



Caner Tarık GÖKALP(*)



Evrime ERGENE(**)

GAYRİMENKUL SERMAYE İRADİ ve BEYANI

1 - GİRİŞ

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde yazılı mal ve hakların sahipleri ya da mu-tasarıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar, gelir vergisi kanununda gayrimenkul sermaye iradı olarak tarif edilmiştir. Maddede belirtilmiş mal ve hakların kiralanması sonucunda elde edilen gelirin ne şekilde tespit edileceği Gelir Vergisi Kanununun 70 ile 74. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Çalışmamızda gayrimenkulün tanımı yapılarak, gayrimenkul sermaye iradının mükellefi, elde edil-mesi, hesaplanması, istisnası ve beyanına ilişkin hususlara ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılacaktır.

2- GAYRİMENKUL KAVRAMI

Gayrimenkul sözlük anlamı olarak taşınabilir olmayan mal demektir. Yani bir mala gayrimenkul demek için gayrimenkulün taşınabilir durumda olup olmadığına bakmak gerekir. Arsa, maden ocağı, gemi ve bina gayrimenkule örnek olarak gösterilebilir.

Gayrimenkul sermaye iradının tarifinin yapıldığı GVK'nın 70. maddesinde açıklanan mal ve haklar sırasıyla:

1. Arazi, bina (döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, memba suları, taş ocakları, madenler, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzleri ve teferruatı;

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

2. Voli mahalleri¹ ve dalyanlar²;

3. Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri³ ve teferruatı ile bilimum tesisatı demirbaş eşyası ve döşemeleri;

4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar⁴;

5. GVK'nın 70. maddesinin 5. fıkrasına göre;

- Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları,
- İhtira beratı, alameti farika, marka, ticaret ünvanı,
- Her türlü teknik resim model ve plan,

• 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; (bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır) (Bu hakların kiraya verilmesinden elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmiştir. Dikkat edilmesi gereken husus ihtira beratının mucitleri veya yasal mirasçıları tarafından kiralanmasından dolayı doğan kazançların, serbest meslek kazancı olduğu aynı bentte belirtilmiştir.)

6. Telif hakları⁵; (Telif hakkının sahipleri ve yasal mirasçıları tarafından kiralanması karşılığı elde edilen gelir serbest meslek kazancıdır. Örneğin bir ressamın kendi yaptığı tabloyu kendisinin veya mirasçısının kiralaması serbest meslek kazancı iken üçüncü bir kişinin tabloyu kiralaması gayrimenkul sermaye iradı sayılır.)

7. Gemi ve gemi payları ile bilimum motorlu yükleme ve boşaltma araçları; (gemiler ve gemi üzerindeki hisselerin kirası olarak alınan gelir, geminin motorlu olup olmadığına tonilotosuna bakılmaksızın gayrimenkul sermaye iradı sayılırken yükleme ve boşaltma araçlarının kiralanmasından elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradı olması için araçların motorlu olması gerekmektedir.)

8. Motorlu nakil ve cer vasıtaları ile her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri; olarak sayılmıştır.

Yukarıda sayılan mal ve haklar ticari ve zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunlardan elde edilen gelir, ticari ve zirai kazancın saptanmasına ilişkin hükümlere göre hesaplanır. Tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dahil olmayan gayrimenkuller ile hakların kiraya verilmesi nedeniyle elde edilen gelirler ise gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilir.

Ayrıca, 213 sayılı VUK'un 187. maddesinde belirtilen arazi ve gayrimenkullerin, kişisel işletmenin aktifine kaydedilmesinin zorunlu olduğu hususu da dikkate alınmalıdır. Anılan maddede sayılan arazi ve gayrimenkullerin kiralanmasından sağlanan gelir her hal ve şartta ticari veya zirai kazancın saptanmasına ait hükümlere göre hesaplanmalıdır.

¹Voli mahalleri; denizlerde, göllerde ve nehirlerde balık avlamaya ayrılmış ve su üstünde engelle çevrilmemiş tabi avlanma sahalarıdır.

²Dalyanlar deniz göl ve nehir ağzlarını çevirerek oluşturulan su mahsulu avlanma bölgeleridir.

³Mütemmim cüz (bütünleyici parça); örneğin asansör, sığınak vb. yerler binaların mütemmim cüzüdür.

⁴Haklar; irtifak, intifa, sükna, kaynaklardan yararlanma ve üst haklarıdır. Bunlardan üst hakkı dışındakilerin kiraya verilmesi mümkündür.

⁵Telif hakları; Bilim edebiyat sanat bilgisayar programcılığı gibi alanlarda bir eser meydana getiren kişinin o eser üzerinde sahip olduğu haklara telif hakkı denilir.

GVK'nın 70. maddesinin son fıkrasında ise, "vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri bu kanunun uygulanmasında gayrimenkul sermaye iradı addolunur" denilmiştir.

3- GAYRİMENKUL SERMAYE İRADİ ELDE EDEN MÜKELLEFLER

GVK'nın 70. maddesinde sayılan mal ve hakları kiraya veren, bu mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri ile kiracıları gayrimenkul sermaye iradı mükellefidirler. Bu kavramlar kısaca aşağıda açıklanmıştır:

Sahip: Adına tapuya tescil işlemi yapıp kiraya verilen mal ve hakların üzerinde mülkiyeti bulunan kimsedir.

Mutasarrıf: Kiraya verilen mal ve hakkın üzerinde sahiplik veya zilyetlik hakkı bulunan ve bu mal ve hak üzerinde fiilen kullanma yetkisi bulunan kimsedir.

Zilyet: Menkul ve gayrimenkul malları elinde bulunduran, menkul ve gayrimenkul mallar üzerinde fiilen tasarruf hakkı kuran kimselerdir. Kısaca zilyet bir mal veya hakkı fiilen kullananlar olarakta belirtilebilir.

İrtifak Hakkı Sahipleri: Hak sahibine hakkın konusu eşyayı fiilen kullanma veya ondan yararlanma hakkı veren taşınmaz veya kişi lehine kurulan sınırlı ayni haklardır.

İntifa Hakkı: Medeni Kanun madde 717'ye göre hak sahibine taşınır veya taşınmaz mallarla haklar üzerinde hakka konu olan eşyayı kullanma, yararlanma hakkı veren şahsa bağlı irtifak hakklarındandır. Menkul mallarda menkulün teslimi ile gayrimenkullerde ise tapuya tescil edilerek intifa hakkı hüküm ifade eder.

Kiracılar: Gayrimenkul durumundaki mal ve hakları kiralayan kimselerdir.

4- GAYRİMENKUL SERMAYE İRADINDA GAYRİSAFİ HASILAT, HASILATIN ELDE EDİLDİĞİ DÖNEM ve SAFİ KAZANCIN TESPİTİ

Gayrimenkul sermaye iradında safi hasılat GVK'nın 71. maddesinde, "gayrisafi hasılatıran iradın sağlanması ve idamesi için yapılan giderler indirildikten sonra kalan müspet fark" olarak tanımlanmıştır. Aynı kanunun 72. maddesi hükmü şöyledir; "Gayrimenkul sermaye iratlarında gayri safi hasılat; 70. maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla ve geçmiş yıllara ait olarak nakten veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarıdır. Ayn olarak tahsil edilen kiralar, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir." Madde metninden de anlaşılacağı üzere gayrimenkul sermaye iradında gayrisafi hasılatın elde edilmesi "tahsil esası"na bağlanmış, vergilendirilecek kazançta safi irat olarak tanımlanmıştır. Bu nedenle nakten ve aynen tahsilatın tanımının yapılması yararlı olacaktır. Buna göre;

Nakden tahsilat, kira bedelinin yabancı para, Türk parası veya çekle ödenmesini ifade eder.

Nakden tahsilatta;

- Tahsilat, içinde bulunulan yıla ait kira bedeli ile ilgili ise, tahsil edildiği yılın hasılatı sayılır.
- Geçmiş yıllara ait olan kira bedellerinin tahsilatı durumunda, hasılat tahsil edildiği yılın hasılatı olarak değerlendirilir.
- Gelecek yıllara ait olupta peşin olarak tahsil edilen kira bedelleri, ödemenin yapıldığı yılın değil gelirin ait olduğu yılın hasılatı olarak değerlendirilir.

Örnek 1:

Bay Aslan C. ticari, zirai ve mesleki kazancı nedeniyle gelir vergisi mükellefi olmayıp maliki bulunduğu apartman dairesini 2008 yılında yıllık 15.000 TL'den 3 yıllığına kiraya vermiş ve 3 yıllık kira bedeli olan toplam 45.000 TL'yi 2011 yılının Eylül ayında banka hesabı vasıtasıyla tahsil etmiştir. Bu kira gelirinin tamamı 2011 yılının geliri sayılır. 25 Mart 2011 tarihine kadar beyan edilecektir.

Örnek 2:

Bay Aslan C. maliki bulunduğu konutunu 2011 yılında 3 yıllığına yıllık 15.000 TL'den kiraya vermiş ve 45.000 TL kira bedelini 2011 yılında tahsil etmiştir. Bu kira gelirinin 15.000 TL'si 2011 yılının geliri olarak kabul edilip 25 Mart 2012'de beyan edilir. 2012'ye ait olan 15.000 TL'si 2012'nin geliri olarak kabul edilerek 25 Mart 2013'te beyan edilir. 2013 yılına ait olan 15.000 TL'lik kira geliri 2013 yılının geliri kabul edilerek 25 Mart 2014'te beyan edilir.

Gayrimenkul sermaye iradında gelecek yıllara ait olup peşin tahsil edilen kiralar tahsilatın yapıldığı yılın değil ait oldukları yılların hasılatı olarak nitelendirilirken bunun istisnası ölüm ve memleketi terk hallerinde görülür. Ölüm ve memleketi terk hallerinde mükellefiyetin kalktığı zamanlara ait olan kiralar peşin tahsil olursa mükellefiyetin kalktığı dönemin hasılatı sayılır. Ölüm halinde beyanname Gelir Vergisi Kanununun 92. maddesinin son fıkrası uyarınca mirasçılar tarafından ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilmektedir.

Yabancı para ile sağlanan iratlar, tahsil edildiği günün borsa rayici üzerinden borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kur üzerinden Türk Lirasına çevrilir.

Aynı olarak yapılan tahsilat Vergi Usul Kanunu Hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir. Emsal bedelinin VUK madde 267'ye göre takdir komisyonu tarafından belirlenmesi gerekir. Mahkeme-lerce resen biçilen değer emsal bedeli yerine geçer.

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanununun 72. maddesine göre; kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı olarak arttıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler kira müddetinin bitiminde kiralayana bedelsiz olarak devredilmiş ise bu tarihte tahsil edilmiş sayılacaktır. Ayrıca bu kıymetlerin emsal değerinin altında devri halinde emsal bedeli ile tutar arasındaki fark bedelsiz devir sayılacaktır.

Gayrimenkul sermaye iradında tahsil sayılan haller Gelir Vergisi Kanununun 72. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre;

- Kiraya veren adına, kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere, veya postaya kiraya verenin bilgisi dahilinde para yatırılmış olması.
- Kira olarak doğan alacağın başka bir kişiye temlik edilmesi veya kiraya verenin kiracısına olan borcu ile takas olunması hallerinde tahsil şartları gerçekleşmiş olur. Temlikin ivazlı veya ivazsız olması önemli değildir.

4.1- Emsal Kira Bedeli Esası

Gayrimenkul sermaye iratlarında nakden veya aynen elde edilen kira bedelleri hasılat sayılır. Bazı durumlarda mal ve haklar bedelsiz olarak veya ederinden daha düşük bir değerle başkasına kiralanırsa bu durumda aradaki fark, emsal kira bedeli esasına göre tamamlanır. Burada amaç gerçek kira bedelinin tespit edilememesi veya gerçek kira bedelinin düşük meblağda beyan edilmesi durumlarında geliri tespit etmektir.

GVK'nın 73. maddesine göre;

- Bina ve arazilerde emsal kira bedeli, varsa yetkili özel makamlarca veya mahkemelerce saptanmış kiradır. Yetkili özel makam veya mahkeme, kira mevzuatına göre kira takdir veya tespit etmeye yetkili makamlardır. Böyle bir makam yoksa veya bina için kira takdir veya tespiti yapılmamış ise emsal kira bedeli vergi usul kanununa göre belirlenen vergi değerinin %5'idir.
- Bina ve arazi dışında kalan mal ve haklarda, emsal kira bedeli biliniyorsa bunların maliyet bedelinin, maliyet bedeli bilinmiyorsa takdir komisyonunda tespit edilecek emsal bedelinin %10'udur.
- İhtira beratı, telif hakkı, imtiyaz hakkı vb. haklarda emsal kira bedeli, takdir komisyonunca takdir edilen değer %10'udur.

4.2- Emsal Kira Bedeli Uygulanmayacak Durumlar

Bu durumlar şunlardır:

- Boş kalan gayrimenkullerin korunması amacıyla bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılması.
- Binaların mal sahiplerinin çocuklarının, anne ve babalarının veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi. (Ancak, bu kimselerin ikametine birden fazla konut tahsis edilmişse bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz.)
- Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede oturması.
- Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalar.

Örnek 3:

Ahmet Bey emlak vergisi değeri 100.000 TL olan bir dairesini arkadaşına bedelsiz olarak kiraya vermiştir.

Kira geliri elde etmediği halde emsal kira bedeli olarak en az $(100.000 \times \%5) = 5.000$ TL kira geliri beyan etmesi gerekmektedir.

4.3- Gayrisafi Hasılatın İndirilecek Giderler

Gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesinde, "safi irat" dikkate alınacaktır. Safi irat; gayrisafi hasılatın, iradın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan giderler indirilmek suretiyle bulunur. Safi iradın tespitinde, gelirin elde edilmesi için yapılan ve kanunda sayılan giderlerin yanısıra konut olarak kiraya verilen gayrimenkuller bakımından GVK'nın 21. maddesinde sayılan istisna da dikkate alınacaktır.

Gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespitinde dikkate alınacak giderler, gerçek usulde ve götürü usulde olmak üzere iki farklı şekilde tespit edilebilmektedir.

4.3.1- Gerçek Gider Usulü

GVK'nın 74. maddesi hükmüne göre gayrisafi hasılatın aşağıda belirtilen giderler indirilir. Ama gayri safi hasılatın istisna olan kısmına isabet eden giderler indirilemez.

4.3.1.1- Kiraya Veren Tarafından Ödenen Aydınlatma, Isıtma, Su ve Asansör Giderleri (GVK md. 74/1)

Gayrimenkulü kiraya verenler tarafından ödenen; ısıtma, aydınlatma, su vb. giderler elde edilen gayrisafi hasılatın düşülebilir. Bunun aksine bu giderler kiracı tarafından ödenir ise indirim mümkün

değildir. Bu giderleri gayrimenkul sermaye iratları sahiplerinin geliri iktisap eden şahıslar olarak bizzat kendilerinin yapması gerekir.

4.3.1.2- Kiraya Verilen Malların İdaresi İçin Yapılan ve Gayrimenkulun Ehemmiyeti ile Orantılı Olan İdare Giderleri (GVK md.74/2)

Genellikle apartman ve han kapıcılarına, bekçilerine; bakım, koruma, temizlik, kiralara tahsili amacıyla ödenen giderler bu kapsama girmektedir.

4.3.1.3- Kiraya Verilen Mal ve Haklara Müteallik Sigorta Giderleri (GVK md. 74/3)

Kiraya verilen mal ve hakların sigorta ettirilmesi nedeniyle ödenen sigorta primleri hasılatından indirilebilir. Ayrıca burada indirilecek tutar kiraya verilen mal ve hakların **o yıla ait** hasılatından düşülür. Örneğin 2011 yılında bir yıllığına sigorta ettirilen ve kiraya verilen gayrimenkulden sağlanan kira gelirinden 2011 yılına ilişkin sigorta masrafları indirilebilir.

4.3.1.4- Kiraya Verilen Mal ve Haklar Dolayısıyla Yapılan ve Bunlara Sarf Olunan Borçların Faizleri İle Konut Olarak Kiraya Verilen Bir Adet Gayrimenkulün İktisap Yılından İtibaren 5 Yıl Süre İle İktisap Bedelinin % 5'i (GVK md. 74/4)

İktisap bedelinin % 5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasılatla uygulanır. Ancak indirilemeyen kısım GVK'nın 88. maddesinin 3. fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz. Sadece konut olarak kiraya verilen ve bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren 5 yıl süre ile iktisap bedelinin % 5'i şeklindeki indirim dikkate alınabilir. Burada amaçlanan gayrimenkul satın alıp, aldıkları bu gayrimenkülü kiraya verenlerin vergi yüklerini azaltmak ve konut piyasasını canlandırmaktır.

%5'lik gider uygulamasının gerçekleştirilebilmesi için aşağıdaki şartlar sağlanmalıdır.

- %5'lik gider uygulaması gayrimenkulün iktisap olduğu tarihten başlayarak 5 yıllık bir süre aralığında uygulanacaktır, beş yıllık süre içerisinde uygulanmayan yıllarda bir sonraki yıla devir sözkonusu olamaz.
- Kiraya verilen gayrimenkul konut olarak kiraya verilmelidir. İşyeri olarak verilirse indirimden yararlanılamaz.
- Gayrimenkulün iktisap bedelinin %5'ine isabet eden indirim oranında istisnaya isabet eden tutar indirim konusu yapılamaz.
- Bireyin birden fazla gayrimenkulünü kiraya vermesi durumunda sadece bir konut ile ilgili olarak indirim yapılabilir.

4.3.1.5- Kiraya Verilen Mal ve Haklar İçin Ödenen Vergi, Resim, Harç ve Şerefiyelerle Kiraya Verenler Tarafından Ödenmiş Olmak Şartıyla Belediyelere Ödenen Harcamalara İştirak Payları (GVK md. 74/5)

Bina ve arazi vergileri (emlak vergileri), temizleme ve aydınlatma harçları, şerefiyeler vs. hasılatından indirilebilir; ek olarak Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 14'üncü maddesine göre iki sayılı tarifede sayılan; taksi, minibüs, kamyonet, kamyon, çekici, ve benzerleri lastik tekerlekli traktörler ve motosik-

letlerin kiraya verilmesi halinde ödenen motorlu taşıtlar vergisinin hasıllattan indirilmesi mümkündür. Çevre ve temizlik vergisinin mükellefi kiracılar olduğu için hasıllattan indirimi söz konusu değildir.

4.3.1.6- Kiraya Verilen Mal ve Haklar İçin Ayrılan Amortismanlar (Amortisman Tabi Değer, Malum İse Maliyet Bedeli, Malum Değilse Bina ve Arazi İçin Vergi Değeri, Diğer Mallar İçin Vergi Usul Kanununun 267. Maddesine Dayalı Olarak Emsal Değeridir) (GVK md. 74/6)

Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili amortismanlarda gider olarak dikkate alınabilir. Amortisman tabi değer, biliniyorsa maliyet bedeli, bilinmiyorsa bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için ise emsal değeridir. Mükellefler normal amortisman yoluyla tespit edilen tutarı gider olarak indirebilirler. Fevkalade amortisman veya hızlandırılmış amortisman yöntemiyle hesaplanan tutarlar gider olarak indirilemez. Boş arazi ve arsalar amortisman hesaplanmaz ve gider olarak indirilemez.

4.3.1.7- Kiraya Veren Yaptığı Onarım Giderleri (GVK md. 74/7)

Gayrisafi hasıllattan indirilebilecek onarım giderleri yenilemeye dönük olan giderlerdir. Örneğin bir binanın eskiyen ya da kırılıp bozulan yerlerinin tekrar eski hale getirilmesi gider olarak düşülebilir. Bunun aksine emlağın iktisadi değerini arttıracak ilaveler onarım gideri sayılmaz. Kısaca onarım giderleri gayrimenkulün bozuk eskimiş kırılmış noktalarının onarılmasından oluşan giderlerdir. Örneğin bir binanın değerini arttırıcı harcamalar arasında binaya kalorifer tesisatı döşenmesini gösterebiliriz. Bu durumda yapılan harcama gider olarak hasıllattan indirilmez, maliyete eklenerek amortisman yoluyla itfa edilmesi yoluna gidilir.

4.3.1.8- Kiraya Verilen Mal ve Haklara Ait Bakım ve İdame Giderleri (GVK md. 74/8)

Kiraya verilen mal ve hakların yıpranmasını önlemek amacıyla yapılan giderlerdir. Örneğin bir apartmanda bulunan asansörün bakım ve onarımının yapılması.

4.3.1.9- Kiraladıkları Mal ve Hakları Kiraya Verenlerin Ödedikleri Kiralar ve Diğer Gerçek Giderler (GVK md. 74/9)

Kira ile tuttıkları mal ve haklarını başka bir şahsa kiraya verenlerin elde ettikleri gayrimenkul sermaye iradına ilişkin giderler gayrisafi hasıllattan indirilebilir.

4.3.1.10- Sahibi Bulundukları Konutları Kiraya Verenlerin Kira İle Oturdıkları Konutun Kira Bedeli (GVK md. 74/10)

Bu maddeye dayalı kira indirimi gayrisafi hasıllattan 1, 9 ve 11 numaralı bentlerinde yazılı giderler düşüldükten sonra, kalan miktar üzerinden yapılır ve kiranın indirilemeyen kısmı gider fazlalığı sayılmaz.

- Kiraya verilen mekan konut olarak kiraya verilmelidir.
- İndirilebilecek konut kirası elde edilen hasılat ile sınırlıdır. Yani konutun kiraya verilip başka bir konutta ikamet edilip ikamet edilen konuta daha fazla kira ödenmesi nedeniyle zarar beyan edilemez.
- Tam mükellefiyet esasında vergilendirilenler, Türkiye’de elde ettikleri kira gelirinden yurt dışında ödedikleri konut kira giderini indirim konusu yapabilirler.

4.3.1.11- Kiraya Verilen Mal ve Haklarla İlgili Olarak Mukavelenameye, Kanuna veya İlama İstinaden Ödenen Zarar, Ziyân ve Tazminatlar (GVK md. 74/11)

Kiraya verilen gayrimenkullerle ilgili olan zarar, ziyân ve tazminatlar; kanuna, sözleşmeye veya mahkeme kararına dayanmak ve bu zarar ziyân veya tazminata gayrimenkulü kiraya veren şahıs tarafından bizzat neden olunması şartıyla indirim konusu yapılabilir.

4.3.2- Götürü Gider Usulü

Mükellefler diledikleri taktirde indirebildikleri giderlerin yerine olacak şekilde hasılatlarının %25'ini götürü olarak indirebilirler. Götürü gider usulünü kabul eden mükellefler iki yıl geçmedikçe bu usülden dönemezler. Bu usulü seçmek mükelleflerin kendi tercihlerine bırakılmıştır. Götürü gider usulünü seçen mükellefler gerçek gider olarak saydığımız unsurların hiçbirini gider olarak indiremezler. Bu iki yıllık sürenin istisnası ayrı ayrı tam hisseli ve yarım hisseli gayrimenkule sahip bir mükellefin tam hisseli evi için gerçek gider usulünü, yarım hisseli evi için götürü gider usulünü seçebilmesidir. Yargı kararlarınca bu durum uygun bulunmuştur. İkinci istisnası ise kiraya verilen gayrimenkuller üzerinde ne vergi değeri ne de maliyet bedeli belli olmayan bina ve arazi bulunduğu takdirde, diğerleri için gerçek gider usulü seçilmiş olsa bile, bina ve arazi için götürü gider usulünün uygulanabilmesidir.

Örnek 4:

Ahmet Bey 2011 yılında konut olarak kiraya verdiği daireden 100.000 TL kira geliri elde etmiştir. Ayrıca ticari, zirai, ve mesleki faaliyeti bulunmamaktadır. Ahmet Bey'in gider olarak indirebileceği tutar aşağıda görülmektedir.

Gayrisafi Hasılat Tutarı	100.000 TL
İstisna Miktarı (2011)	2.800 TL
Kalan Tutar	97.200 TL
Götürü Gider (97200x0.25)	24.300 TL
Matrah (97200-24300)	72.900 TL

4.3.3- Kısmi Giderleştirme

Gelir Vergisi Kanununun 74. maddesine göre gayrimenkul sermaye iradı mahiyetindeki mal ve hakların kısmen kiraya verilmesi durumunda, bu giderlerden yalnızca bu kısma isabet eden giderler hasılatlardan indirilir.

Örnek 5:

Ahmet Bey, 2011 yılında kendisinin ikamet ettiği konutunun bir odasını aylık 500 TL'ye üniversite öğrencilerine bir yılığına kiraya vermiştir. Gayrimenkul 100 metrekare olup kiraya verilen bir oda 25 metrekaredir. Ayrıca Ahmet Bey'in ev için yaptığı toplam masraflar 1.000 TL'dir. Bu durumda Ahmet Bey'in gider olarak hasılatlardan düşebileceği tutar ;

Hasılat: 500x12= 6.000 TL'dir. 25 metrekareye düşen gider; (25/100)x1000 TL=250 TL'dir.

4.4- Konut Olarak Kiraya Verilen Gayrimenkullerin Durumu ve İstisna Uygulanması

Konutların kiraya verilmesi sebebiyle elde edilen kira gelirinden giderler düşüldükten sonra safi kira geliri elde edilir. Gelir Vergisi Kanununun 21. maddesiyle mesken olarak kiraya verilen binalardan

elde edilen kira gelirinin 2011 yılı için 2800TL'si vergiden istisna edilmiştir. Bu tutarı aşan kısım varsa verginin aşan kısma uygulanması durumu sözkonusu olacaktır.

İstisnanın uygulanabilmesi için aşağıdaki şartların bulunması gerekir:

1. Öncelikle kiraya verilen gayrimenkulün mesken olarak kiralınması gerekmektedir. İşyeri olarak kiralınırsa GVK madde 21'e dayanarak kira gelirinin istisna uygulamasından yararlanamayacağı açıktır.

2. Eğer istisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi durumu söz konusu ise istisna haddinden yararlanılamaz.

3. Kira geliri elde edenin ticari, zirai ve mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunluluğunun bulunmaması gerekir. Aksi taktirde istisna uygulamasından yararlanılamaz.

Bir takvim yılı içinde elde edilen gayrisafi konut kira gelirinden öncelikle istisna tutarı düşüldükten sonra arkasından gerçek gider tutarı ya da hasılatın %25'i olan götürü gider düşürülür.

Gerçek ve götürü gider usulünde istisnadan yararlanıldığı taktirde istisnaya isabet eden kısım gayrisafi hasılatlardan indirilemeyecektir.

Örnek 6:

Emine Hanım mesken olarak kiraya verdiği evinden 2011 yılında 10.000 TL kira geliri elde etmiştir. Beyana tabi başka geliri bulunmamaktadır ve gerçek gider yöntemini seçmiştir. Bu konut ile ilgili gerçek giderleri toplamı 4.000 TL'dir.

Gerçek gider usulünü seçen mükellefler, vergiden istisna edilen kısma isabet eden giderleri hasılatlarından gider olarak indiremeyecekler, sadece vergiye tabi hasılatla isabet eden giderleri indirebileceklerdir.

10.000 2.800

$4.000 \times \frac{2.800}{10.000} = (4.000 \times 2.800) / 10000 = 1120$ TL'lik tutarı gider olarak indiremeyecektir. Gider olarak indirilebilecek tutar: $(4.000 - 1.120) = 2.880$ TL'dir.

Gayri Safi Hasılat Toplamı	10.000 TL
Vergiden İstisna Tutar	2.800 TL
Kalan (10.000-2.800)	7.200 TL
İndirilebilecek Gerçek Gider Toplamı	2.880 TL
Vergiye Tabi Gelir (7.200-2.880)	4.320 TL'dir

4.5- Gayrisafi Hasılatla İndirilemeyecek Giderler

Gelir Vergisi Kanununun 74. maddesinin son fıkrasına göre, gayrimenkul sermaye iradının tespiti için para cezalarıyla vergi cezaları gider olarak dikkate alınmaz. Ayrıca 197 sayılı MTV Kanununun 14. maddesine göre ilgili kanuna bağlı (I) ve (IV) sayılı tarifelerde yer alan taşıtlar için ödenen motorlu taşıtlar vergisi de gider olarak dikkate alınmaz. Buna ek olarak kiralanan gayrimenkulleri kullananlar kiracılar olduğundan söz konusu gayrimenkullere ait çevre temizlik vergisinin mükellefi de kiracılar- dır. Bu nedenden dolayı gayrimenkulü kiraya verenlerin çevre temizlik vergisini hasılatlarından gider olarak indirmeleri mümkün değildir.

5- GAYRİMENKUL SERMAYE İRADINDA VERGİ TEVKİFATI

Gayrimenkulleri işyeri olarak kiralayan kişi ve kuruluşlar kira ödemeleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapacaklardır. İş yerinin kiracıları ödeme yaptıkları kira tutarı üzerinden vergi keseceklerdir.

GVK md. 94'e göre kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler maddede sayılan ödemeleri nakden veya hesababen yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar. Daha sonra gayrimenkul sermaye iradı sahipleri tarafından gelir vergisi beyannamesi verilmesi durumunda daha önce tevkifat yoluyla kesilip beyan edilen vergi, gayrimenkul sermaye iradı sahibinin vereceği gelir vergisi beyannamesinden mahsup edilecektir.

Kiracı olan kişi ve kuruluşlar, yaptıkları kira ödemelerinin brüt tutarı üzerinden %20 oranında gelir vergisi kesintisi yapmak zorundadırlar. Kira sözleşmeleri net veya brüt tutar üzerinden yapılırken tevkifat brüt tutara dayalı olarak yapılacaktır. Gayrimenkul sermaye iradı sahibinin 2011 yılı için 23.000 TL olan beyan sınırının hesabında brüt kira gelirinin dikkate alınması doğrudur. Toplama dahil olan gelir unsurlarıyla birlikte toplamı 23.000 TL'nin altında olan tevkifatlı gayrimenkul sermaye iradı beyannameye dahil edilmez. Buna ilaveten basit usule tabi olanlara işyeri olarak kiraya verilen gayrimenkullerde GVK 86/1-d'ye göre bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2011 yılı için 1.170 TL'yi aşmayan tevkifat ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul sermaye iratlarının beyan edilmeyeceği belirtilmiştir.

Gayrimenkulü kiralayan mükellef basit usulde vergiye tabi ise; kira ödemesi üzerinden herhangi bir vergi kesintisi yapılmaz. Bu durumda gayrimenkulden elde edilen kira geliri yıllık beyanname ile beyan edilir. Kiraya verilen gayrimenkulün hem mesken hem de işyeri olarak kullanılması halinde ise kira bedelinin tamamı vergi kesintisine tabidir.

6- GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYANI

6.1- Tam Mükellefiyette

Beyan edilmesi gereken iratlar şunlardır:

Gayrimenkul sermaye iratları GVK'nın 92. maddesi gereğince mart ayının başından 25. günü akşamına kadar verilecek beyanname ile beyan edilecektir.

- Beyan edilmesi gereken geliri 2011 yılı için 2.800 TL'nin üzerinde mesken kira gelirinden ibaret olanlar istisna uygulandıktan sonra artan gelirlerini 25 Mart akşamına kadar beyan etmek zorundadırlar.

- Tevkif suretiyle vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iradı elde edenler 2011 yılı için 23.000 TL'nin üzerinde gelire sahipseler 25 Mart akşamına kadar verecekleri beyanname ile beyan ederler.

- 2011 yılı için 1.170 TL'yi aşan tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ve istisna uygulamasına konu olmamış beyanı gereken gayrimenkul sermaye iradının mart ayının 25. günü akşamına kadar beyan edilmesi gerekmektedir.

- Diğer gelir unsurlarıyla birlikte toplamı 2011 yılı için 23.000- TL'yi aşan tevkif suretiyle vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iratlarının diğer gelir unsurlarıyla beraber mart ayının 25'inci günü akşamına kadar verilecek beyanname ile beyan edilmesi gerekir.

Beyan edilmeyecek iratlar ise şunlardır:

- 2011 yılı için geliri, 2.800 TL olan istisna haddi altında kalan mesken kira gelirinden ibaret olanların bu gelirleri beyan edilmez.

- 2011 yılı için geliri, 23.000 TL'nin altında kalan tevkif suretiyle vergilendirilmiş kira gelirlerinden ibaret olanların gelirleri beyan edilmez.

• 2011 yılında tevkiif suretiyle vergilendirilmiş ve 23.000 TL'lik beyan sınırını aşmamış gayrimenkul sermaye iratları, diğer gelir unsurları ile birlikte toplamı 23.000 TL yi aşmaz ise beyan edilmez.

• 2011 yılında gelirleri tevkiif suretiyle vergilendirilmemiş ve istisna kapsamında bulunmayan ve tutarı 1.170 TL'yi aşmayan gayrimenkul sermaye iratları beyan edilmez.

6.2- Dar Mükellefiyette

• Gayrimenkul sermaye iratları tevkiif suretiyle vergilendiriliyorsa tutarı ne olursa olsun beyan edilmez. Diğer gelirler için beyanname veriliyor olsa dahi beyannameye dahil edilmez.

• Mesken kira geliri dışında tevkiif suretiyle vergilendirilmemiş gayrimenkul sermaye iradı elde edilmesi durumunda bu gelirlerin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Tevkifat yapılmamış 2011 yılı için 2.800 TL'lik istisna haddinin üzerinde olan gayrimenkul sermaye iratları beyanname ile mart ayının 25. günü akşamına kadar beyan edilir.

7- SONUÇ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesinde sayılan gelire giren kazanç ve iratlardan bir tanesi de gayrimenkul sermaye iradıdır. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde yazılı mal ve hakların sahipleri ya da mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar; gelir vergisi kanununda gayrimenkul sermaye iradı olarak tarif edilmiştir. Makalemizde gayrimenkul sermaye iradının tanımı yapılmış, mükellef, gayrimenkul sermaye iradında hasılat kavramları, gayrimenkul sermaye iradında emsal kira bedeli, giderler ve istisna hükümleri örneklere yer verilerek açıklanmaya çalışılmıştır. Son olarak da gayrimenkul sermaye iradının beyanı tam mükellef ve dar mükellef şahıslar nezdinde açıklanmaya çalışılmıştır.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
- GÜZEL, Bayram, SİVRİKAYA, Hamza; "Gayrimenkul Sermaye İradının Hesaplanması ve Beyanı-1", Yaklaşım Dergisi, Ocak 2006, sayı :157, syf:94.
- GÜZEL, Bayram; SİVRİKAYA, Hamza; "Gayrimenkul Sermaye İradının Hesaplanması ve Beyanı-2", Yaklaşım Dergisi, ,sayı :158, syf:87.
- KÜTÜK, Zafer; ARSLAN, Bekir; "Gayrimenkul Sermaye İradı ve Beyanı", Vergici ve Muhasebeci ile Dialog Dergisi, Sayı:190, syf:59.
- EBİRİ, Kevser Altay; "Gayrimenkul Sermaye İradı ve Beyanı", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mart 2006, Sayı 2006, syf:216.
- DEMİR, Hüseyin; "Gayrimenkul Sermaye İradında Vergilendirme ve Özellik Arz Eden Durumlar", Vergici ve Muhasebeci ile Dialog Dergisi, Ağustos 2005 Sayı:8, syf:132.
- AK, Mustafa; "Gayrimenkul Sermaye İradında İndirilecek Giderlerin Tespitinde Özellik Arz Eden Hususlar", Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2007, Sayı:221, syf:103.
- "Beyanname Düzenleme Klavuzu"; Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 2011.
- SÜER, Nedim Tolga; "Gayrimenkul Sermaye İradı ve 2010 Yılı İratlarının Beyanı", Maliye Postası Dergisi, Şubat 2011, syf:75.
- GÜLERYÜZ, Süveyda; "Gayrimenkul Sermaye İradında Gelirin Tespiti", Maliye ve Sigorta Yorumları, Eylül 2003, Sayı:400, syf:60.