

GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI VE BEYANI

Zafer KÜTÜK*

1. GİRİŞ

4369 sayılı Kanunla gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde köklü değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerden en önemlileride beyanname verme ve ödeme dönemlerinin değiştirilmesidir. Yazımızda özellikle gayrimenkul sermaye iratları, yapılan değişikliklerde dikkate alınarak ayrıntılı şekilde irdelenecek olup, beyan döneminin yaklaşması nedeniyle mükelleflerin karşılaşılabilecekleri sorunlarla ilgili olarak örnekler çözülecektir.

II. TANIMI

Vergilendirilecek gelir unsurlarından biri olan gayrimenkul sermaye iradı; Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından verilmesinden elde edilen gelirdir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde yazılı mal ve haklar ise şunlardır.

1- Arazi, bina, makine maden suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl üretim yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların bütünleyici parçaları (mütemmim cüzleri) ve eklentileri (teferuatı),

2- Voli mahalleri ve dalyanlar,

3- Gayrimenkullerden ayrı olarak kiraya verilen bütünleyici parçaları ve eklentileri ile bilimum 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 bilimum motorlu yükleme ve boşaltma araçları,

(*) Vergi Denetmeni

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 ile telif haklarının müellifleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

- Kanun maddesinde belirtilen mal ve hakların ticari veya zirai bir işletmeye dahil olması halinde bunların iratları ticari veya zirai kazanç olarak nitelendirilir. Ancak işletmeye dahil olmayan kişinin şahsi malı olan gayrimenkulden elde ettiği kira gelirinin gayrimenkul sermaye iradı olduğu tabidir.

- Kişinin özel servetine dahil bir mal veya hakkın bir ticari işletmeye safi kârdan belli bir pay alınması karşılığında kiraya verilmesi halinde elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradıdır. Ancak kullanma ve yararlanma hakkı karşılığında bir ticari işletmenin kârı ile zararına da katılım olursa kâr payı ticari kazanç sayılır.

III. GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINDA ELDE ETME

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

Geçmiş yıllara ait olarak tahsil edilen kiralara tahsil edildiği yılın, gelecek yıllara ait olup peşin tahsil edilen 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 gayrimenkul genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen değerlerin kira süresinin sonunda bedelsiz olarak kiraya verene devrolunması halinde, sözkonusu değerler kiraya veren tarafından bu tarihten aynen tahsil edilmiş kira hükmündedir.

Gayrimenkul sermaye iradı sahipleri için;

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

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 parayla yapılan ödemeler ödeme gününün borsa rayici, borsa rayici yoksa Maliye Bakanlığınca belirlenecek kur üzerinden Türk parasına çevrilir.

IV. EMSAL KİRA BEDELİ

Genel kural olarak gayrimenkul

sermaye iradlarında nakten ve aynen 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 ifadeyle 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 değerinin %10'udur.

Bazı durumlarda emsal kira bedeli uygulanmaz. Şöyleki;

1- Boş kalan gayrimenkullerin korunması amacıyla başkalarının ikametine bırakılması,

2- Binaların mal sahiplerinin usul, füruu veya kardeşlerin ikametine tahsis edilmesi (Usul, füruu ve kar-

deşlerden herbirinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece birisi için emsal kira bedeli hesaplanmaz.)

3- Mal sahibi ile birlikte akrabalarında 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 5.1.1999 tarih ve 292 sayılı 1999/1 sıra nolu Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesinde, emsal kira bedelinin kiranın gerçek tutarının tespit edilememesi halleri ve muvazaalı durumlarda uygulanacağını belirtmiştir.

V. İNDİRİLECEK GİDERLER

Yıllık beyanname ile beyan edilecek tüm gelir unsurlarında olduğu gibi kira gelirlerinin vergilendirilmesinde de safi irat esası geçerlidir. Safi irat ise gayrisafi hasılatıran iradın sağlanması için yapılan giderler indirildikten sonra kalan olumlu farktır. Safi iradın tesbitinde iki usul bulunmaktadır. Birincisi gerçek gider usulü, ikincisi götürü gider usulü.

1- Gerçek Gider Usulü :

Bu usulün tercih edilmesi halinde; safi iradın bulunması için brüt kira tu-

tarı (gayrisafi hasılat) üzerinde GVK'nun 74. maddesinde 11 bent halinde sayılan aşağıdaki giderler indirilebilir.

1- Kiraya veren tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri,

2- Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün ehemmiyeti ile mütenasip olan idare giderleri,

3- Kiraya verilen mal ve haklara müteallik sigorta giderleri,

4- (4369 sayılı Kanunun 38. maddesiyle değişen bent) (1998 yılı gelirlerinede uygulanmak üzere 29.7.1998 tarihinden geçerli) Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin %5'i (iktisap bedelinin %5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasılatla uygulanır. Ancak indirilemeyen kısım 88. maddenin 3. fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz.),

5- Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi, resim, harç ve şerhler,

6- Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar,

7- Kiraya verenin yaptığı onarım giderleri,

8- Kiraya verilen mal ve haklara ait bakım ve idame giderleri,

9- Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderleri,

10- Sahibi bulundukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli,

11- Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak mukavelenameye, kanna veya ilama istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar.

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

Gerçek gider usulünü tercih eden mükellefler, GVK'nun 21. maddesinde belirtilen istisnadan yararlanıyor ise istisnaya isabet eden gideri indiremeyeceklerdir. İndirebilecek gerçek gider tutarı aşağıdaki formülle hesaplanır.

$$\begin{aligned} & \text{İndirilebilecek Gerçek Gider Tutarı} \\ & = \\ & \text{İstisna Sonraki Hasılat} * \text{Toplam Gider} \\ & \div \\ & \text{Toplam Hasılat} \end{aligned}$$

Yurt dışında çalışan işçilerimiz Türkiye'de bulunan gayrimenkullerinden elde ettiği kira gelirlerinden yurt dışında oturduğu mesken için ödediği kirayı gider olarak dikkate alamazlar. Çünkü yurt dışında çalışan işçilerimizin yurt dışında elde ettiği gelirler ülkemizde vergilendirilmediğinden giderleride dikkate alınmamaktadır.

2- Götürü Gider Usulü:

Gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesinde götürü gider usulünü tercih eden mükellefler gerçek giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarından %25 oranında götürü gider düşebilirler. Kiralanan gayrimenkulün konut olması halinde istisna düşülmesinden sonra kalan kira gelirinin %25'i götürü gider olarak indirilebilir.

Bu usulü tercih eden mükellefler iki yıl geçmedikçe gerçek usule dönmeyebilirler.

Mükelleflerin birden fazla gayrimenkulu bulunması halinde bunların tamamı için tek bir gider çeşidi seçilebilir. Gayrimenkullerin bir kısmı için gerçek gider bir kısmı için götürü gider usulü seçilemez.

VI.BINALARIN MESKEN VEYA KONUT OLARAK KIRAYA VERİLMESİ

Konut ve işyeri olarak kiraya verilen binalardan (dairelerden) 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, işyerine ait gayrimenkullerin kiraya verilmesi veya binaların mesken olarak kiraya verilmesi vergilendirme açısından farklılık arz etmektedir. Bahse konu kiralama şekillerinin vergileme kar-

şısındaki durumları aşağıdaki bölümlerde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

1- Gayrimenkulün (binaların) işyeri olarak kiraya verilmesi :

a- Gayrimenkulün işyeri olarak tevkifat yapma yükümlülüğü olan kişi veya kuruluşlara kiraya verilmesi,

Bir şahsa dernek-vakıf veya kooperatife ait binaların (dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerine ait gayrimenkuller hariç) Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 1. paragrafında sayılan kişi ve kuruluşlara kiraya verilmesi halinde; kiralayan kişi veya kuruluşlar hesaben veya nakden yaptığı kira ödemelerinden kiraya verenin Gelir Vergisine mahsuben Gelir Vergisi kesintisi yapmak zorundadır. Burada sorumluluk gayrimenkul sahibine değil kiracıya aittir.

Tevkifat oranı GVK'nın 94/5. maddesi gereği 2000 yılı için %20'dir. 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 (binaların) vergi kesintisi yapma yükümlülüğü olmayan kişilere kiraya verilmesi

Gayrimenkullerin gelir vergisi kesintisi yapma yükümlülüğü olmayan mükelleflere (31.12.1998 tarihine kadar götürü mükellefler, 1.1.1999

tarihinden itibaren basit usulde ver-
giye tabi mükellefler) işyeri olarak ki-
raya verilmesi halinde kira gelirin
gayrimenkulü kiraya veren tarafından
gelirin miktarına bakılmaksızın yıllık
beyanname ile beyan edilmesi ge-
rekir.

2- Gayrimenkulün (binaların) mesken olarak kiraya verilmesi:

Binaların mesken olarak kiraya
verilmesi halinde kira gelirin bir
kısmı GVK'nın 21. maddesine göre
Gelir Vergisinden müstesnadır. Müs-
tesna edilen tutar 2000 t. yılı gelirleri
için 630.000.000.- TL'dir. Söz konusu
maddedeki maktu tutar GVK'nun
mükerrer 123. maddesine göre (4369
sayılı kanunun 53. maddesiyle de-
ğişen madde hükmü yürürlük
1.1.1999) her yıl bir önceki yıla ilişkin
olarak VUK hükümlerine göre be-
lirlenen yeniden değerlendirme oranında
arttırılmak suretiyle uygulanacaktır.
Bakanlar Kurulu bu suretle tespit
edilen had ve tutarı yarısına kadar
arttırmaya veya eksiltmeye yetkilidir.

GVK'nın 21. maddesine göre is-
tisanın uygulanabilmesi için aşā-
ğıdaki şartların bulunması gerekir.

1- Binaların mesken olarak kiraya
verilmesi,

2- İstisna haddinin üzerinde ha-
sılat elde edilmesi halinde gelirin tam
ve eksiksiz beyan edilmesi,

3-Ticari, zirai veya mesleki ka-
zancın yıllık beyanname ile beyan
etme zorunluluğunun bulunmaması,

(Söz konusu kazançlarını yıllık be-
yanname ile beyan etmek zorunda
olanlar istisnadan yararlanamamak-
tadır.)

4369 sayılı kanun yürürlüğe gir-
meden önce gelirleri ticari, zirai veya
mesleki kazançlardan dolayı yıllık
beyanname vermek zorunda olanlar
tarafından beyan edilecek kişilerde
istisnadan yararlanamamaktaydı.
Ancak 4369 sayılı kanunun 82. mad-
desinin 3. fıkrasının e bendi ile aile
reisi beyanını içeren GVK'nın 93.
maddesi 29.7.1998 tarihinden iti-
baren yürürlükten kaldırılmıştır. İlgili
maddenin yürürlükten kalkmadan
önceki hükmüne göre tam mü-
kellefiyette eşlerin veya velayet al-
tındaki çocukların yıllık beyanname
ile bildirilmesi icabeden gelirleri tek
bir beyanname ile aile reisi tarafından
gelirler birleştirilmek suretiyle beyan
ediliyordu. Bu duruma göre aile re-
isinin ticari, zirai veya mesleki ka-
zançtan dolayı yıllık beyanname zo-
runluluğu olması halinde aile reisinin
eşi ve çocuklarında 21. maddedeki is-
tisanadan yararlanamıyordu. 4369 sa-
yıllı kanunla GVK'nun 93. maddesi
yürürlükten kaldırılmasına rağmen
21. maddedeki hüküm de-
ğiştirilmemiştir. Ancak işlerliği ol-
mayan bir hüküm haline gelmiştir.

İstisnadan fazla gelir elde edil-
mesi halinde gelirin tamamı beyan
edilecek ancak vergileme istisna ve
gider düşüldükten sonra yapılacaktır.
Gerçek gider usulünün seçilmesi ha-
linde istisnaya isabet eden gider dü-

şölmeyecektir. Gerçek giderde istisnaya isabet eden gider miktarı orantılama yoluyla bulunur.

Bir binaya birden fazla kişinin ortak olması halinde istisna tutarı herbir 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 değilde belli bir dönemde elde edilirse istisna kısmı değil tam olarak uygulanacaktır. Örneğin 2 ay kira geliri elde edilmiş ise istisna iki aya göre değil yılın tamamı için uygulanacaktır.

3- Kiraya verilen binanın hem mesken hemde işyeri olarak kullanılması:

Kiraya verilen gayrimenkulün GVK'nun 94. maddesindeki tevkifat yapmak zorunda olanlara hem işleri hemde mesken olarak kiraya verilmesi halinde vergi kesintisi kira bedelinin tamamı üzerinden yapılacaktır.

4- İşletmeye ait gayrimenkulün kira verilmesi :

Ticari bir işletmenin aktifinde kayıtlı olan gayrimenkulün 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 vergisinde hesaplanması gerekir.

VII. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ BEYANI

1- Kimler beyanname vermeyecek:

Gelir Vergisi Kanununun 86. maddesinin 4369 sayılı kanunun 45. maddesiyle değişen hükmüne göre

Tam mükellefler;

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

b- Tevkifat yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayri safi tutarları toplamı GVK'nun 103. maddesinde yazılı vergi tarifesinin 1. ve 2. gelir dilimleri toplamının yarısını aşmayan gayrimenkul sermaye iradı elde edenler beyanname vermeyeceklerdir. (2000 takvim yılı gelirleri için 4.375.000.000 TL.)

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

Dar Mükellefler;

Dar mükellefler aşağıdaki halde gayrimenkul sermaye iradları için beyanname vermeyeceklerdir.

a- Tevkifata tabi tutulmuş gay-

rimenkul sermaye iradları için (miktarı ne olursa olsun)

b- Gayrimenkulün mesken olarak kiraya verilmesi halinde istisna haddinin altındaki gelirler için,

Diğer gelirler nedeniyle (ticari kazanç gerçek usulde tesbit edilen zirai kazanç) beyanname verme zorunluluğu olsa 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 2000 takvim yılı için 630.000.000.- TL'dir.)

- Tevkifata tabi tutulan işyeri kira gelirinin brüt tutarı beyanname verme sınırını aşanlar (2000 takvim yılı için 4.375.000.000.- TL'dir.)

- İşyerini vergi kesintisi yapma zorunluluğu olmayanlara kiralayanlar (Örneğin basit usulde vergiye tabi mükellefe)

- Diğer mal ve haklardan kira geliri elde edenler,

beyanname vermek zorundadır.

Hem mesken hemde tevkifata tabi tutulmuş kira geliri elde edenler ise mesken kira gelirinin istisna haddini aşan tutarıyla vergi tabi işyeri kira gelirinin gayrisafi tutarları toplamı

beyanname verme sınırını aşıyorsa beyanname verilecek, aksi durumda beyanname verilmeyecektir.

3- Yurt Dışında Çalışan Vatandaşlarımızın Durumu :

Bilindiği üzere 6.3.1998 tarih ve 23278 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 210 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin 2 numaralı bendinde sayılanlar (resmi daire ve müesseseler veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olarak yurt dışında çalışanlar) hariç olmak üzere çalışma veya oturma izni olarak altı aydan fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarının Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları bakımından dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilmeleri kabul edilmiştir. Bu duruma göre yurt dışında çalışan vatandaşlarımızdan geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olanlar;

- Bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kira geliri konut kira geliri istisna gelirini aşanlar,

- İşyerini vergi kesintisi yapma zorunluluğu olmayanlara kiralayanlar,

- Diğer mal ve haklardan kira geliri elde edenler,

beyanname vereceklerdir.

VIII. BEYANNAME VERİLME ZAMANI VE ÖDEME

1- Beyanname Ne Zaman ve Nereye Verilecek :

- Beyannameye tabi gelir 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 iradı yanında beyanı gerekmeyen gelirlerin bulunması halinde de geçerlidir.

- Beyanı gereken gayrimenkul sermaye iradı yanında beyanı gereken diğer herhangi bir gelirin bulunması halinde söz konusu gayrimenkul sermaye iradında diğer gelirlerle birlikte gelirlerin elde edildiği yılı takip eden yılın mart ayı içerisinde beyan edilecektir. (Beyana tabi gelir gayrimenkul sermaye iradı ve basit usulde ticari kazanç dahi olsa beyanname Mart ayı içerisinde verilecektir.)

Beyanname mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir. (Gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükellefler normal olarak ikametgahlarının bulunduğu yerin vergi dairesine bağlıdır.)

2- Verginin Ödenmesi :

- Ocak ayı içerisinde verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi Ocak, Nisan ve Temmuz aylarında ödenecektir.

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

IX.GEÇMİŞ YILLARA AIT GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ SÜRESİNDEN SONRA MÜKELLEFİN KENDİLİĞİNDEN BEYANINDA İSTİSNA UYGULAMASI

Mesken kirasından kaynaklanan gayrimenkul sermaye iradını beyanname verme süresinden sonra beyan edenler ile süresinde eksik beyan ettikleri iratları için yasal beyanname verme süresinden sonra ek beyanname verenlerin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 4369 sayılı Kanunla değişik 21. maddesinde belirtilen istisnadan yararlanıp yararlanmayacakları tereddüt konusu olmuştur.

Mesken kira geliri istisnasında yararlanılabilmesi için maddede belirtilen koşul, mükelleflerin beyan edilmesi gereken kira gelirini kendiliklerinden beyan ederek, Vergi İdaresinin konuyla ilgili tesbit yapmamış ve incelemeye başlamamış olması gerekir.

Bu nedenle, idarece herhangi bir tesbit yapılmadan önce, süresinde beyan etmedikleri veya süresinde verdikleri beyanname eksik beyan ettikleri mesken kira gelirini kendiliklerinden süresinden sonra beyan edenlerde verecekleri beyanname söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir.

X. ÖRNEKLER

1- Bay 'A'nın 2000 takvim yılında

elde etmiş olduğu gelirlerinin dökümü aşağıdaki gibidir.

- Gayrimenkul sermaye iradı (Mesken).....	2.500.000.000
- Mevduat Faizi (brüt)	30.500.000.000
- Mevduat Faizi (Döviz cinsinden).....	1.200.000.000
Toplam Gelir	34.200.000.000

Bay 'A' 2000 takvim yılı ile ilgili olarak beyanname verecek mi? Verecekse hangi dönemde verecektir?

Bay 'A'nın elde ettiği mesken kira geliri istisna haddinin üzerinde olduğu için beyanname verecektir. Ancak TL ve döviz cinsinden elde edilen mevduat faiz gelirleri üzerinden Gelir Vergisi Tevkifatı yapıldığından 4444 sayılı kanunun 3. maddesiyle Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 55. madde gereği miktar ne olursa olsun verilecek olan beyannameye dahil edilmeyecektir.

Bay 'A'nın beyanı gereken geliri sadece gayrimenkul sermaye iradı olduğundan gelir vergisi beyannamesini Ocak/2001 ayı içerisinde verecektir. Ayrıca mükellef Gelir Vergisi Kanunu'nun 21. maddesinde düzenlenen istisnadan yararlanabilecek ve safi irada ulaşabilmek için seçtiği gider usulüne görede gider mahsubu yapabilecektir.

2- Kırşehir ilinde ikinci sınıf tüccar olan Bay 'L'nin 2000 takvim yılı gelirleri aşağıdaki gibidir.

- Gayrimenkul Sermaye İradı (mesken).....	600.000.000
- Mevduat Faizi (Şahsına Ait) ..	25.000.000.000
- Ticari Kazancı	5.000.000.000
Toplam Gelir	30.600.000.000

Bay 'L'nin 30.11.2000 tarih ve mükerrer 24246 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 4605 sayılı kanun gereği durumuna uygun hayat standardı temel ve ilave göstergeler toplamı 3.200.000.000 TL.dir.

Bay 'L'nin eşi Bayan 'F'nin gelirleri ise aşağıdaki gibidir.

- Gayrimenkul Sermaye İradı (Mesken).....	2.000.000.000
- Gayrimenkul Ser. İr. (İşyeri, tevkifat yapılmış)	1.500.000.000
- Döviz Tevdiat Hesabı Faiz Geliri	4.550.000.000
Toplam Gelir	8.050.000.000

Bay 'L'nin ve eşi Bayan 'F' 2000 takvim yılına ilişkin Gelir Vergisi beyannamesi verecek midir? Vereceklerse hangi dönemlerde vereceklerdir? Beyannameye hangi gelirlerini dahil edeceklerdir?

Bay 'L'nin kazancı durumuna uygun hayat standardından yüksek olduğundan ticari kazancını dikkate alarak Mart/2001 döneminde beyanname verecektir. Bay 'L' mesken kira gelirini beyannameye dahil edecek, ancak ticari kazanç sahibi olduğundan GVK'nun 21. maddesindeki istisnadan yararlanma

hakkı yoktur. Şahsına ait olan ve vergisi tevkifat yoluyla kesilmiş bulunan mevduat faiz geliri miktarı ne olursa olsun beyannameye dahil edilmeyecektir. (Gayrimenkul sermaye iradı ile ilgili olarak safi irada ulaşmak için gider mahsubu yapılacağı tabidir)

Bayan 'F'nin mesken kira geliri istisna haddinin üzerindedir. Bu nedenle gelir vergisi beyannamesi verecektir. Vereceği beyannameye mesken kira geliri ile işyeri kira gelirinin toplamı 4.375.000.000 TL'nin altında olduğundan işyeri kira geliri beyannameye dahil edilmeyecektir. Döviz tevdiat hesabı faiz geliri üzerinden tevkifat yapıldığından miktarı ne olursa olsun verilecek beyannameye beyan edilmeyecektir. Mükellefin beyana tabi geliri sadece mesken kira gelirinden ibaret olduğundan beyanname Ocak/2001 dönemi içerisinde verilecek ve bayan 'F' GVK'nın 21. maddesinde belirtilen istisnadan yararlanabilecektir.

3- Ankara İlinde birinci sınıf tacir olan Bay 'Z'nin 2000 takvim yılı gelirleri aşağıdaki gibidir.

- Ticari kazanç.....	2.000.000.000
- Gayrimenkul Sermaye İradı (mesken).....	2.500.000.000
- Şahsına Ait Mevduat Faizi (Brüt)	2.000.000.000
Toplam Gelir	6.500.000.000

Bay 'Z'nin 4605 sayılı kanun gereği durumuna uygun hayat stan-

dardı temel ve ilave göstergeler toplamı 4.200.000.000 TL.dir.

Bay 'Z'nin Gelir Vergisi karşısındaki durumu nedir?

Bay 'Z' ticari kazanç sahibi olduğundan Mart/2001 döneminde beyanname verecektir. Bay 'Z'nin durumuna uygun hayat standardı 2000 takvim yılı ticari kazancından yüksektir. Mükellefin başka geliri olmasaydı hayat standardı üzerinden vergilendirilmesi gerekirdi. Ancak ödevlinin gelir vergisine tabi gayrimenkul sermaye iradı ve şahsına ait mevduat faizi olduğundan bu gelirlerini izah sebebi olarak kullanabilir. Ödevlinin izah sebebi olarak kullanabileceği gelir hayat standardı ile ticari kazanç arasındaki $(4.200.000.000 - 2.000.000.000) = 2.200.000.000$ TL farktır. Vergiye tabi diğer gelirleri toplamı bu farktan yüksek olduğundan Bay 'Z' ticari faaliyetiyle ilgili olarak kazancı üzerinden vergilendirilecektir. Bay 'Z' mesken kira gelirini beyannameye dahil edecek, ancak ticari kazanç sahibi olduğundan GVK'nın 21. maddesindeki istisnadan yararlanma hakkı yoktur. Şahsına ait olan ve vergisi tevkifat yoluyla kesilmiş bulunan mevduat faiz geliri miktarı ne olursa olsun beyannameye dahil edilmeyecektir.

Bu duruma göre bay 'Z'nin beyannameye dahil edeceği gelirleri ve miktarları aşağıdaki gibidir.

Ticari Kazanç.....	2.000.000.000
- Gayrimenkul Ser. İradı (Mesken).....	2.500.000.000

Gayrimenkul sermaye iradı ile ilgili olarak safi irada ulaşmak için gider mahsubu yapılacağı tabidir.

4- Türk vatandaşı olupta Almanya'da işçi olarak çalışan Bayan 'B'nin Türkiye'de elde ettiği gelirleri aşağıdaki gibidir.

- Gayrimenkul Sermaye İradı (mesken)	600.000.000
- Gayrimenkul Ser. İr. (İşyeri, tevkifat yapılmış, brüt)	7.250.000.000
Toplam Gelir	7.850.000.000

Bayan 'B' Türk Vatandaşı olmasına rağmen Almanya'da işçi olarak çalıştığından Türkiye'de elde ettiği gelirleri için dar mükellef kapsamında değerlendirilecektir. Bu du-

ruma göre Bayan 'B' 2000 Takvim yılı için gelir vergisi beyannamesi vermeyecektir. Çünkü mesken kira geliri istisnanın altındadır. İşyeri kira gelirleri üzerinden ise tevkifat yapılmıştır. Bilindiği üzere dar mükelleflerin istisna haddi altında kalan mesken kira gelirleriyle, tevkifata tabi tutulmuş işyeri kira gelirleri için (miktarı ne olursa olsun) beyanname verme zorunluluğu yoktur.

KAYNAKÇA

- 1- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Tebliğleri
- 2- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3- Maliye Bakanlığı İç Genelgeleri ve Muktezaları
- 4- Vergi Raporu 43. Sayı