

GAYRİMENKULLERİN KİRAYA VERİLMESİ KARŞILIĞINDA GELECEK YILLARA AİT OLUP PEŞİN TAHSİL EDİLEN KİRA GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Bülent YILDIZ*

A- Kira Gelirlerinin Tanımı

Vergi hukukunda kira gelirleri “gayrimenkul sermaye iradı” olarak tanımlanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu’nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır.

Herhangi bir işletmeye dahil olmayıp kişinin özel serveti arasında yer alan mal ve hakların kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı sayılırken ticari bir işletmeye dahil olan mal ve hakların kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelir ise ticari kazanç sayılmaktadır. Bu durum, GVK’nun 70. maddesinde “Yukarıda yazılı mallar ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulundukları takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazancın tesbitine müteallik hükümlere göre hesaplanır.” denilmek suretiyle belirtilmiştir. Ancak, tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dahil bulunmayan gayrimenkuller ve hakların kiralınması karşılığında elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı sayılır.

Kişinin özel servetine dahil bir mal veya hak, bir ticari işletmeye belli bir bedel karşılığında kiraya verilebileceği gibi o işletmenin sağlayacağı safi kâr tutarından belli bir pay alınması şeklinde de kiraya verilebilir. Bu durumda elde edilen gelir de gayrimenkul sermaye iradıdır. Buna karşılık, kullanma ve yararlanma hakkı karşılığında bir ticari işletmenin kârı ile birlikte zararına da katılım olursa, sağlanan kâr payı ticari kazanç sayılır.(1)

Vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.

(*) SMMM, Bağımsız Denetçi

(1) Şükrü KIZILOĞLU, **Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, C.2, s. 1399.

**B- Kişilerin Özel Servetine
Dahil Gayrimenkullerin
Kiralınması Karşılığında
Gelecek Yıllara İlişkin
Olarak Peşin Tahsil Edilen
Kira Gelirlerinin
Vergilendirilmesi**

Yukarıda açıklandığı üzere, herhangi bir işletmeye dahil olmayıp kişilerin özel serveti arasında yer alan gayrimenkullerin kiraya verilmesi karşılığında elde edilen kira gelirleri gayrimenkul sermaye iradı sayılır. Gelir Vergisi Kanunu'nun gayrimenkul sermaye iratlarında gayri safi hasılatı düzenleyen 72. maddesine göre; gelecek yıllara ait olup peşin tahsil olunan kiralara, ilgili bulundukları yılların hasılatı sayılır. Anılan Kanun hükmüne göre, kişilerin özel servetleri arasında yer alan gayrimenkullerin kiralınması karşılığında gelecek yıllara ilişkin olarak peşin tahsil edilen kira gelirleri ilgili bulundukları yılların hasılatı sayılır ve bu yıllarda beyan edilerek vergilendirilir.

Konu ile ilgili bir örnek verirsek: Bay A, sahibi bulunduğu apartman dairesini 1998 yılı Kasım ayından geçerli olmak üzere aylığı 200 milyon liradan kiraya vermiştir. Bay A, 6 Kasım 1998 tarihinde bir yıllık kira bedeli olarak 2.400.000.000.- TL'yi peşin olarak tahsil etmiştir. Bay A'nın tahsil etmiş olduğu bir yıllık peşin kira gelirinin vergilendirilmesi için yapacağı işlemler şöyledir;

1- Bay A, peşin tahsil etmiş olduğu bir yıllık kira gelirinden 1998 yılına ilişkin olan 400 milyon lira tuta-

rındaki iki aylık kira gelirini, 1998 yılı kira geliri olarak 1999 yılı Ocak ayı içinde vereceği beyanname ile beyan edecektir. (Bay A'nın geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından ibarettir.)

2- Bay A, 1998 yılında peşin tahsil etmiş olduğu 2 milyar lira kira gelirini ise 1999 yılı kira geliri olarak 2000 yılının Ocak ayında vereceği beyanname ile beyan edecektir.

GVK'nun 72. maddesine göre; ölüm ve memleketi terk hallerinde mükellefiyetin kalktığı tarih takip eden zamanlara ait olmak üzere peşin tahsil olunan kiralara, mükellefiyetin kalktığı dönemin hasılatı ad-dolunur. Anılan kanun hükmüne göre; ölüm ve memleketi terk hallerinde mükellefiyetin kalktığı dönemlere ait olmak üzere peşin tahsil edilen kiralara ölüm ve memleketi terk olaylarının gerçekleştiği dönemin geliri sayılmaktadır. Dolayısıyla ölüm ve memleketi terk olaylarının gerçekleştiği dönemde peşin tahsil edilen kiralara beyan edilmesi gerekmektedir.

GVK'nun 92. maddesine göre; takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin beyannameleri memleketi terke tekaddüm eden 15 gün, ölüm halinde, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içerisinde verilir. Bu beyannameler üzerinden tarh edilen vergilerin ödeme zamanları ise VUK'nun 112. maddesinde açıklanmıştır. Anılan maddeye göre, memleketi terk ve ölüm hallerinde verilen beyannameler üzerinden tarh olunan vergiler beyanname verme süresinde ödenir.

Konu ile ilgili bir örnek verirsek: Bay A sahibi bulunduğu apartman dairesini 1998 yılı Kasım ayından geçerli olmak üzere aylığı 200 milyon liradan kiraya vermiştir. Bay A, 6 Kasım 1998 tarihinde bir yıllık kira bedeli olarak 2.400.000.000-TL'yi peşin olarak tahsil etmiştir. Bay A, 18 Aralık 1998 tarihinde ABD'ne gitmeye karar vermiştir. Bay A'nın tahsil etmiş olduğu bir yıllık peşin kira gelirinin vergilendirilmesi için yapacağı işlemler şöyledir;

Bay A, GVK'nun 92. maddesine göre memleketi terk tarihinden önceki 15 gün içerisinde beyanname vermek ve bu süre içerisinde de tahakkuk ettiren vergilerin tamamını ödemek zorundadır. GVK'nun 72. maddesine göre; ölüm ve memleketi terk hallerinde mükellefiyetin kalktığı tarihi takip eden zamanlara ait olmak üzere peşin tahsil edilen kiralar mükellefiyetin kalktığı dönemin hasılatı sayıldığından, Bay A, vereceği beyannameye hem 1998 yılı için tahsil ettiği 400 milyon lirayı hem de 1999 yılı için peşin tahsil ettiği 2 milyar lira kira gelirini dahil edecektir.

C- Ticari İşletmeye Dahil Gayrimenkullerin Kiralanması Karşılığında Gelecek Yıllara İlişkin Olarak Peşin Olarak Tahsil Edilen Kira Gelirlerinin Vergilendirilmesi

Ticari bir işletmenin aktifine kayıtlı olan gayrimenkullerin kiraya verilmesi karşılığında elde edilen

gelirler ticari kazanç sayılır. GVK'nun 37. maddesine göre; her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançlar ticari kazançtır. Aynı Kanun'un 38. maddesine göre; bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki özsermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Ticari kazancın tesbiti sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümlerine uyulur. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre, kurum kazancının gelir vergisi mevzuuna giren gelir unsurlarından terekküb edeceği, 13. maddesinde ise safi kurum kazancının tesbitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerine uyulacağı belirtilmiştir.

Yukarıdaki kanun hükümlerine göre, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre ticari kazancın tespiti sırasında VUK'nun değerlemeye ilişkin hükümlerine uyulur. VUK'nun 287. maddesinde, gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılatın mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirileceği hükme bağlanmıştır. Sonuç olarak, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi işletmelerin aktifine kayıtlı gayrimenkullerin kiralanması karşılığında gelecek yıllara veya hesap dönemlerine ilişkin olarak peşin tahsil ettikleri kira gelirleri VUK'nun 287. maddesine göre pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir ve ilgili bulundukları yılların veya hesap dönemlerinin kazancına ilave edilerek beyan edilir.

Konu ile ilgili bir örnek verirse: Aktüel A.Ş. aktifine kayıtlı bir işyerini 01.10.1998 tarihinde aylığı 200 milyon liradan iki yıllığına Aslan Ltd. Şti.'ne kiralamış ve kira bedeli olan 4.800.000.000.-TL'yi peşin olarak tahsil etmiştir. Aktüel A.Ş.'nin yapacağı muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

1998 Yılı Kayıtları:

	01.10.1998	
102-Bankalar	5.520.000.000.-	
679- Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar	600.000.000.-	
380- Gelecek Aylara Ait Gelirler	2.400.000.000.-	
480- Gelecek Yıllara Ait Gelirler	1.800.000.000.-	
391- Hesaplanan KDV	720.000.000.-	
	31.12.1998	
679- Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar	600.000.000.-	
690- Dönem Karı ve Zararı	600.000.000.-	

1999 Yılı Kayıtları:

	01.01.1999	
380- Gelecek Aylara Ait Gelirler	2.400.000.000.-	
679- Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar	2.400.000.000.-	
	31.12.1999	
679- Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar	2.400.000.000.-	
690- Dönem Karı ve Zararı	2.400.000.000.-	
	31.12.1999	
480- Gelecek Yıllara Ait Gelirler	1.800.000.000.-	
380- Gelecek Aylara Ait Gelirler	1.800.000.000.-	

2000 Yılı Kayıtları:

	01.01.2000	
380- Gelecek Aylara Ait Gelirler	1.800.000.000.-	
679- Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar	1.800.000.000.-	
	31.12.2000	
679- Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar	1.800.000.000.-	
690- Dönem Karı veya Zararı	1.800.000.000.-	