

GAYRİMENKUL SERMAYE İRADİ

Selami AYDIN*

Zafer KÜTÜK*

1- Tanımı

Vergilendirilecek gelirin yedi unsurundan birisi olan gayrimenkul sermaye iradı; Gelir Vergisi Kanunu'nun 70 inci maddesinde yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen gelirdir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70 inci maddesinde yazılı mal ve hakları ise şunlardır;

1- Arazi, bina, makine, maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl üretim yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların bütünüleyici parçaları (mütemmim cüzileri) ve eklentileri (teferruatı),

2- Voli mahalleri ve dalyanlar,

3- Gayrimenkullerden ayrı olarak kiraya verilen bütünüleyici parçaları ve eklentileri ile bilumum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri,

4- Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar,

5- Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alameti farika, marka, ticaret ünvanı, 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 imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar,

6- Telif hakları,

7- Gemi ve gemi payları ile bilumum motorlu yükleme ve boşaltma araçları,

8- Motorlu nakil ve çekme araçları ile her türlü motorlu araç, makine, tesisat ve bunların eklentileri

Özellik Arz Eden Durumlar

* İhtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralananmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

* Telif haklarının, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralananmasından doğan kazançlar da serbest meslek kazancıdır.

(*) Vergi Denetmenleri

* İşletmeye kayıtlı bulunmayan ve özel servete dahil motorsuz araçların, makinelerin ve aletlerin kiraya verilmesinden elde edilen gelirler gelir vergisine tabi değildir. (M.B.GVK./3-2131-13-40 sayılı yazarısı)

* Kanun maddesinde belirtilen mal ve hakların ticari veya zirai bir işletmeye dahil olması halinde bunların iratları ticari veya zirai kazanç olarak nitelendirilir, gayrimenkul sermaye iradı değildir. Ancak, tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dahil bulunmayan gayrimenkullerle hakların kiralınması karşılığında elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu tabiidir.

* Bununla birlikte kişinin özel servetine dahil bir mal veya hak, bir ticari işletmeye belli bir bedel karşılığında kiraya verilebileceği gibi o işletmenin elde edeceği safi kardan belli bir pay alınması karşılığında da kiraya verilebilir. Bu durumda elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradidir. Buna karşılık, kullanma ve yararlanma hakkı karşılığında bir ticari işletmenin kârı ile birlikte zararına da katılım olursa sağlanan kâr payı ticari kazanç sayılır.

* Zirai faaliyete bilfiil katılmaksızın sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilir. Bu halile zirai kazançtan pay alma hasılat kirası olarak değerlendirilir. Aynı şekilde vakıf gelirinden hizmet karşılığı olmadan alınan hisseler (bu durumun vakıf senedinde gösterilmesi ko-

şuluyla) da gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilir.

II- Gayrimenkul Sermaye İratlarında Elde Etme

Gayrimenkul sermaye iratları için elde etme tahsil esasına bağlanmıştır. Tahsil ise, nakdi ve aynı olarak elde edilmiş değerleri kapsar. Aynı olarak tahsil edilen kiralara Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir.

Geçmiş yıllara ait olarak tahsil edilen kiralara tahsil edildiği yılın, gelecek yıllara ait olup peşin tahsil olunan kiralara, ilgili bulundukları yılların iradı sayılır. Şu kadar ki, ölüm ve memleketi terk hallerinde varsa peşin tahsil edilen kiralara mükellefiyetin kalktığı yılın hasılatı sayılır.

Kiracı tarafından gayrimenkulu genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen değerlerin kira süresinin sonunda bedelsiz olarak kiraya verene devrolunması halinde, söz konusu değerler kiraya veren tarafından, bu tarihte aynen tahsil edilmiş kira hükmündedir.

Gayrimenkul sermaye iradı sahipleri için;

1- Bilgi verilmesi kaydıyla adlarına, kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, noter veya postaya para yatırılması,

2- Kira olarak doğan alacağın başka bir şahsa temlik (temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı

aranmaz.) veya kiracısına olan borcu ile takası; tahsil hükmündedir.

Yabancı paraya yapılan ödemeler, ödeme gününün borsa rayici ile, borsa rayici yoksa, Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek kur üzerinden Türk parasına çevrilir.

III-Emsal Kira Bedeli

Genel kural olarak gayrimenkul sermaye iratlarında nakden veya aynen olsun elde edilen kira bedeli hasılat sayılır. Ancak, bazı durumlarda mal ve haklar bedelsiz ya da düşük bedelle başkalarının istifadesine bırakılabilir. Bu gibi durumlarda gayrimenkul sermaye iradının hasılat kısmının gerçeğe yakın olarak tespit edilmesi ve bunun gayrisafi hasılat olarak değerlendirilmesi gerekir. Başka bir ifade ile kiraya verilen mal ve hakların kira bedeli emsal kira bedelinden düşük olamaz. Emsal kira bedeli artık bu mal ve hakların kirası sayılır. Böylelikle emsal kira bedeliyle gayrimenkul sermaye iradının hasılat yönü kontrol altına alınmak istenir.

Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle tespit edilmiş kira mevcut değilse VUK'na göre belirlenen vergi değerinin %5'idir. (Vergi değeri bina ve arazinin rayiç bedelidir) Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve hakların maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, VUK'nun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin %10'udur.

Emsal kira bedeli yıllık olarak hesaplanır.

Bazı durumlarda emsal kira bedeli uygulanmaz. Şöyle ki;

1- Boş kalan gayrimenkullerin konumları amacıyla başkalarının ikametine bırakılması,

2- Binaların mal sahiplerinin usul fûru veya kardeşlerin ikametine tahsis edilmesi (usul, fûru ve kardeşlerden her birinin ikametine 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- Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda emsal kira bedeli uygulanmaz.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü 05.01.1999 tarih ve 292 sayılı 1999/1 Sıra Nolu Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesinde emsal kira bedelinin kira bedelinin tespit edilememesi halleri ile muvazaalı durumlarda uygulanacağını belirtmiştir.

IV-Gayrimenkul Sermaye İradının Beyanı Durumunda İndirilebilecek Giderler

Yıllık beyanname ile beyan edilen tüm gelir unsurlarında olduğu gibi kira gelirlerinin vergilendirilmesinde

de safi irat esası geçerlidir. Safi irat ise gayrisafi hasıllattan iradın sağlanması ve idamesi için yapılan giderler indirildikten sonra kalan olumlu farktır. Safi iradın belirlenmesinde iki usul bulunmaktadır. Birincisi gerçek gider usulü, ikincisi götürü gider usulüdür.

1- Gerçek Gider Usulü

Bu usulün tercih edilmesi halinde; safi iradın bulunması için brüt kira tutarı (gayrisafi hasılat) üzerinden GVK'nun 74 üncü maddesinde 11 bent halinde sayılan giderler indirilebilir.

Gayrimenkulün kısmen kiraya verilmesi halinde, giderlerin yalnız kiraya verilen bölüme isabet eden kısmı hasıllattan indirilebilir.

Gerçek gider usulünü tercih eden mükellefler, GVK'nun 21 inci maddesine göre istisna edilen gayrisafi hasıllata isabet eden giderleri indiremeyeceklerdir.

2- Götürü Gider Usulü

Bu usulü tercih eden mükellefler gerçek giderlere karşılık olmak üzere hasıllatlarından % 25'ini götürü olarak indirebilirler. Kiralanan gayrimenkulün konut olması durumunda istisna tutarının düşülmesinde sonra kalan kira gelirinin %25'i götürü gider olarak indirilebilir.

Bu usulü tercih eden mükellefle iki yıl geçmedikçe gerçek usule dönmeyebilir.

Mükelleflerin birden fazla gayrimenkulünün bulunması halinde

gerçek gider veya götürü gider usulü gayrimenkulün tümü için geçerlidir. Bunlardan bir kısmı için gerçek gider, diğerleri için götürü gider usulü seçilemez.

V- Gayrimenkullerin Konut veya İşyeri Olarak Kiraya Verilmesi

Konut ve işyeri olarak kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilen kira gelirleri gayrimenkul sermaye iratları içinde önemli bir yer tutmaktadır. Gayrimenkullerin GVK'nun 94. maddesinde belirtilen ve tevkifat yapmaya yetkili olan kişi veya kurumlara işyeri olarak kiraya verilmesi, tevkifat yapmaya yetkili olmayanlara işyeri olarak kiraya verilmesi, işletmeye ait gayrimenkullerin kiraya verilmesi veya binaların konut olarak kiraya verilmesi vergilendirme açısından farklılık arz etmektedir. Bahsedilen kiralama şekillerinin vergileme karşısındaki durumları aşağıdaki bölümlerde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

1- Gayrimenkulün (Binaların) İşyeri Olarak Kiraya Verilmesi

a- Gayrimenkulün İşyeri Olarak Tevkifat Yapma Yükümlülüğü Olan Kişi veya Kuruluşlara Kiraya Verilmesi

Bir şahsa, dernek-vakıf veya kooperatife ait gayrimenkulün (dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerine ait gayrimenkuller hariç) Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci paragrafında sayılan kişi veya kuruluşlara kiraya verilmesi halinde; ki-

ralayan kişi veya kuruluşlar hesaben veya nakden yaptığı kira ödemelerinden kiraya verenin gelir vergisine mahsuben gelir vergisi kesintisi (tevkifat) yapmak zorundadır. Burada sorumluluk gayrimenkul sahibine değil kiracıya aittir.

Tevkifat oranı GVK'nun 94/5. maddesi gereği % 25'dir. (hem şahıslara ait hem de dernek-vakıflara kooperatiflere ait gayrimenkuller için) Kesilen gelir vergisi üzerinden ayrıca % 10 fon payı da hesaplanmak zorundadır. Gelir vergisi kesintisinin gelecek aylara veya yıllara ilişkin olarak ödenen kira bedeli üzerinden de yapılması gerekmektedir.

b- Gayrimenkulün Vergi Kesintisi Yapma Yükümlülüğü Olmayan Kişilere İşyeri Olarak Kiraya Verilmesi

Gayrimenkullerin gelir vergisi tevkifatı yapma yükümlülüğü olmayan mükelleflere (31.12.1998 tarihine kadar götürü mükellefler, 1.1.1999 tarihinden itibaren Basit usulde vergiye tabi mükelleflere) işyeri olarak kiraya verilmesi halinde kira gelirinin gayrimenkulu kiraya veren tarafından gelir miktarına bakılmaksızın yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekir.

2- Gayrimenkulün (Binaların) Mesken Olarak Kiraya Verilmesi

Binaların mesken olarak kiraya verilmesi halinde kira gelirinin bir kısmı GVK'nun 21. maddesine göre gelir vergisinden müstesnadır. Müstesna edilen tutar 1999 Takvim yılı gelirler için 420.000.000.- TL.'dir. Söz

konusu maddedeki maktu tutar GVK'nın mükerrer 123. maddesine göre (4369 sayılı kanunun 53. maddesiyle değişen hükümlerine göre, yürürlük 1.1.1999) her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanacaktır. Bakanlar Kurulu bu surette tespit edilen had ve tutarları yarısına kadar artırmaya veya eksiltmeye yetkilidir.

GVK'nun 21. maddesine göre istisnanın uygulanabilmesi için aşağıdaki şartların bulunması gerekir.

1- Binaların mesken olarak kiraya verilmesi,

2- İstisna haddinin üzerinde hasılat elde edilmesi halinde gelirin tam ve eksiksiz olarak beyan edilmesi, (söz konusu şart 4369 sayılı kanunun 27. maddesiyle 1998 Takvim yılı gelirlerine de uygulanmak üzere getirilmiştir.)

3- Ticari, zirai veya mesleki kazancın, yıllık beyanname ile beyan etme zorunluluğunun olunmaması, (söz konusu kazançlarını yıllık beyanname ile beyan etmek zorunda olanlar istisnadan yararlanamamaktadır.)

4369 sayılı kanun yürürlüğe girmeden önce gelirleri ticari, zirai veya mesleki kazançlardan dolayı yıllık beyanname vermek zorunda olanlar tarafından beyan edilecek kişiler de istisnadan yararlanmamaktaydı. Ancak bilindiği üzere 4369 sayılı kanunun 82. maddesinin 3 numaralı

fıkrasının 'e' bendi ile aile reisi beyanını içeren GVK'nın 93. maddesi 29.7.1998 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. İlgili maddenin yürürlükten kalkmadan önceki hükmüne göre tam mükellefiyette eşlerin veya velayet altındaki çocukların yıllık beyanname ile bildirilmesi icabeden gelirleri tek bir beyanname ile aile reisi tarafından gelirler birleştirilmek suretiyle beyan ediliyordu. Bu duruma göre aile reisinin ticari, zirai veya mesleki kazançtan dolayı yıllık beyanname verme zorunluluğunun olması halinde aile reisinin eşi ve çocukları da 21. maddedeki istisnadan yararlanamıyordu. 4369 sayılı kanunla 93. madde (aile reisi beyanı) yürürlükten kaldırılmasına rağmen 21. maddedeki hüküm değiştirilmemiştir. Ancak işlerliği olmayan bir hüküm haline gelmiştir.

İstisnadan fazla gelir elde edilmesi halinde gelirin tamamı beyan edilecek, ancak vergileme istisna ve gider düşüldükten sonra yapılacaktır. Gerçek gider usulünün seçilmesi halinde istisnaya isabet eden gider düşülmeyecektir. Gerçek giderde istisnaya isabet gider miktarının oranıtılama yolu ile bulunması gerekir.

Bir gayrimenkule birden fazla kişinin ortak olması halinde istisna tutarı her bir ortak için ayrı ayrı dikkate alınacaktır. Bir kişinin birden fazla gayrimenkulü bulunması ve bu gayrimenkulleri mesken olarak kiraya verilmesi halinde istisna toplam gelir için tek olarak uygulanacaktır. Kira geliri takvim yılının tamamında de-

ğilde belirli bir dönemde elde edilirse istisna kısmi değil tam olarak uygulanacaktır. örneğin; 5 ay kira geliri elde edilmişse istisna 5 aya göre değil yılın tamamı için uygulanacaktır.

3- Kiraya Verilen Binanın Hem Mesken Gayrimenkul Hem de İşyeri Olarak Kullanılması

Kiraya verilen gayrimenkulün GVK'nun 94. maddesindeki tevkifat yapma zorunluluğu olanlara hem işyeri hem de mesken olarak kiraya verilmesi halinde vergi kesintisi kira bedelinin tamamı üzerinden yapılacaktır.

4- İşletmeye Ait Gayrimenkulün Kiraya Verilmesi

Ticari bir işletmenin aktifinde kayıtlı olan gayrimenkullerin kiraya verilmesi karşılığında elde edilen hasılat ticari kazanç niteliğindedir. Bu nedenle vergileme de ticari kazanç hükümlerine göre yapılır. İşletmeye ait gayrimenkulün kiraya verilmesi ticari kazanç hükmünde olduğundan, kira gelirinden elde edilen hasılatlar aynı zamanda katma değer vergisinin konusuna girmektedir. Bu nedenle kira geliri üzerinden katma değer vergisi de hesaplanması gerekir.

VI-Beyanname Verilmeyecek Durumlar

1- Kimler Beyanname Vermeyecek

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin 4369 sayılı kanunun 45.

maddesiyle değişen hükmüne göre (yürürlük 1998 Takvim yılı gelirlerine de uygulanmak üzere 29.07.1998)

Tam Mükellefler;

a- Gayrimenkullerin mesken olarak kiraya verilmesi ihalinde istisna haddinin altında gelir elde edenler,

b- Tevkifat yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı vergi tarifesinin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşmayan gayrimenkul sermaye geliri elde edenler beyanname vermeyeceklerdir. (1999 T. yılı için 3.500.000.000.- TL.)

Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde yukarıda belirtilen gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

Dar Mükellefler;

Dar mükellefler aşağıdaki hallerde gayrimenkul sermaye iratları için beyanname vermeyeceklerdir.

a- Tevkifata tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iratları için (miktarı ne olursa olsun)

b- Gayrimenkullerin mesken olarak kiraya verilmesi halinde istisna içinde kalan kısımları için

Diğer gelirleri nedeniyle (ticari kazanç gerçek usulde tespit edilen zirai kazanç) beyanname verme zorunluluğu olsa da dahi tevkifata tabi tutulmuş gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

2- Kimler Beyanname Verecek

Beyana tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olan tam mükelleflerden,

- Bir takvim yılı içinde elde ettiği konut kira geliri istisna tutarını aşanlar. (Bu istisna tutar 1999 Takvim yılı için 420.000.000 TL.'dir.)

- İşyeri yeri gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılanlardan kira gelirlerinin brüt tutarı beyanname verme sınırını aşanlar. (1999 Takvim yılı için 3.500.000.000.- TL.'dir.)

- İşyerini vergi kesintisi yapma zorunluluğu olmayanlara kiralayanlar ( rneğin götürü mükellefe 1.1.1999 Takvim yılından itibaren Basit usulde vergiye tabi mükellefe)

- Diğer mal ve haklardan kira geliri elde edenler, beyanname vermek zorundadır.

3- Yurt Dışında  alışan Vatandaşlarımızın Durumu

Bilindiği üzere 6.3.1998 tarih ve 23278 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 210 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 3   nc  maddesinin 2 numaralı bendinde sayılanlar (resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olarak yurt dışında çalışanlar) hariç olmak üzere çalışma veya oturma izni alarak altı aydan fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarının Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları bakımından dar mükellefiyet esasına göre vergilendirmeleri kabul edilmiştir. Bu duruma göre yurt dışında

çalışan vatandaşlarımızdan geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olanlardan (GVK 86. maddesinin 2. bendine göre);

- Bir takvim yılı içinde elde ettiği konut kira geliri istisna tutarını aşanlar (1999 T.yılı için 420.000.000 TL.)

- İşyerini vergi kesintisi yapma zorunluluğu olmayanlara kiralayanlar

- Diğer mal ve haklardan kira geliri elde edenler beyanname vereceklerdir.

VII-Beyannamenin Verilme Zamanı ve Ödeme

1- Beyanname Ne Zaman ve Ne-reye Verilecek

- Beyannameye tabi geliri sadece kira gelirinden ibaret olanlar Gelir Vergisi Kanunu'nun 92. maddesi gereği gelirin elde edildiği yılı takip eden yılın Ocak ayı içerisinde beyanname vermek zorundadır. Bu hüküm beyan edilmesi gereken gayrimenkul sermaye iradının yanı sıra beyanı gerekmeyen gelirlerin bulunması halinde de geçerli olacaktır.

- Beyanı gereken gayrimenkul sermaye iradı yanında beyanı gereken diğer herhangi bir gelirin bulunması halinde söz konusu gayrimenkul sermaye iradı da diğer gelirlerle birlikte mart ayı içerisinde beyan edilecektir.

Beyanname mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir. (Mükellefler normal olarak ikametgahlarının bulunduğu yerin vergi dairesine bağlıdır.)

1- Verginin Ödenmesi

- Ocak ayı içerisinde verilen beyanname üzerinde hesaplanan gelir vergisi Ocak, Nisan ve Temmuz aylarında ödenecektir. (sadece gayrimenkul geliri için beyanname verilmişse)

- Gayrimenkul sermaye iradı diğer gelirlerle mart ayı içerisinde beyan edilmişse verilen beyanname üzerinden hesaplanan vergi Mart, Haziran, Eylül ayları içerisinde ödenecektir.

VIII- Sonuç

4369 sayılı Kanunla gayrimenkul sermaye iradı gelirlerinin vergilendirilmesinde köklü değişiklikler yapılmıştır.

Bunlardan en önemlisi de beyanname verme ve ödeme sürelerinin değiştirilmesidir. Mükelleflerimizin cezalı duruma düşmemesi için yazımızda belirtilen durumlara uygun dönemlerde beyannamelerini vermeleri ve buna göre ödemelerini yapmaları gerekmektedir. Aksi durumda cezai yaptırımla karşı karşıya kalacaklardır.