstlenilmesi halinde kiraya veren tarafından beyan edilen gayrisafi hasıllardan indirilmesi mümkün değildir. Bu tür giderler genel itibarıyla kiracı tarafından karşılanmaktadır. Kiraya veren tarafından bu tür giderlerin kiracıdan tahsil edilmesi halinde tahsil edilen tutarlar gayrisafi hasıllara eklenecek olup, gerçek gider yönteminin seçilmesi durumunda gayrisafi hasıllardan indirilecektir. Binaya yeni yapılan asansör ile asansör giderleri ise aynı mahiyette değildir. Yeni asansör yapımı için kiraya veren tarafından katlanılan maliyet kiraya verilen gayrimenkulün değerine eklenip amortisman yoluyla giderleştirilmelidir.¹⁰ Çünkü iktisadi kıymetin değerini arttırıcı harcamalar kıymetin maliyetine eklenmeli ve daha sonra amortisman yoluyla giderleştirilmelidir.

5.2.1.2- Kiraya Verilen Malların İdaresi İçin Yapılan ve Gayrimenkulün Ehemmiyeti ile Mütenasip Olan İdare Giderleri

Kiraya verilen malların idaresi için kiraya veren tarafından yapılan harcamalar gayrisafi hasıllardan

⁹ Gelir İdaresi Başkanlığının 09/12/2010 ve B.07.1.GİB.4.22.15.01-2010/GVK:1-2/-18 sayılı Özelgesi

¹⁰ Mehmet Koray Ergüneş, “Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi”, İstanbul: Marmara Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, 2008, s.38.

indirilebilecektir. Apartman yöneticilerince kapıcı, bahçıvan, güvelik görevlisi vs. kimselere ödenmek üzere gayrimenkul sahiplerinden toplanan paralar gayrimenkul sermaye iradının beyanında indirim olarak gösterilebilecektir. Bu ödemeler kiracı tarafından yapılırsa herhangi bir indirimden bahsedilmesi söz konusu değildir.

5.2.1.3- Kiraya Verilen Mal ve Haklara Müteallik Sigorta Giderleri

Kiraya verilen mal ve haklara ilişkin sigorta ödemeleri de gayrimenkul sermaye iradının beyanında hasılatından indirilebilecektir. Mal sahibi yangın, afet vs. gibi durumlara karşı malını korumak için sigorta yaptırabilir. Uygulamada en çok kullanılan sigorta gideri ise DASK'tır. Mükellefler DASK ve buna benzer sigorta giderlerini hasılatından indirebilirler.

5.2.1.4- Kiraya Verilen Mal ve Haklar Dolayısıyla Yapılan ve Bunlara Sarf Olunan Borçların Faizleri ile Konut Olarak Kiraya Verilen Bir Adet Gayrimenkulün İktisap Yılından İtibaren Beş Yıl Süre ile İktisap Bedelinin %5'i

Gayrimenkul sermaye iradı beyannamelerinde en çok kullanılan indirim kiraya verilen gayrimenkul için sarf olunan borçların faizleri ile iktisap bedelinin %5'idir. Çünkü bu bende göre yapılan indirimler hatırı sayılır miktarda yüksektir. Dolayısıyla bu konuyu ayrıntılarıyla ele alıp, muallak olan durumlar hakkında çözüm yolları sunacağız.

5.2.1.5- Kiraya Verilen Mal ve Haklar Dolayısıyla Yapılan ve Bunlara Sarf Olunan Borçların Faizleri

Kiraya verilen mal ve hakkın iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması amacıyla yapılan kredi ödemelerinin faizleri gayrisafi hasılatından indirilebilecektir. Şöyle ki, gayrimenkulün iktisap edilmesi amacıyla alınan konut kredilerinin, iktisap tarihi ile ilgili hesap dönemi sonuna kadar olan faizleri 163 Seri No.lu V.U.K Genel Tebliği uyarınca ilgili gayrimenkulün maliyetine eklenmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir. Takip eden yıllara ait faiz giderleri ise ister aynı şekilde maliyete atılarak amortisman yoluyla itfa edilir, ister doğrudan gider yazılır. Mükellefler oturdukları konut için çektikleri konut kredisine ait faizi gayrimenkul sermaye iradı hasılatından indirmek gibi bir hataya düşebilmektedirler. Bu maddeye göre yapılacak olan indirim sadece kiraya verilen konuta ilişkin faiz giderlerini kapsamaktadır. Dolayısıyla oturlan konut için ödenen faizler hasılatından indirilemeyecektir.¹¹

Örnek

Bay A Bahçelievler/İstanbul'da 2016 yılında 01.01.2016 tarihinde 200.000,00-TL değerinde konut satın almıştır. Konut için 2016 ve 2017 yılında aylık 1.000,00-TL olmak üzere 24.000,00-TL faize katlanmıştır. Bay A konutunu 01.05.2016 tarihinde Bayan B'ye aylık 2.000,00-TL'den 2 yıllığına kiralamıştır.

2016 yılı GMSİ beyanı için faiz gideri

İktisap tarihinden hesap dönemi sonuna kadar olan faizler 163 Seri No.lu V.U.K Genel Tebliği uyarınca maliyete eklenmek suretiyle amortisman yoluyla indirilecektir. Ayrıca kiralama 05/2016 döneminden itibaren yapıldığı için maliyete eklenecek faiz beşinci aydan itibaren katlanılan (Ay-

¹¹ Vergi Müfettişleri Derneği, Beyanname Düzenleme Rehberi Cilt 1: Gelir Vergisi Kanunu Rehberi, Ankara, 2016, s. 339.

lık 1.000,00-TL) 8.000,00-TL'lik faiz olacaktır. Yani 200.000,00+8.000,00=208.000,00-TL üzerinden amortisman yoluyla itfa edilecektir.

2017 yılı GMSİ beyanı için faiz gideri

İktisap tarihini takip eden dönemlere ait faiz gideri olan 12.000-TL ise istisna edilen gayrisafi hası-lata isabet eden kısmı hariç olmak üzere ister doğrudan gider yazılır, ister maliyete atılıp amortisman yoluyla itfa edilir.

5.2.1.6- Konut Olarak Kiraya Verilen Bir Adet Gayrimenkulün İktisap Yılından İtibaren Beş Yıl Süre ile İktisap Bedelinin %5'i

Mükellefler tarafından gerçek gider yöntemi seçildiği takdirde hatırı sayılır tutarda indirim hakkı tanıyan bir diğer maddede iktisap bedelinin %5'idir. Burada dikkat edilmesi gereken husus sadece konutlara ait iktisap bedelinin %5'i indirilecek gider olarak dikkate alınır. İşyerleri için böyle bir düzenleme yoktur. Ayrıca sadece kiraya verilmiş olan bir adet konutun iktisap bedeli düşülür. Birden fazla konutun kiraya verilmesi durumunda diğer konutların iktisap bedelinin %5'i indirilecek gider sayılmayacaktır. İktisap bedelinin %5'i iktisap tarihinden itibaren 5 yıl süreyle hasıllattan indirilebilecektir. 5 yıllık süre dolduktan sonra bu giderden faydalanılmayacaktır.

İktisap bedelinin %5'i tutarındaki gider sadece kiraya verilen konutun gelirene uygulanacaktır. Bu sebeple kanunda indirilmeyen kısmın 88' inci maddenin 3' üncü fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmayacağı ifade edilmiştir.

Örnek

Bay A konutunu 2016 yılında 200.000,00-TL karşılığında satın almıştır. 2017 yılında ise aynı konutu yıllık toplam 12.000,00-TL'ye kiralamış ve tahsil etmiştir. Bay A tarafından gerçek gider yöntemi tercih edilmiştir.

İktisap Bedelinin %5'i = 10.000,00

2017 yılı kira geliri = 12.000,00

İndirilecek Gider = 12.000,00-3.900,00= 8.100,00*10.000,00/12.000,00= 6.750,00-TL

Safi İrat = 12.000,00-3.900,00-6.750,00= 1.350,00

Ödenecek Vergi = 1.350,00*0,15= 202,50

Konuya ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığının 25/08/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 74-1413 sayılı Özelgesi aşağıdaki gibidir.

"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Vergi Dairesi Müdürlüğünün TC kimlik numarasında kayıtlı gayrimenkul sermaye iradı yönünden mükellefi olduğunuz, 4 adet gayrimenkulünüzün bulunduğu bu gayrimenkullerden birisini yeni aldığınız ve bu gayrimenkulden 7.870,00 TL kira geliri elde ettiğiniz, bu dairenin tapusunu henüz almadığınız ancak inşaat firmasınca tarafınıza 154.499,00 TL fatura düzenlendiği, ayrıca bu daire için 2010 yılında 3.042,00 TL kredi faizi ile 2010 yılında 3.167,00 TL şerefiye ödediğiniz, diğer gayrimenkullerinizi için de 235,00 TL giderinizin bulunduğu belirtilerek, gayrimenkul sermaye iradınızdan indirilecek giderlerin hesaplanmasında yeni aldığınız gayrimenkulünüzün iktisap bedeli olarak hangi tutarın dikkate alınacağı, indirim konu iktisap bedelinin %5'i ile konut için ödenen kredi faizi tutarının, şerefiye tutarlarının ve diğer gayrimenkullerinizi için yaptığınız giderlerin vergiden istisna edilen kısma isabet eden tutarının tespitini nasıl yapacağınız konusunda bilgi talep ettiğiniz anlaşılmış olup, konuyla ilgili başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

Gayrimenkulün iktisap bedeli tapu senedinde belirtilmesi gereken tutar olup bu tutarın gayrimenkulün gerçek alım satım bedelinin altında olmaması gerekmektedir. Bu durumda, tarafınızca iktisap edilmesine karşın henüz tapu sicilinde devir işlemi yapılamayan yeni aldığınız konutun Gelir Vergisi Kanunu'nun 74'üncü maddesinin birinci fıkrasının 4'üncü bendinin uygulamasına münhasır olmak üzere iktisap bedeli olarak inşaat firmasınca bu konut için düzenlenen fatura tutarı olması gerekmektedir. Öte yandan, yeni almış olduğunuz gayrimenkulü konut olarak kiraya vermeniz ve gayrimenkul sermaye iradı beyannamesinde safi tutarın tespiti için gerçek gider usulünü seçmeniz halinde, yeni aldığınız konut için kullandığınız krediye ilişkin olarak 2010 yılında ödediğiniz faizleri ve bu konuta ilişkin 2010 yılında ödediğiniz şerefiye tutarlarını, istisna edilen gayrisafi hasıllata isabet eden kısmı hariç olmak üzere toplam kira gelirlerinizden indirilebilmeniz mümkün bulunmaktadır. Ancak, yine istisna edilen gayrisafi hasıllata isabet eden kısmı hariç olmak üzere söz konusu konutun iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin % 5'ine ilişkin indirilebilecek tutarı, yalnızca bu konuttan elde ettiğiniz gayrimenkul sermaye iradının tespitinde gider olarak indirim konusu yapmanız mümkün bulunmaktadır.

Bu itibarla, gerçek gider usulünde giderlerin vergiden istisna edilen kısma isabet eden kısmı gider olarak hasıllattan indirilemeyeceğinden, öncelikle yeni aldığınız konuta ilişkin olarak ödediğiniz faizleri, şerefiye tutarlarını ve diğer gayrimenkulleriniz için yaptığınız giderlerin tamamını toplayarak indirilebilecek gerçek gider tutarını hesaplamanız ve bulacağınız tutarı istisna sonrası gayrimenkul sermaye iradından indirmeniz gerekmekte olup, indirim sonrasında kalan tutar olması halinde yeni aldığınız konutun iktisap bedelinin beş yıl süresince %5'ine isabet eden indirilebilecek gerçek gider tutarını hesaplamanız ve bulacağınız söz konusu tutarı da indirilebilecek gerçek gider tutarı olarak gayrimenkul sermaye iradınızdan indirmek suretiyle safi iradınızı tespit etmeniz gerekmektedir. Bununla birlikte, indirim konusu yapabileceğiniz iktisap bedelinin %5'i oranındaki tutarın indirilemeyen kısmı gider fazlalığı sayılamayacağından söz konusu indirimden dolayı zarar doğması halinde bu zararı gelecek yıllarda elde edeceğiniz kira gelirlerinden indirim konusu yapmanız mümkün bulunmamaktadır.”²

5.2.1.7- Kiraya Verilen Mal ve Haklar İçin Ödenen Vergi, Resim, Harç ve Şerefiyelerle Kiraya Verenler Tarafından Ödenmiş Olmak Şartıyla Belediyelere Ödenen Harcamalara İştirak Payları

Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya verenler tarafından ödenmiş olmak şartıyla belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları kira gelirinin beyanında gider kalemleri arasında gösterilebilecektir. Kiraya verilen mal ve hakların sahiplerinden asfalt, kanalizasyon, yol vb. masraflar için belediyelerce para alınması halinde yapılan masraflar gayrisafi hasıllattan indirilebilir. Aynı zamanda mal sahipleri tarafından ödenen emlak vergisi de gerçek gider yönteminin seçilmesi halinde indirilebilecek giderler arasındadır.¹³

5.2.1.8- Kiraya Verilen Mal ve Haklar İçin Ayrılan Amortismanlar

Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Amortisman tutarı mal ve hakların maliyet bedeli

¹² Gelir İdaresi Başkanlığının 25/08/2011 ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 74-1413 sayılı Özelgesi

¹³ Vergi Müfettişleri Derneği, Beyanname Düzenleme Rehberi Cilt 1: Gelir Vergisi Kanunu Rehberi, Ankara, 2016, s. 340.

biliniyorsa bu tutar üzerinden bilinmiyorsa bina ve araziler için vergi değeri, diğerleri için V.U.K'un 267.maddesinin 3. sırasında yer alan emsal bedeli esasına göre tespit edilir. Binaların ekonomik ömrü 50 yıl olduğu için amortisman da %2 olarak dikkate alınacaktır. Maliyet bedeli olarak ise tapudaki kayıtlı değeri dikkate alınmalıdır.

Ölen kişilerde ise ivazsız intikali gerçekleştiren şahsın bu kapsamdaki vergi mükellefiyeti artık sona ermektedir. İktisaptan sonra hukuken üçüncü bir kişinin gayrimenkul sermaye iradı kapsamında mükellefiyeti başladığından dolayı amortisman süresinin yeniden başlaması gerekmektedir.¹⁴

Daha önceki vergilendirme dönemlerinde götürü gider yönetimini seçen mükellefler doğal olarak amortisman uygulamasından faydalanmamaktadırlar. Sonrasında gerçek gider yöntemini seçen mükellefler için götürü usul kullanıldığı dönemlere ilişkin amortisman süresi fiilen işlemiş kabul edildiğinden daha sonra gerçek usulün tercihi esnasında kalan amortisman süresi uzatılamayacaktır.¹⁵

Kanunun ilgili maddesinde 07/09/2016 tarihinde yapılan değişiklikle mükellefler tarafından yapılan ve gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlama ya yönelik harcamalar, istisna edilen gayrisafi hasıllata gayrisafi hasıllata isabet edenler hariç olmak üzere harcama tutarının tamamı safi hasıllatın tespitinde doğrudan gider olarak indirim konusu yapılabilecektir. Mükellefler dilerlerse yapılan harcamayı maliyete ilave ederek amortisman yoluyla giderleştirebilirler.

Konuya ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 29/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 74-772 sayılı Özelgesi aşağıdaki gibidir.

"İlgi (a)'da kayıtlı özelge *talep formu ve ilgi (b)'de kayıtlı dilekçenin incelenmesinden*; üyesi olduğunuz kooperatiften 2009 yılı Haziran ayında iktisap ettiğiniz gayrimenkulün 2010 yılı Ağustos ayında kiraya verildiği, kooperatifin henüz feshedilmediği, istinat duvan yapılması, sosyal tesis inşası, boya-badana, peyzaj ve çevre düzenlemesi ile elektrik, doğalgaz, su ve personel giderleri için kooperatife 2009 yılında 5.700,00.-TL, 2010 yılında 9.600,00.-TL, 2011 yılında ise 3.900,00.-TL ödendiği, bu ödemeleri doğrudan giderleştirmek ya da amortisman yoluyla hasıllattan indirim konusu yapmak konusunda tereddüt yaşadığınızdan 2010 yılı kira gelirine ilişkin olarak verdiğiniz yıllık gelir vergisi beyannamesinde bu ödemelerin beyannameye dahil edilmediği belirtilerek, kooperatife ödenen bu bedellerin beyannameye intikal ettirilip ettirilmeyeceği ve beyannameye intikal ettirilebilmesi mümkün ise düzeltme beyannamesi verilip verilemeyeceği hususlarında bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

Söz konusu gayrimenkul sermaye iratlarının beyanında gerçek gider usulünün seçilmesi halinde, 2010 yılında elde edilen hasıllattan istisna edilen gayrisafi hasıllata isabet edenler hariç olmak üzere; Kiraya verilen gayrimenkul alımında satıcıya ödenen bedel (KDV dahil) iktisap bedeli olarak kabul edilerek kiraya verilen bir konutla sınırlı kalmak üzere, iktisap yılından itibaren 5 yıl süre ile iktisap bedelinin % 5'i ve 2010 yılında yapılan ve idare gideri mahiyetinde olan elektrik, doğalgaz, su ve personel harcamaları ile onarım gideri mahiyetinde bulunan boya-badana, peyzaj ve çevre düzenlemesi harcamalarının gider olarak, İstinat duvarının yapılması, sosyal tesis inşası şeklindeki gayrimenkulün

¹⁴ Ümit Çelik, "Gayrimenkul Sermaye İradının Vergilendirilmesi", İstanbul: İstanbul Gelişim Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, 2015, s.98.

¹⁵ Ümit Çelik, "Gayrimenkul Sermaye İradının Vergilendirilmesi", İstanbul: İstanbul Gelişim Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, 2015, s.99.

mütemmim cüzi veya teferruatı olarak kabul edilen ve gayrimenkulün iktisadi değerini artıran harcamaların ise maliyet bedeli kabul edilerek amortisman yolu ile indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Diğer taraftan, 2010 yılı gelir vergisi beyannamesine intikal ettirilmeyen 2010 yılında yapılan giderler için düzeltme beyannamesi verilmesi mümkün bulunmaktadır.”⁶

5.2.1.9- Kiraya Veren Yaptığı Onarım Giderleri

Kiraya veren tarafından yapılan bakım, onarım giderleri gayrimenkul sermaye iradı beyanında gayrisafi hasılatından indirilebilecektir. Yapılan bakım onarım giderleri gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi kıymetini arttıracak nitelikte olmaması gerekmektedir.

5.2.1.10- Kiraya Verilen Mal ve Haklara Ait Bakım ve İdame Giderleri

Kiraya verilen mal ve haklar için yapılan bakım ve idame giderleri gayrisafi hasılatından indirilebilecektir. Örneğin kiraya veren tarafından yapılan asansör bakımı için yapılan harcamalar giderleştirilebilir.

5.2.1.11- Kiraladıkları Mal ve Hakları Kiraya Verenlerin Ödedikleri Kiralar ve Diğer Gerçek Giderler

Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenler, hali hazırda ödedikleri kiraları safi iradın tespitinde indirim konusu yapabileceklerdir. Örneğin, Bay A 2016 yılında aylık 500,00-TL'den kiraladığı konut için eşyalar almış ve yerleştirmiştir. Daha sonra ev sahibinden konutu eşyalarıyla birlikte başkasına kiralamak amacıyla izin almıştır. Bay A konutu eşyalı olarak 1.500,00-TL'ye kiraya vermiş, kendisi de aylık 750,00-TL'ye başka bir konuta geçmiştir. Böyle bir durumda bay A aylık 1.500,00-TL'den gayrisafi hasılat beyan edecek olup, gerçek gider yönteminin seçilmesi halinde ödediği aylık kira olan 750,00-TL üzerinden de gider yapacaktır.

5.2.1.12- Sahibi Buldukları Konutları Kiraya Verenlerin Kira ile Oturdukları Konutun Kira Bedeli

Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli safi iradın tespitinde indirilebilecektir. Kiranın indirilemeyen kısmı kanunun 88.maddesinin 3.fıkrası gereğince gider fazlalığı sayılmayacaktır. Bu yüzden önce 74.maddede yazılı giderlerden 1. ila 9. maddeler arası giderler ile 11 numaralı bende yazılı giderler gayrisafi hasılatından düşülür. Arta kalan tutar olması halinde bu bende göre yapılan giderler düşülmeye başlanır. Bu uygulama sadece konutlarını kiraya verenler için geçerlidir. İşyeri kira geliri elde edenler, kira ile oturdukları konuta ait kira giderlerini işyeri hasılatından indiremezler. Ayrıca mükellefler iş, eğitim vs. sebeplerle kirada oturan çocuklarına ait kira giderlerini de safi iradın tespitinde indirim konusu yapamazlar.

Konuya ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığının 15.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 74-984 sayılı Özelgesi aşağıdaki gibidir;

“İki tane meskeniniz olduğunu, eşinize ait başka bir evde ikamet ettiğinizi, kira kontrat sözleşmesi sizin üzerinizde bulunan meskende oğlunuzun oturduğunu belirterek oğlunuz için ödediğiniz kira öde-

⁶ Gelir İdaresi Başkanlığının 29/02/2012 ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 74-772 sayılı Özelgesi

melerini gayrimenkul sermaye iradınızın tespitinde gerçek gider olarak gösterip gösteremeyeceğiniz ile oğlunuzun ikametine tahsis ettiğinizi belirtmiş olduğunuz söz konusu konut için emsal kira bedeli esasının uygulanıp uygulanmayacağı hususlarında görüş talep ettiğiniz anlaşılmaktadır.

Elde ettiğiniz kira gelirlerinin yukarıda belirtilen istisna tutarını (2010 yılı için 2.600 TL) aşması halinde aşan kısmı gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan etmeniz gerekmekte olup, oğlunuzun kiracı olarak ikamet ettiği konutun kira sözleşmesi tarafınızca yapılmış ve/veya kirası tarafınızca ödeniyor olsa bile, söz konusu kira ödemelerini kira gelirinizin beyanında indirim konusu yapmanız mümkün değildir. Ayrıca, oğlunuzun ikamet ettiği konutun sahibi olmadığınızdan ve söz konusu konutun kira ile tutulan konut olması sebebiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 73'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan binaların mal sahiplerinin usul, fûru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi halinde emsal kira bedeli esasının uygulanmayacağına dair hükmünden yararlanmanız mümkün olamayacağı tabiidir. Diğer taraftan götürü gider usulünü seçmeniz halinde gerçek gider usulünde indirim hakkı tanınan giderlerinize karşılık olmak üzere söz konusu taşınmazlardan elde ettiğiniz gayrisafi hasılatınızdan mesken kira gelirleri için uygulanan istisna tutarı (istisna şartlarını taşımanız kaydıyla) düşüldükten sonra kalan safi hasılatın %25'ini götürü gider olarak indirim konusu yapmanız mümkün bulunmaktadır. Bu durumda iki yıl geçmedikçe gerçek gider usulüne dönemeyeceğiniz tabiidir."¹⁷

5.2.1.13- Kiraya Verilen Mal ve Haklarla İlgili Olarak Mukavelenameye Kanuna veya İlama İstinaden Ödenen Zarar, Ziyan ve Tazminatlar

Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak mukavelenameye kanuna veya ilama istinaden ödenen zarar, ziyân ve tazminatlar safi iradın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Örneğin, Bay A gerekçe göstermeden kiracısı Bayan B'yi evden çıkarmıştır. Bayan B bunun üzerine sözleşmede yazılı tahliye tazminatı olan 4.000,00-TL'yi talep etmiş ve mahkeme 4.000,00-TL'nin Bayan B'ye ödemesine karar vermiştir. Dolayısıyla ilama bağlı olarak ödenen 4.000,00-TL Bay A için gider unsuru olacaktır.

6- GAYRİMENKULLER ve HAKLARDA İSTİSNALAR

Kanunun 21.maddesinde gayrimenkul ve haklar için tanınan istisnalar düzenlenmiştir. Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 2017 yılı için 3.900,00 Türk Lirası gelir vergisinden istisnadır. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz. Ancak pişmanlıkla beyanname verilmesi halinde bu istisnadan faydalanılacaktır.

Aynı kanunun ikinci fıkrası ise;

"Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar." şeklindedir. Görüldüğü üzere kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olan mükellefler söz konusu istisnadan faydalanamayacaktır.

¹⁷ Gelir İdaresi Başkanlığının 15.07.2011 ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 74-984 sayılı Öznelgesi

Aynı zamanda yukarıda sayılı gelirlerin toplamı 2017 yılı için 110.000,00-TL'yi aşması halinde de mükellefler konut istisnasından faydalanamayacaktır.

7- GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ BEYANI

Gayrimenkul sermaye iradının beyanı çeşitli varyasyonlar dikkate alınarak aşağıdaki örneklerle açıklanmıştır.

Konut Kira Geliri

2017 yılında elde edilen konut kira geliri kanununun 21.maddesinde belirlenen 3.900,00-TL'lik istisna sınırını aşması halinde elde edilen kira geliri için beyanname verilmesi gerekmektedir. Elde edilen kira geliri 3.900,00-TL'ye altında olması halinde kanununun 86.maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendi uyarınca beyanname verilmeyecektir.

Örnek (Götürü Gider)

2017 Yılı Konut Kira Geliri	6.000,00
İstisna Tutarı	3.900,00
Kalan	2.100,00
Götürü Gider (%15)	315,00
Vergiye Tabi Gelir	1.785,00
Hesaplanan Gelir Vergisi	267,75

Örnek (Gerçek Gider, 2017 yılında konut için 6.000,00-TL faiz ödenmiştir.)

2017 Yılı Konut Kira Geliri	6.000,00
İstisna Tutarı	3.900,00
Kalan	2.100,00
Gerçek Gider $(6.000-3900/6000)*6000$	2.100,00
Vergiye Tabi Gelir	0,00
Hesaplanan Gelir Vergisi	0,00

Not: Hesaplanan gelir vergisi 0,00-TL olsa dahi gayrimenkul sermaye iradı için beyanname verilmesi gerekmektedir.

7.1- İşyeri Kira Geliri

İşyeri kira geliri kanununun 86.maddesinin 1.fıkrasının 1-c bendi uyarınca 103.maddenin ikinci gelir dilimini aşması halinde beyan edilecektir. 2017 yılı için bu sınır ise 30.000,00-TL'dir. İşyeri kira gelirinde gayrisafi hasılat, tevkifat dahil tutar üzerinden beyan edilecektir.

Örnek (Götürü Gider)

2017 Yılı İşyeri Kira Geliri (Tevkifat Dahil Tutar)	30.000,00
Götürü Gider %15	4.500,00
Vergiye Tabi Gelir	26.500,00
Hesaplanan Gelir Vergisi	4.650,00

Örnek (İşyeri Kira Geliri ve Konut Kira Geliri ile Birlikte Götürü Gider Uygulaması)

Kanunun toplama yapılmayan haller başlıklı 86.maddesinin birinci fıkrasının c bendine göre beyan edilen gelir toplamında, gayrimenkul sermaye iradi ve menkul sermaye iratlarında istisnalar ve indirimler düşüldükten ancak giderler düşülmeden önceki haliyle dikkate alınır.¹⁸

2017 Yılı Konut Kira Geliri	8.000,00
2017 Yılı İşyeri Kira Geliri (Tevkifat Dahil Tutar)	25.000,00

Konut kira geliri istisna tutarını aştığı için her halükarda beyan edilecektir. İşyeri kira gelirinin beyan edilip edilmeyeceğini tespit etmek amacıyla öncelikle 86/1-c'ye göre beyan edilen gelir toplamına bakılacak olup, ilgili maddede belirtilen 103.maddenin 2.gelir diliminde yer alan 30.000,00-TL'lik sınırın aşılması halinde işyeri kira geliri de beyan edilecektir. Aksi takdirde konut kira geliri tek başına beyan edilecektir.

2017 Yılı Konut Kira Geliri	8.000,00
İstisna Tutarı	3.900,00
Kalan - A -	4.100,00
2017 Yılı İşyeri Kira Geliri (Tevkifat Dahil Tutar) - B -	25.000,00
Beyan Edilen Gelir Toplamı A + B	29.100,00

Görüldüğü üzere beyan edilen gelir toplamı 30.000,00-TL'lik sınırın altında kaldığından işyeri kira geliri beyan edilmeyecek olup, sadece konut kira geliri beyan edilecektir.

2017 Yılı Konut Kira Geliri	8.000,00
İstisna Tutarı	3.900,00
Kalan	4.100,00
Götürü Gider %15	615,00
Vergiye Tabi Gelir	3.485,00
Hesaplanan Gelir Vergisi	522,75

Örnek (110.000-TL'lik Sınırın Aşılması)

Bay A'nın 2017 yılı gelirleri aşağıdaki gibidir.(Kira gelirleri için götürü gider tercih edilmiştir.)

2017 Yılı Konut Kira Geliri	20.000,00
2017 Yılı İşyeri Kira Geliri (Tevkifat Dahil Tutar)	50.000,00
Mevduat Faiz Geliri	20.000,00
Değer Artış Kazancı (Bunun için 5.000,00-TL gider yapılmıştır.)	50.000,00

Bay A'nın konut istisnasından faydalanıp faydalanmayacağını tespit etmek amacıyla 2017 yılında elde edilen gelirlerin toplamına bakılacaktır. Kanunun 21.maddesine göre istisna haddinin üzerinde

¹⁸ Vergi Müfettişleri Derneği, Beyanname Düzenleme Rehberi Cilt 1: Gelir Vergisi Kanunu Rehberi, Ankara, 2016, s. 537.

hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanların bu istisnadan faydalanamayacağı belirtilmiştir. 2017 yılında bu sınır 110.000,00-TL'dir. Toplama yapılırken ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iratları gider, istisna ve indirimler uygulanmadan önceki haliyle dikkate alınacak olup, diğer kazanç ve iratlar ise maliyet ve giderler düşüldükten istisnalar düşülmeden önceki haliyle dikkate alınacaktır.¹⁹

2017 Yılı Konut Kira Geliri	20.000,00
2017 Yılı İşyeri Kira Geliri (Tevkifat Dahil Tutar)	50.000,00
Mevduat Faiz Geliri	20.000,00
Değer Artış Kazancı (5.000,00-TL gider düşülmüştür.)	45.000,00
Genel Toplam	135.000,00

Bay A'nın 2017 yılı gelirlerinin yukarıdaki açıklamalar ışığında toplanması sonucu toplam 135.000,00-TL'lik tutar tespit edilmiştir. 110.000,00-TL sınırını aştığı için Bay A konut istisnasından faydalanamayacaktır.

Mevduat faiz geliri ise Geçici 67.madde kapsamında tevkifata tabi olduğundan hiçbir şekilde beyannameye dahil edilmeyecektir.

İşyeri kira geliri ise 86/1-c sınırı olan 30.000,00-TL'lik sınırı aştığı için her halükarda beyan edilecektir. Değer artış kazancında ise giderler düşüldükten sonra 2017 takvim yılı için geçerli olan 11.000-TL istisna düşülecektir. Dolayısıyla 45.000,00-11.000,00=34.000,00-TL beyan edilecektir.

2017 Yılı Konut Kira Geliri	20.000,00
2017 Yılı İşyeri Kira Geliri (Tevkifat Dahil Tutar)	50.000,00
Toplam Kira Geliri	70.000,00
Götürü Gider %15	10.500,00
Vergiye Tabi Gelir -A-	59.500,00
Değer Artış Kazancı	50.000,00
Gider	5.000,00
İstisna	11.000,00
Vergiye Tabi Gelir -B-	34.000,00
Vergiye Tabi Gelir Toplamı A+B (59.500+34.000)	93.500,00

8- SONUÇ

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan 2016 yılı faaliyet raporuna göre Türkiye'de yalnızca GMSİ yönünden mükellefiyeti bulunan gelir vergisi mükellefi sayısı 2015 yılında 1.668.967 2016 yılında 1.796.340'dır. Beyan edilen gayrimenkul sermaye iradı ise 2015 yılında 27.229.449.349,21, 2016 yılında ise 33.772.196.292'dir. Beyan edilen gayrimenkul sermaye iradı her geçen yıl artmakta, bu durum vergi gelirlerinde artışa sebep olmaktadır. Dolayısıyla mal ve haklardan elde edilen kira gelirinin

¹⁹ Vergi Müfettişleri Derneği, Beyanname Düzenleme Rehberi Cilt 1: Gelir Vergisi Kanunu Rehberi, Ankara, 2016, s. 540.

mükellefler tarafından doğru olarak beyan edilmesi önem kazanmaktadır. Çalışmamızda mükellefler tarafından beyannamelerin, kanun hükümlerine uygun olarak verilmesi amacıyla açıklamalar yapılmış, tereddüt edilen hususlarda ise Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen özetgeler ışığında çözümler sunulmuştur. 2017 yılı kira gelirleri için beyanname verecek olan mükelleflere yol göstermesi amacıyla vergiye tabi gelir toplamına nasıl ulaşılacağı örneklerle anlatılmıştır.²⁰

Gayrimenkul sermaye iradı beyanı tahsil esasına bağlıdır. Tahsile ilişkin açıklamalar çalışmamızın üçüncü bölümünde ayrıntılı olarak yapılmıştır. Konut kira gelirini beyan edecek olan mükellefler öncelikle söz konusu kira geliri için istisnadan faydalanıp faydalanmayacaklarını tespit edeceklerdir. İşyeri kira geliri olan mükelleflerin ise işyeri kira geliri için istisnadan faydalanamayacakları tabiidir. Daha sonra gerçek gider veya götürü gider yöntemlerinden birini seçerek vergiye tabi gelir matrahına ulaşacaklardır. Götürü gider yöntemini seçen mükellefler 2 yıl süreyle bu usulden dönemeyeceklerdir. Gerçek gider yöntemini seçen mükellefler ise kiraya verilen mal ve haklar için kanunun 74.maddesinde yazılı giderleri 21'inci maddeye göre istisna edilen gayrisafi hasılatla isabet edenler hariç olmak üzere gayrisafi hasılatından indirebilirler. Daha sonra tespit edilen vergiye tabi matraha, kanunun 103. maddesinde belirlenen tarife üzerinden ödenecek gelir vergisi hesaplanacaktır.

Sonuç olarak mükellefler gayrimenkul sermaye iratlarının beyanında tahsil esasına dikkat etmeli, yapılacak olan gider yöntemi tercihinde kendisine en uygun olan yöntemi tercih etmelidir. Gerçek gider yönteminin seçilmesi durumunda ise yapılacak olan giderlerin kanun hükümlerine uygunluğu iyice araştırılmalı, çalışmamızda yer alan açıklamalar dikkatlice okunmalıdır.

KAYNAKÇA

- 268 Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği. (2008, 07 29)
- ÇELİK, Ü. (2015). "Gayrimenkul Sermaye İradının Vergilendirilmesi", İstanbul: İstanbul Gelişim Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi
- ERGÜNEŞ, M. K. (2008). "Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi". İstanbul:Marmara Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, 2008
- Gelir İdaresi Başkanlığının 09/10/2014 tarih ve S. 49327596-120[73.GVK.ÖZ.2014.63]-229 sayılı Özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2015,2016). Faaliyet Raporu
- Gelir İdaresi Başkanlığının 09/12/2010 ve B.07.1.GİB.4.22.15.01-2010/GVK:1-2/-18 sayılı Özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığının 13/07/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 70-957sayılı Özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığının 13/07/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 70-957sayılı Özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığının 15.07.2011 ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 74-984 sayılı Özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığının 18/08/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 70-1331 sayılı Özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığının 18/12/1998 ve S. B.07.0.GEL.0.43/ 4303-47/48311 sayılı Özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığının 25/08/2011 ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 74-1413 sayılı Özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığının 29/02/2012 ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 74-772 sayılı Özelgesi
- KIZILLOT, Z. (2003, 12 03). <http://www.kizilot.com.tr/18/301/bd/tr/kizilot/av-zuhal-kizilot/intifa-bir-irtifak-midir>
- Vergi Müfettişleri Derneği. (2016). Beyanname Düzenleme Rehberi Cilt 1 Gelir Vergisi Kanunu. Ankara.

²⁰ Gelir İdaresi Başkanlığının 2015 ve 2016 yılı Faaliyet Raporları