



GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ VERGİLENDİRİLMESİ ve BEYANI

TAXATION OF INCOME FROM IMMOVABLE PROPERTY AND RIGHTS AND ITS DECLARATION

Özgür UYAR^(*)

ÖZET

Çalışmamızda, gelirin unsurları arasında yer alan gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi ve beyanı, mevzuatta yer alan düzenlemelere paralel olarak örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır. Özellikle, ilk defa 2013 takvim yılı gelirlerine uygulanmak üzere konut kira gelirlerine uygulanan istisna uygulamasında yapılan değişiklikler, sebep-sonuç ilişkisinde ve örnek olaylarla okuyucuya aktarılmaya çalışılmıştır. Diğer taraftan emsal kira bedeli ve gider fazlalığı kavramı gibi özellik arz eden hususlara yer verilmiş olup iradın tam ve dar mükellef gerçek kişiler tarafından hangi şartlarda beyana konu edilmesi gerekeceği açıklanmıştır. Yine yakın zamanda uygulamaya başlanmış olan önceden hazırlanmış kira beyanname sisteminin uygulaması ile ilgili bilgilere çalışmamızda yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Gayrimenkul sermaye iradı, konut istisnası, emsal kira bedeli, işyeri kira geliri, gayrisafi hasılat, safi irat, gerçek gider, gider fazlalığı, götürü gider

ABSTRACT

In our article the taxation and declaration of income from immovable property and rights, which is among the income items counted within the Law, will be studied in parallel with the tax legislation by illustrating with examples. The focus will be particularly on the recent amendments that will be effective on the incomes of 2013 concerning the implementation of domicile exemption in a casual connection. Significant terms, such as imputed rent and excess of expense, and the conditions of this income item being declared by both full and limited liability taxpayers are also going to be scrutinised in this paper. There is also some explanation regarding the application of rent tax return system which has been initiated quite recently.

Key Words: Income from immovable property and rights, domicile exemption, imputed rent, business rent income, gross revenue, net income, real expense, excess of expense, lump-sum expense

^(*) Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu¹'nin (GVK) "Mevzu" başlıklı 1. maddesinde, "Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir." denilmiş ve gelirin tanımı "Bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." şeklinde yapılmıştır. Aynı Kanunun "Gelirin Unsurları" başlıklı 2. maddesinde ise gelire giren kazanç ve iratlar tek tek sayılmış ve kanunda aksine bir hüküm olmadıkça bu kazanç ve iratların, gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile dikkate alınacağı belirtilmiştir. Kanun maddesinde sayılan kazanç ve iratlar ise sırasıyla; ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlardır. Görüleceği üzere vergi sistemimiz gerçek kişilerin elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesinde, gelirin kapsamını belirlerken iki ana unsurdan yola çıkmış olup bunlar "Kazanç" ve "İrat" kavramlarıdır.

Bu çalışmamızın konusunu ise gelirin içine giren iratlar içerisinde sayılmış olan "Gayrimenkul Sermaye İratları" oluşturmaktadır. GVK'nın "Gelir Unsurlarının Tespiti" başlıklı 3. kısmın, "Gayrimenkul Sermaye İradı" başlıklı 5. bölümünde, 70 ila 74. maddeler arasında gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi ile ilgili ana esaslar düzenlenmiştir. Ayrıca Kanunun 21. maddesinde belli şartlarda konut kira gelirleri için uygulanabilecek olan bir istisna hükmü, 85 ve 86. maddelerinde gelirin toplanmasıyla ilgili hususlar, 94/5. maddesinde ise vergi tevkiyatı ile ilgili hususlar düzenlenmiştir. Özellikle 21. madde de düzenlenen ve "Konut İstisnası" olarak bilinen uygulamada, ilk defa 2013 yılı gelirlerinde uygulanmak üzere, 6322 Sayılı Kanun²'un 5. maddesiyle yapılmış değişiklikler mevcut olup çalışmamızın ilgili bölümlerinde bu değişikliklere de yer verilmiştir.

2- GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ TARİFİ

Bir unsurun Gelir Vergisi Kanunu kapsamına girebilmesi için Kanunun 2. maddesinde belirtildiği üzere gelirin unsurları arasında sayılmış olan kazanç veya iratlardan birine dahil olması gerekmektedir. Kazanç, bedeni veya fikri çalışma sonucu emeğin getirisi veya bir teşebbüs içerisinde emekle sermayeyi birleştirmek suretiyle elde edilen randımandır. İrat ise, fikri veya bedeni bir çalışmayı gerektirmeden taşınır veya taşınmaz sermayenin getirisidir.³ Kazanç olarak sayılan gelir unsurları ticari ve zirai kazanç ile ücret ve serbest meslek kazancı iken, irat olarak sayılan unsurlar gayrimenkul sermaye iradı ile menkul sermaye iradıdır. Diğer kazanç ve iratlar ise adından da anlaşılacağı üzere, Kanunda sayılmış olan her bir kalem itibarıyla ya kazanç ya da irat özelliğini taşımaktadır. Kanun koyucu kazanç ve irat arasındaki farklardan yola çıkarak vergilendirme ile ilgili esasları belirlerken farklı düzenlemeler ortaya koymuş ve her bir gelir unsurunu ayrı ayrı tarif etmiştir.

Gayrimenkul sermaye iradı, GVK'nın 70. maddesinde tarif edilmiş olup anılan maddede sekiz bent olarak sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesi karşılığında elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olacağı belirtilmiştir. Ayrıca aynı maddede, bu tariften farklı olarak iki durum daha belirtilmiş ve bu durumlarda elde edilen gelirlerin de GVK uygulamasında gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilme-

¹ 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² 15.06.2012 tarih ve 28324 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³ <http://www.mevzuatdergisi.com/2000/12a/02.htm> (Erişim 29.01.2014)

si gerektiği düzenlenmiştir. Bunlar ise; bir vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleridir.

2.1- Gayrimenkul Sermaye İradına Konu Mal ve Haklar

Gayrimenkul, Türkçeye Arapçadan geçmiş bir kelimedir. Arapçadaki nakil (Taşınır) sözcüğünden türemiş olup olumsuzluk önekiyle, taşınması mümkün olmayan anlamına gelmektedir. Eşanlamlısı ise taşınmazdır⁴. 4721 Sayılı Medeni Kanun⁵'un Eşya Hukuku kitabında yer alan 704. maddede ise taşınmaz mülkiyetinin konusu belirtilerek; arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler taşınmaz (gayrimenkul) olarak düzenlenmiştir.

Ancak vergi hukukunda yer alan gayrimenkul kavramı daha geniş bir çerçeveye sahiptir. Bunu hem 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu⁶'nun (VUK) Değerleme kitabında yer alan 269. maddede, hem de GVK'nın 70. maddesinde görebiliyoruz. VUK'un 269. maddesinde gayrimenkul gibi değerlendirilecek kıymetler belirlenmiş ve normalde Medeni Kanuna göre taşınır olarak kabul edilebilecek olan tesisat, makine, taşıt gibi kıymetlerin gayrimenkul sınıfında değerlendirileceği düzenlenmiştir. Çalışmamızın konusunu oluşturan GVK'nın 70. maddesinde ise gayrimenkul sermaye iradına konu olan mal ve haklar tek tek sayılmış olup yine burada da Medeni Kanun'dan farklı olarak taşıt araçları, makine, tesisat, demirbaş eşya vb. gibi taşınır malların kiralanması karşılığı elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edildiğini görüyoruz.

GVK 70. maddesinde sayılan bu mal ve hakları saymadan önce dikkat edilmesi gereken husus, bu mal ve hakların ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunması halinde bunlardan sağlanan kira gelirinin ticari veya zirai kazanç esaslarına göre tespit edilmesi gerektiğidir. Ancak tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dahil olmayan gayrimenkul ve hakların kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelir yine gayrimenkul sermaye iradı sayılacaktır.

GVK'nın 70. maddesinde sayılan mal ve haklar aşağıda belirtilerek kısaca açıklanmıştır.

2.1.1- Arazi, Bina, Maden Suları, Menba Suları, Madenler, Taş Ocakları, Kum ve Çakıl İstihsal Yerleri, Tuğla ve Kiremit Harmanları, Tuzlalar ve Bunların Mütemmim Cüzleri ve Teferruatı

Binaların döşeli olarak kiraya verilmesi durumunda döşeme için alınan kira bedelleri de gayrimenkul sermaye iradına dahil edilmelidir. Ev veya işyerinin eşyalı olarak kiraya verilmesi bu duruma örnek olarak gösterilebilir.

2.1.2- Voli Mahalleri ve Dalyanlar

Voli mahalleri; denizlerde, göllerde ve nehirlerde balık avlamaya ayrılmış, su üstünde herhangi bir sabit veya geçici engelle çevrilmemiş doğal avlanma sahalarıdır. Dalyanlar ise; denizlerde, göllerde veya nehir ağızlarında kazık, çit, taş, beton, ağ gibi suni engellerle çevrilmiş su ürünleri avlanma bölgeleridir.

⁴ <http://tr.wikipedia.org/wiki/Gayrimenkul> (Erişim 29.01.2014)

⁵ 08.12.2001 tarih ve 24607 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

2.1.3- Gayrimenkullerin, Ayrı Olarak Kiraya Verilen Mütemmim Cüzleri ve Teferruatı ile Bilumum Tesisatı, Demirbaş Eşyası ve Döşemeleri

Mütemmim Cüz (Bütünleyici Parça), mahalli geleneklere göre bir şeyin esaslı unsurunu teşkil eden ve nesne yok edilmedikçe, parçalanmadıkça veya niteliği bozulmadıkça, ondan ayrılması mümkün olmayan tamamlayıcı parçalardır. Örneğin: kalorifer, asansör, sığınak gibi tesisler binanın mütemmim cüz'ü sayılır.

Teferruat (Eklenti) ise, geleneklere veya mal sahibinin iradesine göre, bir şeyin işletilmesi, muhafazası veya faydalanılması için sürekli bir tarzda o nesneye tahsis olunan ve kullanmada asıl şeye tabi kılınan veya takılan veya onunla birleştirilen menkul mallardır. Asıl şeyden kolayca ayrılabilirler. Örneğin evin kapısı, anahtarı teferruatıdır.

2.1.4- Gayrimenkul Olarak Tescil Edilen Haklar

Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar, tapu siciline tescil edilen ve sahiplerine gayrimenkuller üzerinde tasarrufta bulunma hakkı sağlayan haklardır. Medeni Kanuna göre bunlar irtifak hakkı, intifa hakkı, kaynaklardan yararlanma hakkı, sükna hakkı ve üst hakkıdır. Ancak bunlardan üst hakkının kiraya verilmesi yasal olarak mümkün değildir.

2.1.5- Arama, İşletme ve İmtiyaz Hakları ve Ruhsatları, İhtira Beratı, Alamenti Farika, Marka, Ticaret Unvanı, Her Türü 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 Bir İmalat Usulü Üzerindeki Kullanma Hakkı veya Kullanma İmtiyazı Gibi Haklar

Bu bentte sayılan haklar genel itibariyle ticari hayatın gereksinimleri sonucunda ortaya çıkan haklardır. Benden sonunda "... gibi haklar" denildiği için bentte yazmayan ancak bu sınıfa sokulabilecek haklarında bu kapsamda değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca benden sonunda yer alan parantez içi hüküm ile bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedellerinin de gayrimenkul sermaye iradı olarak sayılacağı belirtilmiştir.

İhtira beratı; endüstri alanında veya diğer alanlarda kullanılan makine, alet ve araçların yenisini keşfeden veya bunları geliştiren kimselere, o şey üzerindeki haklarının hukuken korunduğunu anlatan ve bulunduğu şeyden bir süre yalnız kendisinin yararlanmasını sağlayan, devlet tarafından verilen belgedir. Yaygın olarak kullanılan diğer bir adı patettir. Bentte yer alan parantez içi hüküm ile ihtira beratlarının mucitleri veya yasal mirasçıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen kazancın serbest meslek kazancı olarak vergiye tabi olacağı düzenlenmiştir. Ancak ihtira beratlarının mucitleri veya yasal mirasçıları dışındaki kişiler tarafından kiralanmasından elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı sayılacaktır.

Alamenti farika; imal edilen eşyanın yapıldığı fabrikanın, imal edenlerin veya sahiplerinin isim, unvan veya şöhretlerini belirten, benzerlerinden ayıran ve tescil edildikleri takdirde sahipleri için hak mahiyetini kazanan mühür, harf, isim, resim ve rakam gibi kullanılan her nevi işaret ve damgadır.

2.1.6- Telif Hakları

Bilim, edebiyat veya güzel sanatlar alanında bir fikir veya sanat eseri meydana getiren kişinin bu

eserden doğan haklarına telif hakkı denir. İhtira beratlarına benzer şekilde yine bentte yer alan parantez içi hükümlerle, telif haklarının sahipleri veya yasal mirasçıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen kazancın serbest meslek kazancı olarak vergiye tabi olacağı düzenlenmiştir. Ancak telif haklarının sahipleri veya yasal mirasçıları dışındaki kişiler tarafından kiralanmasından elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı sayılacaktır.

2.1.7- Gemi ve Gemi Payları ile Bilumum Motorlu Tahmil ve Tahliye Vasıtaları:

Bentte yer alan parantez içi hüküm ile gemi ve gemi paylarının motorlu olup olmamasının ve tonilatusunun⁷ ne kadar olduğunun bir önemi bulunmamaktadır. Gemi payları ile kastedilen husus ise, bir gemide ortaklık hissesinin bulunması ve sadece bu hissenin kiraya verilmesi durumudur.

Tahmil ve tahliye vasıtaları, yükleme ve boşaltma araçlarıdır. Bu araçların kiralanmasından elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olarak sayılabilmesi için mutlaka motorlu olmaları gerekmektedir.

2.1.8- Motorlu Nakli ve Cer Vasıtaları, Her Türlü Motorlu Araç, Makine ve Tesisat ile Bunların Eklentileri

Motor kuvveti ile hareket eden yolcu, yük ve sair eşya taşımaya yarayan vasıtalar motorlu nakil vasıtalarıdır. (Otomobil, Otobüs, Kamyonet vs.) Tekerlek üzerinde hareket eden çekici ile çekilen, sürüklenen vasıtalar ise cer vasıtalarıdır. (Tır dorsesi, tren vagonu vs.) Bunların dışında kalan motorlu araçlara ise dozer, buldozer, kepçe gibi iş makineleri örnek gösterilebilir. Özellikle bu bent sayesinde, gayrimenkul sermaye iradının konusuna giren malların kapsamı bakımından geniş bir çerçeve oluşturulmuştur.

2.2- Gayrimenkul Sermaye İradında Mükellef

Gayrimenkul sermaye iradında mükellef, GVK'nın 70. maddesinde sayılan mal ve hakları kiraya verenlerdir. Aynı maddede bu kişiler, kiraya verilen bu mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları olabileceği belirtilmiştir. Görüleceği üzere kanun koyucu gayrimenkul sermaye iradını elde edebilecek mükellefler açısından da geniş bir çerçeve çizmiştir. Bu kavramlara ilişkin kısa açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

-Sahip (Malik): Gayrimenkul şeklindeki maddi kıymetler ile gayri maddi kıymetler üzerinde mülkiyet hakkına sahip olmayı ifade eder. Medeni Kanuna göre, gayrimenkuller üzerinde sahiplik tapuya tescil ile oluşur ve bu şekilde hüküm ifade eder.

-Mutasarrıf: Bir mal veya hak üzerinde, fiilen kullanma yetkisi olan kimsedir. Bu kişi çoğunlukla aynı zamanda sahip veya zilyet durumunda olan kimsedir.

-Zilyet: Menkul ve gayrimenkul malları elinde bulunduran, bunlardan yararlanan ve bunlar üzerinde fiilen hakimiyet kuran kimsedir.

-İrtifak Hakkı: Bir gayrimenkul üzerinde, diğer bir gayrimenkul veya şahıs lehine tesis edilen dolayısıyla başkasına ait gayrimenkulleri kullanma ve onlardan faydalanma yetkisi veren ayni haktır. Tapuya tescil ile hüküm ifade eder. Gayrimenkul lehine tesis edildiği durumlarda gayrimenkul aracılığı ile sahibine hak sağlar. İrtifak hakları ayni, şahsi ve karışık olmak üzere üç gruptan oluşur.

⁷ Tonilato: Gemilerin alabileceği yükü belirtmekte kullanılan, bir tona eşit birimdir.

-**İntifa Hakkı:** Bir kişiye başkasına ait bir menkul veya gayrimenkul mal üzerinde zilyetlik, yararlanma, kullanma olanağı sağlar. İntifa hakkı, menkul mallarda menkulün teslimi, gayrimenkullerde ise tapuya tescil ile hüküm ifade eder.

-**Kiracı:** Gayrimenkul niteliğindeki mal ve hakları kiralamış olan kişidir. Gayrimenkul sermaye iradının mükellefleri arasında kiracılar da sayılarak iradın mükellefi bakımından geniş bir çerçeve oluşturulmuştur.

3 - GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ TESPİTİ

Daha önce belirtildiği üzere GVK'nın 2. maddesinde, Kanunda aksine bir hüküm olmadıkça kazanç ve iratların gerçek ve safi tutarlarının dikkate alınacağı belirtilmiştir. Yine Kanunun 71. maddesinde de buna paralel bir düzenleme yapılarak gayrimenkul sermaye iradında safi iradın, gayrisafi hasıllardan iradın sağlanması ve idamesi için yapılan giderler indirildikten sonra kalan müspet (Olumlu) fark olduğu düzenlenmiştir.

3.1- Gayrisafi Hasılat

GVK'nın 72. maddesine göre gayrisafi hasılat; Kanunun 70. maddesinde 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. Madde metninden de anlaşılacağı üzere gayrimenkul sermaye iradında gayrisafi hasılatın elde edilmesi "Tahsil Esası"na bağlanmıştır. Tahsil esası, bir alacak üzerinde fiilen ve hukuken tasarruf edebilme imkanını ifade etmektedir. Dolayısıyla vergilendirmenin yapılabilmesi için kira bedelinin mutlaka nakden veya aynı olarak tahsil edilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca tahsil esasının gereği olarak irat sahibinin kiracıdan gider karşılığı olarak almış olduğu değerler de gayrisafi hasılatın kapsamına girmektedir. (Ancak yapılan bu giderlerin, gerçek gider usulü seçildiği takdirde diğer şartların sağlanması durumunda gayrisafi hasıllardan indirilebileceği tabidir.) Bilindiği üzere, gelirin unsurları arasında sayılan serbest meslek kazançlarının tespitinde de tahsil esası geçerlidir. Ancak gayrimenkul sermaye iratlarında, tahsil esasının uygulanmasında bazı istisnai durumlar mevcuttur. Şöyle ki, gelecek yıllara ait olup peşin tahsil olunan kira bedelleri, tahsil edildiği dönemin değil, ilgili buldukları yılların hasılatı sayılacaktır. Ancak ölüm ve memleketi terk halleri nedeniyle mükellefiyetin kalktığı durumlarda, mükellefiyetin kalktığı tarihi izleyen dönemlerin peşin tahsil edilen kira bedelleri mükellefiyetin kalktığı dönemin hasılatına eklenecektir.

Örnek: Bay (A)'nın 01.01.2012 tarihinde peşin tahsil etmiş olduğu 30.000 TL tutarındaki üç yıllık kira bedelinin, 10.000 TL'si 2012 takvim yılı, 10.000 TL'si 2013 takvim yılı ve kalan 10.000 TL ise 2014 takvim yılı gelirlerine dahil edilecektir. Ancak Bay (A) 2013 yılı içerisinde vefat ederse peşin tahsil edilen kira bedelinin 10.000 TL'si 2012 takvim yılı, kalan 20.000 TL'nin ise 2013 takvim yılı gelirine dahil edilmesi gerekmektedir. Aynı örnekte Bay (A)'nın üç yıllık kira bedelini kiralama süresinin sonunda yani 2014 yılı Aralık ayında tahsil etmesi durumunda 30.000 TL'nin tamamı 2014 takvim yılı gelirlerine dahil edilecektir.

Kira bedelleri nakden tahsil edilebileceği gibi aynen de tahsil edilebilmektedir. Aynen tahsilat, tahsilatın yerli veya yabancı bir para birimi ile değil ancak para ile ifade edilebilen aynı değerlerle yapılmasıdır. Çekle yapılan ödemelerin ise nakden tahsilat olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

GVK'nın 72. maddesinde, kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı olarak arttıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetlerin, kira süresinin sonunda kiralayana bedelsiz olarak devredilmiş olmasının bu tarihte yapılmış tahsilat (Aynen) olacağı belirtilmiştir. Hatta aynı fıkrada yer alan parantez içi hükümlerle bu kıymetlerin emsal değerinin altında devri halinde emsal bedeli ile tutar arasındaki farkın da bedelsiz devir sayılacağı belirtilerek söz konusu tahsilatın kapsamı genişletilmiştir.

Anılan maddede ayın olarak tahsil edilen kiraların ise, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre "Emsal Bedeli" ile paraya çevrileceği belirtilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinde düzenlenmiş olan emsal bedelin belirlenmesi için, anılan maddede sırasıyla uygulanabilecek üç farklı esas belirlenmiştir. Ancak gayrimenkul sermaye iradı olarak yapılan aynen tahsilatın emsal bedeli, ilk iki sıradaki yöntem (Ortalama Fiyat Esası ve Maliyet Bedeli Esası) atlanarak üçüncü sırada yer alan "Takdir Esası" na göre yani ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonu marifetiyle belirlenmelidir. Çünkü ilk iki sırada yer alan esasın gayrimenkul sermaye iradının tespitinde, uygulanmasına olanak bulunmamaktadır. Ayrıca anılan maddede bu esaslara bağlı olmaksızın yargı mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurların da emsal bedeli yerine geçebileceği belirtilmiştir. Bu durumda örneğin, arazi sahibinin zirai faaliyete bilfiil katılmaksızın yetişen mahsulden ayın olarak pay alması durumunda, alınan mahsulün emsal bedeli varsa zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamedeki unsurlara göre de tespit edilebilecektir.⁸

Kira sözleşmesinin yabancı para cinsinden yapıldığı durumlarda, elde edilen yabancı paranın Türk parasına çevrilmesi gerekmektedir. GVK'nın 72. maddesi ile yabancı para cinsinden yapılan ödemelerin ödeme gününün borsa rayıcı ile borsa rayıcı yoksa Maliye Bakanlığınca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrileceği hüküm altına alınmıştır. Türkiye'de yabancı paralar için kurulmuş bir borsa olmadığı için yabancı para cinsinden yapılan ödemeler Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek kur üzerinden Türk parasına çevrilmelidir. Maliye Bakanlığınca da herhangi bir kur tespitinin yapılmadığı dönemlerde ise, tahsilatın yapıldığı gündeki TC Merkez Bankası tarafından Resmi Gazetede ilan edilen döviz alış kuru esas alınmalıdır.

Gayrimenkul sermaye iradında tahsil sayılan haller, yine GVK'nın 72. maddesinde düzenlenmiştir. Buna 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 (Temlikin ivazlı veya ivazsız olmasının önemi yoktur. Ayrıca ivazlı temliklerde de tahsil şartı aranmamaktadır.) veya kiraya verenin kiracısına olan borcu ile takası,

hallerinde gayrimenkul sermaye iradı tahsil edilmiş sayılacaktır.

Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 268 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği⁹ ile 29.07.2008 tahinden itibaren işyeri ve konut kiralama işlemlerine ilişkin yapılacak tahsilat ve ödemelerin banka veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsiki zorunlu hale getirilmiştir. Buna göre;

⁸ Mehmet Tosuner, Zeynep Arkan, Türk Vergi Sistemi, İzmir-2011, s.141

⁹ 29.07.2008 tarih ve 26951 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Konutlarda, her bir konut için aylık 500-TL ve üzerinde kira geliri elde edenlerin,
- İşyerlerinde, işyerini kiraya verenler ile kiracıların,
kiraya ilişkin tahsilat ve ödemelerinin 1.11.2008 tarihinden itibaren banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, konutlarda her bir konut için 500-TL sınırı aranırken işyeri olarak kiraya verilen gayrimenkuller için herhangi bir sınır bulunmadığı, tutarına bakılmaksızın tevsik zorunluluğunun bulunduğudır. Bu hususlara uyulmaması halinde ise bilineceği üzere Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinde düzenlenen Özel Usulsüzlük Cezaları ile karşı karşıya kalınabilecektir.

3.2- Emsal Kira Bedeli Esası

GVK'nın "Emsal Kira Bedeli Esası" başlıklı 73. maddesi, gayrimenkul sermaye iradının tespiti hususunda düzenlenmiş bir güvenlik müessesesi olup iradın tespitinde geçerli olan tahsil esasının yine bir başka istisnası niteliğindedir. Kanun koyucu bu esas ile birlikte bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılan mal ve haklar ile emsaline göre daha düşük bedelle kiraya verilmiş olan mal ve haklar için, bunların emsal kira bedelinin elde edilen gayrisafi hasılat olacağını belirlemiştir. Aynı maddede ise gayrimenkul sermaye iradına konu olan mal ve haklar için ikili bir ayırım yapılarak yıllık emsal kira bedelinin nasıl tespit edileceği düzenlenmiştir. Buna göre;

- Bina ve Arazide;

- 1) Yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş bedeli,
- 2) Bu şekilde takdir veya tespit edilmiş bir bedel yoksa VUK'a göre belirlenen Vergi Değerinin¹⁰ % 5'idir.

- Diğer Mal ve Haklarda;

- 1) Maliyet bedelinin¹¹ % 10'u,
- 2) Maliyet bedeli bilinmiyorsa VUK'un servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre¹² belli edilen değer % 10'udur.

Yukarıda yer alan hususlara göre tespit edilecek emsal kira bedeli, kiralamaya konu mal veya hakkın yıllık kira bedeli olacaktır. Dolayısıyla bir takvim yılından daha az olan kiralamalarda bulunan bedel üzerinden oranlama yapılması gerekmektedir.

Aynı maddede emsal kira bedeli esasının uygulanmayacağı dört tane özel durum düzenlenmiş olup bu hallerde kira bedeli ne olursa olsun veyahut bedelsiz kullanma olsa bile emsal kira bedeli esası uygulanmayacaktır. Buna göre emsal kira bedeli esasının uygulanmayacağı durumlar şunlardır:

- Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması;

¹⁰ VUK'un 268. maddesine göre Vergi Değeri: Bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değeridir. Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin birinci fıkrasına göre vergi değeri, emlak vergisinin konusuna giren bina ve arazinin rayiç bedelidir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise rayiç bedeli, bina ve arazinin beyan tarihindeki normal alım-satım bedeli şeklinde tanımlanmıştır.

¹¹ Maliyet Bedeli, mal ve hakların iktisap edilmesi veya değerinin artırılması nedeniyle yapılan ödemelerle bunlara müteferrik bilumum giderlerin toplamıdır.

¹² Vergi Usul Kanunu'nun 292-297. maddelerinde düzenlenen servetleri değerlendirme hükümlerine göre Takdir Komisyonu tarafından tespit edilecek emsal bedelidir.

Muhafazası maksadıyla başkasının ikametine bırakılacak gayrimenkulün konut olması gerekmektedir. Ya da madde metni yorumlanacak olursa gayrimenkul işyeri bile olsa muhafazasıyla sorumlu kişinin burayı sadece konut olarak kullanması gerekmektedir. Eğer muhafaza ile sorumlu olan kişi gayrimenkulü işyeri olarak kullanırsa emsal kira bedelinin hesaplanması gerekecektir.

- *Binaların mal sahiplerinin usul, fûru veya kardeşlerinin ikametına tahsis edilmesi; (Usul, fûru veya kardeşlerden her birinin ikametına 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.)*

Bu bentte de yine sadece konutlar için yapılmış bir düzenleme mevcuttur. Ayrıca bentte mal sahibi kavramı kullanıldığı için usul, fûru veya kardeşe tahsis işlemi yapabilecek kişiler sadece konutun sahibi olabilecektir. Ayrıca parantez içinde yer alan düzenlemede; usul, fûru veya kardeşlerden her biri için sadece bir konuta emsal kira bedeli hesaplanmayacağı ve kardeşlerin evli olması halinde de eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmayacağı belirtilmiştir.

Örnek: Bay (A), Bayan (B) ile evlidir. Bay (A)'nın kardeşi Bay (A)'ya, Bayan (B)'nin de kendi kardeşi Bayan (B)'ye ikametleri için birer konutu bedelsiz olarak tahsis etmiştir. Bu durumda bentte yer alan parantez içi hüküm gereğince bedelsiz olarak mal sahipleri tarafından kardeşlerine tahsis edilen bu konutlardan sadece bir tanesi için emsal kira bedeli hesaplanmayacaktır. Hangisi için emsal kira bedeli hesaplanmayacağı hususunda ise daha yüksek emsal kira bedeline sahip olan konut seçilebilecektir. Kanun bu yönde herhangi bir sınırlamada bulunmamıştır.

- *Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi;*

Bu bentte de yine sadece konutlar için yapılmış bir düzenleme mevcut olup akrabalık derecesinde herhangi bir sınırlama yapılmamıştır.

- *Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınınca yapılan kiralamalarda.*

Son bentte yer alan düzenlemede ise, anılan kamu kurumlarının kiralayan veya kiracı durumunda bulunduğu tüm kiralama işlemlerinde (GMSİ'ye konu olan tüm mal ve haklar için) emsal kira bedeli esasının uygulanmayacağı düzenlenmiştir.

3.3- Gayrimenkul Sermaye İratlarında İstisna

GVK'nın 21. maddesinde, binaların mesken olarak kiraya verilmesi halinde bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 3.200 TL¹³'ünün gelir vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir. Söz konusu istisna sadece konut kira gelirlerine uygulanabilecek olup istisna tutarının gayrisafi hasıllata uygulanması gerekmektedir. Aynı maddede istisnanın uygulanabilmesi için bazı şartlar belirlenmiş olup maddenin son fıkrasında 6322 Sayılı Kanunun 5. maddesi ile ilk defa 2013 yılı gelirlerine uygulanmak üzere çok önemli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişiklikler sonucunda ilgili Kanunun madde gerekçelerinde de görüleceği üzere, belirli bir tutarın üzerinde ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve irat elde edenlerin konut istisnasından yararlanma imkanları ortadan kaldırılmış, böylece vergilemede adalet ilkesi kapsamında bu istisnanın nispeten düşük gelirli olanların mesken kira gelirlerine uygulanması sağlanmaya çalışılmıştır.¹⁴ Buna göre madde metninde yer alan şartlara göre;

¹³ 2013 takvim yılı için 284 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

¹⁴ 6322 sayılı Kanun'un 5. maddesinin gerekçesi.

- İstisna haddi üzerinde hasılat elde edip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde istisnadan faydalanılamayacaktır. Bu düzenlemeye göre istisna tutarının üzerinde konut kira geliri elde ederek beyanında istisnadan faydalanan mükelleflerin sonradan konut kira gelirinin eksik beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde yararlanılan istisna tutarının da buna göre düzeltilmesi gerekmektedir.
- Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar istisnadan faydalanamayacaktır. Mükellefin bu gelir unsurlarından bir kazancı olmaması, yani zarar bile etmiş olması halinde konut istisnadan faydalanılması mümkün değildir. Ayrıca elde edilen konut kira gelirinin tutarı istisna haddinin altında bile olsa bu istisnadan faydalanılamayacaktır.

Anılan değişiklik kapsamında maddede yer alan “.....geliri bunlar tarafından bildirilecek olanlar...” ibaresi madde metninden çıkarılmıştır. Böylece elde ettiği geliri; ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olanlar tarafından bildirilecek olan kişiler de konut kira geliri elde etmeleri durumunda bu istisnadan faydalanabilecektir. Ancak şu hususu belirtmek gerekir ki şuanaki vergi mevzuatımıza göre bu durumda olan kimse de bulunmamaktadır. Kaldırılan ibare, 29.07.1998 tarihinde 4369 Sayılı Kanun¹⁵ ile yürürlükten kaldırılan “Aile Reisi Beyanı” müessesesi dolayısıyla bu maddede yer alan bir düzenleme idi. Ancak aile reisi beyanının kalkması ile bu düzenleme farklı bir şekilde yorumlanarak, küçük ve kısıtlılar adına vergi beyanı ödevini yerine getiren veli ve vasilerin durumları için uygulanması gerektiği tartışılıyordu. Kanaatimize göre zaten kendi adına bildirimde bulunmayan veli ve vasiler için de uygulanma imkanı olmayan bu hüküm, kanun koyucu tarafından kaldırılarak söz konusu tartışmaları sonlandırmıştır.

- İstisna haddinin üzerinde hasılat (2013 yılı için 3.200 TL) 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. maddede yazılı tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (2013 yılı için 94.000 TL¹⁶)yi aşanlar istisnadan faydalanamayacaktır. Elde edilen konut kira gelirinin istisna haddi kadar veya daha altında bir tutar olması durumunda mükellefin sayılan diğer gelir unsurlarından ne kadar gelir elde ettiğinin bir önemi bulunmamaktadır. Direkt olarak istisnadan faydalanabilecektir. (Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dolayısıyla yıllık beyanname vermediği varsayılarak) Örnek vermek gerekirse; 2013 takvim yılı içerisinde konut kira geliri olarak sadece 3.000 TL hasılat elde eden; ticari, zirai ve mesleki bir faaliyette bulunmayan, ancak 94.000 TL'nin üzerinde (Değişik maddede yer alan hesaplama konut kira geliri de dahil edildiği için 91.000 TL'nin üzerinde de olabilir) diğer gelir unsurlarından geliri bulunan bir kimse, “Konut İstisnası”ndan faydalanabilecektir. Bu kişi 3.000 TL tutarındaki konut kira geliri dolayısıyla yıllık beyanname vermeyecek, 94.000 TL'nin (veya 91.000 TL'nin) üzerinde olan diğer gelir unsurları için yıllık beyanname vermesi durumunda da bu beyannameye dahil etmeyecektir.

Söz konusu değişiklik ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından 286 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği¹⁷ yayımlanmıştır. Değişik madde metninde sayılan gelir unsurları anılan Tebliğ'de yer alan açıklamalar kapsamında tek tek incelenecek olursa;

¹⁵ 29.07.1998 tarih ve 23417 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁶ 284 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2013 takvim yılı gelirleri için belirlenmiştir.

¹⁷ 18.02.2014 tarih ve 28917 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Ücret; tek veya daha fazla işverenden elde edilen ücret gelirleri brüt tutarı ile birlikte ve söz konusu ücret gelirleri GVK'daki müteferrik istisnalar kapsamında olsa bile, (Örneğin emekli maaşı veya ikramiyesi)
- Menkul sermaye iradı; beyan edilip edilmeyeceğinin bir önemi olmaksızın, varsa istisna uygulaması dikkate alınmadan ve stopaja tabi tutulmuş ise brüte tamamlanmış haliyle,
- Gayrimenkul sermaye iradı; beyan edilip edilmeyeceğinin bir önemi olmaksızın ve stopaja tabi tutulmuş ise brüte tamamlanmış haliyle; (Konut kira geliri de dahil edilerek)
- Diğer kazanç ve iratlar; beyan edilip edilmeyeceğinin bir önemi olmaksızın, varsa istisna uygulaması dikkate alınmadan ve stopaja tabi tutulmuş ise brüte tamamlanmış haliyle,

hesaplamalara dahil edilerek toplam tutarın 2013 takvim yılı için 94.000,00-TL'yi aşmış aşmadığına bakılması gerekecektir. Eğer hesaplanan tutar bu tutarı aşıyorsa elde edilen konut kira gelirine istisna uygulama imkanı ortadan kalkacak ve yıllık beyanname ile bildirilmesi gerekecektir.

Görülebileceği üzere, yukarıda belirtilen gelir unsurları için bir istisna uygulaması olması halinde, istisna uygulanmadan önceki tutarların dikkate alınması gerekmektedir. Bu husus anılan Tebliğ'de de özellikle belirtilmiştir. Çünkü değişik maddede yer alan "...beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın..." ibaresi, hem gelir unsurlarının istisna hadleri içerisinde kalan tutarlarını, hem de Kanunun 86. maddesinde yer alan "Toplama Yapılmayan Haller" durumunu kapsamaktadır. Bu durumda Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan tüm istisnaların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Yine anılan Tebliğ'de özellikle belirtilmiş olup gözden kaçırılmaması gereken diğer bir husus ise, maddede sayılan diğer gelir unsurlarına istisnaya konu olan konut kira gelirinin de dahil edilerek bulunan toplam tutarın 94.000 TL tutarı ile test edilmesi gerektiğidir.

Örnek: Bay (A) 2013 takvim yılı içerisinde 15.000,00-TL konut kira geliri (Gayrisafi hasılat) elde etmiştir. Bay (A)'nın aynı yıl içerisindeki diğer gelirleri ise şu şekildedir.

Tek İşverenden Alınana Ücret (Brüt)	70.000 TL
İşyeri Kira Geliri (Brüt)	20.000 TL
Kar Payı (Brüt) <i>(İstisna uygulanmamış tutar)</i>	15.000 TL
Mevduat Faizi (Brüt)	5.000 TL
Diğer Kazanç ve İrat <i>(İstisna uygulanmamış tutar)</i>	9.000 TL

Bay (A)'nın elde ettiği konut kira geliri tutarı, 2013 yılı için belirlenen istisna haddi tutarının (3.200 TL) üzerindedir. Dolayısıyla yıllık beyanname ile bildirilmesi zorunlu olan konut kira gelirinin, istisna uygulamasından yararlanıp yararlanamayacağı diğer gelirlerinin (Ücret, MSİ, GMSİ ile Diğer Kazanç ve İratlar) toplam tutarına bağlıdır. Örnek olayda görüleceği üzere Bay (A)'nın elde ettiği anılan gelirleri toplamı 134.000 TL'dir. (Konut kira geliri de dahil olarak) Bu durumda hesaplanan tutar, GVK'nın 103. maddesinde yazılı olan tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (2013 takvim yılı için 94.000 TL) aştığından dolayı Bay (A) konut istisnasından faydalanamayacaktır. Ancak aynı

örnek olayda Bay (A)'nın istisna haddi tutarından daha düşük tutarda konut kira geliri elde ettiğini varsayarsak (mesela 3.000 TL), bu hesaplamaları hiç yapmadan elde edilen konut kira gelirinin istisna haddinin altında olmasından dolayı konut istisnasından faydalanılabilecektir.

Örnek: (286 Seri No'lu GV Genel Tebliği'nde Yer Alan 8 Numaralı Örnektir) Kamu kurumunda aylık brüt 4.490 TL maaşla çalışan Bay (H), 01.07.2013 tarihinde emekli olup, 60.140 TL emekli ikramiyesi almış ve kendisine 2.700 TL emekli aylığı bağlanmıştır. Ayrıca 2013 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 7.500 TL kira geliri elde etmiştir.

Bay (H)'nin elde ettiği kira geliri bakımından istisna uygulanıp uygulanmayacağı; beyan edilip edilmeyeceklerine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte mükellefin elde etmiş olduğu varsa ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayrisafi tutarları toplamının Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı aşmış olduğuna bakılarak tespit olunacaktır.

Buna göre, Bay (H)'nin 2013 takvim yılı içerisinde elde ettiği 7.500 TL'lik konut kira gelirinin istisna haddi üzerinde olması nedeniyle, istisnadan yararlanılıp yararlanılamayacağını tespitinde bu tutar da hesaplama katılacak olup, elde edilen tüm gelir (kazanç ve iratlar) toplamının da 94.000 TL'yi aşması durumunda istisnadan yararlanılması söz konusu olmayacaktır. Dolayısıyla 2013 takvim yılı içerisinde elde ettiği gelir toplamı ($6 \times 4.490 + 60.140 + 6 \times 2.700 + 7.500 = 110.780$ TL), 2013 yılı bakımından 94.000 TL'yi aşması nedeniyle, 7.500 TL'lik konut kira geliri bakımından istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır. Görüleceği üzere, GVK'nın "Müteferrik İstisnalar" hükümleri gereğince vergiden istisna edilmiş olan emekli ikramiyesi ve emekli ücretinin bile, birer ücret unsuru olmaları nedeniyle bu hesaplama dahil edilmeleri gerekmektedir.

Konut istisnası ile ilgili olarak belirtilmesi gereken diğer bir husus ise, bu istisnanın kişiye özgü bir istisna olduğudur. Yani birden fazla konutunu kiraya veren bir kimse toplam konut kira gelirlerine bu istisnayı sadece bir kez uygulayabilecektir. Ya da şöyle ki bir konutun birden fazla kişi arasında hisseli olması durumunda, elde edilen kira geliri bu hisseler oranında ortaklar tarafından beyan edilecek ve her bir beyanda bulunan ortak diğer şartları da sağlaması koşuluyla istisnadan ayrı ayrı faydalanabilecektir.

Kiraya verilen konutun kiracı tarafından hem konut hem de işyeri olarak kullanılması halinde ise konut istisnasından faydalanılamayacaktır.

3.4- Safi İradın Tespiti

GVK'nın 71. maddesine göre safi irat, gayrisafi hasıllattan iradın sağlanması ve idamesi için yapılan giderler indirildikten sonra kalan müspet (olumlu) farktır. Kanunun 74. maddesine göre gayrimenkul sermaye iratlarında safi iradın bulunması ise, "Gerçek Gider Usulü" ve "Götürü Gider Usulü" olmak üzere iki farklı şekilde tespit edilebilmektedir.

3.4.1- Gerçek Gider Usulü

GVK'nın 74. maddesinde, gayrimenkul sermaye iradı elde edenlerin gayri safi hasıllattan indirebilecekleri giderler 11 bent halinde sayılmıştır. Ancak maddede belirtildiği üzere konut istisnasından yararlanılması halinde bu giderlerden istisnaya isabet eden kısmın gayrisafi hasıllattan indirilmemesi gerekmektedir. Çünkü istisna olduğu için matraha dahil edilmeyen bir gelir dolayısıyla yapılan giderin

de matrahtan düşülmemesi gerekmektedir. Bunun hesaplaması ise, istisna tutarının toplam gayrisafi hasıllata oranı bulunarak, bu oranın gerçek giderlerin toplam tutarına uygulanması ile yapılacaktır. Bulunan rakam, gerçek giderlerin istisnaya isabet eden kısmı olup gayrisafi hasıllattan indirilmemesi gereken tutardır. Buna göre konut kira gelirleri için, ilk önce elde edilen hasıllata istisna tutarı uygulanacak daha sonra ise gerçek giderler (İstisnaya isabet eden kısmı hariç) indirilerek safi irada ulaşılabilecektir. Diğer taraftan mal ve hakların kısmen kiraya verilmesi halinde de, sadece kiraya verilmiş olan kısma isabet eden giderlerin hasıllattan indirilmesi gerekmektedir. Bununla ilgili hesaplamaların nasıl yapılacağına ilişkin ise mevcut bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Ancak yüz ölçümü, vergi değeri gibi makul bir ölçü kullanılarak bunun ayrıştırılması gerekmektedir.

Gerçek gider yöntemini seçen mükelleflerin, aşağıda sayılan giderlerle ilgili belgelerini Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre izleyen takvim yılı başından itibaren beş yıl süresince saklamaları ve vergi dairesi tarafından istenildiği takdirde ibraz etmeleri gerekmektedir.

Gerçek gider yöntemine göre mükellefler tarafından gayrisafi hasıllattan (Stopaja tabi işyeri kira gelirleri için toplam brüt kira gelirinden) indirilebilecek giderler aşağıdaki gibidir.

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

Söz konusu giderlerin kiracı tarafından üstlenilerek ödenmesi durumunda gayrisafi hasıllattan indirilmesi mümkün değildir.

2- Kiraya Verilen Malların İdaresi İçin Yapılan ve Gayrimenkulün Ehemmiyeti ile Orantılı Olan İdare Giderleri;

Kiralayan tarafından ödenen apartman veya han kapıcı ücretleri, kiralayın tahsil edilmesi için tutulan memur veya tahsildar ücretleri, kira sözleşmelerinin düzenlenmesi sırasında yapılan giderler örnek gösterilebilir. Ancak giderlerin hasıllattan indirilebilmesi için gayrimenkulün önemi ile orantılı ve mutlaka kiralayan tarafından ödenmiş olması gerekmektedir.

3- Kiraya Verilen Mal ve Haklara Müteallik Sigorta Giderleri;

Kiraya verilen mal veya hak için kiralayan tarafından yaptırılarak ödenen sigorta primleri elde edilen gayrisafi hasıllattan indirilebilir. Ancak burada dönemsellik ilkesi gereğince hangi yıl için sigorta primi ödenmişse sadece o yılın hasıllatından indirim yapılması gerekmektedir.

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;

Bu bentte yer alan gider kalemi iki ayrı unsurdan oluşmaktadır. Birincisi; özellikle günümüzde de yaygın olduğu üzere kullanılan banka kredileri dolayısıyla borçlanılan faiz giderleridir. Bu faiz giderlerinin indirilebilmesi için, kiraya verilen mal veya hakkın iktisap edilmesi, inşası, genişletilmesi veya iktisadi değerinin artırılması için kullanılmış bir borç ve kullanılan borcunda yine bu yönde harcanmış olması gerekmektedir. Dolayısıyla alınan borçtan bu şekilde kullanılmayan ya da mal veya hakkın ki-

raya verilmeyen kısmına isabet eden bir kısım mevcut ise ödenen faizden buna isabet eden kısmın ayırıştırılarak indirim konusu edilmemesi gerekmektedir. Ayrıca yine dönemsellik ilkesi gereğince sadece gayrisafi hasılatın elde edildiği yıl içerisinde ödenen faizlerin indirim konusu edilmesi gerekmektedir.

İkincisi ise; sadece konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkul için indirilebilecek bir tutar olup özü itibarıyla gider niteliği taşımayan ancak Kanun ile indirim imkanı tanınmış ve gayrimenkulün iktisap bedelinin %5'i şeklinde hesaplanacak tutardır. Süre yönünden konutun iktisap tarihinden itibaren sadece 5 yıl süre ile uygulanabilecek olup indirimin yapılmadığı yıllarda bir sonraki yıla devir söz konusu değildir. Ayrıca hesaplanan tutar sadece kiraya verilen bu konutun hasılatından indirilebilecektir. İndirilemeyen bir kısım olduğu takdirde ise gider fazlalığı sayılamayacaktır. Yani diğer gelir unsurlarından bu gideri düşmesine imkan bulunmamaktadır. Kişinin birden fazla konutu kiraya vermesi durumunda ise, diğer şartlarında oluşmuş olması kaydıyla hangi konut için bu haktan faydalanabileceğine kendisi karar verebilecektir.

5- 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 ilişkin iştirak payları hasılatından indirilebilir. Ödenen emlak vergileri, temizleme ve aydınlatma harçları, arama, işletme, imtiyaz, telif, patent gibi haklar için ödenen resim ve harçlar, ödenen harcamalara katılma payları ve şerefiyeler hasılatından indirilebilir. 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu¹⁸'nin 14. maddesine göre, (II) sayılı tarifede yer alan taşıtlar (Minibüs, panelvan, otobüs, kamyon, kamyonet vb.) için ödenen motorlu taşıtlar vergisinin bu taşıtların kiraya verilmesi halinde elde edilen hasılatından indirilebilmesi mümkündür.

6- Kiraya Verilen Mal ve Haklar İçin Ayrılan Amortismanlar;

Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili amortismanlar da gider olarak dikkate alınabilir. Amortisman tabi değer, biliniyorsa maliyet bedeli, bilinmiyorsa bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için ise VUK'un 267/3. maddesine göre tespit edilen emsal değeridir. Mükellefler normal amortisman yoluyla tespit edilen tutarı gider olarak indirebilirler. Fevkalade amortisman veya hızlandırılmış amortisman yöntemiyle hesaplanan tutarlar gider olarak indirilemez. Diğer taraftan boş arazi ve arsalar için amortisman hesaplanamaz, dolayısıyla gider olarak indirilemez.

7- Kiraya Vereninin Yaptığı Onarım Giderleri;

Gayrisafi hasılatından indirilebilecek onarım giderleri sadece yenilemeye dönük olan giderlerdir. Gayrimenkulün eskiyen ya da kırılıp bozulan yerlerinin tekrar eski hale getirilmesi gider olarak indirilebilir. Ancak gayrimenkulün iktisadi değerini arttıracak ilaveler ve bu yönde yapılan harcamalar onarım gideri olarak kabul edilmez. Örneğin bir binaya kalorifer tesisatı döşenmesini, binanın iktisadi değerini arttırdığı için onarım gideri olarak kabul edemeyiz. Bu durumda yapılan harcama gider olarak hasılatından indirilemez ancak maliyete eklenerek amortisman yoluyla itfa edilebilir.

¹⁸ 23.02.1963 tarih ve 11342 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

8- Kiraya Verilen Mal ve Haklara Ait Bakım ve İdame Giderleri;

Kiraya verilen mal ve hakların yıpranmasını önlemek amacıyla yapılan giderlerdir. Bir apartmanda bulunan asansörün bakım ve onarımının yapılması buna örnek gösterilebilir.

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

Kira ile tuttıkları mal ve haklarını, başka bir şahsa kiraya verenlerin elde ettikleri gayrisafi hasıllardan ödedikleri kira bedellerini ve varsa başka giderlerini indirebilme imkanı mevcuttur.

10- Sahibi Buldukları Konutları Kiraya Verenlerin Kira İle Oturdıkları Konutun Kira Bedeli;

Belirtilen kira indirimi, gayrisafi hasıllardan 1 ila 9 ve 11 numaralı bentlerde yazılı giderler düşüldükten sonra, kalan miktar üzerinden yapılabilir. Yani ilk önce diğer tüm giderlerin indirimi yapılmalıdır. Ayrıca kiranın indirilemeyen kısmı mevcut olursa da bu kısım gider fazlalığı olarak değerlendirilemeyecektir. Diğer taraftan kiraya verilen gayrimenkulün mutlaka konut olarak kiraya verilmesi gerekmektedir. Tam mükellefiyet esasında vergilendirilenler, Türkiye’de elde ettikleri kira gelirinden yurt dışında ödedikleri konut kira giderini indirim konusu yapabileceklerdir. Ancak yurtdışında çalışma ve oturma izni alan **Türk işçilerinin** 210 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği¹⁹ kapsamında dar mükellef olarak vergilendirildikleri gözden kaçırılmamalıdır.

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

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

- Gider Fazlalılığı Kavramı: Gelir Vergisi Kanununda gider fazlalığı kavramının tanımı yapılmamıştır. Ancak Kanunun 88. maddesinin 3. fıkrasında, “Menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, gider fazlalığından doğanlar hariç, sermayede vukua gelen eksilmeler zarar addolunamaz.” denilerek bu kavrama yer verilmiştir. Yine Kanunun 74. maddesinde de; 4 ve 10 numaralı bentlerde yer alan giderlerin (4 numaralı bentte yer alan kullanılan borç için ödenen faizler hariç) indirilemeyen kısmının gider fazlalığı olarak dikkate alınamayacağı düzenlenmiştir. Dolayısıyla gider fazlalığı kavramının sadece menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında karşımıza çıkabileceğini görüyoruz. Bilindiği üzere “İrat” kelime anlamı olarak kısaca sermayenin getirisi demektir. Zaten bu sebeple de iratta zarar doğması söz konusu değildir. Ancak yukarıda açıklandığı üzere gayrimenkul sermaye iradı için gider olarak hasıllardan indirilebilecek unsurlar Kanunda tek tek sayılmıştır. İşte bu giderlerin elde edilen hasıllardan daha fazla olması durumunda ise, Kanun koyucu mükelleflere gider fazlalığı kavramı sayesinde bu giderlerin indirilemeyen kısmının diğer gelir unsurlarından veya ileriki yılların gelirinden indirim imkanını tanımış sadece yukarıda belirtilen bazı gider kalemleri için bu kapsamda değerlendirme yapılamayacağını özellikle belirtmiştir. Bu düzenlemelerden dolayı da gerçek gider usulünün uygulanması

¹⁹ 06.03.1998 tarih ve 23278 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

halinde yukarıda sayılan giderlerin belli bir sıra dahilinde indirilmesi gerekmektedir. Yine bununla ilgili olarak yukarıda açıklandığı üzere Kanununun 74. maddesinin 10 numaralı bendinde parantez içinde belirtilmiş bir hüküm bulunmaktadır. Dolayısıyla Kanunda sayılmış olan bu gerçek giderlerden fazlalık durumunda gider fazlalığı sayılmayacağı belirtilen giderlerin (74/10'da yer alan oturlan konutun kirası ve 74/4'de yer alan konut iktisap bedelinin %5'i), diğer bütün giderler indirildikten sonra en son indirilmesi gerekmektedir. Şayet diğer tüm giderler indirildikten sonra hala bu iki gider kalemi için indirilebilecek hasılat tutarı varsa gider indirimine devam edilmesi yoksa indirilemeyen kısmın artık gider fazlalığı olarak da dikkate alınmaması gerekmektedir.

3.4.2- Götürü Gider Usulü

GVK'nın 74. maddesinin 3. fıkrasına göre, hakları kiraya veren mükellefler hariç olmak üzere dileyen mükellefler, gerçek gider usulünde indirilebilecek giderlere karşılık olmak üzere hasılatın %25'ini götürü olarak indirebileceklerdir. Bu usulü seçenler hesapladıkları götürü gider dışında gerçek giderlerinden herhangi birini ayrıca indiremezler. Götürü gider usulünü uygulamak mükelleflerin kendi isteğine bırakılmıştır. Dolayısıyla mükellefler gerçek veya götürü usulden lehlerine olanı seçmekte serbesttirler. Ancak aynı Kanun maddesinde götürü gider usulünü seçenlerin iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemeyecekleri hüküm altına alınmıştır. Yani bu usulü seçen mükelleflerin en az iki yıl üst üste bu usulü uygulama zorunlulukları bulunmaktadır. Diğer taraftan mükelleflerin gayrimenkul sermaye iradına konu olan mal ve hakların bir kısmı için gerçek gider usulünü diğer kısmı için ise (Kanun gereği sadece mallar için) götürü gider usulünü uygulama imkanları bulunmamaktadır. Seçilen gider usulünde bütünlük olması gerekmektedir.

Götürü gider usulünün seçimi beyanname fiili hasılattan götürü giderin indirilmesiyle gerçekleşir. Daha önceden vergi dairesine bildirimde bulunma gereği bulunmamaktadır. Konut kira gelirleri için götürü gider usulünün seçilmesi durumunda, elde edilen gayrisafi hasılattan ilk önce istisna tutarının düşülmesi (istisnadan yararlanma şartlarının sağlandığı varsayılarak), daha sonra kalan tutarın %25'i götürü gider olarak hesaplanıp istisna sonrası kalan hasılattan indirilmesi gerekmektedir.

3.4.3- İndirilemeyecek Giderler

GVK'nın 74. maddesinin son fıkrasında yer alan hüküm gereğince, gayrimenkul sermaye iradında safi iradın tespitinde para cezaları ve vergi cezaları gayrisafi hasılattan gider olarak indirilemez. Yine bu düzenlemeye paralel olarak Kanununun 90. maddesine göre de; gelir vergisi ile diğer şahsi vergiler ve her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezaları, 6183 Sayılı A.A.T.U.H.K. hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler, 213 Sayılı VUK hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri vergi matrahından ve gelir unsurlarından indirilemez.

Diğer taraftan taşıt araçlarının kiraya verilmesi halinde, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 14. maddesi gereğince, anılan Kanuna bağlı (I) ve (IV) sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları gider olarak dikkate alınamamaktadır. Anılan Kanuna bağlı (I) sayılı tarifede otomobil, arazi taşıtı ve motosiklet gibi taşıtlar; (IV) sayılı tarifede ise uçak ve helikopter gibi hava taşıtları yer almaktadır. Ayrıca 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanununun²⁰ mükerrer 44. maddesine

²⁰ 29.05.1981 tarih ve 17354 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

göre, belediye sınırları içerisinde bulunan konut, işyeri ve diğer şekillerde kullanılan binalar çevre ve temizlik vergisine tabidir. Yine aynı maddede verginin mükellefi binaları kullananlar olarak belirtilmiştir. Dolayısıyla kiralama söz konusu olduğunda verginin mükellefi kiracı olacağından ötürü ödenen çevre ve temizlik vergisinin gayri safi hasıllattan indirilmesine imkan bulunmamaktadır.

4- GAYRİMENKUL SERMAYE İRADINDA VERGİ TEVKİFATI

GVK'nın 94. maddesinde; "Vergi Tevkifatı" müessesesi düzenlenmiş olup, gayrimenkul sermaye iradı ödemelerini yapanlar bakımından da bu hususta belirlemeler yapılmıştır. Anılan maddede; kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî 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 çiftçilerin tevkifata konu olan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya mahsuben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları belirtilmiştir. Buna göre GVK'nın 94/5. maddesinde sayılan gayrimenkul sermaye iradı ödemeleri ile bu ödemeler üzerinden yapılması gereken tevkifat oranları şu şekildedir.

- a) Gayrimenkul sermaye iradına konu olan mal ve hakların kiralanması karşılığında yapılan ödemelerden %20²¹
- b) Vakıflar (mazbut vakıflar²² hariç) ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan ödemelerden % 20²³ (*Vakıf ve derneklerin iktisadi işletmelerine ait olan gayrimenkullerin kiralanması halinde tevkifat yükümlülüğü bulunmamaktadır.*)
- c) Kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan ödemelerden % 20²⁴ (*Kooperatifler, Kurumlar Vergisi Kanununda mükellef olarak sayıldığından dolayı bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden tevkifatın, anılan Kanunun 15/1-b. maddesine göre yapılması gerekmektedir. Burada belirlenmiş oran da yine %20'dir.*)

Yukarıda sayılan kira ödemeleriyle ilgili olarak belirtilmesi gereken husus; ödemeyi yaparken tevkifat yapmakla sorumlu olanların sadece işleri ile ilgili olan kiralama işlemlerinde bu sorumluluklarının bulunduğudır. Örnek vermek gerekirse, ticari kazanç sahibi bir tüccarın sadece ticari faaliyeti ile ilgili olarak kiraladığı mal veya haklar dolayısıyla yaptığı kira ödemelerinde tevkifat yapma zorunluluğu bulunmaktadır. Aynı tüccarın ailesiyle birlikte oturduğu konut için yaptığı kira ödemesinde bu zorunluluk bulunmamaktadır. Yine bir doktorun sadece mesleki faaliyeti dolayısıyla yapmış olduğu kira ödemelerinde tevkifat yükümlülüğü bulunmaktadır. Ayrıca şu hususunda göz ardı edilmemesi gerekmektedir. Kiralanan mal veya hakkın ticari veya zirai bir işletmenin aktifinde kayıtlı olması durumunda artık kiralama işlemi sonucunda tahsil edilen hasılat, gayrimenkul sermaye iradının değil ticari veya zirai kazancın konusuna gireceğinden, GVK 94/5'e göre stopaj yapma imkanı ortadan kalkmaktadır. Dolayısıyla kiralanmış olan mal veya hakkın ticari veya zirai bir işletmenin envanterinde

²¹ 2009/14592 sayılı B.K.K. ile belirlenmiştir. (Yürürlük Tarihi: 03.02.2009)

²² Mazbut vakıflar: Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından yönetilen ve temsil edilen vakıflardır.

²³ 2009/14592 sayılı B.K.K. ile belirlenmiştir. (Yürürlük Tarihi: 03.02.2009)

²⁴ 2006/11449 sayılı B.K.K. ile belirlenmiştir. (Yürürlük Tarihi: 01.01.2007)

yer almaması gerekmektedir. Anılan maddede tevkifatla yükümlü olanlar arasında "Basit Usul"e tabi olan ticari kazanç sahipleri sayılmamıştır. Dolayısıyla basit usule tabi olanların yapacakları işyeri kira ödemelerinde tevkifat yapma yükümlülükleri bulunmamaktadır.

Kira ödemesinin peşin olarak yapıldığı durumlarda da ödenen tutarın tamamı üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir. Emsal kira bedeli esasının uygulandığı durumlarda ise emsal kira bedeli değil yine ödenen tutar ne ise onun üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir. Bu husus yapılan bir vergi incelemesinde karşımıza çıkabilecektir. Buna göre sonradan yapılan bir inceleme sırasında, kira sözleşmesinde taraflarca anlaşılmiş ve ödenmiş olan kira tutarının emsal kira bedelinden düşük olduğu tespit edildiği takdirde tevkifatla yükümlü olan mükellef için daha yüksek bir tevkifat matrahı tespit edilemez. Çünkü GVK 94. maddede belirtildiği üzere, mükelleflerin tevkifatla yükümlü oldukları tutar sadece nakden veya mahsuben ödemiş oldukları tutardır.

Kiralama işlemlerinde mal sahibi ve kiracılar aralarında genellikle ödenecek net tutar üzerinden anlaşmaktadır. GVK'nın 96. maddesinde ise, bu gibi durumlarda tevkifatın hangi tutar üzerinden yapılacağını belirlemek amacıyla; "Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın üstlendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır." şeklinde düzenleme yapılmıştır. Buna göre aylık 1.000,00-TL "Net İşyeri Kirası" ödenmesi halinde, bu net tutarın brüte tamamlanması ve bulunan brüt tutar üzerinden % 20 oranındaki kesilmesi gereken verginin hesaplanması gerekmektedir.

Brüt Tutar: $1.000 / (1 - \%20) = 1.250$ TL, **Kesilmesi Gereken G.V.:** $1.250 \times \%20 = 250$ TL

Kiralamaya konu olan gayrimenkulün, tevkifatla yükümlü olanlar tarafından hem işyeri hem de mesken olarak kullanılması halinde ise, ödenen kira tutarının tamamı üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir.

5- GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ BEYANI

GVK'nın 85. ve 86. maddelerinde, mükelleflerin bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri kazanç ve iratların hangi hallerde yıllık beyannameye dahil edilip edilmeyeceği düzenlenmiş olup aynı Kanunun 92. maddesinde de bir takvim yılına ait yıllık beyannamenin izleyen yılın Mart ayının başından yirmi-beşinci günü akşamına kadar tarha yetkili vergi dairesine verilmesi gerektiği düzenlenmiştir.

Bilindiği üzere gelir vergisi uygulamasında mükellefler açısından tam ve dar mükellefiyet olarak ikili bir ayırım bulunmaktadır. Bu sebeple tam ve dar mükellefler açısından ayrı ayrı gayrimenkul sermaye iratlarının beyanıyla ilgili belirtilmesi gereken hususlar şu şekildedir.

5.1- Tam Mükellefiyette Beyan

Öncelikle sadece gayrimenkul sermaye iradı mükellefiyeti bulunanlar, bir takvim yılı içerisinde herhangi bir irat elde etmedikleri takdirde yıllık beyanname ile bildirimde bulunmalarına gerek bulunmamaktadır. GVK'nın 86. maddesine göre;

- 2013 takvim yılı içerisinde kira geliri olarak sadece konut kira geliri elde edenler ve ticari, zirai ve mesleki faaliyeti de bulunmayanlar, istisna tutarı olan 3.200 TL'nin üzerinde gayrimenkul sermaye iradı elde ettikleri takdirde yıllık beyanname vereceklerdir.(GVK'nın 21. maddesinde yer alan diğer şartları taşıyanlar ayrıca istisnadan da faydalanabilecektir.) Bu durumda olup istisna tutarının altında konut kira geliri elde edenler ise yıllık beyanname vermeyeceklerdir.

- 2013 takvim yılı içerisinde ticari, zirai veya mesleki faaliyetinin yanı sıra konut kira geliri de elde edenler konut kira gelirinin tutarına bakılmaksızın tamamını yıllık beyannamelerine dahil ederek bildirecekler ayrıca konut istisnasından da faydalanamayacaklardır.
- Sadece tevkifata tabi tutulmuş kira geliri elde edenler, 2013 takvim yılında elde ettikleri brüt gayrisafi kira tutarları toplamı 26.000 TL²⁵'yi aştığı takdirde, brüt tutarın tamamını yıllık beyanname ile bildirecekler, bu tutar üzerinden gerçek veya götürü gider usulüne göre safi irada ulaşarak bunun üzerinden hesaplanan gelir vergisinden tevkif yoluyla ödenen gelir vergisini mahsup edeceklerdir.
- Tevkifata tabi tutulmuş kira gelirinin yanı sıra konut kira geliri de elde edenler, 2013 takvim yılında elde ettikleri brüt gayrisafi işyeri kira tutarı ile istisnadan arda kalan konut kira geliri toplamı 26.000 TL'yi aştığı takdirde, kira gelirlerinin tamamını yıllık beyanname ile bildirecekler, aşmadığı takdirde ise sadece konut kira gelirini yıllık beyanname ile bildireceklerdir. (Konut kira gelirine uygulanacak istisna için yukarıda yer verilen şartlara ayrıca bakılması gerektiği tabidir.)

Örnek: Bay (A), 2013 takvim yılı içerisinde 91.000 TL brüt işyeri kira geliri ve 4.000 TL konut kira geliri elde etmiştir.(Tutarlar gayrisafi hasılat tutarlarıdır.) Başka da bir kazanç ve iradı bulunmamaktadır. Bu durumda Bay (A)'nın konut istisna tutarının üzerinde konut kira geliri elde etmiş olması sebebiyle GVK'nın 21. maddesinde sayılan diğer gelir unsurlarından (beyan edilip edilmeyeceğine bakılmaksızın) ne kadar gelir elde ettiğine bakılması gerekmektedir. Buna göre Bay (A), anılan maddede diğer gelir unsurları arasında sayılmış olan GMSİ olarak (91.000,00+4.000,00=) 95.000,00-TL gelir elde etmesi ve bu tutarında 2013 takvim yılı için geçerli Gelir Vergisi tarifesinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (94.000,00-TL'yi) aşmasından dolayı konut istisnasından faydalanamayacaktır. Diğer taraftan GVK'nın 86/1-c maddesi gereğince; vergiye tabi gelir toplamı (95.000,00-TL) 2013 takvim yılı için 26.000,00-TL'yi aştığından dolayı 95.000,00-TL'nin tamamının yıllık beyanname ile bildirilmesi gerekecektir. Bay (A), bildirdiği GMSİ gayri safi hasılatından ya gerçek giderlerini ya da götürü olarak hesapladığı %25 oranındaki gideri düşerek gelir vergisi matrahına ulaşacak ve gelir vergisini hesaplayacaktır. Ayrıca GVK'nın 121. maddesi gereğince beyanname üzerinde hesaplanan gelir vergisinden, işyeri kira geliri dolayısıyla kendisine yapılan ödemelerden tevkif edilen gelir vergisini de mahsup etme imkanı bulunmaktadır.

- Tevkifata tabi tutulmuş kira gelirinin yanı sıra GVK'nın 86/1-c maddesine göre toplamada dikkate alınması gereken diğer gelir unsurlarının da elde edilmesi halinde, 2013 takvim yılında elde ettikleri brüt gayrisafi işyeri kira tutarı ile anılan diğer gelir unsurlarının brüt tutar toplamı 26.000,00-TL'yi aştığı takdirde, elde edilen gelirlerin tamamı yıllık beyanname ile bildirilecek, aşmadığı takdirde toplama yapılan bu gelir unsurları için yıllık beyanname verilmeyecektir. (Toplamaya dahil edilen ticari, zirai veya mesleki kazanç mevcutsa bunlar için her halükarda yıllık beyanname verileceği tabidir.)
- GVK'nın 86/1-d maddesine göre, 2013 takvim yılı içerisinde elde edilen, tevkifat ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları toplamı 1.390-TL²⁶'yi aşması

²⁵ Gelir Vergisi Kanununun 103. maddesinde yazılı 2013 takvim yılı gelirlerine uygulanacak tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutardır.

²⁶ 284 Seri No'lu Gelir Vergisi Tebliği uyarınca 2013 takvim yılı için belirlenen tutardır.

durumunda bunlar yıllık beyanname ile bildirilecektir. Aşmadığı takdirde ise beyanname verilmeyecektir. *(Tevkifat ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul sermaye iradı için basit usule tabi bir esnafa yapılan işyeri kiralaması karşılığında elde edilen kira geliri örnek gösterilebilir.)*

5.2- Dar Mükellefiyette Beyan

Dar mükellefler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilmekte olup GVK’nın 7. maddesinde gayrimenkul sermaye iratları açısından Türkiye’de elde etmenin şartları düzenlenmiştir. Bu şartlar ise, gayrimenkulün Türkiye’de bulunması, bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesidir.²⁷ Diğer taraftan 210 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, yurtdışında çalışma ve 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 vergilendirilmesi gerektiği düzenlenmiştir.

GVK’nın 86/2. maddesine göre, dar mükellefler açısından tamamı Türkiye’de tevkif yoluyla vergilendirilmiş olan gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmesine gerek görülmemiş olup yapılan tevkifatın nihai vergilendirme olması sağlanmıştır. Bu durumda dar mükellefler tarafından elde edilen tevkifata tabi işyeri kira gelirleri için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilmeyecektir. Ancak yukarıda örnek verildiği üzere basit usule tabi bir mükellefe kiralanan işyeri karşılığında elde edilen işyeri kira gelirinun ise dar mükellefler tarafından yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Konut kira gelirleri açısından ise GVK’nın 21. maddesinde yer alan konut istisnası ile ilgili hükümler dar mükellefler içinde aynen geçerlidir. İstisna tutarı olan 3.200,00-TL’nin üzerinde elde edilen konut kira gelirlerinin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla istisna ile ilgili diğer şartların da mevcudiyeti halinde, dar mükellefler de beyan edilen konut kira geliri için bu istisnadan yararlanabileceklerdir.

5.3- Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendi ile Maliye Bakanlığı vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya yetkili kılınmıştır.

Bu yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı 414 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği²⁸ ni yayınlamış, sadece gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükellefler için “Önceden Hazırlanmış Kira Be-

²⁷ GVK’nın 7. maddesine göre, “Değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır.”

²⁸ 18.02.2012 tarih ve 28208 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

yanname Sistemi" ni hayata geçirmiştir. Bu sistem ilk defa 2011 takvim yılı kira gelirlerine uygulanmış olup halen devam etmektedir. Anılan tebliğe göre bu sistem ile gelişen bilgi işlem teknolojilerinden yararlanarak, vergi beyannamelerinin kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir bir şekilde İdareye intikalini sağlamak, vergi beyannamelerinin doldurulması sırasındaki hataları asgariye indirerek mükellef mağduriyetini önlemek ve vergiye gönüllü uyumu artırmak, ayrıca vergi dairesinin, mükellefiyet kaydı, beyanname kabul, tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemlerini azaltmak suretiyle iş ve işlemlerini kolaylaştırmak ve verimliliği artırmak amaçlanmıştır.

Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi, kira geliri elde eden mükelleflere ilişkin banka, tapu, sigorta şirketleri gibi üçüncü taraflardan elde edilen bilgiler kullanılarak GMSİ beyannamelerinin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından otomatik olarak doldurulduğu ve mükelleflerin onayına sunulduğu bir sistemdir. Sistem ile sicil, gayrimenkul, irat tür ve tutarı, gider türü, indirim, vergi kesintisi gibi GMSİ beyannamesinde bulunan tüm bilgilerin görüntülenmesi, doldurulması ve değiştirilmesi işlemlerinin kolay, hızlı ve kontrol edilebilir bir şekilde yapılması imkanı sağlanmış olup vergi hesaplama adımları ile tahakkuk bilgileri hesaplanmış bir şekilde hazırlanıp mükellefin onayına sunulmaktadır. Gelir vergisi sistemimizde beyan esaslı geçerli olduğundan mükellefin sistem üzerinde kendisine hazırlanmış olan beyannameyi aynen veya değiştirerek onaylaması gerekmektedir. Onay işlemi ile beraber vergiye ilişkin tahakkuk işlemleri otomatik olarak gerçekleştirilecek ve tahakkuk fişi aynı anda elektronik ortamda mükellefe iletilecektir. Şu hususu belirtmek gerekir ki şuan için mükelleflerin bu sistemi kullanmak gibi bir zorunlulukları bulunmamaktadır. Yine eskiden olduğu gibi beyannamelerini vergi dairesine elden teslim ederek veya posta ile göndererek beyanlarını gerçekleştirebileceklerdir. Ancak gerek işgücü ve zaman yönünden, gerekse beyan sırasında yapılabilecek hataların asgariye indirilmesi bakımından sistemin kullanılması mükelleflerin avantajına olacak bir durumdur.

Sistemin kullanılması ise, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet adresi (www.gib.gov.tr) üzerinden gerçekleştirilecek olup mükellefler İnternet Vergi Dairesi şifrelerini kullanarak veya kendileri için hazırlanmış güvenlik sorularını cevaplayarak sisteme giriş yapabileceklerdir. Ayrıca İnternet Vergi Dairesi şifresi bulunmayan mükellefler, herhangi bir vergi dairesine bizzat başvurarak kullanıcı adı, şifre ve parola alabileceklerdir.

Bu sistemin uygulanmaya başladığı dönemden şu ana kadar elde edilen verilere göre, gayrimenkul sermaye iratlarında beyan edilen vergi matrahının önemli bir oranda artmış olduğu ve daha önceden mükellefiyeti bulunmayan birçok GMSİ mükellefinin kayıt altına alınmış olduğu gözlemlenmiş dolaşısıyla uygulamaya geçirilen yeni sistemin vergilemede etkinlik ve verimliliğin artışına çok önemli bir katkı sağladığı anlaşılmıştır.

6- SONUÇ

Çalışmamızda Gelir Vergisi Kanununda gelirin unsurları arasında sayılan gayrimenkul sermaye iratlarının konusunu oluşturan mal ve haklar, mükellefi, gayrisafi hasılatın ve safi iradın tespiti, emsal kira bedeli esaslı, mükellefler tarafından seçilebilecek olan gerçek ve götürü gider usulleri, gider fazlalığı kavramı, ilk defa 2013 takvim yılı gelirlerine uygulanmak üzere yeni düzenlemelerin bulunduğu konut istisnası uygulaması, önceden hazırlanmış kira beyanname sistemi ve nihayetinde tam ve

dar mükellefler açısından elde edilen gelirin beyanı hususlarında mevzuatta yer alan düzenlemeler, verilen örnekler ve dikkat edilmesi gereken hususlara ilişkin yapmış olduğumuz değerlendirmelerle birlikte okuyucuya aktarılmaya çalışılmıştır.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 4721 Sayılı Medeni Kanun
- 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
- 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu
- 4369 Sayılı Kanun
- 6322 Sayılı Kanun
- 210 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 268 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 284 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 286 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 414 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- Beyanname Düzenleme Rehberi; Vergi Müfettişleri Derneği, Mart-2013, Ankara
- Bayraklı H.Hüseyin; "Gelir Vergisi Kanununda Gelir Kavramı ve Sapmalar", Mevzuat Dergisi, Sayı:36,Aralık-2000 (Erişim: <http://www.mevzuatdergisi.com/2000/12a/02.htm>)
- TOSUNER Mehmet, ARIKAN Zeynep; Türk Vergi Sistemi; İzmir-2011
- www.gib.gov.tr
- www.wikipedia.org.tr