



## GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

*TAXATION OF INCOME FROM IMMOVABLE  
PROPERTY AND RIGHTS*

Ahmet PARLAK(\*)

### ÖZ

Bu çalışmada “Gayrimenkul Sermaye İradı” kavramı, kapsamı, matrahın tespiti, konut kirası istisnası ile vergilendirme özellikleri örnekler yardımıyla açıklanmakta ve gayrimenkul sermaye iratlarının beyanına yönelik uygulamalar kısaca değerlendirilmektedir. Çalışmada, gayrimenkullerdeki istisna uygulamasına ilişkin 193 sayılı GVK’nın 21. maddesi, 2012 yılında yapılan değişiklikler ile 2013 yılında uygulanmaya başlanan “Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi”ne ilişkin 414 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği kapsamındaki uygulama açıklanmaktadır. Yine çalışmada, 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunundaki gayrimenkul tanımı ile 193 sayılı GVK’nın gayrimenkul olarak kabul ettiği unsurlar açıklanmaktadır. Ayrıca gayrimenkul sermaye iratları üzerinden alınacak verginin, duruma göre ya bu iratları elde edenlerin beyanlarına istinaden ya da kira gelirlerinden tevkifat yapılması yoluyla alındığına değinilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Gayrimenkul Sermaye İradı, Konut Kirası İstisnası, Emsal Kira Bedeli, Tevkifat.

### ABSTRACT

In this study, the concept of “income from immovable property and rights”, its scope, the determination of tax base, the housing lease exemption and the features of taxation are briefly evaluated by giving examples. In addition, the applications of taxation of income from immovable property are evaluated. The study explains the exemptions of income from immovable property in the light of Article 21 of ITL no. 193, and Tax Procedure Law General Communiqué no. 414 which is on the application of “Pre-designed Rent Declaration System” which started in 2013 after amendments made in 2012. The study also explains the definition of immovable property provided under Turkish Civil Law no.

(\*) Vergi Müfettişi

4721 and the factors deemed as immovable property under ITL no. 193. Furthermore, the study deals with the collection of the tax imposed on income from immovable property either through declaration by income recipients or through withholding by payers.

**Key words:** Income from immovable property, housing lease exemption, imputed rent, withholding

## 1- GİRİŞ

Bu çalışmada “Gayrimenkul Sermaye İradı” kavramı, kapsamı, matrahın tespiti, konut kirası istisnası ile vergilendirme özellikleri açıklanmakta ve gayrimenkul sermaye iratlarının beyanına yönelik uygulamalar değerlendirilmektedir. Yine çalışmada, 4721 sayılı TMK’nın gayrimenkul tanımı ile 193 sayılı GVK’nın<sup>1</sup> gayrimenkul olarak kabul ettiği unsurlar açıklanmaktadır.

Ayrıca gayrimenkul sermaye iratları üzerinden alınacak verginin, duruma göre ya bu iratları elde edenlerin beyanlarına istinaden ya da kira gelirlerinden tevkifat yapılması yoluyla alındığına değinilmiştir. Gayrimenkul sermaye iratlarının konusu olan mal veya hakkın, bedelsiz kullanımı halinde emsal kira bedeli esasının uygulanması, nakden veya hesaben bir ödemenin varlığının tespiti halinde ise 193 sayılı GVK’nın 94. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir. Bu çalışmada, gayrimenkuller üzerinden elde edilen iratların varlığı halinde bunların beyanına yönelik hususlar detaylarıyla açıklanmaktadır.

## 2- GAYRİMENKUL KAVRAMI

4721 sayılı TMK’nın 704. maddesinde; arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler gayrimenkul olarak tanımlanmıştır.<sup>2</sup> Oysaki 193 sayılı GVK’nın Gayrimenkul Sermaye İradının Tarifi başlıklı 70. maddesi ve müteakip maddeleri, Türk Medeni Kanunundan farklı olarak gayrimenkul tanımına girmeyen birçok unsuru da gayrimenkul olarak kabul etmiştir.

Gelir Vergisi uygulamasındaki gayrimenkuller şunlardır:

- Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;
- Voli mahalleri<sup>3</sup> ve dalyanlar<sup>4</sup>;
- Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri<sup>5</sup> ve teferruatı ile bilumum tesisatı demirbaş eşyası ve döşemeleri;
- Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar<sup>6</sup>;

<sup>1</sup> 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> Prof.Dr. Turgut Akıntürk, Medeni Hukuk Kitabı, Onuncu Bası Beta Yayınları

<sup>3</sup> Voli mahalleri; denizlerde, göllerde ve nehirlerde balık avlamaya ayrılmış ve su üstünde engelle çevrilmemiş tabi avlanma sahalarıdır.

<sup>4</sup> Dalyanlar deniz göl ve nehir ağzlarını çevirerek oluşturulan su mahsulu avlanma bölgeleridir.

<sup>5</sup> Mütemmim cüz (bütünleyici parça); örneğin asansör, sığınak vb. yerler binaların mütemmim cüzüdür.

<sup>6</sup> Haklar; irtifak, intifa, sükna, kaynaklardan yararlanma ve üst haklarıdır. Bunlardan üst hakkı dışındakilerin kirayaverilmesi mümkündür.

- Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar;
- Telif hakları<sup>7</sup>;
- Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;
- Motorlu nakli ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.

Yukarıda sayılanların, sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri<sup>8</sup>, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar, gelir vergisi kanununda gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır.

### 3- GAYRİMENKUL SERMAYE İRADİ ELDE EDEN MÜKELLEFLER

193 sayılı 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.<sup>9</sup>

Bu kavramlar kısaca aşağıda açıklanmıştır:

**Sahip:**<sup>10</sup> 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 olarak da belirtilebilir.

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

**İntifa Hakkı:** 4271 sayılı TMK'nın 717. maddesine göre hak sahibine taşınır veya taşınmaz mallarla haklar üzerinde hakka konu olan eşyayı kullanma, yararlanma hakkı veren şahsa bağlı irtifak haklarından.

Menkul mallarda menkulün teslimi ile gayrimenkullerde ise tapuya tescil edilerek intifa hakkı hükmü ifade eder.

**Kiracılar:** Gayrimenkul durumundaki mal ve hakları kiralayan kimselerdir.

<sup>7</sup> Telif hakları: Bilim edebiyat sanat bilgisayar programcılığı gibi alanlarda bir eser meydana getiren kişinin o eser üzerinde sahip olduğu haklara telif hakkı denilir.

<sup>8</sup> Zilyet: Bir şey üzerinde fiilî hakimiyet veya bir eşyayı fiili halimiyet ve kudret alanı içinden bulundurmak biçiminde tanımlanabilir.

<sup>9</sup> Caner Gökcalp, "Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi" Vergi Raporu Dergisi, 2012/Mart Sayısı

<sup>10</sup> Binaların dış yüzeylerinin reklam amacıyla kiraya verilmesi suretiyle elde edilen gelirler kat maliklerine ait olup kazanç kat maliklerine hisseleri oranında dağıtılacaktır.

**4- GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINDA SAFİ KAZANCIN TESPİTİ**

Gerçek kişilerin elde etmiş oldukları kazanç ve iratların vergilendirilmesinin yasal dayanağını oluşturan 193 sayılı GVK uyarınca, elde edilen söz konusu kazanç ve iratların vergilendirilmesinde, bunların gerçek ve safi miktarları dikkate alınmaktadır. Kanun sistematüğinde her bir kazanç ve irat, türü itibariyle safi tutarlarının nasıl belirleneceğı ayrı olarak ele alınmıştır. Safi kazanç veya iradın tespitinde indirilebilecek giderler, indirilemeyecek giderler her kazanç veya irat için ayrı maddeler ile hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı GVK'nın 70. maddesinde yazılı mal ve hakların<sup>11</sup> kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen<sup>12</sup> kira bedellerinin tutarının gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi hasılat olduğu; aynı kanunun 72. maddesinde, gayrisafi hasılatıran iradın sağlanması ve idamesi için yapılan giderler indirildikten sonra kalan müspet farkın; safi irat olduğu 193 sayılı GVK'nın 71. maddesinde belirtilmiştir.

**4.1- Gayrimenkul Sermaye İratlarında Gayrisafi Hasılat**

193 sayılı GVK'nın 72. maddesinde gayrisafi hasılat, "70'inci maddede 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." şeklinde tanımlanmıştır. Kanunun tanımından anlaşılacağı üzere gayrimenkul sermaye iratlarının elde edilmesi tahsil esasına bağlanmıştır. Dolayısıyla hak edilmiş olan bir gelir tahsil edilmemiş olursa hasılatı dahil edilemeyeceğı gibi, henüz hak edilmemiş bir gelir için avans niteliğinde bir tahsilat yapılmış ise tahsil edildiğı yıl hasılatına dahil edilecektir.

Ayın olarak tahsil edilen kiralardan, 213 sayılı VUK hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilerek gayrisafi hasılat hesabına dahil edilmesi gerekmektedir.

Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değeri devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler, kira süresinin sonunda bedelsiz, kiralayana devrolunduğı takdirde, mezkur kıymetler kiralayan bakımından, bu tarihte aynen tahsil olunmuş sayılır. Söz konusu kıymetlerin emsal bedelinden düşük değeri devri halinde, devredilen kıymetin emsal değeri ile devir değeri arasındaki fark da devir tarihinde tahsil edilmiş sayılacaktır.

Gelecek yıllara ait olup peşin tahsil olunan kiralardan, ilgili bulundukları yılların hasılatı sayılır. Şu kadar ki, ölüm ve memleketi terk hallerinde mükellefiyetin kalktığı tarihi takibeden zamanlara ait olmak üzere peşin tahsil olunan kiralardan, mükellefiyetin kalktığı dönemin hasılatı addolunur.

Gayrimenkul sermaye iradı sahipleri için,

1. İttıla hasıl etmeleri kaydıyla namlarına, kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması;
2. Kira olarak doğan alacağın başka bir şahsa temliki (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz) veya kiracısına olan borcu ile takası; tahsil hükümündedir.

<sup>11</sup> Medeni Kanun kapsamında aynî haklarda açıklığı, aynî hakların kazanılmasını ve hak karinesini taşıyıcılarda zilyetlik, taşınmazlarda ise tapu sicili sağlamaktadır.

<sup>12</sup> Gayrimenkul sermaye iratlarında, gelirin elde edilmesi tahsil esasına bağlı olmakla birlikte emsal kira bedeli ile tahsil esasının dışına çıkmıştır.

#### 4.2- Gayrimenkul Sermaye İratlarında 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.

193 sayılı 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.

#### Emsal Kira Bedeli Uygulanmayacak Durumlar:

- Boş kalan gayrimenkullerin korunması amacıyla bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılması.
- Binaların mal sahiplerinin çocuklarının, anne ve babalarının veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi.<sup>13</sup>
- 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:**

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 x %5) 5.000 TL kira geliri beyan etmesi gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı, emsal kira bedeli uygulamasına ilişkin tereddüte düşülebilecek hususlara ilişkin açıklayıcı görüşlerini, yayınladığı İç Genelge<sup>14</sup> sayılı ile ortaya koymuştur. Söz konusu genelgede, emsal kira bedeli uygulamasının, 193 sayılı GVK'nın 73. maddesinde yer alan düzenleme ile gayrimenkullerin bedelsiz olarak Gelir Vergisi Kanununun 73'üncü maddesinde belirtilenler dışındaki kişilerin kullanımına tahsis edilmesi veya kira bedelinin tespit edilememesi halleriyle muvazaalı olarak gerçek kira gelirinin altında beyanda bulunulması durumlarında vergi güvenlik müessesesi olarak kullanılmak amacıyla getirildiği belirtilmiştir. Yine 05.01.1999 tarih ve 1999/1 sayılı GVK İç Genelgesinde, elde edilen gerçek kira gelirinin kira sözleşmesi, ödemeye ilişkin banka dekontu veya havale makbuzu, vb. belgelerle veya kiracının ifadesi ile ispat veya tevsik edildiği durumlarda ayrıca emsal kira bedeli karşılaştırılması uygulaması yoluna gidilmediği ancak beyan edilen kira gelirinin gerçek durumu yan-

<sup>13</sup> Ancak, bu kimselerin ikametine birden fazla konut tahsis edilmişse bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz

<sup>14</sup> Maliye Bakanlığı, Gelir Vergisi Kanunu, 05.01.1999 tarih ve 1999/1 sayılı İç Genelge

sıtmadığına ilişkin karinelerin bulunması veya vergi incelemeleri sırasında yetkililerce talep edilmesi hallerinde mükelleflerin tevsik ve ispat zorunluluklarının bulunduğu ifade edilmektedir.

**Örnek:**

Mehmet Bey, sahibi bulunduğu toplam dört daireden oluşan binanın, bir dairesinde kendisi ikamet etmektedir. Diğer üç dairesinden birinde Mehmet Bey'in oğlu Fatih Bey, diğer dairesinde Mehmet Bey'in kızı Sultan Hanım, diğer dairesinde de Mehmet Bey'in yeğeni Mustafa Bey oturmaktadır. Dairelerin her birinin emlak vergisi değeri 280.000 TL'dir. Mehmet Bey, sahip olduğu dairelerde oturan çocuklarından herhangi bir kira geliri elde etmemiştir. Mehmet Bey, 2014 yılında, yeğeni Mustafa Bey'den aylık 200 TL olmak üzere yıllık toplam 2.400 TL kira tahsil etmiştir. Bu durumda, Mehmet Bey, sadece yeğeni Mustafa Bey'in ikamet ettiği daire için emsal kira bedeli hesaplayacaktır. Dairenin emsal kira bedeli ( $280.000 \times \%5$ ) 14.000 TL'dir. Dairenin kira bedeli, emsal kira bedelinden düşük olamayacağından Mehmet Bey'in 2014 yılında elde etmiş olduğu gayrimenkul sermaye iradı tutarı ( $200 \times 12$ ) 2.400 TL değil, 14.000 TL olmaktadır.

**Örnek:**

Ali Bey, İstanbul ili Bakırköy ilçesinde bulunan dairesinde, 2014 yılı mayıs ayına kadar oturuyor. Daha sonra yeni satın almış olduğu İstanbul ili Beylikdüzü ilçesinde bulunan başka bir daireye taşınıyor. Sahibi bulunduğu Bakırköy ilçesindeki dairesini, 2014 yılı haziran ayında aylık 1.300 TL'ye kiraya veriyor. Kiracı 2014 temmuz ayında, haziran ve temmuz aylarına ilişkin iki kira bedeli olan toplam 2.600 TL'yi Ali Bey'e banka hesabına havale şeklinde ödeyerek evden çıkıyor. Ali Bey 2015 yılına kadar evini kiralamıyor. Ali Bey'in başkaca bir geliri bulunmadığı varsayımıyla 2014 yılı gayrimenkul sermaye iradına ilişkin herhangi bir beyanname vermemekle birlikte Ali Bey'in 2014 yılında 2.600 TL haricinde elde ettiği başkaca kira gelirinin bulunmadığına ilişkin banka dekontu, kiracı ifadesi ve benzeri yollarla durumu ispat ve tevsik edebilecektir.

**4.3- Gayrimenkul Sermaye İratlarında Giderler**

Elde edilen iradın vergilendirilecek olan safi tutarı belirlenirken giderler indirilir. İndirilecek giderler ise gerçek usul ve götürü usul olmak üzere iki şekilde belirlenir.

Giderler indirilirken dikkat edilmesi gereken husus istisnaya isabet eden giderlerin indirilemeyeceğidir.

**4.3.1- Gerçek Gider Usulü**

193 sayılı GVK'nın 74. maddesinde gayrisafi hasılatattan indirilebilecek giderler sayılmıştır. Bu giderlerin indirilebilmesi için tevsik edilmesi şarttır.

193 sayılı GVK'nın 21. maddesinde vergiden istisna edilen gayrisafi hasılatata isabet eden gerçek giderlerin ise gayrisafi hasılatattan indirilmesi mümkün değildir.

Gerçek gider yönteminin seçilmesi halinde aşağıdaki giderler brut kira tutarından indirilir;

- 1- Kiraya verilen tarafından kiraya verilen gayrimenkul için ödenen; aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri,
- 2- Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün önemi ile mütenasip olan idare giderleri,

- 3- Kiraya verilen mal ve haklara ait sigorta giderleri,
- 4- Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin %5'i<sup>15</sup>,
- 5- Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen, emlak vergisi, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya veren tarafından belediyelere ödenen harcamalara katılma payları,
- 6- Amortismanlar,
- 7- Kiraya veren tarafından, kiraya verilen gayrimenkul için yapılan onarım giderleri ile bakım ve idame giderleri,
- 8- Kira ile tuttukları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar<sup>16</sup> ve diğer gerçek giderler,
- 9- Sahibi bulundukları konutları kiraya verenlerin kirayla oturdukları konut veya lojmanların kira bedeli<sup>17</sup>,
- 10- Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak sözleşmeye, kanuna veya ilama istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar.

Ancak, bu giderlerin vergiden istisna edilen tutara isabet eden kısmı indirilmez.

**Örnek:** Mesken olarak kiraya verilen evden 2014 yılında 30.000,00 TL kira geliri elde edilmiştir. Bu meskenin gerçek giderlerinin tutarı ise 20.000,00 TL'dir. Elde edilen;

GMSİ'nin safi tutarı= GMSİ-(Gerçek giderler - istisnaya isabet eden gider)

İstisnaya isabet eden gider =  $\frac{\text{İstisna tutarı} \times \text{toplam gider}}{\text{Toplam Hasılat}}$

$$= \frac{3.300,00 \times 20.000,00}{30.000,00} = 2.200,00 \text{ TL}$$

İstisna Sonrası Gelir = 26.700,00 (30.000,00-3.300,00)

Safi İrat (Beyan edilecek Gelir) = 26.700,00-(20.000,00-2.200,00)  
= 8.900,00 TL'dir.

**Örnek:** Memur olan Yakup Bey, iki yıl önce 120.000 TL'ye satın aldığı apartman dairesini konut olarak aylık 1.000 TL'den kiraya vermiş ve 2014 yılında toplam 12.000 TL kira geliri elde etmiştir. Yakup Bey, 2014 yılında kiraya vermiş olduğu gayrimenkul için toplam 480 TL emlak vergisi, 320 TL DASK (deprem sigortası) bedeli ödemiştir. Bu durumda başkaca gelirin olmadığı varsayımıyla (2014 için ücret, gmsi, msi, diğer kazanç ve iratlara ilişkin gelirleri toplamı, ücret gelirleri için gelir vergisi tarifesinin üçüncü diliminde yer alan tutarı aşmadığı kabul edilirse) gerçek gider usulüne göre gelir vergisi beyannamesindeki gelir ve gider kalemleri aşağıdaki gibi olacaktır.

<sup>15</sup> İktisap bedelinin %5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasılatla uygulanacak, indirilmeyen kısım gider fazlalığı sayılmayacaktır.

<sup>16</sup> Gelir İdaresi görüşlerine göre; eşle ibrlikte oturulan konut için ödenen kira bedelinin eşlerden birinin konut kira geliri dolayısıyla gerçek gider usulünde vereceği beyannamede, gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün iken; çocuğun kiracı olarak oturduğu konutun kira ödemeleri ile otel, huzurevi ve yaşlılar bakımevi vb. yerlere ödenen bedellerin ve yurt dışında ödenen kira bedellerinin, kira gelirin beyanında indirim konusu yapılması mümkün değil.

<sup>17</sup> Yurt dışında işçi olarak çalışan Türk vatandaşlarının yabancı ülkelerde ödedikleri kira bedelleri hariç.

|                                                                                               |                     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|
| İktisap bedelinin %5'i (120.000x0,05)                                                         | 6.000 TL            |
| Emlak Vergisi                                                                                 | 480 TL              |
| Dask (deprem sigortası) Bedeli                                                                | 320 TL              |
| Gerçek giderler toplamı                                                                       | 6.800 TL            |
| İstisnaya isabet eden gider tutarı (3.300 x 6.800 : 12.000)                                   | 1.870 TL            |
| Gayrisafi Hasılat 12.000 TL, İstisna tutarı 3.300 TL, Giderler toplamı 4.930 TL (6.800-1.870) |                     |
| Matrah (12.000-3.300-4.930)                                                                   | 3.770 TL olacaktır. |

#### 4.3.2- Götürü Gider Usulü

Gayrimenkul sermaye iradı elde edenler isterlerse, gerçek giderlerine karşılık olmak üzere, hasılatlarının %25'ini götürü gider olarak indirerek iratlarının safi tutarını belirleyebilirler. Bu usulü seçen mükellefler;

- İki yıl geçmedikçe gerçek usule dönemezler.
- Hakların iratlarına<sup>18</sup> götürü gider uygulayamazlar.
- Bütün gayrimenkullerinin iradına aynı gider usulünü uygulaması gerekir.
- GVK'nın 21. maddesindeki konut istisnası tutarı hasılattan indirildikten sonra kalan tutara götürü gider uygulayacaklardır.

**Örneğin,** TC Berlin Büyükelçiliği Maliye Müşavirliğinin sözleşmeli personeli olan ödevli Türkiye'de mesken olarak kiraya verdiği gayrimenkulden elde ettiği kira gelirinin beyanında gerçek gider usulünü seçmesi halinde, Almanya'da oturduğu konut için ödediği kira bedelini Türkiye'de elde ettiği kira gelirinden indirebilecektir.<sup>19</sup>

**Örneğin,** mükellefler, beyannamelerine dahil ettikleri gayrimenkul sermaye iradı gelirleri için gerçek gider usulünü seçmeleri halinde, yargı kararına göre icra kanalıyla tahsil ettikleri kira bedelleri üzerinden İcra Dairesince icra masrafları karşılığı kesilen tutarları, GVK. md. 74/2'ye göre kiraya verilen malların idari gideri olarak indirim konusu yapabileceklerdir. Götürü gider yönteminin seçilmesi durumunda ise bu masrafların indirim konusu yapılması mümkün değildir.<sup>20</sup>

#### 4.3.3- Kısmi Giderleştirme

193 sayılı GVK'nın 74. maddesine göre gayrimenkul sermaye iradı mahiyetindeki mal ve hakların kısmen kiraya verilmesi durumunda, bu giderlerden yalnızca bu kısma isabet eden giderler hasılattan indirilir.

##### Örnek:

Ahmet Bey, 2014 yılında kendisinin ikamet ettiği konutunun bir odasını aylık 500 TL'ye üniversite öğrencilerine bir yıllığına 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 hasılattan düşebileceği tutar;

Hasılat:  $500 \times 12 = 6.000$  TL'dir. 25 metrekareye düşen gider;  
 $(25/100) \times 1000$  TL = 250 TL'dir.

<sup>18</sup> İntifa hakkı hariç.

<sup>19</sup> Maliye Bakanlığı, 19.02.2004 gün ve 6914 sayılı özelge.

<sup>20</sup> 05.04.2004 tarih ve 14863 sayılı özelge.

**4.4- Konut Olarak Kiraya Verilen Gayrimenkullerin Durumu ve İstisna Uygulaması**

Konutların kiraya verilmesi sebebiyle elde edilen kira gelirinden giderler düşüldükten sonra safi kira geliri elde edilir. 193 sayılı GVK'nın 21. maddesiyle; mesken olarak kiraya verilen binalardan elde edilen kira gelirinin 2014 yılı için 3.300,00 TL'si vergiden istisna edilmiştir. Bu tutarı aşan kısım varsa ancak aşan kısma vergi uygulanması söz konusu olacaktır.

İstisnanın uygulanabilmesi için aşağıdaki şartların bulunması gerekir:

- 1- Öncelikle kiraya verilen gayrimenkulün mesken olarak kiralanması gerekmektedir. İşyeri olarak kiralanırsa 193 sayılı GVK'nın 21. maddesine 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 takdirde istisna uygulamasından yararlanılamaz.
- 4- İstisna haddi üzerinde hasılat 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 97.000,00 TL'yi geçmemesi gerekmektedir.

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 takdirde istisnaya isabet eden kısım gayrisafi hasıllardan indirilemeyecektir.

**Örnek:**

Emine Hanım mesken olarak kiraya verdiği evinden 2014 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 hasıllara isabet eden giderleri indirebileceklerdir.

$(4.000 \times 3.300) / 10.000 = 1.320$  TL'lik tutarı gider olarak indiremeyecektir.

Gider olarak indirilebilecek tutar:  $(4.000 - 1.320)$  2.680 TL'dir.

|                                      |               |
|--------------------------------------|---------------|
| Gayri Safi Hasılat Toplamı           | 10.000 TL     |
| Vergiden İstisna Tutar               | 3.300 TL      |
| Kalan $(10.000 - 3.300)$             | 6.700 TL      |
| İndirilebilecek Gerçek Gider Toplamı | 2.680 TL      |
| Vergiye Tabi Gelir $(6.700 - 2.680)$ | 4.020 TL'dir. |

**Örnek:**

Mehmet Bey, 2014 yılında, aylık 1.200 TL olmak üzere yıllık toplam 14.400 TL mesken olarak verdiği apartman dairesinden kira geliri elde etmiştir. Ayrıca Mehmet Bey aynı yılda, 62.400 TL brut ücret geliri ve bankadaki mevduat hesabından elde ettiği 16.000 TL faiz geliri vardır. Mehmet Bey'in 2014 yılı için mesken olarak kiraya verdiği gayrimenkulden elde ettiği gelir için 3.300 TL istisna tutarını beyannamesinde indirim yapabilecek midir?

Gayrimenkul Sermaye İradı Toplamı 14.400 TL

Ücret Geliri Toplamı 62.400 TL

Menkul Sermaye İradı Toplamı 16.000 TL

Mehmet Bey'in 2014 yılında elde ettiği gelir toplamının 92.800 TL olması ve bu tutarın 97.000 TL'yi geçmemesi nedeniyle 2014 yılı için konut kira gelirinden istisna edilen 3.300 TL tutarını indirebilecektir.

#### Örnek:

Ali Bey, 2014 yılında, aylık 600 TL olmak üzere yıllık toplam 7.200 TL konut olarak verdiği apartman dairesinden kira geliri elde etmiştir. Ali Bey'in aynı yılda işyeri olarak kiraya verdiği diğer gayrimenkulünden aylık net 2.800 TL olmak üzere yıllık toplam net 33.600 TL kira geliri elde etmiştir. İşyeri olarak gayrimenkulde kiracı bulunan ABC Ltd. Şti. 2014 yılının her ayında 700 TL gelir vergisi stopajı yaparak ilgili dönemlerde muhtasar beyanname ile bildirimde bulunmuştur. Ayrıca Ali Bey memur olup 2014 yılında, 78.000 TL brut ücret geliri elde etmiştir. Aynı yılda, XYZ Katılım Bankasından 10.000 TL kâr payı elde etmiştir.

İşyeri brut kira geliri  $[(2.800+700) \times 12]$  42.000 TL

Mesken brut kira geliri 7.200 TL

Gayrimenkul Sermaye İradı Toplamı 49.200 TL

Ücret Geliri Toplamı 78.000 TL

Menkul Sermaye İradı Toplamı 10.000 TL

Ali Bey'in 2014 yılında beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı ya da birlikte ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayrisafi tutarı toplamının 137.200 TL olması ve bu tutarın 97.000 TL'yi geçmesi nedeniyle 2014 yılı için konut kira gelirinden istisna edilen 3.300 TL tutarını indirim hakkı bulunmamaktadır.

#### Örnek:

Emekli İbrahim Bey, 2014 yılında konut olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden aylık 500 TL olmak üzere yıllık toplam 6.000 TL kira geliri elde etmiştir. İbrahim Bey, 2014 yılının ilk altı ayında 2.100 TL, ikinci altı ayında 2.200 TL emekli aylığı almıştır. Ayrıca iki yıl önce satın almış olduğu dairesini 2014 yılında satmış, 40.000 TL kazanç elde etmiştir.

Gayrimenkul Sermaye İradı Toplamı 6.000 TL

Ücret Geliri Toplamı  $(2.100 \times 6) + (2.200 \times 6)$  25.800 TL

Değer Artış Kazancı Toplamı 40.000 TL

Emekli İbrahim Bey'in 2014 yılında elde ettiği gelir toplamının 71.800 TL olması ve bu tutarın 97.000 TL'yi geçmemesi nedeniyle 2014 yılı için konut kira gelirinden istisna edilen 3.300 TL tutarını indirebilecektir.

#### Örnek:

Ayşe Hanım, 2014 yılında konut olarak kiraya verdiği dairesinden 3.120 TL kira geliri, birinci işverenden 54.000 TL, ikinci işverenden ise 45.000 TL ücret geliri elde etmiştir. Bu örnekte de Ayşe Hanım'ın elde etmiş olduğu konut kira geliri 2014 yılı için istisna tutarı olan 3.300 TL'nin altında kaldığından, bu kira geliri yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmeyecektir.

**4.5- Gayrisafi Hasılatla İndirilemeyecek Giderler**

193 sayılı GVK'nın 74. maddesinin son fıkrasına göre, gayrimenkul sermaye iradının tespitinde para cezalarıyla vergi cezaları gider olarak dikkate alınmaz<sup>21</sup>. Ayrıca 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi 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 kiracılarıdır. Bu nedenle gayrimenkulü kiraya verenlerin çevre temizlik vergisini hasılatlarından gider olarak indirmeleri mümkün değildir.

**5- GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINDA VERGİ TEVKİFATI**

193 sayılı GVK açısından kira gelirlerinden tevkifatın yapılması, aynı Kanunun 94. maddesinin 1. fıkrasının 5. bendinin (a), (b), (c) alt bentleriyle düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre 193 sayılı GVK'nın 70. maddesinde yazılı mal ve hakların kiraya verilmesi karşılığı elde edilen gelirlerden bu geliri hak sahibine ödeyen tarafından tevkifat yapılacağı öngörülmüştür.

Kanun, tevkifat yapılacak kişiler açısından belirleme yapmıştır. Ödemelerinden dolayı tevkifat yapma mecburiyeti kapsamına alınanlar 213 Sayılı VUK'un 8. maddesinin 2. fıkrasında "vergi sorumlusu" şeklinde ortaya konmuştur. Kira ödemelerinden kimlerin tevkifat yapma mecburiyetinde olduğu yani vergi sorumlusu olacağı 193 sayılı GVK'nın 94. maddesinin 1. fıkrasında kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri<sup>22</sup>; kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançların bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler olarak belirtilmiştir. Bu vergi sorumlularının vergi tevkifatı yapma mecburiyeti ticari, mesleki ve zirai işleriyle ilgili ödeme yapmaları halinde ortaya çıkmaktadır. Bir başka deyişle ticari, mesleki veya zirai işle herhangi bir ilgisi bulunmayan kira ödemesi<sup>23</sup> durumunda vergi tevkifatı mecburiyeti olmayacaktır.

Kira karşılığı yapılan ödemelerden 2009/14592 sayılı B.K.K. Madde 1/5 ile 01.01.1997'den itibaren uygulanacak "gelir vergisi tevkifatı"nın yeni oranı kira ödemesinin gayrisafi tutarının %20'si olarak belirlenmiştir. Tevkif edilen bu tutar, kira gelirini elde edenin hesaplanan gelir vergisine mahsup edilecektir.<sup>24</sup>

193 sayılı GVK'nın 70. maddesinde sayılan mal ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye kayıtlı bulunması halinde, kira geliri elde eden yönünden ticari veya zirai kazancın tespitine ilişkin hükümlere göre vergilendirilecektir. Burada ifade edilmek istenen, mal veya hakkın ticari işletmeye kayıtlı

<sup>21</sup> Örneğin Türkiye'de bir şirketin Almanya'da depo olarak kullandığı bir bina için Almanya'da yerleşik bir kimseye ödediği kira, Türkiye'de gider olarak yazıldığı, değerlendirme Türkiye'de olduğu için dar mükellefiyet esasında vergileme yapılması gerekecektir.

<sup>22</sup> Bir derneğin amacını gerçekleştirmek için kurduğu iktisadi işletmenin söz konusu olması halinde bu işletmeye dahil mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen kazancın elde eden yönünden ticari kazanç unsuru sayılarak kurumlar vergisine tabi tulacığında kuşku yoktur.

<sup>23</sup> Örneğin, bilanço esasına göre vergilendirilen bir tüccarın ikamet amacıyla konut kiralaması.

<sup>24</sup> Kooperatiflerin başkaca gelir getirici faaliyetinin bulunmaması ve gelirlerinin sadece vergi kesintisine tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olması halinde, kurumlar vergisi beyannamesi verilmesine gerek olmayıp yapılan vergi kesintilerinin nihai vergileme olacağı açıktır.

olması halinde ticari kazanç; zirai işletmeye kayıtlı olması halinde, zirai kazanç olarak değerlendirilip vergilendirileceğidir.<sup>25</sup>

Mal veya hak kiraya verildiğinde gelirin faktörel yapısının kira (irat) olduğuna şüphe yoktur. Ancak, ilgili mal ve haklar işletmeye kayıtlı olduğunda gelir gayrimenkul sermaye iradı değil; ticari veya zirai kazanç unsuru olmak durumundadır.<sup>26</sup>

Kiraya verilen mal veya hakkın kurumlar vergisi mükellefinin bilançosunun aktifinde kayıtlı olması halinde elde edilen gelir “Kurum Kazancı” olarak değerlendirilecektir.

İktisadi bir işletmeye kayıtlı 193 sayılı GVK’nın 70. maddesinde sayılan mal veya hak vergi sorumlusu konumundaki birisine kiraya verildiğinde, vergi sorumlusu kira bedelini kiraya verene öderken, 193 sayılı GVK’nın 94. maddesi çerçevesinde tevkifat yapacak mıdır?

Maliye Bakanlığı bu konudaki idari görüşünü içeren yorumunu 31 Ocak 1981 tarihinde yayınlanan 128 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ortaya koymuştur. Bahsedilen tebliğin X. bölümü 4. bendinin son kısmında “ ... herhangi bir işletmenin aktifinde kayıtlı gayrimenkul veya hakların kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelir, gelir vergisi yönünden ticari kazanç olarak kabul edildiğinden, gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde olmayan bu tür ödemelerden tevkifat yapılmayacağı” şeklinde görüş belirtilmiştir. Bakanlık verdiği bazı muktezalarda da aynı görüşü tekrarlamıştır.<sup>27</sup> Bugün için bu görüşünü değiştiren bir düzenlemesi mevcut değildir.

Ancak, 193 sayılı GVK’nın tevkifata ilişkin düzenlemesi idarenin görüşü gibi değildir. Tevkifatı düzenleyen 193 sayılı GVK’nın 94. maddesinin I. fıkrasının 5. bendinin (a) bendi ve bu bendi tamamlayan ifade aynen aşağıdaki gibidir.

“70. Maddede yazılı mal ve hakların kiralınması karşılığı yapılan ödemelerden”. ... vergi tevkifatı yapılır.

Kanuni düzenlemeden de açıkça görüldüğü üzere, kiralanan bir mal veya hakkın kira bedeli ödenirken kirayı ödeyene tevkifat yapma mecburiyeti getirilmiştir. Bu mecburiyet pek tabiidir ki; kirayı ödeyecek olanın vergi sorumlusu konumunda olması halinde sözkonusu olacaktır.

Kanun, tevkifatın yapılmasındaki esası sadece kira gelirin elde edilmesine bağlamıştır. Burada kira gelirin hangi gelir unsuruna girip girmediği ile ilgili bir belirleme yapmamıştır. Yani, kira gelirinden tevkifat yapılması kira gelirin elde eden yönünden “gayrimenkul sermaye iradı” ya da “ticari veya zirai kazanç” gibi herhangi bir gelir unsuru olmasına bağlanmamıştır. Diğer taraftan kira gelirlerinden tevkifat yapılması kira gelirini elde edenin şahsi durumuna da bağlanmamıştır. Bu açılardan bir şart öngörülmediği gibi bir belirleme de yapılmamıştır. Tevkifat yapılması açısından önemli olan gelirin mahiyetinin kiralama suretiyle elde edilmiş olmasıdır.

Hal böyle iken, idare tevkifata ilişkin yorumunda kiraya verme sonucunda ortaya çıkan geliri, gelir unsurlarıyla ilişkilendirerek tevkifatı kira gelirin gayrimenkul sermaye iradı şeklinde tezahürüne bağlamıştır. Sonuçta, tevkifat kapsamı gelir unsuru düzeyine indirilerek gayrimenkul sermaye iradına hapsedilmiştir. Bu koşullarda kira gelirin ticari, zirai veya kurum kazancı olması tevkifata engel görül müştür.

<sup>25</sup> Doç. Dr. Doğan Şenyüz, Yaklaşım Dergisi, Ağustos Sayısı, 1997

<sup>26</sup> Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve/veya iratlar üzerinden dar mükellefiyet esasında vergilendirilecek olan kurumların yurt dışında bulunan gayrimenkullerinden elde ettikleri kazançlar Türkiye’de kurumlar vergisinin konusuna girmeyecektir.

<sup>27</sup> 27.10.1982 tarih ve 321315238/4853 Sayılı özelge

Tevkifata ilişkin kanuni düzenlemede geliri elde edenin ve elde edilen kira gelirinin hangi gelir unsuruna gireceği ön plana çıkartılmadığı dikkate alınır, vergi sorumlularının kira ödemelerini yaparken kiraya tuttukları mal veya hakkın ticari veya zirai işletmeye kayıtlı olup olmadığına bakmaksızın tevkifat yapmaları yararına olacaktır, idarenin bu konudaki yorum ve düşüncesini zaman geçirmeden ya da Kanun'un öngördüğü çizgiye ya da kanun normunun idarenin görüşüne uygun hale getirilmesini beklemek gerekir. Mevcut düzenlemeyle idare, ticari veya zirai kazanç şeklindeki kira gelirlerini gayrimenkul sermaye iradı şeklindeki kira gelirleri karşısında nispeten korumuş olmaktadır.<sup>28</sup> Ticari kazanç sahiplerinin geçici vergi ödemeleri nedeniyle korunması bir miktar azaltılmış olsa da tamamen ortadan kaldırılamaz. Her şeyin ötesinde Kanun'a aykırı bir idari yorum vardır.

### 6- GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYANI

Beyana tabi geliri **sadece gayrimenkul sermaye iradından** ibaret olan mükelleflerden;

- Bir takvim yılı içinde elde ettiği konut kira geliri, istisna tutarını<sup>29</sup> aşanlar,
- İşyeri kira gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılanlardan, kira gelirlerinin brüt tutarı beyanname verme sınırını<sup>30</sup> aşanlar,

Beyanname verme sınırı olan 27.000 TL'nin aşıp aşılmadığının tespitinde, gelir vergisi kesintisine tabi brüt kira gelirleri ile konut kira gelirinin gelir vergisinden istisna edilen tutarı aşan kısmı birlikte dikkate alınacaktır.

Bir takvim yılı içinde mal ve hakların kiralanmasından elde edilen gelirlerden<sup>31</sup> kesinti ve istisna uygulamasına konu olmayan ve tutarı beyanname verme sınırını<sup>32</sup> aşanlar yıllık beyanname vereceklerdir.

Vergi kesintisine ve istisna uygulamasına konu olmayan kira gelirlerinde<sup>33</sup> beyanname vermede esas olan 1.400 TL'lik tutar bir istisna olmayıp, beyanname verme sınırıdır. Bu tutarı aşan bir kira geliri olduğunda tamamı beyan edilecektir.

Aile bireylerinin her birinin sahip oldukları mal ve haklardan elde ettikleri kira gelirleri için kendi adlarına ayrı ayrı beyanname vermeleri gerekmektedir.

Mal ve haklara hisseli olarak sahip olunması halinde, her ortağın sadece kendi hissesine karşılık gelen kira gelirlerini beyan etmesi gerekmektedir.

Dar mükellefiyette gayrimenkul sermaye iratları<sup>34</sup> tevkif suretiyle vergilendiriliyorsa tutarı ne olursa olsun beyan edilmez.

<sup>28</sup> Binek otomobilin, araç kiralama faaliyetinde bulunan bir işletme tarafından değil de ticari kazanç yönünden mükellefiyeti bulunmayan gerçek kişi tarafından kiraya verilmesi halinde elde edilen bu kazancın GMSİ olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

<sup>29</sup> 2014 yılı için 3.300 TL

<sup>30</sup> 2014 yılı için 27.000 TL

<sup>31</sup> Kira ödemeleri ve tahsilatları; konutlarda kira tutarının 500,00 TL ve üzeri olması halinde, işyeri kiralarda ise tutar ne olursa olsun mutlaka banka ve benzeri finans kurumları veya posta idareleri aracılığı ile yapılmalıdır.

<sup>32</sup> 2014 yılı için 1.400 TL

<sup>33</sup> Örneğin, basit usuldeki mükellefe kiraya verilen işyerinden elde edilen kira gelirlerinde olduğu gibi

<sup>34</sup> Kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumlarca Türkiye'de elde edilen gayrimenkuller karşılığında elde edilecek gelirlerin vergilendirilmesinde ilgili ülke ile Türkiye arasında vergi anlaşmasının bulunması halinde vergilendirmede öncelikle vergi anlaşmalarındaki hükümler göz önünde bulundurulacaktır.

Diğer gelirler için beyanname veriliyor olsa dahi beyannameye dahil edilmez.

- Mesken kira geliri dışında tevki suretiyle vergilendirilmemiş gayrimenkul sermaye iradı elde edilmesi durumunda bu gelirlerin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Tevkifat yapılmamış 2014 yılı için 3.300 TL'lik istisna haddinin üzerinde olan gayrimenkul sermaye iratları beyanname ile Mart ayının 25. günü akşamına kadar beyan edilir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257'nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendiyle Maliye Bakanlığına, mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğunu getirme ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirleme yetkisi verilmiştir.

Bu yetkiye dayanılarak çıkarılan 29.07.2008 tarih ve 268 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile konutlarda, her bir konut için aylık 500 TL ve üzerinde kira geliri elde edenlerin; işyerlerinde, 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 getirilmiştir. Banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü aracı kılınmak suretiyle, para yatırma veya havale, çek veya kredi kartı gibi araçlar kullanılmak suretiyle yapılan tahsilat ve ödemeler karşılığında dekont veya hesap bildirim cetvelleri düzenlendiğinden bu belgeler tevsik edici belge kabul edilecektir. Bankaların internet şubeleri üzerinden yapılan ödeme ve tahsilatlar da aynı kapsamdadır. Her bir konut için aylık kira tutarı 500 TL'yi geçmeyen konut kira gelirleri için ödeme ve tahsilata ilişkin tevsik zorunluluğu bulunmamaktadır. Söz konusu tebliğ ile getirilen zorunluluklara uymayanlara kesilecek ceza, 2014 yılı için;

- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.200 TL'den,
- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 300 TL'den,
- Yukarıda yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 300 TL'den az olmamak üzere her bir işlem için bu işleme konu tutarın %5'idir.

#### Örnek:

Emekli Musa Bey, Aylık 800 TL'ye apartman dairesini memur Orhan Bey'e kiraya vermiştir. Bu durumda Musa Bey konutunun kira gelirini, banka veya PTT aracılığıyla tahsil edecek ve gerekli durumlarda bu kurumlar tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edecektir. Örneğimizde Musa Bey'in kira tutarı olan 800 TL'yi nakit olarak tahsil ettiğini varsayalım. Bu durumun tespit edilmesi halinde Musa Bey ile kiracı adına, konut için elden yapılan tahsilat ve ödeme işleminin her biri için ayrı ayrı, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 355'inci maddesinde belirlenen ceza tutarından az olmamak üzere özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Elden yapılan tahsilat ve ödemelerin %5'inin asgari ceza tutarının altında kalması halinde ise her bir işlem için asgari ceza tutarı kadar ceza kesilmesi gerekmektedir. Kira tutarının yüzde beşi ( $800 \times \%5$ ) 40 TL, Musa Bey'in emekli olduğu ve başkaca bir ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti olmadığından hareketle asgari ceza tutarı ise 300 TL'dir. Dolayısıyla her bir işlem için ( $300 \times 12$ ) Musa Bey adına 3.600 TL, kiracı Orhan Bey adına da ( $300 \times 12$ ) 3.600 TL özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

#### 6.1- Beyanname Üzerinde Yapılacak İndirimler

Yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlere ilişkin indirimler 193 sayılı GVK ile diğer kanunlarda belirtilmiştir. Gelir vergisi matrahının tespitinde gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden

aşağıda belirtilen indirimlerin yapılabilmesi için yıllık beyanname ile bildirilecek bir gelirin bulunması ve yapılacak indirimlerin ilgili mevzuatta belirtilen şartları taşıması gerekmektedir.

Buna göre indirim konusu yapılabilecek hususlar şunlardır:

- 1- Şahıs sigorta şirketlerine ödenen primler,
- 2- Eğitim ve sağlık harcamaları,
- 3- Bağış ve yardımlar,
- 4- Sponsorluk harcamaları,
- 5- Doğal afetler ile ilgili aynı ve nakdi bağışlar,
- 6- Türkiye Kızılay Derneğine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımlar,
- 7- Diğer kanunlara göre tamamı indirilecek bağış ve yardımlar.

Yıllık beyanname veren mükellefler, vergi matrahlarının tespitinde şahıs sigorta primleri ödedikleri kendisine, eşine ve küçük çocuklarına ait primlerin beyan edilen gelirin %15'ine kadar olan kısmını gelir vergisi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapabileceklerdir. İndirim konusu yapılacak tutarın hesaplamasında beyan edilen gelir olarak beyana tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olan mükellefler için yıllık gelir vergisi beyannamesinin safi irat satırında yer alan tutar esas alınacaktır. (Mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait birikim priminin alındığı hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si, ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primlerinin tamamı indirim konusu yapılabilecektir. Ancak herhalde indirim konusu yapılacak primlerin toplamı, beyan edilen gelirin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır.<sup>35</sup>

Aşağıda belirtilen şekilde yapılan eğitim ve sağlık harcamaları beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması şartıyla yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirilir.

- Eğitim ve sağlık harcamaları Türkiye'de yapılmalıdır.
- Gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmelidir.

Söz konusu harcamalar mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olmalıdır. "Küçük çocuk" tabiri mükellefle birlikte outran veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dahil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları ifade eder.

İndirim konusu yapılacak tutarın hesaplanmasında beyan edilen gelir olarak, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları toplamından önceki tutar esas alınacaktır.

Gelir vergisi mükellefleri, genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin %5'ini<sup>36</sup> aşmamak üzere, makbuz karşılığında yaptıkları bağış ve yardımları yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerinden indirim konusu yapabilirler.

Gayrimenkul sermaye iratlarında, beyan edilen gelirin tamamı için<sup>37</sup> indirilebilecek diğer bağışlar, yardımlar, harcamalar yine 193 sayılı GVK'nın 89. maddesi ile düzenlenmiştir.

<sup>35</sup> 2014 yılı gelirlerine ilişkin olarak kullanılacak olan asgari ücretin yıllık brüt tutarı 13.230 TL'dir.

<sup>36</sup> Kalkınmada öncelikli yöreler için %10

<sup>37</sup> Herhangi bir sınırlama olmaksızın

### 6.2- Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi

414 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile sadece gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükellefler için 2013 takvim yılından itibaren uygulamaya başlanılan "Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi" uygulaması hayata geçirilmiştir. Bu sistem, kira geliri elde eden mükelleflere ilişkin banka, tapu, sigorta şirketleri gibi üçüncü taraflardan elde edilen bilgiler kullanılarak gayrimenkul sermaye iradı beyannamelerinin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından otomatik olarak doldurulduğu ve mükelleflerin onayına sunulduğu bir sistemdir.<sup>38</sup> Gelir vergisi sistemimizde beyan esası geçerli olduğundan mükellefin, sistem üzerinde kendisine hazırlanmış olan beyannameyi aynen veya değiştirerek onaylaması gerekmektedir.<sup>39</sup> Sisteme ya internet vergi dairesi şifresi kullanılarak ya da kişiye özel hazırlanmış güvenlik soruları cevaplanarak giriş yapılabilmektedir. Kira geliri yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunmayanlar da bu sistemden yararlanabilmektedir. Bu bakımdan, vergi dairesinde mükellefiyet kaydı bulunmadığında, internet vergi dairesinde hazırlanan kira beyannamesi elektronik ortamda onaylandığı anda, şahıs adına vergi dairesinde mükellefiyet tesisi ve vergi tahakkuku işlemleri otomatik olarak gerçekleştirilmektedir. Onaylanan kira beyanına ilişkin ödemeler anlaşmalı bankalardan veya tüm vergi dairelerinden yapılabilir. Ayrıca internet bankacılığı kullanılarak da vergi borcu ödenebilir. Sistemi kullanma zorunluluğu bulunmamaktadır. Beyannameler vergi dairesine gidilerek elden veya internet ortamında (E-Beyanname Düzenleme Programı) da verilebilir.

## 7- GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINDA ÖZELLİKLİ HUSUSLAR

### 7.1- Gayrimenkul Sermaye İradında Zarar

- Konutlarını kiraya vererek, başka konutlarda kirada oturanların kira bedeli, gider fazlalığı sayılmaz. Zarar olarak beyan edilmez. Diğer gelirlerden mahsup edilemez. Ancak, alınan konut kirası kadar olan kısmı, gider olarak indirilebilir. Yani mükelleflerin ikamet amacıyla ödedikleri kira tutarları, aynı yılda elde ettikleri kira gelirlerinden fazla bile olsa bu fazlalık, gelecek yıl elde edilecek kira gelirlerinden mahsup edilemeyecektir.

#### Örnek:

Mehmet Ali Bey, 2014 yılında, 1.200 TL aylık kira bedeli ile apartman dairesinde ikamet etmiştir. Mehmet Ali Bey, sahibi olduğu dairesini, 2014 yılında aylık 800 TL bedelle konut olarak kiraya vermiştir. Bu durumda Mehmet Ali Bey, 2014 yılında sahibi olduğu konuttan elde ettiği kira gelirinden, yine konut olarak 2014 yılında, kendisinin ödediği kira tutarlarını indirebilecektir. Ancak ödemiş olduğu kira bedelinin, aynı yılda elde etmiş olduğu kira bedelinden fazla olması nedeniyle oluşacak fark, gider fazlalığı sayılmayacak ve gelecek dönemlerdeki kira gelirlerinden mahsup edilemeyecektir.

-Kiraya verilmiş gayrimenkulün kira bedelinden, kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin %5'i indirilebilecektir. Ancak gerek satın alınan konut için ödenen faiz tutarları olsun gerek satın alınan konutun iktisap bedelinin %5'i olsun bu gider tutarları, gider fazlalığı sayılmaz. Zarar olarak beyan edilmez.

<sup>38</sup> www.gib.gov.tr, kira düzenleme rehberi 2014

<sup>39</sup> Özgür Uyar, Vergi Raporu Dergisi, sayı 174, Mart 2014

**Örnek:**

Ayşe Hanım, 2012 yılında, 200.000 TL peşin, kalan 100.000 TL için 60 ay vadeli konut kredisi ile toplam 300.000 TL'ye bir konut satın almıştır. Konut kredisi için 2014 yılında bankaya ödediği faiz gideri toplamı 22.000 TL'dir. Satın aldığı bu konuttan 2014 yılında, aylık 2.500 TL olmak üzere toplam 30.000 TL kira geliri elde etmiştir. Ayşe Hanım, elde etmiş olduğu kira gelirinden (istisna tutarına isabet eden hariç) aynı konutu satın almak için ödemiş olduğu faiz giderleri toplamını indirebilecektir. Yine aynı konutun iktisap bedelinin %5'ini (istisna tutarına isabet eden hariç), aynı konuttan elde ettiği kira gelirinden indirim konusu yapabilecektir. Ancak kira geliri elde edilen konutun kredi faizleri ve iktisap bedelinin %5'i tutarları toplamı, elde edilen kira gelirinden fazla ise aradaki fark gider fazlalığı sayılmayacak, zarar olarak beyan edilmeyecektir. Dolayısıyla gelirden fazla oluşabilecek söz konusu tutarlar, gelecek yıl elde edilecek kira gelirlerinden mahsup edilemeyecektir. Örneğimizde Ayşe Hanım'ın ücretli olarak çalıştığını, brüt ücretinin 4.500 TL olduğunu ve kira geliri elde ettiği gayrimenkulü için faiz giderlerinden başkaca bir giderinin bulunmadığını varsayalım.

Kira Geliri 30.000 TL, İstisna tutarı 3.300 TL,

Faiz Gideri 19.580 TL [ $22.000 \times 3.300 / 30.000 = 2.420$  (istisnaya isabet eden)]

İktisap Bedelinin %5'i 13.350 TL [ $(300.000 \times \%5 = 15.000)$ ,  $(15.000 \times 3.300 / 30.000 = 1.650$  İstinaya isabet eden)]

Gayrisafi İrat Toplamı 30.000 TL

Vergiden İstisna Edilen Tutarı 3.300 TL

Kalan 26.700 TL

Giderler 32.930 TL (19.580+13.350)

Örneğimizde görüleceği üzere safi irat tutarı bulunmamaktadır. Ancak giderlerin, elde edilen kira gelirinden fazla olması, 193 sayılı GVK'nın 74/4 ve 74/10. maddeleri uyarınca gider fazlalığı sayılmayacak ve zarar olarak da beyan edilemeyecektir.

- Kira indirimi ile finansman giderleri hariç olmak üzere, yapılan giderlerin elde edilen gayrimenkul sermaye iradından fazla olması durumunda zarar söz konusudur. Ancak gayrimenkul sermaye iratlarında sermayede meydana gelen eksilmeler zarar sayılmaz.

**Örnek:** Kiraya verilen binanın yanması veya yıkılması gayrimenkul sermaye iradı açısından zarar sayılmaz.

## 7.2- Kanuni Süresinden Sonra Mükelleflerce Beyanname Verilmesi Durumunda Gayrimenkul Sermaye İradı İstisnasından Yaralanılabilir mi?

Bilindiği üzere 193 sayılı GVK'nın 21. maddesi "Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 3.300,00 lirası gelir vergisinden müstesnadır. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz.

Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar bu istisnadan faydalanamazlar." şeklindedir.

1999/2 sıra nolu Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesi 4. paragrafında "idarece herhangi bir tespit yapılmadan önce, süresinde beyan etmedikleri veya süresinde verdikleri beyannameye yer almayan mesken kirası gelirlerini kendiliklerinden, süresinden sonra verecekleri beyanname ile beyan eden-

ler de bu istisnadan yararlanabileceklerdir.” denilmektedir. Dolayısıyla münhasıran mesken kira geliri bulunan mükelleflerin, söz konusu iratlara ilişkin idarece herhangi bir tespit yapılmadan önce beyan zamanında beyan etmedikleri iratları, beyan süresinden sonra verilse bile bu iratlar için gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin mesken istisnasından yararlanabileceklerdir.

## 8- SONUÇ

193 Sayılı GVK’nın Gayrimenkul Sermaye İradının Tarifi başlıklı 70. ve müteakip maddeleri, 4271 sayılı TMK’dan farklı olarak gayrimenkul tanımına girmeyen birçok unsuru da gayrimenkul olarak kabul etmiş ve birinci bölümde sayılan tüm mal ve hakların; sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar, gelir vergisi kanununda gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır. 193 sayılı GVK’nın gayrimenkul sermaye iradı tanımından anlaşılacağı üzere gayrimenkul sermaye iratlarının elde edilmesi tahsil esasına bağlanmıştır. Dolayısıyla hak edilmiş olan bir gelir tahsil edilmemiş olursa hasılatı dahil edilemeyeceği gibi, henüz hak edilmemiş bir gelir için avans niteliğinde bir tahsilat yapılmış ise tahsil edildiği yıl hasılatına dahil edilecektir. Gelecek yıllara ait olup peşin tahsil olunan kiralara, ilgili bulundukları yılların hasılatı 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 tamamlanacaktır.

Gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde, safi tutarın belirlenmesi için iki tür indirilecek gider yöntemi mevcuttur. Vergiden istisna edilen gayrisafi hasılatı isabet eden gerçek giderler indirilemeyecektir. 193 sayılı GVK’nın 74. maddesine göre gayrimenkul sermaye iradı mahiyetindeki mal ve hakların kısmen kiraya verilmesi durumunda, bu giderlerden yalnızca bu kısma isabet eden giderler hasılatıtan indirilebilecektir. 193 sayılı GVK’nın 21. maddesiyle mesken olarak kiraya verilen binalardan elde edilen kira gelirinin 2014 yılı için 3.300 TL’si vergiden istisna edilmiştir. Bu tutarı aşan kısım varsa verginin aşan kısma uygulanması durumu sözkonusu olacaktır. Ancak, kiraya verilen gayrimenkulün mesken olarak kiralanması, süresinde beyan edilmesi, gelir sahibinin ticari, zirai ve mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunluluğunun bulunmaması ve istisna haddi üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının garyi safi tutarları toplamı 97.000 TL’yi geçmemesi gerekir ki söz konusu istisnadan faydalanabilsin. Aksi takdirde istisna uygulamasından yararlanılamayacaktır.

Kira gelirlerinden tevkifatın yapılması, 193 sayılı GVK’nın 94. maddesinin 1. fıkrasının 5. bendinin (a), (b), (c) alt bentleriyle düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre 193 sayılı GVK’nın 70. maddesinde yazılı mal ve hakların kiraya verilmesi karşılığı elde edilen gelirlerden bu geliri hak sahibine ödeyen tarafından tevkifat yapılacağı öngörülmüştür. Kiraya verilen şeyin kurumlar vergisi mükellefinin bilançosunun aktifinde kayıtlı olması halinde elde edilen gelir “Kurum Kazancı” olarak değerlendirilecektir.

Beyana tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olan mükelleflerden;

- Bir takvim yılı içinde elde ettiği konut kira geliri, istisna tutarını<sup>40</sup> aşanlar,
- İşyeri kira gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılanlardan, kira gelirlerinin brüt tutarı beyanname verme sınırını<sup>41</sup> aşanlar,

<sup>40</sup> 2014 yılı için 3.300 TL

<sup>41</sup> 2014 yılı için 27.000 TL

Beyanname verme sınırı olan 27.000 TL'nin aşılp aşılmadığının tespitinde, gelir vergisi kesintisine tabi brüt kira gelirleri ile konut kira gelirinin gelir vergisinden istisna edilen tutarı aşan kısmı birlikte dikkate alınacaktır. Bir takvim yılı içinde mal ve hakların kiralanmasından elde edilen gelirlerden kesinti ve istisna uygulamasına konu olmayan ve tutarı beyanname verme sınırını<sup>42</sup> aşanlar yıllık beyanname vereceklerdir. Vergi kesintisine ve istisna uygulamasına konu olmayan kira gelirlerinde<sup>43</sup> beyanname vermede esas olan 1.400 TL'lik tutar bir istisna olmayıp, beyanname verme sınırındır. Bu tutarı aşan bir kira geliri olduğunda tamamı beyan edilecektir.

Aile bireylerinin her birinin sahip oldukları mal ve haklardan elde ettikleri kira gelirleri için kendi adlarına ayrı ayrı beyanname vermeleri gerekmektedir. Mal ve haklara hisseli olarak sahip olunması halinde, her ortağın sadece kendi hissesine karşılık gelen kira gelirlerini beyan etmesi gerekmektedir. Dar mükellefiyette gayrimenkul sermaye iratları tevkif suretiyle vergilendiriliyorsa tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.

Mükellefler İnternet Vergi Dairesi şifrelerini kullanarak veya kendileri için hazırlanmış güvenlik sorularını cevaplayarak "Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi"ne giriş yapabileceklerdir. Gayrimenkul sermaye iradı beyannamelerinin "Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi"nden verilmiş sayılabilmesi için sistem üzerinde onaylama işleminin mart ayının 25. günü saat 24.00'a kadar yapılmasının şart olduğunu belirtiriz.

#### KAYNAKÇA

- 05.04.2004 tarih ve 14863 sayılı özelge.
- 27.10.1982 tarih ve 321315238/4853 sayılı özelge
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- AKINTÜRK, T. (2004), Medeni Hukuk Kitabı, Onuncu Bası Beta Yayınları Ağustos 2004
- GÖKALP, C. (2012) "Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi" Vergi Raporu Dergisi, Sayı 150
- Maliye Bakanlığı, Gelir Vergisi Kanunu, 05.01.1999 tarih ve 1999/1 sayılı İç Genelge
- Maliye Bakanlığı, 19.02.2004 gün ve 6914 sayılı özelge.
- Kira düzenleme rehberi, www.gib.gov.tr, 2014
- ŞENYÜZ, D (1997), Yaklaşım Dergisi, 1997/Ağustos Sayısı
- UYAR, Ö. (2014) "Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi Ve Beyanı" Vergi Raporu Dergisi, sayı 174

<sup>42</sup> 2014 yılı için 1.400 TL

<sup>43</sup> Örneğin, basit usuldeki mükellefe kiraya verilen işyerinden elde edilen kira gelirlerinde olduğu gibi.