

2015 YILINDA ELDE EDİLEN MESKEN ve İŞYERİ KİRA GELİRLERİNİN BEYANI ve KONUYA İLİŞKİN ÖRNEKLER

DECLARATION OF RESIDENTIAL AND BUSINESS RENTAL INCOME RECEIVED IN 2015 AND SOME EXEMPLIFICATIONS



Hasan ARSLAN*

ÖZ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tâbi olduğunu ve gelirin bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olduğu belirtilmiştir. Dolayısı ile iktisadi işletmeye dâhil olmayan mesken ve işyerlerinin sahipleri tarafından kiralanması karşılığında, elde edilen iratlar (kira geliri) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu açısından “Gayrimenkul Sermaye İradı” (GMSİ) olarak kabul edilmektedir. Kira geliri elde eden gerçek kişiler, bir takvim yılı içinde elde ettikleri gayrisafi hasıllardan giderleri indirmek suretiyle buldukları safi iradı yıllık beyanname ile takvim yılını izleyen yılın mart ayı içinde tarha yetkili vergi dairesine beyan etmek zorundadır. Verilen beyanname ile tahakkuk eden gelir vergisi iki eşit taksitle ödenir. Bu çalışmada, kira geliri elde eden gerçek kişi mükelleflere, vergi mevzuatı

ABSTRACT

According to Income Tax Law (ITL), no. 193, income of a real person is subject to income tax, and this income is the net amount of income and earnings of a real person derived during a calendar year. Therefore, rental income, which is derived from residential and business rents of buildings that are not a part of business assets, is considered as “income from immovables” according to Income Tax Law (ITL), no. 193. Real persons who have received rental income, must declare the net income which is computed by deducting expenses from the gross income derived in a calendar year, every year in march following that calendar year in which income is received, to the tax office competent to do the tax calculations. The tax that has been calculated is paid in two equal instalments. This study navigates real person taxpayers who receive rental income with explanations

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 31.01.2016 / M.K.T.: 19.02.2016

çerçevesinde yapılan açıklamalar ve verilen örnekler ile yol gösterilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Gayrimenkul Sermaye İradı (GMSİ), Kira Geliri, Gayrisafi/Safi Hasılat, Gerçek/Götürü Gider, Gayrimenkullerde İstisna

Jel Sınıflandırması: H2, H21, H26, H27, K34

and exemplifications made according to the tax legislation.

Keywords: Income from immovables, rental income, gross/net income, real/lump-sum expense, exemptions in immovables

JEL Classification: H2, H21, H26, H27, K34

1- GİRİŞ

Halk arasında “Mart ayı, dert ayı” diye bir tabir vardır. Bunun sebeplerinden biri de büyük ihtimalle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu açısından mart ayının, gerçek kişi mükelleflerin beyanname dönemi olmasıdır. Mükelleflerin büyük çoğunluğu mart ayı geldiğinde vergi dairelerine koşarak ödeyecekleri vergiyi yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmekte ve ödemektedirler. Beyanname vermeyen küçük bir azınlık ise vergi idaresi tarafından yakalanmayacaklarını düşünerek şanslarını denemektedirler. Beyanname vermeyerek vergisel yükümlülüklerinden kurtulacağını düşünen azınlık için, vergi idaresinde son yıllarda yaşanan beşeri sermaye ve teknolojik alt yapı gelişmeleri, olumsuz bir haber niteliği taşımaktadır. Gerçek kişiler tarafından mesken ve işyerlerinin kiralanması karşılığında elde edilen kazanç ve iratlar yapısı itibarıyla kayıt dışı bırakılmaya veya olduğundan daha düşük gösterilmeye çok müsaittir. Vergi idaresi tarafından son yıllarda yapılan çalışmalar sonucu mükelleflerin gerçek kira gelirlerini beyan etmeleri için önemli adımlar atılmıştır. Bazı mükellefler kasıtlı olarak kira gelirlerini olduğundan farklı göstermektedirler. Bazıları ise vergi mevzuatına yeterince hakim olmadıklarından bu konuda hata yapabilmektedirler. İster kasıtlı ister hataen olsun gerçek durumdan farklı olarak yapılan beyanlar ya da hiç yapılmayan beyanlar nedeniyle hazine ciddi bir kayıp yaşamaktadır.

Çalışmamızda; mesken ve işyerlerini kiraya vererek, karşılığında kira geliri elde eden ve bu geliri vergi dairesine doğru olarak beyan etme çabasında olan mükelleflerimize faydalı olması ümidiyle, kira gelirlerinin beyanı konusu, yasal mevzuat ve örneklerle detaylandırılarak ele alınmıştır.

2- KİRA GELİRİ (GAYRİMENKUL SERMAYE İRADİ) KAVRAMI ve KİRA GELİRİNE KONU MAL ve HAKLAR

İktisadi işletmeye dahil olmayan ve gerçek kişilere ait olan mesken ve işyerlerinin sahipleri tarafından belirli süreler için kiralanması karşılığında elde edilen kira geliri, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) açısından “Gayrimenkul Sermaye İradı” (GMSİ) olarak kabul edilmektedir. Gayrimenkul sermaye iradı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde yazılı mal ve hakların kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelir unsurunu ifade etmektedir. Söz konusu gelir unsuru, 70'inci maddede sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından elde edilmesi halinde ortaya çıkmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde yer alan düzenleme aşağıdaki şekildedir.

“Madde 70: Aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradidir:

1. 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;
2. Voli mahalleri ve dalyanlar;

3. Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı demirbaş eşyası ve döşemeleri;
 4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;
 5. Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (ihtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), 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 (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.);
 6. Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır);
 7. Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;
 8. Motorlu nakli ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.
- Yukarıda yazılı mallar ve haklar ticarî veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticarî veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanır.

Tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dahil bulunmayan gayrimenkullerle haklar hakkında bu bölümdeki hükümler uygulanır.

Vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmesizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri bu kanunun uygulanmasında gayrimenkul sermaye iradı addolunur.”

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde yer alan bazı terimlere ilişkin açıklamalar ise aşağıdaki şekildedir.

Sahip (Malik): Herhangi bir şey üstünde mülkiyeti olan, onu yasaya uygun bir biçimde dilediği gibi kullanabilen kimse olarak tanımlanmaktadır.¹ Medeni Kanuna göre, gayrimenkuller üzerindeki sahiplik, tapuya tescil ile oluşur ve hüküm ifade eder.

Zilyet: Sahibi kendisi olsun olmasın bir malı kullanmakta olan, elinde tutan kimse olarak tanımlanmaktadır.² Menkul ve gayrimenkul malları elinde bulunduran, bunlardan yararlanan ve bunlar üzerinde fiilen hakimiyet kuran kimsedir.

Mutasarrıf: Kendinde kullanım hakkı olan, elinde bulunduran kimse olarak tanımlanmaktadır.³

İrtifak Hakkı: Başkasının arsa, yol, bahçe vb. taşınmaz malından belirli bir yolda yararlanma hakkı olarak tanımlanmaktadır.⁴ Tapuya tescil ile hüküm ifade eder.

İntifa Hakkı: Başkasına ait bir maldan yararlanma, başkasına ait bir malı kullanma hakkı olarak tanımlanmaktadır.⁵ İntifa hakkı, menkul mallarda menkulün teslimi, gayrimenkullerde ise tapu siciline kayıt ile hüküm ifade eder.

Kiracı: Bir şeyi, bir yeri kira ile tutan kimseye denir.⁶

¹ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.569f8c0feccf26.00356266

² http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.569f8d82789956.14361965

³ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.569f8e0a336671.91217684

⁴ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.569f8e406c64b7.72767715

⁵ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.569f8e69ac3dc1.82144584

⁶ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.569f8e90010913.58462365

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesine göre gayrimenkul sermaye iradı, aşağıdaki mal ve hakların kiraya verilmesi suretiyle elde edilir.

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 70/1 inci maddesi uyarınca arazi, bina, maden suları, menba (kaynak) suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl üretim yerleri, tuğla ve kiremit harmanlan, tuzlalar (Tuzun doğal olarak elde edildiği yerler) ve bunların mütemmim cüzleri ve teferruatının kiralanması sonucunda elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradidir. Ayrıca, binaların döşeli olarak, eşyası ile birlikte kiraya verilmesi halinde, bunlar için alınan kira bedeli de bina kirasına dahildir.
- Voli mahalleri, denizlerde, göllerde ve nehirlerde, balık avlamaya ayrılmış, su üstünde herhangi bir sabit veya geçici engellerle çevrilmemiş tabii avlanma sahalarıdır. Dalyanlar ise, denizlerde, göllerde ve nehir ağzlarında kazık, çit, taş, beton, ağ gibi suni engellerle çevrilmiş su ürünleri avlanma bölgeleridir.
- Mütemmim cüz (tamamlayıcı parça), mahalli geleneklere göre bir şeyin esaslı unsurunu teşkil eden ve nesne yok edilmedikçe, parçalanmadıkça veya niteliği bozulmadıkça, ondan ayrılması olanaksız olan tamamlayıcı parçalardır. Örneğin bir binanın asansör sistemi veya bir işyerinde yere döşenmiş olan fayanslar mütemmim cüz sayılır. Teferruat (eklentiler) 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 nesneden kolayca ayrılır. Geçici süre ayrılması eksiklik yaratmaz. Örneğin binanın her bir katına monte edilen güvenlik kameraları binanın teferruatı (eklentisi) olarak kabul edilir.
- İrtifak, intifa, sükna, kaynaklardan yararlanma ve üst hakları; Medeni Kanuna göre, aynı haklara dahildir, dolayısı ile tapu siciline tescil edilmesi şartıyla sahiplerine o nesne üzerinde tasarrufla bulunma hakkı tanılır. Yukarıda sayılan haklardan üst hakkı dışındakiler kiraya verilebilir.
- Arama, işletme, imtiyaz hakları ile ruhsatları. İhtira beratı, (ihtira beratının mucitleri veya yasal mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.) alameti farika, marka, ticaret unvanı. Her türlü teknik resim, desen, model, plan. Sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları. Sanayi, ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübe-ye ait bilgilerle, gizli bir formül veya bir üretim usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi hakların kiraya verilmesinden elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmiştir. Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır. İhtira beratının mucitleri veya yasal mirasçıları tarafından kiralanmasından sağlanan gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmeyecek, sadece mucitleri veya yasal mirasçıları dışındaki kişiler tarafından kiralanmasından sağlanan kazançlar gayrimenkul sermaye iradı olarak dikkate alınacaktır.
- Bilim, edebiyat, güzel sanatlar alanında bir eser meydana getirenin veya yaratanın o eser üzerinde sahip olduğu haklara telif hakkı denilmektedir. Telif hakkının sahipleri veya yasal mirasçıları tarafından kiralanması karşılığı elde edilen gelir GVK'ya göre serbest meslek kazancıdır. Bu eserlerin sahipleri veya yasal mirasçıları dışındaki kişiler tarafından kiralanması karşılığı elde edilen gelir ise, gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır. Bu kişiler, kiraya verdikleri telif haklarını, satın alma, kiralama veya mansup (atanmış) mirasçı olarak iktisap edenlerdir.
- Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaksızın, gemiler ve gemi üzerindeki hisselerin kiralanması karşılığı elde edilen gelir unsuru gayrimenkul sermaye iradidir. Yükleme ve

boşaltma araçlarının kiralanmasından elde edilen gelirin, gayrimenkul sermaye iradı sayılması için bunların motorlu olması gerekmektedir.

- Ulaştırma araçları (otomobil, tren, otobüs, vb.), tarım makineleri (patoz, traktör, biçerdöver vb.), iş makineleri (bekoloder, ekskavatör, dozer, vinç, finişer vb.) ile bunların eklentilerinin de kiralanmasından elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradidir.

Vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile tarımsal faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri gayrimenkul sermaye iradı sayılır. Vakıflar Kanununa göre, vakıf senedinde açıkça gösterilmiş olmak koşuluyla, bazı kişilere vakıf gelirlerinden pay verilebilir. Bir hizmet karşılığı olmadan bu şekilde pay alan gerçek kişinin gayrimenkul sermaye iradı elde ettiği kabul edilir. Tarımsal faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin, sadece üründen pay alan arazi sahibinin bu geliri de gayrimenkul sermaye iradı sayılmıştır.

3- KİRA GELİRİNDE VERGİLENDİRİLECEK KAZANCIN TESPİTİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve haklar ticari veya zirai bir işletmenin aktifine kayıtlı olduğu takdirde bunlardan elde edilen gelir, ticari ve zirai kazancın tespitine ilişkin hükümlere göre hesaplanır. Gerçek kişi tacire ait olsa bile, iktisadi işletmeye dahil edilmeyen gayrimenkuller ile hakların kiralanması suretiyle elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı sayılır. Vergi Usul Kanunu'nun 187'nci maddesinde ki; "Bina ve Arazinin Envantere Alınması" başlıklı düzenleme kapsamında ferdi teşebbüslerde (şahıs işletmeleri), mükellefin şahsına ait bina ve arazi hakkında aşağıda yazılı esaslar geçerli olacaktır.

- Fabrika, ambar, atölye, dükkan, mağaza ve arazi, işletmede ister kısmen, ister tamamen kullanılsınlar değerlerinin tamamı üzerinden envantere alınır.
- Ticaret hanları gibi oda oda veya kısım kısım kullanılabilen binalarla evlerin ve apartmanların yarısından fazlası işletmede kullanıldığı takdirde envantere ithal edilir.
- Envantere alınan gayrimenkullerin kullanım tarzlarında sonradan vaki olacak değişiklikler, hesap yılı içinde nazara alınmaz.

Kiraya verilen mal ve hakların işletmeye dahil olması kazancın hesaplanması açısından önemlidir. Ticari işletmeye dahil bir menkul veya gayrimenkulün kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelir ticari kazançta ait esaslara göre hesaplanacaktır.

GVK'nın 2'nci maddesinde aksine hüküm olmadıkça, gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarın dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır. GVK'nın 71'inci maddesinde gayrimenkul sermaye iradında safi irad; gayrisafi hasıllattan, iradın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan giderler indirildikten sonra kalan müspet fark olarak tanımlanmıştır. Yani elde edilen toplam hasıllattan iradın sağlanması ve idamesi için yapılmış olan giderlerin indirilmesi sonucunda kalan tutar üzerinden vergilendirme yapılacaktır. GVK'nın 72. maddesinde "Gayrimenkul sermaye iratlarında, 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 tutarındır." şeklinde tanımlanmıştır. Gayrimenkul sermaye iratlarında gelirin doğuşu tahsil esasına bağlandığından tahakkuk etmiş ancak tahsil edilmemiş bir kira geliri için vergilendirme yapılmayacaktır. Gelecek yıllara ilişkin olarak cari yılda tahsil edilen kira bedelleri için ise cari yılda vergilendirmeye ilişkin bir işlem yapılmayacak ancak ilgili olduğu yılda vergilendirme işlemi yapılırken dikkate alınacaktır. Ancak önceki yıllara ilişkin olarak cari yıl içinde tahsil edilen kira bedelleri doğal olarak cari yıl vergilendirme işlemlerinde dikkate alınacaktır. Safi iradın tespitinde, gelirin elde edilmesi için yapılan ve kanunda sayılan giderlerin yanı sıra

GVK'nın 21'inci maddesinde sayılan istisnanın da düşülmesi gerekmektedir. Ayrıca mükellefler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinde "Diğer İndirimler" başlığında yer alan, bağış ve yardımlar ile belirli harcamaların tamamını veya belli bir tutarını verecekleri beyannamede safi iratlarından indirim konusu yapabileceklerdir.

3.1- Kira Gelirinin Elde Edilmesi:

Kira gelirinde gelirin elde edilmesi, tahsil esasına bağlanmıştır. Tahsil esasına göre kira gelirinin vergilendirilmesi için nakden veya aynı olarak tahsil edilmiş olması gerekmektedir.

3.1.1- Kira Bedelinin Nakden Tahsil Edilmesi

Kira bedelinin nakden tahsil edilmesi, kiranın Türk parası veya yabancı para ile ödenmesini ifade eder. Alınan çek bedelleri de nakden tahsilat sayılır. Mükellefler tarafından cari yıla veya geçmiş yıllara ait olarak tahsil edilen kira bedelleri, tahsil edildiği yılın hasılatı sayılır.

Örneğin; mükellef 2012, 2013 ve 2014 yılları kira gelirleri topluca 2015 yılında tahsil edilirse, 2015 yılının geliri olarak dikkate alınacaktır.

Gelecek yıllara ait olup, peşin tahsil edilen kira bedelleri, ödemenin yapıldığı yılın değil, gelirin ilgili olduğu yılın hasılatı olarak kabul edilir.

Örneğin; 2015 yılında 5 yıllık kira bedeli peşin olarak tahsil edilirse, her yıla ait kira bedeli ilgili yılda (2015, 2016, 2017, 2018 ve 2019 yılında) beyan edilecektir.

3.1.2- Kira Bedelinin Aynı Olarak Tahsil Edilmesi

Kiranın aynı olarak verilmesi halinde, tahsil edilen kiralar Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir. Aynı yapılan tahsilat, zirai ürün alınmak suretiyle gerçekleşmişse zirai kazanç ölçülerinin tespit edildiği kararnamelerde yer alan bedeller emsal bedeli olarak alınır. Aynı tahsilat zirai ürün alınması dışındaki bir şekilde gerçekleşmişse, emsal bedeli takdir komisyonu tarafından tespit edilen bedel olacaktır.

3.1.3- Kira Bedelinin Yabancı Para Cinsinden Tahsil Edilmesi

Vergi Usul Kanunu 280'nci maddesine göre, yabancı paralar da borsa rayici ile değerlendirilir, borsa rayicinin oluşumunda muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsa rayici yoksa, değerlemede uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur. Ülkemizde serbest döviz borsası kurulmadığından değerlendirme yıl sonu itibarıyla Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan kurlara göre yapılmaktadır. Maliye Bakanlığının ilan ettiği kurlardan birisi efektif diğeri ise döviz alış kurunu göstermektedir. Bu ayırım ülkemizde bankacılık uygulamasında nakit yabancı paranın efektif, bunun dışındaki yabancı para cinsinden ödeme araçlarının (çek, poliçe hazine bonosu tahvil) ise döviz olarak adlandırılmasından kaynaklanmaktadır. Ancak, yabancı para (nakit) için efektif kur bulunmadığı takdirde döviz alış kuru esas alınacaktır. Bu noktada, döviz alış kuru nakit olmayan yabancı paralar için kullanılacaktır. Bu şekilde değerlendirilecek yabancı paralar da, döviz olarak adlandırılan yabancı para cinsinden düzenlenen mektuplar, senetler ve diğer kıymetli evraklardır. Ülkemizde, Maliye Bakanlığınca sadece yıl sonlarında esas alınması gereken kurlar ilan edilmektedir. Bunun haricinde gerek dönem içinde gerekse geçici vergi dönemleri sonunda Maliye Bakanlığınca kur ilan edilmediğinden bu tarihlere yapılacak değerlendirme işlemlerinde, T.C. Merkez Bankasınca ilan edilen kurların esas alınması gerekmektedir.

Yabancı para cinsinden kiraya verme işlemlerinde tahsilatın yapıldığı tarih yıl sonu ise Maliye Bakanlığınca ilan edilen kur, eğer tahsilat yıl içinde herhangi bir tarihte yapılmışsa T.C. Merkez Bankasının ilan ettiği döviz kuru esas alınarak Türk Lirası'na çevrilerek gayri safi hasılat tespit edilir ve kira geliri buna göre beyan edilir.

3.1.4- Kiraya İlişkin Tahsilat ve Ödemelerin Banka veya Posta İdaresi Vasıtasıyla Yapılması

- Konutlarda, her bir konut için aylık 500 TL ve üzerinde kira geliri elde edenlerin,
- İşyerlerinde, işyerini kiraya verenler ile kiracıların kiraya ilişkin tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idareleri aracılığıyla gerçekleştirmesi ve bu kurum ve kuruluşlar tarafından düzenlenen belgelerle tevsik etmesi zorunluluğu bulunmaktadır.

Banka, benzeri finans kurumları veya posta idareleri aracı kılınmak suretiyle, para yatırma veya hava- le, çek veya kredi kartı gibi araçlar kullanılmak suretiyle yapılan tahsilat ve ödemeler karşılığında dekont veya hesap bildirim cetvelleri düzenlendiğinde, bu belgeler tevsik edici belge olarak kabul edilmektedir.

Bankaların internet şubeleri üzerinden yapılan ödeme ve tahsilatlar da aynı kapsamdadır. Söz konusu zorunluluklara uymayanlara Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesinin o yıl için belirlenen özel usulsüzlük cezası miktarından az olmamak üzere her bir işlem için bu işleme konu tutarın %5'i oranında özel usulsüzlük ceza kesilir.

3.1.5- Tahsilata İlişkin Diğer Hususlar

3.1.5.1- Ölüm ve Ülkeyi Terk Durumlarında Yapılan Tahsilâtların Durumu

Gayrimenkul sermaye iradında, peşin tahsil edilen kiralar, tahsil edilen yılın değil ait oldukları yılın geliri sayılır. Ölüm ve ülkeyi terk durumlarında ise, yükümlülüğün kalktığı tarihi izleyen zamanlara ait olmak üzere peşin tahsil edilen kiralar, yükümlülüğün kalktığı dönemin geliri sayılır. Yani ülkeyi terk edenin veya vefat eden kişinin ülkeyi terk veya vefat tarihinden önce herhangi bir tahsilat yapması durumunda bu tahsilatlar, ülkeyi terk veya vefat olayının vukuu bulunduğu takvim yılının geliri sayılır.

3.1.5.2- Binaların Dış Yüzeylerine Reklam Almak veya Apartmana Ait Diğer Ortak Alanların Kiralanması Suretiyle Elde Edilen Hasılat

Binaların dış yüzeylerinin reklam panosu olarak kiraya verilmesi ve bunun karşılığında bir bedel alınması günümüzde sıkça karşılaşılan bir durumdur. Bu durumda; gelir apartman yönetimleri tarafından elde edilmiş kabul edilir. Ancak apartman yöneticiliğinin gerçek veya tüzel kişiliği olmadığından herhangi bir vergi mükellefiyetinin de olması söz konusu değildir. Bu durumda bina dış yüzeylerin reklam verenlere kiralanması suretiyle elde edilen gelirler de yine kat maliklerine ait olup, kat maliklerine hisseleri oranında dağıtılmalıdır. Aynı şekilde apartmanın ortak diğer alanlarının her ne şekilde olursa olsun kiraya verilmesinden dolayı elde edilen gelirler de hisseleri oranında kat malikleri tarafından elde edilmiş kabul edilmelidir.

3.1.5.3- Kiracı Tarafından Kira Süresinin Sonunda Bedelsiz Olarak Düşük Bedelle Mal Sahibine Devredilen Kıymetler

Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler (özel maliyet bedelleri), kira müddetinin sonunda bedelsiz

olarak veya düşük bedelle kiralayana devrolunduğu takdirde, GVK'nın 72 nci maddesine göre, söz konusu kıymetler kiralayan bakımından, bu tarihte aynen tahsil olunmuş kabul edilecektir. Ayın olarak tahsil edilen kiralar ise, VUK'un 267'nci maddesine göre emsal bedeli ile değeri tespit edilir. Emsal bedelin tayini için, VUK'un 267'nci maddesinin üçüncü sırasında yer alan takdir esası geçerli olacak ve Takdir Komisyonuna başvurarak değer tespiti yapılacaktır.

Kira bedeli karşılığında özel maliyet bedeli niteliğindeki kıymetlerin bedelsiz ya da düşük bedelle devri aynen ödeme niteliğinde olup, devredilen kıymetin kira süresi sonunda tespit edilecek emsal bedeli, kiralayan açısından ayın olarak elde edilmiş kira geliri olarak kabul edilecek, kiralayan bakımından elde edilen bu kira geliri, kiracı tarafından da ödenmiş kira gideri olacaktır.

Ayrıca, GVK'nın 94/5-a maddesinde, Kanun'un 70'inci maddesinde yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden tevkifat yapılacağı, ayrıca GVK'nın 96'nci maddesinde de, 94'üncü madde kapsamındaki tevkifatların nakten veya hesaben yapılan ödemelere uygulanacağı belirtilmiştir. Kira bedeli karşılığında özel maliyet bedeli niteliğindeki kıymetin bedelsiz veya düşük bedelle kiralayana devrinde, bedelsiz devirde söz konusu kıymetin emsal bedeli, düşük bedelle devirde ise emsal bedeli ile devir devir için belirlenen bedel arasındaki fark, kiralayan bakımından tahsil olunmuş bir kira bedeli olarak kabul edilecektir. Dolayısıyla, burada kiralayan ile kiracı arasında hesaben de olsa bir ödeme gerçekleşmektedir. GVK'nın 96'nci maddesinde, 94'üncü madde kapsamına giren tevkifatların nakten veya hesaben yapılan ödemelere uygulanacağı belirtildiğinden, kiracı tarafından bedelsiz yada düşük bedelle kiralayana devredilen özel maliyet bedeli niteliğindeki kıymetin kira süresi sonunda tespit edilecek emsal bedeli üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir. Tespit edilecek emsal bedel net tutar olacağından, brüt tutara ulaşılarak bu tutar üzerinden tevkifat yapılmalıdır. Kira bedeli karşılığında özel maliyet bedeli niteliğindeki kıymetlerin bedelsiz kiralayana devrinde, GVK'nın 94'üncü maddesine göre tevkifat yapılabilmesi için kiracının gerçek usulde gelir veya kurumlar vergisi mükellefi, kiralayanın ise gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti olmayan gerçek kişi olması gerekmektedir. Bu durumda kiracının Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine göre; emsal bedel üzerinden gelir vergisi stopajı yapması gerekmektedir. Özel maliyet bedeline konu olan kıymetler için tespit edilen emsal bedel net tutar olacağından brüt tutar hesaplanıp bunun üzerinden tevkifat yapılmalıdır. Kiralayan (kiraya veren) ise elde ettiği gayrimenkul sermaye iradını Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesi hükümlerine göre beyan etmesi gerekiyorsa, kendisinden yapılan stopaj tutarını aynı Kanun'un 121. maddesi gereği ödemesi gereken gelir vergisinden mahsup edebilecektir.

Öte yandan, işyerinin boşaltılması neticesinde kiraya verene bırakılan ve aynı kira ödemesi olarak değerlendirilen kıymetlerin emsal bedeli, kiraya verenin mükellef olmaması durumunda kiracı tarafından düzenlenecek gider pusulası ile tevsik edilmesi gerekecektir.⁷

Hem kiracı hem de kiralayanın gerçek usulde gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olması halinde, kiralama işlemine ilişkin kazanç gayrimenkul sermaye iradı değil ticari veya zirai kazanç sayılacağından, GVK'nın 94'üncü maddesine göre tevkifat yapılmayacaktır.

3.1.5.4- Yargı Kararlarına Göre Tahsil Edilen Kira ve Bu Kiraya İlişkin Faiz Gelirlerinin Vergilendirilmesi

Kiracıların kira bedellerini ödememeleri nedeniyle açılan davalar sonucu verilen yargı kararların-

⁷ 16.06.2015 tarih ve 11395140-105[327-2012/VUK-1- . . .]-61137 sayılı Özelge

da, kira bedelinin yanı sıra yasal faiz ödenmesine de karar verilmiş olması halinde, tahsil edilen kira bedelinin gayrimenkul sermaye iradı, faiz gelirinin ise menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.⁸

3.1.5.5- Tahsil Sayılan Diğer Haller

Gelir Vergisi Kanunu 72'nci maddesinde nakden veya aynen tahsil etme ilkelerine tam uymamakla beraber aşağıdaki durumların da tahsil hükmünde olduğu belirtilmiştir. Bu durumlarda da tahsil ilkesi çerçevesinde kira bedeli tahsil edilmiş sayılır. Bilgisi dahilinde olmak şartıyla (ittıla hasil etmeleri) kiraya veren adına, kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılmış olması. Kira olarak doğan alacağın başka bir kişiye temlik edilmesi veya kiraya verenin kiracısına olan bir borcu ile takas olunması. Burada kira alacağının temlikine karşılık olarak herhangi bir değer alınıp alınmadığı, yani temlikin ivazlı veya ivazsız olması önem taşımamaktadır. Aynı şekilde, temlikin ivazlı olması halinde de bu ivazın tahsil edilmiş bulunması şart değildir.

3.2- Emsal Kira Bedeli Esası

Emsal kira bedeli uygulamasına ilişkin bu hükümler, esas itibarıyla gayrimenkullerin bedelsiz olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 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 getirilmiştir. Emsal kira bedeli uygulamasında, herhangi bir tahsilat olmamasına veya emsaline nazaran daha düşük bir tahsilat olmasına rağmen kanunda belirtilen ölçüler içinde bir gayrimenkulden elde edilmesi gereken en düşük kira bedelinin tespit edilmesi ve bu tespit edilen tutarın beyanı söz konusu olacaktır.

3.2.1- Emsal Kira Bedeli Uygulama Esasları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 73'üncü maddesinde düzenlenen emsal kira bedeli, bir gayrimenkulden elde edilmesi gereken en düşük kira bedelinin tespiti ve bu bedelin mükellefler tarafından yapılacak beyanda esas alınması esasına dayanmaktadır. Amaç gerçek kira bedelinin tespit edilememesi ve/veya gerçek kira bedelinin bilerek az beyan edilmesi durumlarında vergilendirilecek geliri tespit etmektir. Emsal kira bedeli, bina ve arazi ile mal ve haklarda ayrı ayrı saptanır. 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 o bina ve arazi için kira takdiri veya tespiti yapılmamışsa, emsal kira bedeli, Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin %5'idir. Vergi Usul Kanunu'nun 268'inci maddesine göre vergi değeri, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesine göre tespit edilen değeridir.

Bina ve arazi dışında kalan diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bunların maliyet bedelinin, maliyet bedeli bilinmiyorsa Vergi Usul Kanunu'nun servetlerin değerlendirilmesine ilişkin hükümlerine göre Takdir Komisyonunda tespit edilecek emsal bedelinin %10'udur.

⁸ 25 No'lu Gelir Vergisi Sirküleri

3.2.2- Emsal Kira Bedeli Uygulanmayacak Durumlar

Aşağıda belirtilen hallerde emsal kira bedeli esası uygulanmaz.

Boş kalan gayrimenkullerin muhafazası gayesiyle bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılması. **Örneğin**, Akdeniz bölgesinde bulunan yazlık bir evin kış aylarında bedel alınmaksızın bir bekçiye bırakılmasında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Ancak söz konusu bırakma işlemi, koruma amacının dışında başka bir amaç da içeriyorsa, örneğin aynı zamanda işyeri olarak da kullanılması durumu varsa, bu durumda emsal kira bedelinin hesaplanması gerekir.

Binaların mal sahiplerinin usul, fûru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Usul, fûru veya kardeşlerden her birinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmişse bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz.) Buna göre bir konut, mal sahibinin ana, baba, büyükanne, büyükbaba ya da çocuklarına, torunlarına veya kardeşlerine yalnızca ikametleri için ayrılırsa bunlar için emsal kira bedeli hesaplanmaz. İkamet amacı dışında başka bir gaye ile tahsis olunması durumunda bu gayrimenkullerin emsal kira bedelinin tespit edilmesi ve hasılatla eklenmesi gerekmektedir. Ancak, belirtilen kişilerden kira alınıyorsa bu bedel hasılat olarak kabul edilir. **Örneğin**, mal sahibi anne, kız çocuğunun ikametne iki adet gayrimenkul tahsis etmişse sadece bir adet gayrimenkul için emsal kira bedeli hesaplanmayıp diğeri için emsal kira bedeli hesaplanacaktır.

Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi (**Örneğin** mal sahibi annesi, babası, çocukları, dayı, amca, hala ve bunların çocukları ile veya kayınpeder veya kayınvalidesi ile oturuyorsa) emsal kira bedeli esası uygulanmaz. Burada da dikkat edilmesi gereken husus, binaların (ev veya daire) konut olarak kullanılması ve konutun akrabalarla paylaşılması veya bir kısmının akrabaların ikametine tahsis edilmesi halinde geçerlidir. Akrabalık bağı olmayan kişilere ev veya dairenin bir kısmının ikametgah olarak tahsis edilmesi ve karşılığında bedel alınmaması halinde emsal kira bedeli esasının uygulanacağı tabidir. Akrabalık bağı olsa dahi ev veya dairenin konut olarak kullanımı dışında paylaşılması veya bir kısmının konut amacı dışında kullanıma terk edilmesi hallerinde emsal kira bedeli hesaplanacaktır. **Örneğin**, Bayan (A), 2015 yılında emlak vergisi değeri 500.000 TL olan bir apartman dairesini bedelsiz olarak akrabalık bağı olmayan bir arkadaşının kullanımına bırakmıştır. Bu durumda, mükellefin kira geliri elde etmediği halde, emsal kira bedeli hesaplaması ve bulunacak tutar kadar kira geliri elde etmiş sayılması gerekmektedir. Emsal Kira Bedeli: 500.000 x %5 = 25.000 TL olacaktır. Bu tutar, beyan edilmesi gereken gelir olarak dikkate alınacaktır.

Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda da (kiralayan ve kiracı sıfatıyla) emsal kira bedeli uygulanmaz.

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 gidilmemektedir. Sözü edilen ispat veya tevsik işlemine ise, ancak beyan edilen kira gelirinin gerçek durumu yansıtmadığına ilişkin karinelerin bulunması veya vergi incelemeleri sırasında yetkililerce talep edilmesi durumunda başvurulabilecektir.⁹ Buna göre, kira gelirini tam ve doğru olarak beyan eden ve beyan ettiği tutarın gerçekte elde ettiği kira

⁹ 1999/1 Sıra No'lu Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesi

tutarı olduğunu kanıtlayabilen mükelleflerin, Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin %5'ine göre beyanname verme zorunluluğu bulunmamaktadır.¹⁰

3.3- Kira Gelirlerinde İstisna

Gelir Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesinde "Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hâsılâtın 1.500.000.000 lirası gelir vergisinden müstesnadır. (287 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2015 yılı için 3.600 TL) İstisna haddi üzerinde hâsılât elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz.

Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile istisna haddinin 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 103 üncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (2015 yılı için 106.000 TL) aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar." şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesinde düzenlenen mesken istisnası uygulaması sadece konut olarak kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilen gelirler için söz konusudur. 2015 yılında konut kira geliri elde eden kişilerin, 3.600 TL istisna tutarının altında kira geliri elde etmeleri halinde vergi dairesinde mükellefiyet kaydı açtırmasına ve beyanname vermesine gerek bulunmamaktadır. İstisna tutarının üzerinde konut kira geliri elde edilmesi halinde ise yıllık beyanname ile beyan edilen kira gelirinden istisna tutarının düşülmesi gerekmektedir. Gelirin sadece mesken ve işyeri kira gelirinden oluşması ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesine göre bu gelirin beyan edilmesi halinde, istisna sadece konut kira gelirine uygulanır, işyeri kira gelirine istisna uygulanmaz.

Bir mükellefin birden fazla konuttan kira geliri elde etmesi halinde, istisna kira gelirleri toplamına bir defa uygulanacaktır

Mesken kira gelirinin yanında ticari, zirai veya mesleki kazancı olanlar, bu kazançlarından zarar dahi etmiş olsalar bu istisnadan yararlanamazlar. Ayrıca, 2015 yılı için 3.600 TL ve üzerinde konut kira geliri elde edenlerden, ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 2014 yılı için 106.000 TL'yi aşanlar, istisnadan yararlanamazlar.

Bir konuta birden fazla kişinin ortak olması halinde, bu konuttan elde edilen kira gelirlerinin vergilendirilmesinde, her bir ortak için (2015 yılı için 3.600 TL) istisna ayrı ayrı uygulanacaktır.

Mirasın paylaşılmamış olması halinde, her bir mirasçı istisnadan ayrı ayrı yararlanabilecektir.

3.4- İş Yeri Olarak Kiralanan Gayrimenkullerde Vergi Tevkifatı (Stopajı)

Gayrimenkul sermaye iradına konu olan mal ve hakları kiralayan Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar, kira ödemeleri üzerinden gelir vergisi kesintisi (tevkifat) yapmak zorundadırlar. Kiracı olan bu kişi ve kuruluşlar, yaptıkları kira ödemelerinin brüt tutarı üzerinden GVK'nın 94/5. maddesi uyarınca %20 oranında gelir vergisi kesintisi yapmak zorundadırlar. Yani işyerinin kiracıları, ödeyecekleri kira üzerinden %20 oranında vergi kesecekler ve kiralayan adına vergi dairesine ödeyeceklerdir.

¹⁰ 13.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 73-956 sayılı özelge

Bu vergi kesintisi, gelecek aylara veya yıllara ait olmak üzere peşin ödenen kira bedeli üzerinden de yapılacaktır. **Örneğin;** 2 yıllık kirası brüt 240.000 TL olan işyeri için bu tutar peşin olarak ödenirse, peşin ödenen kira tutarının tamamı vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Ancak, gayrimenkulü kiralayan mükellef basit usulde vergiye tabi ise; kira ödemesi üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca herhangi bir vergi kesintisi yapılmaz. Bu durumda gayrimenkulden elde edilen kira geliri yıllık beyanname ile beyan edilir.

GVK'nın 86'ncı maddesi "Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

1. Tam mükellefiyette;

....

c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları, ... " şeklinde düzenlenmiştir.

GVK'nın 86/1-c maddesi göz önüne alındığında geliri sadece stopaj yolu ile vergilendirilmiş olan işyeri kira gelirinden ibaret olan ve bu gelirin gayri safi toplamı 2015 yılı için 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutar olan 29.000 TL'yi aşmayanlar söz konusu geliri beyan etmezler. Gayri safi toplam 29.000 TL'lik beyan sınırını aşıyorsa söz konusu gelirin tamamı beyan edilir. Mükellefin gayrimenkul sermaye iradı dışında başka gelirleri de varsa gelirlerinin gayri safi toplamı tespit edilirken 86. madde kapsamında gelir unsurlarının toplamı dikkate alınır ve kıyaslama buna göre yapılır. Makalenin sonundaki örneklerde Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesi çerçevesinde gelir unsurlarının toplanmasına ve beyanına ilişkin değerlendirmeler yapılacaktır.

3.5- Kira Gelirinin Tespitinde İndirilebilecek Giderler

Gayrimenkul sermaye iradında indirilecek giderler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 74'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Mükellefler gayrisafi hasıllattan giderlerin indirilmesi suretiyle safi iradı tespit ederken dikkate alabilecekleri iki usul bulunmaktadır. Bunlardan biri gerçek usul diğeri de götürü usuldür. Mükellefler, gayrimenkul sermaye iradında, gerçek gider usulü ile götürü gider usullerinden bir tanesini seçmek durumundadırlar. Götürü gider veya gerçek gider usulünün seçimi mükelleflerin tercihi-ne bırakılmıştır. Ancak götürü gider usulünü seçen mükellefler bu usulden iki yıl süreyle dönemezler.

3.5.1- Giderlerin Gerçek Usulünde Tespit Edilmesi

Gerçek gider usulü seçildiğinde safi irat, gayrisafi hasıllattan Gelir Vergisi Kanunu'nun 74'üncü maddesinde sayılan giderlerin gerçek tutarlarının düşülmesi suretiyle bulunur. Bu usulde gayrisafi hasıllattan indirilecek gerçek gider tutarının belgelendirilmesinin sağlanması veya indirilecek tutarın kanundaki ölçülere uygun olması gerekmektedir. Gayrisafi hasıllattan gerçek tutarları ile düşülecek giderler aşağıdaki gibidir:

3.5.2- Kiraya Verenler Tarafından Ödenen Aydınlatma, Isıtma, Su ve Asansör Giderleri

Gayrimenkulü kiraya verenler tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri, hasıllattan indirilebilir. Söz konusu giderlerin kiracı tarafından üstlenilmesi ve ödenmesi durumunda da bu tür giderlerin hasıllattan indirilemeyeceği açıktır.

3.5.3- Kiraya Verilen Malların İdaresi için Yapılan ve Gayrimenkulün Önemi ile Orantılı Olan İdare Giderleri

Bu tür giderler genellikle han ve apartman kapıcılarına verilen aylıklar (kiracı tarafından ödenen hariç) kiraların tahsil edilmesi için tutulan memur ve tahsildarlara ödenen ücretler, kira sözleşmelerinin düzenlenmesi sırasında yapılan giderlerdir. Bu giderlerin hasılatından indirilebilmesi için gayrimenkulün önemi ile orantılı olması gerekir.

3.5.4- Kiraya Verilen Mal ve Haklara Ait Sigorta Giderleri

Kiraya verilen mal ve hakların sigorta ettirilmesi nedeniyle ödenen sigorta primleri ve sair masraflar hasılatından indirilebilir, indirilebilecek tutar, kiraya verilen mal ve haklara isabet eden kısımdır. Diğer yandan sigorta giderleri ait oldukları yılın hasılatından düşülebilecektir. **Örneğin** kiraya verdiği apartman dairesini, 01.12.2015 tarihinde 1.200 TL'ye bir yılığına sigorta ettirilen mükellef, kiraya verilen gayrimenkulden sağlanan kira gelirinden, 2015 yılında sigorta masraflarının tamamını değil sadece bir aylık kısmını yani 1.000 TL tutarında bir gider indirimi yapabilecektir. (dönemsellik ilkesi gereği). Sigorta masraflarının kalan kısmını ise 2016 yılında gider olarak dikkate alabilecektir.

3.5.5- Kiraya Verilen Mal ve Haklar Dolayısıyla Yapılan ve Bunlara Harcanan Borçların Faizleri ve Gayrimenkullerin İktisap Bedelinin %5'i

Kiraya verilen bir binanın satın alınması, inşası veya genişletilmesi gibi nedenlerle alınan ve o binaya harcanan borçların faizleri, hasılatından indirilebilir. Ancak borçların faizlerinin hasılatından indirilmesi için, bu borçların tümünün kiraya verilen gayrimenkullere sarf edilmesi gerekir. Binanın kiraya verilmeyen kısmına isabet eden borçların faizleri hasılatından indirilemez. Diğer yandan borç faizi üzerinden finansal kuruluşlar tarafından ödenen BSMV'nin gayrimenkul sermaye iradı sahibine yansıtılması halinde, söz konusu BSMV de bu kapsamda indirilecektir.

3.5.6- Konut olarak Kiraya Verilen Gayrimenkullerin İktisap Bedelinin %5'i

Konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren 5 yıl süre ile iktisap bedelinin %5'i gider olarak indirilebilecektir, iktisap bedelinin %5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasılatına uygulanır. %5'lik gider indirimi uygulaması iktisap tarihinden itibaren 5 yıl süreyle uygulanacak olup, uygulanmayan yıllardaki hakkın sonraki yıllara devretmesi söz konusu değildir. 2015 yılı gelirleri açısından, 2011 yılından önce iktisap edilen konutlar için indirimden yararlanılması mümkün değildir. Kiraya verilen gayrimenkulün konut olarak kiraya verilmesi gerekmektedir. İşyeri olarak kiraya verilen gayrimenkuller %5'lik gider indiriminden yararlanamayacaktır. Kiraya verilen birden fazla konut olması halinde bir konut ile ilgili gider indirimi tutarı diğer konutla ilgili irattan indirilemeyecektir. İradın yetersiz olması durumunda indirilemeyen götürü gider tutarı zarar mahsubu ile ilgili Gelir vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının uygulamasında gider fazlalığı olarak kabul edilmeyecek, diğer bir anlatımla, indirilemeyen bu giderin diğer bir gelir unsurundan indirimi mümkün olmayacaktır.

3.5.7- Vergi, Resim, Harç ve Şerefiyelerle, Belediyelere Ödenen Harcamalara İştirak Payları

Kiraya verilen bina, arazi ile diğer mal ve haklar için ödenen temizlik, aydınlatma harçları, şerefiyeler, belediyelere ödenen kanalizasyon ve kaldırım masraflarına iştirak payları ve bu nitelikteki vergi,

resim ve harçlar gider olarak hasılatı indirilebilir. Gayrimenkule ilişkin ödenen bina ve arazi (emlak) vergileri, beyan üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilemezler. 128 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, söz konusu vergilerin ancak gerçek gider usulünün seçilmesi halinde gider olarak dikkate alınabileceğine ilişkin düzenleme bulunmaktadır. Belediyeler veya belediyelere bağlı müesseseler tarafından alınan, yol, asfalt, inşaa, tamir, kanalizasyon tesisi, su tesisi yapımı gibi harcamalara katılma payları da kiraya verilen gayrimenkulle ilgili olmak kaydıyla gider olarak dikkate alınabilir.

3.5.8- Kiraya Verilen Mal ve Haklar İçin Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar

Kiraya verilen mal ve haklar ile ilgili olarak ayrılan amortismanlar da gider olarak dikkate alınabilecektir. Mükellefler 333 sıra no'lu VUK genel tebliği ile iktisadi kıymetler için belirlenen faydalı ömür sürelerini dikkate alarak amortisman nispetlerini tespit edecektir.

3.5.9- Mal Sahibi Tarafından Yapılan Bakım, Onarım ve İdame Giderleri

Gayrisafi kira hasılatından indirilecek bakım, onarım ve idame giderleri, gayrimenkulün eskiyen, bozulan, kırılan taraflarının düzeltilmesi ve yenilenmesi için yapılan normal onarım giderlerini ifade eder. Örneğin bir binanın çatı ve kiremitlerinin onarılması, boyanması, asansör bakımı gibi.

3.5.10- Kira ile Tuttukları Mal ve Hakları Kiraya Verenlerin Ödedikleri Kiralar ve Diğer Giderler

Kiralanan mal ve hakların kiraya verilmesi suretiyle gayrimenkul sermaye iradı elde etmek mümkündür. Bu durumda elde edilen gayrisafi hasılatı, ödenen kiralar ve kiralama ile ilgili diğer gerçek giderler indirilebilir.

3.5.11- Sahibi Buldukları Konutları Kiraya Verenlerin Kira ile Oturdıkları Konutların Kira Bedeli

Sahibi oldukları konutları kiraya verenler, gerçek gider usulünü seçmeleri halinde, buradan elde ettikleri gayrisafi hasılatı kira ile oturdıkları konut için ödedikleri kira bedelini gider olarak indirebilirler.

Türkiye'de yerleşik olmayan mükelleflerin (çalışma veya oturma izni olarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları dahil), yabancı ülkelerde ödedikleri kira bedelleri Türkiye'de elde edilen kira gelirinden gider olarak indirim konusu yapılamaz.

3.5.12- Zarar, Ziyan ve Tazminatlar

Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak sözleşmeye, kanuna ve ilama istinaden ödenen zarar; ziyana ve tazminatlar gayrisafi hasılatı indirilebilir. Ancak yükümlünün kişisel kusurundan yada kasıtlı davranışından doğan zarar, ziyana ve tazminatlar kanuna, ilama veya sözleşmeye dayansa dahi hasılatı indirilemez.

3.5.13- Kısmen Kiraya Verilen Mal ve Haklarda Giderlerin Dağıtımı

Gayrimenkul ve gayrimenkul mahiyetindeki hakların kısmen kiraya verilmesi halinde, sadece kiraya verilmiş kısımlara isabet eden giderler, hasılatı indirilebilir. Kiraya verilmeyen kısımlara isabet

eden masrafların hangi ölçüye göre hesaplanacağı yasa da belirtilmemiştir. Bu konuda makul ölçüler kullanılabilir. Bunlardan biri orantı yöntemidir. **Örneğin** ısıtma giderleri gayrimenkul yüzölçümüne orantılanarak dağıtılabilir. Çeşitli dağıtım anahtarları kullanılarak kiraya verilen ve verilmeyenler arasında giderlerin dağıtımı sağlanabilir.

3.6- Giderlerin Götürü Gider Usulünde Tespit Edilmesi

Götürü gider yöntemini seçen ve GVK'nın 21'inci maddesinde yer alan istisnadan yararlanan mükellefler, kira gelirlerinden istisna tutarını düştüktan sonra kalan tutarın %25'i oranındaki götürü gideri gerçek giderlere karşılık olmak üzere indirebilirler. GVK'nın 21'inci maddesinde yer alan istisnadan yararlanamayan mükellefler ise kira gelirleri üzerinden %25 oranında hesaplayacakları götürü gideri gerçek giderlere karşılık olmak üzere kira gelirlerinden indirebilirler. Götürü gider usulü haklardan elde edilen gelirler dışında bütün gayrimenkul sermaye iratlarında uygulanabilir. Hakları kiraya verenler, götürü gider yöntemini uygulayamazlar. **Örnek** olarak, işyeri kira geliri ile birlikte hak kira geliri de elde eden mükellefler, verecekleri gelir vergisi beyannamelerinde hak kira geliri yer aldığından dolayı gerçek gider yöntemini seçmek zorundadırlar. Gayrimenkul sermaye iradının tespitinde, gerçek gider veya götürü gider usulünü seçmiş olan mükellefler; (haklar hariç) bütün gayrimenkullerde aynı usulü seçmek durumundadır. Seçimde bütünlük ilkesinin iki istisnası vardır. Bunlardan birincisi; yürürlükten kaldırılan 99 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen tam mükellefiyete tabi bir mükellefin, dilediği takdirde, yurt içinde ve yurt dışındaki gayrimenkullerinden elde ettiği gayrimenkul sermaye iratları için farklı usulleri seçebilmesidir. İkincisi ise; 112 Seri Numaralı Vergi Usul Genel Tebliğinde belirtildiği üzere; kiraya verilen gayrimenkuller arasında ne maliyet bedeli ve ne de vergi değeri belli olmayan bina ve arazi bulunduğu takdirde, diğerleri için gerçek gider usulü seçilmiş de olsa, bu bina veya arazi için götürü gider usulü uygulanabilecektir. Gerçek gider usulünden götürü gider usulüne geçilmesi halinde, götürü gider uygulanacağı yılda, gerçek gider usulünün uygulandığı yıla ait olarak tahsil edilen hasıllata götürü gider uygulanamaz. Çünkü bu gelire ait giderler bir önceki yılda hasıllattan indirilen gerçek giderler arasındadır ve dolayısı ile bu gelir için tekrar bir gider indirimi yapılmaması gerekmektedir.

3.7- İstisnadan Yararlanılması Durumunda Gider Uygulaması

Mesken olarak kiraya verilen gayrimenkulden elde edilen kira geliri için istisnadan faydalanılacak olması durumunda, seçilen gider yöntemine göre farklı bir durum ortaya çıkmaktadır. Götürü gider yönteminin seçilmesi durumunda istisna tutarının tamamı kira gelirinden düşülebilmekte kalan tutara da %25 oranında götürü gider indirimi yapılabilmektedir. Ancak gerçek gider usulünün seçilmesi durumunda, gerçek gider tutarının istisnaya isabet eden gider tutarı gayrisafi hasıllattan indirilemeyecektir. İstisnaya isabet eden gider tutarı, istisna tutarının gayrisafi hasılat içerisindeki payının gerçek gider tutarı ile çarpılması suretiyle bulunacaktır. Götürü gider usulünün seçilmesi halinde, elde edilen hasıllattan, önce istisna düşülecek, bakiye üzerinden % 25 oranında götürü gider ayrılacaktır. Gerçek gider usulüne göre istisna tutarının hesaplanmasını aşağıdaki şekilde formüle edebiliriz.

$$\text{İndirilecek Gider} = \frac{\text{Toplam Gider} \times \text{Vergiye Tabi Hasılat} (*)}{\text{Toplam Hasılat}}$$

(*)Vergiye tabi hasılat: Toplam hasılat - Mesken kira geliri istisnası

Örneğin; 2015 yılında 12.000 TL mesken kira geliri elde eden bir mükellefin, gerçek gider veya götürü gider usulünü seçmesi durumunda beyan etmesi gereken matrah ve istisna tutarları aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır. (2015 yılı İstisna tutarı: 3.600 TL)

Toplam Hasılat :12.000 TL
2015 yılı İstisna tutarı : 3.600 TL
Gerçek Gider Tutarı : 4.000 TL
Götürü Gider Usulü;
12.000 - 3.600 = 8.400 TL İstisna sonrası tutar
8.400 x %25 = 2.100 TL Götürü gider tutarı
8.400 - 2.100 = 6.300 TL Beyan edilecek tutar
Gerçek Gider Usulü;
İndirilecek Gider = $\frac{4.000 \times 8.400}{12.000}$
İndirilecek Gider Tutarı: 2.800
12.000 - 3.600 = 8.400 TL İstisna sonrası tutar
8.400 - 2.800 = 5.600 TL Beyan edilecek tutar

3.8- Gayrisafi Hâsıllardan İndirilemeyecek Giderler

3.8.1- Para Cezaları ve Vergi Cezaları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 74'üncü maddesinin son fıkrası hükmüne göre; gayrimenkul sermaye iratlarında safi iradın tespitinde para cezaları ve vergi cezaları gayrisafi hasıllardan gider olarak indirilemez.

3.8.2- Motorlu Taşıtlar Vergisi

197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 14'üncü maddesine göre, söz konusu Kanuna ekli (I) ve (IV) sayılı tarifelerde yer alan taşıtlar için ödenen Motorlu Taşıtlar Vergisi, elde edilen hasıllardan gider olarak indirilemez. **Örneğin** binek otomobilin kiraya verilmesi halinde ödenen motorlu taşıtlar vergisi gayrisafi hasıllardan gider olarak indirilemez.

3.8.3- Çevre Temizlik Vergisi

2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanununun mükerrer 44'üncü maddesinde düzenlenen Çevre Temizlik Vergisinin mükellefi, söz konusu vergiye konu konut, işyeri ve diğer şekillerde kullanılan binaları kullananlardır. Kiralanan gayrimenkulleri kullananlar kiracılar olduğundan Çevre Temizlik Vergisinin mükellefi de kiracılarıdır. Dolayısıyla, gayrimenkullerini kiraya verenler Çevre Temizlik Vergisi ödemesinde bulunmadıkları için kiracılar tarafından ödenen bu verginin gayrisafi hasıllardan indirilmesi mümkün değildir.

3.9- Gayrimenkul Sermaye İratlarında Zarar

GVK'nın 88'inci maddesinde "Menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, gider fazlalığından doğanlar hariç, sermayede vukua gelen eksilmeler zarar addolunmaz." hükmü yer almaktadır. Bu hüküm gayrimenkul sermaye iradına konu olan sermayenin kendisinde meydana gelen eksilmeleri zarar olarak ve iradın safi miktarının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceğini ifade etmektedir. Bunun sebebi ise gelir vergisine tabi tutulan değer, sermayenin kendisi değil, sadece gelirdir. Gelirin

negatif bir değer olarak doğması mümkün değildir. Ancak gider fazlalığından doğanlar yani indirilmesi mümkün olan giderler hasıllattan fazla olduğu takdirde, doğal olarak zarar meydana gelecek ve bu zarar addolunacaktır. **Örneğin**, binasını kiraya veren mükellef yıl içinde 240.000 TL gayrisafi hasılat sağlamış olsun, Gelir Vergisi Kanunu'nun 74'üncü maddesine uygun olarak bu gayrimenkülü için yıl içinde harcama yapmışsa, giderin hasıllattan fazla olması nedeniyle meydana gelen 10.000 TL olumsuz farkı zarar olarak kabul edebilir ve bu tutarı beyan edebilir.

Gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının hesabında gider fazlalığı dolayısıyla doğan zararlar, beş yılı geçmemek üzere gelecek yıllarda elde edilen kira gelirlerinden gider olarak düşülebilir. Bu durumun iki istisnası vardır:

- Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konut veya lojmanların kira bedellerini indirim konusu yapmaları durumunda bir zarar doğması halinde, bu zararın gelecek yıllarda elde edilen gayrimenkul sermaye iradından indirim konusu yapılması söz konusu değildir.
- Konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkule ait hasıllattan indirim konusu yapılan iktisap bedelinin %5'i oranındaki tutarın indirilemeyen kısmı gider fazlalığı olarak dikkate alınmaz.

4- GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINDA DEFTER, KAYIT ve BELGELERİN SAKLANMASI

Vergi Usul Kanunu'nun 208'inci maddesinde "Bu kanuna göre defter tutmaya mecbur olan gerçek kişiler Gelir Vergisine tabi menkul ve gayrimenkul sermayelerle bunlardan elde edilen iratları ve bunlara müteallik giderleri defterikebir veya işletme hesabının veya serbest meslek erbabı kazanç defterinin ayrı bir sayfasına veya ayrı bir deftere veyahut bir cetvele ayrı ayrı kaydetmeye mecburdurlar. Şu kadar ki, bu hesap mükellefin diğer kazançlarını tesbit için tuttuğu hesaplara karıştırılmaz ve onlar ile birleştirilmez." hükmü yer almaktadır.

Defter tutmak zorunda olmayan mükellefler gayrimenkul sermaye iradi ile ilgili belgeleri, özellikle gerçek gider usulünü seçen mükellefler (kira kontratı, makbuzlar, masraf belgeleri vb...), tarh zaman aşımı süresince saklamaları ve muhafaza etmeleri gerekir. Beyannamelerini bu belge ve bilgilere göre düzenleyen mükellefler bir vergi incelemesi sırasında kanıtlayıcı belge olarak bunları inceleme elemanına veya vergi idaresine ibraz etmek zorundadırlar.

5- KİRA GELİRLERİNİN BEYANI

Tam Mükellefiyette 5615 sayılı Kanunla GVK'nın 92'nci maddesinde yapılan değişiklikle gayrimenkul sermaye iratları Mart ayının 25'inci günü akşamına kadar verilecek yıllık beyannameyle beyan edilecektir. GVK'nın 86/1-d maddesi uyarınca 2015 yılı gelirleri için bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 1.500 TL'yi aşmayan, tevkiyat ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının beyan edilmeyeceği hükme bağlanmıştır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu bir takvim yılında elde edilen tüm gelirlerin yıllık beyannameye toplanması esası bulunmaktadır. Gelirlerin beyan sınırının tespitinde, mükellefin tüm gelir unsurlarından elde ettiği gelirlerle toplanacak ve bu toplam gelir tutarının beyan sınırını aşmış olduğuna göre değerlendirilecektir. GVK'nın 86/1-c maddesinde gelirin toplanmasında dikkate alınmayacak gelir unsurları şu şekilde belirlenmiştir.

- Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar,
- GVK'nın 75/15'inci maddesinde yer alan emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketlerinden elde edilen gelirler,

- GVK'nın 75/16'ncı maddesi kapsamında Bireysel Emeklilik Sisteminden elde edilen irat tutarları,
- Kazanç ve iratların istisna hadleri içerisinde kalan kısmı,
- Tek işverenden alınan ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler ile birden fazla işverenden ücret alınmakla birlikte birden sonraki işverenden alınan ücret toplamı, 2015 yılı için 29.000 TL'yi aşmayan mükelleflerin tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler.

5.1- Beyanname Verilmeyecek Kira Gelirleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesi kapsamında 2015 yılında beyan edilmeyecek kira gelirleri aşağıdaki şekilde olacaktır.

- GVK'nın 21'inci maddesi kapsamında, 2015 yılında geliri mesken kira gelirinden ibaret olan ve 3.600 TL istisna haddi altında kalan mükellefler bu gelirleri için beyanname vermeyeceklerdir. (GVK 86/1-a)
- 2015 yılı için geliri sadece 29.000 TL'nin altında kalan tevkif suretiyle vergilendirilmiş kira gelirlerinden ibaret olan mükelleflerin bu gelirleri beyan edilmeyecektir. (GVK 86/1-c)
- 2015 yılında tevkif suretiyle vergilendirilmiş ve 29.000 TL'lik sınırı aşmamış gayrimenkul sermaye iratlarının diğer gelir unsurlarıyla birlikte toplanması durumunda (GVK 86/1-a ve b de belirtilen gelir unsurları hariç) toplam tutarın 29.000 TL'yi aşmaması durumunda, diğer gelir unsurları beyan edilse dahi tevkif suretiyle vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iratları beyan edilmeyecektir. (GVK 86/1-c)
- 2015 yılında tevkif suretiyle vergilendirilmemiş, istisna uygulamasına konu olmayan ve tutarı 1.500 TL'yi aşmayan gayrimenkul sermaye iratları beyan edilmeyecektir. (GVK 86/1-d)

5.2- Beyan Edilecek Gayrimenkul Sermaye İratları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 85, 86 ve 92'nci maddeleri dikkate alındığında 2015 yılında beyan edilecek kira gelirleri aşağıdaki şekilde olacaktır.

- GVK'nın 21'nci maddesi kapsamında, 2015 yılında geliri mesken kira gelirinden ibaret olan ve 3.600 TL istisna haddi üzerinde olan mükellefler bu gelirlerinden istisna haddini ve giderlerini (gerçek gider veya götürü gider usulü) düştüktan sonra kalan tutarı beyan edecektir.
- Geliri 2015 yılı için 29.000 TL'nin üzerinde, sadece tevkif suretiyle vergilendirilmiş kira gelirlerinden ibaret olan mükellefler gelirlerinin tamamını beyan edecektir. Bu durumda mükelleflerin kendilerinden kesinti yoluyla alınan vergiyi, GVK'nın 121'nci maddesi uyarınca beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edebileceği tabidir.
- 2015 yılında, tevkif suretiyle vergilendirilmiş ve 29.000 TL'lik sınırı aşmamış gayrimenkul sermaye iratlarının diğer gelir unsurlarıyla birlikte toplanması (GVK 86/1-a ve b de belirtilen gelir unsurları hariç) ve toplam tutarın 29.000 TL'yi aşması durumunda, diğer gelir unsurları ile birlikte tevkif suretiyle vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iratları da beyan edilecektir.
- 2015 yılında mesken kira geliri dışındaki tevkif suretiyle vergilendirilmemiş tutarı 1.500 TL'yi aşan gayrimenkul sermaye iratları beyan edilecektir. Vergi kesintisine ve istisna uygulamasına konu olmayan kira gelirlerinin beyanında (Örneğin, basit usuldeki mükellefe kiraya verilen işyerinden elde edilen kira gelirlerinde olduğu gibi), 1.500 TL'lik tutar bir istisna olmayıp, beyanname verme sınırıdır. Bu tutarı aşan bir işyeri kira geliri olduğunda tamamı beyan edilecektir.

5.3- Dar Mükellefiyette Beyan (Yurt Dışında Çalışan Türk Vatandaşları Dahil)

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/2'nci maddesinde "Dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar." şeklinde hüküm bulunmaktadır.

Gayrimenkul sermaye iradı elde eden dar mükellefler, tevkif suretiyle vergilendirilmeleri durumunda, bu onlar için nihai vergi olacaktır. Tevkif suretiyle vergilendirme yapılmamış olması durumunda ise dar mükellefler gayrimenkul sermaye iradlarını yıllık beyanname ile beyan etmeleri gerekmektedir.

210 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde; yurtdışında çalışma veya oturma izni alarak altı aydan fazla bir süredir yurtdışında yaşayan Türk vatandaşlarının (Gelir Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 2 numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere) Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları bakımından dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilmeleri gerekmektedir. Dar mükellefiyette gayrimenkul sermaye iradı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ise tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir. Mükellef diğer gelirleri nedeniyle beyanname verse dahi bu geliri beyannameye dahil edilmez.

Dar mükellefiyette gelir, 3.600 TL'nin üzerinde mesken kira gelirinden ibaret ise mükellef bu geliri yıllık beyanname ile beyan edecektir. Mesken istisnasından kira geliri elde eden dar mükelleflerde yararlanabilir.

Dar mükellefiyette mesken kira geliri dışında, tutarı ne olursa olsun tevkif suretiyle vergilendirilmemiş gayrimenkul sermaye iratları yıllık beyanname ile beyan edilir.

5.4- Kira Geliri Elde Edildiği Halde Beyanname Verilmemesi veya Eksik Beyan Edilmesi

Konutlardan elde edilen kira gelirleri 1 Mart-25 Mart 2016 tarihleri arasında beyan edilmez veya eksik beyan edilirse, mükellefler 2015 yılı gelirlerine uygulanacak 3.600 TL'lik istisnadan yararlanamaz. Ancak, idarece herhangi bir tespit yapılmadan önce, süresinde beyan edilmeyen veya süresinde verilen beyannameye yer almayan konut kira gelirlerini, kanuni süresinden sonra verilen beyanname ile beyan edenler söz konusu istisnadan yararlanabilirler.

6- YILLIK BEYANNAMEYE DAHİL EDİLEN GELİRLERDEN YAPILACAK İNDİRİMLER

Yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlere ilişkin indirimler Gelir Vergisi Kanunu'nda "Diğer İndirimler" başlıklı 89. maddesi 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 beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilecekler aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

- Şahıs sigorta şirketlerine ödenen primler,
- Eğitim ve sağlık harcamaları,
- Bağış ve yardımlar,
- Sponsorluk harcamaları,
- Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca başlatılan yardım kampanyalarına yapılan aynı ve nakdi alışlar,
- Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımlar,

- Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi (6327 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 82. maddeye göre yapılacak indirim)
- EXPO 2016 Antalya Ajansına yapılan her türlü nakdî ve aynı bağış ve yardımlar,
- Diğer kanunlara göre tamamı indirilecek bağış ve yardımlar.

6.1- Şahıs Sigorta Primleri

01.01.2015-31.12.2015 dönemine ilişkin verilecek yıllık gelir vergisi beyannamelerinde, bireysel emeklilik dışında kalan şahıs sigortaları için ödenen primlerin beyan edilen gelirin %15'ine kadar olan kısmı matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

İndirim konusu yapılacak tutarın hesaplamasında beyan edilen gelir olarak, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları düşülmeden önceki tutar esas alınacaktır. (01/01/2013 tarihinden sonra bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları indirim konusu yapılmamaktadır.)

Yıllık beyannamede matrahın tespitinde dikkate alınacak sigorta primleri;

- Mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait birikim priminin alındığı hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile,
- Ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primlerinin %100'ünden oluşmaktadır.

İndirim konusu yapılacak primlerin toplamı, beyan edilen gelirin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır. (2015 yılı gelirlerine ilişkin olarak kullanılacak olan asgari ücretin yıllık brüt tutarı **14.850 TL**'dir)

6.2- Eğitim ve Sağlık Harcamaları

Beyan edilen gelirin (safi iradın) %10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirilebilecektir. Söz konusu harcamalar mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olmalıdır. "Küçük çocuk" tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları ifade etmektedir.

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

6.3- Okul, Yurt ve Sağlık Tesisleri ile İbadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı

Denetiminde Yaygın Din Eğitimi Verilen Tesislerin İnşası için Yapılan Bağış ve Yardımlar

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faali-

yetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı beyan edilen gelirden indirilebilecektir.

Okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu ve diğer tesisler ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılan ibadethane ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin yapımı veya bu tesislerin faaliyetlerine devam edebilmeleri için yapılan bağış ve yardımların (harcamaların) herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın vergi matrahının tespitinde dikkate alınabilmesi için bu bağış ve yardımların genel bütçeye dahil daireler, özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köylere yapılması gerekmektedir. Ayrıca, mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılan ibadethaneler ve/veya Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası veya faaliyetine devam etmesine yönelik yapılan bağış ve yardımların; anılan amaçlarla kurulmuş bulunan vakıf veya derneklere de yapılması mümkündür.

6.4- Kamu Yararına Çalışan Dernekler ile Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflara Yapılan Bağışlar

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen çalışmalara ilişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların tamamı beyan edilen gelirden indirim konusu yapılabilecektir.

6.5- Gıda Bankacılığı Yapan Dernek ve Vakıflara Yapılan Bağışlar

Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedellerinin tamamı beyan edilecek gelirden indirilebilecektir.

6.6- Kültür ve Sanat Faaliyetleri ile Kültürel Varlıkların Korunması İçin Yapılan Bağışlar

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen çalışmalara ilişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların tamamı beyan edilen gelirden indirim konusu yapılabilecektir.

6.7- Okul, Yurt ve Sağlık Tesisleri ile İbadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı Denetiminde Yaygın Din Eğitimi Verilen Tesislerin İnşası İçin Yapılan Bağış ve Yardımlar

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı beyan edilen gelirden indirilebilecektir.

Okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu ve diğer tesisler ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılan ibadethane ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin yapımı veya bu tesislerin faaliyetlerine devam edebilmeleri için yapılan bağış ve yardımların (harcamaların) herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın vergi matrahının tespitinde dikkate alınabilmesi için bu bağış ve yardımların genel bütçeye dahil daireler, özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köylere yapılması gerekmektedir. Ayrıca, mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılan ibadethaneler ve/veya Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası veya faaliyetine devam etmesine yönelik yapılan bağış ve yardımların; anılan amaçlarla kurulmuş bulunan vakıf veya derneklere de yapılması mümkündür.

6.8- Kamu Yararına Çalışan Dernekler ile Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflara Yapılan Bağışlar

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen çalışmalara ilişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların tamamı beyan edilen gelirden indirim konusu yapılabilecektir.

6.9- Gıda Bankacılığı Yapan Dernek ve Vakıflara Yapılan Bağışlar

Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedellerinin tamamı beyan edilecek gelirden indirilebilecektir.

6.10- Kültür ve Sanat Faaliyetleri ile Kültürel Varlıkların Korunması İçin Yapılan Bağışlar

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen çalışmalara ilişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların tamamı beyan edilen gelirden indirim konusu yapılabilecektir.

6.11- Sponsorluk Harcamaları

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89/8'inci maddesine göre "3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının;

- Amatör spor dalları için %100'ü,
- Profesyonel spor dalları için %50'si, yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirim konusu yapılabilecektir.

6.12- Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Ayni ve Nakdi Bağışlar

Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni veya nakdi bağışların tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

6.13- Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine Makbuz Karşılığı Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar

İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

6.14- Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi

31/12/2017 tarihine kadar, 9/12/1994 tarihli ve 4059 sayılı Hazine Müsteşarlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanununun ek 5'inci maddesi kapsamına giren bireysel katılım yatırımcısı tam mükellef gerçek kişiler, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra iktisap ettikleri tam mükellef anonim şirketlere ait iştirak hisselerini en az iki tam yıl elde tutmaları şartıyla, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümlerine göre hesapladıkları hisselerin tutarlarının %75'ini yıllık beyannamelerine konu kazanç ve iratlarından hisselerin iktisap edildiği dönemde indirebilirler. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu ile Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen araştırma, geliştirme ve yenilikçilik programları kapsamında projesi son beş yıl içinde desteklenmiş kurumlara iştirak sağlayan bireysel katılım yatırımcıları için bu oran %100 olarak uygulanır.

6.15- EXPO 2016 Antalya Ajansına Yapılan Her Türlü Nakdî ve Ayni Bağış ve Yardımlar

EXPO 2016 Antalya Ajansına yapılan her türlü nakdî ve ayni bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

6.16- Diğer Kanunlara Göre Tamamı İndirilecek Bağış ve Yardımlar

- Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanununa,
- Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumunun Kuruluşu Hakkındaki Kanuna,
- Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanununa,
- Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanununa,
- Türk Silahlı Kuvvetleri Güçlendirme Vakfı Kanununa,
- Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanununa,
- İlköğretim ve Eğitim Kanununa ve ilgili diğer kanunlara göre yapılan ayni/nakdi bağışların ve yardımların tamamı indirilebilecektir.

Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek değer esas alınır.

7- KİRA GELİRLERİNE İLİŞKİN BEYANNAMENİN VERİLME ZAMANI, YERİ ve BEYAN EDİLEN VERGİNİN ÖDENMESİ

Gelirleri sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olanlar 01.01.2015-31.12.2015 dönemine ait beyana tabi gayrimenkul sermaye iradeli gelirleri için 2016 yılı Mart ayının 1'inci (birinci) gününden 25'inci (yirmibeşinci) günü akşamına kadar bağlı oldukları vergi dairesine yıllık beyanname ile bildirmeleri gerekmektedir. Tahakkuk eden gelir vergisi ise iki eşit taksitle Mart ve Temmuz aylarında ödenir. Hesaplanan vergi; mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine, bağlı olunan vergi dairesindeki hesabın bildirilmesi şartıyla diğer vergi dairelerine, tahsile yetkili banka şubelerine ödenebilir.

Beyanname verme süresinin son gününün resmi tatile rastlaması halinde, tatilden sonraki ilk iş gününün mesai bitimine kadar beyanname verilebilir. Beyanname; normal (adi) posta ile veya özel dağıtım şirketleri aracılığıyla gönderilirse, vergi dairesine ulaştığı tarihte, taahhütlü posta ile gönderilmiş ise zarfın üzerindeki postaya verilmiş tarihinde verilmiş sayılır. Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sisteminde ise kira beyannamesi elektronik ortamda onaylandığı anda beyanname verilmiş sayılır.

Takvim yılı içinde ülkeyi terk edenler, yurt dışına çıkma tarihinden önceki 15 gün içinde beyanname vermek zorundadırlar. Ölüm halinde ise beyanname ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde mirasçılar tarafından verilir. Beyanname, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir. Mükellefler normal olarak ikametgâhlarının bulunduğu yerin vergi dairesine bağlıdırlar. Beyana tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olan mükellefler, istemeleri halinde vergi dairesinden alacakları kullanıcı kodu, parola ve şifreyi kullanmak suretiyle yıllık gelir vergisi beyannamelerini elektronik ortamda doğrudan kendileri gönderebilecekleri gibi elektronik beyanname gönderme aracılık yetkisi almış meslek mensupları aracılığıyla da gönderebileceklerdir. Ayrıca beyannamenin, makalenin 8. bölümünde belirtilen "Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi" aracılığıyla internet ortamında verilmesi mümkün bulunmaktadır.

Sadece kira geliri elde eden 60 yaş üzeri mükellefler ile engelli mükelleflerden yaşlılığı, engeli veya hastalığı nedeniyle vergi dairesine gidemeyecek durumda olanların, bağlı oldukları vergi dairesini veya Türkiye genelinde Vergi İletişim Merkezini (VİMER - 444 0 189) arayarak randevu almaları halinde adreslerine gidilerek beyannamelerini doldurmalarına yardımcı olunacaktır.

Aile bireylerinin her birinin sahip oldukları mal ve haklardan elde ettikleri kira gelirleri için kendi adlarına ayrı ayrı beyanname vermeleri gerekmektedir. Beyanname, geliri elde eden aile bireyi adına düzenlenerek imzalanacaktır. Küçük ve kısıtlıların mükellef olması durumunda bunlar adına verilecek olan yıllık gelir vergisi beyannamesi veli, vasi veya kayyum tarafından imzalanır. Mal ve haklara hisseli olarak sahip olunması halinde, her ortağın sadece kendi hissesine karşılık gelen kira gelirlerini beyan etmesi gerekmektedir.

8- ÖNCEDEN HAZIRLANMIŞ KİRA BEYANNAME SİSTEMİ

Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi; kira geliri elde eden mükelleflerin MERNİS, banka, PTT, sigorta şirketleri, tapu gibi kurum ve kuruluşlardan Gelir İdaresi Başkanlığı veri tabanına aktarılan bilgileri kullanılarak, beyannamelerin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından önceden hazırlandığı ve internet ortamında mükelleflerin onayına sunulduğu bir sistemdir.

Sistemden sadece kira geliri elde edenler faydalanabilmektedir. Sistem sadece 2011 ve takip eden yıllarda elde edilen kira geliri beyannameleri için hazırlanmıştır.

Sisteme;

- İnternet Vergi Dairesi şifresi kullanılarak, (Şifre yoksa, herhangi bir vergi dairesine kimlikle başvurulurken ücretsiz olarak alınabilir.) veya
- Kişiyeye 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 verilebilecektir.

9- 2015 YILI GELİRLERİNE UYGULANACAK VERGİ TARİFESİ

Gelir Vergisi Kanunu'na göre 2014 yılında elde edilen gelirlere aşağıda yer alan vergi tarifesi uygulanarak gelir vergisi hesaplanır.

Gelir vergisine tabi gelirler;

12.000 TL'ye kadar	15
29.000 TL'nin 12.000 TL'si için 1.800 TL, fazlası	20
66.000 TL'nin 29.000 TL'si için 5.200 TL, (ücret gelirlerinde 106.000 TL'nin 29.000 TL'si için 5.200 TL), fazlası	27
66.000 TL'den fazlasının 66.000 TL'si için 15.190 TL, (ücret gelirlerinde 106.000 TL'den fazlasının 106.000 TL'si için 25.990 TL), fazlası	35

oranında vergilendirilir.

10- KİRA GELİRLERİNİN BEYANINA YÖNELİK OLARAK İDARENİN VERMİŞ OLDUĞU ÇEŞİTLİ ÖZELGELER

Gayrimenkul sermaye iradının beyanına ilişkin bir kısım özelgelere örnek olması bakımından aşağıda yer verilmiştir. İsteyenler konuya ilişkin daha birçok özelve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (<http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>) internet sitesinden ulaşabilirler.

- 03.11.2015 tarih ve 62030549-120[70-2015/180]-91231 sayılı özelve Konut olarak kiraya verilen gayrimenkulün üzerinde bulunduğu arsanın bir kısmının vakfa ait olması nedeniyle yapılan ecrimisil ödemelerinin gider olarak indirim konusu yapıp yapılamayacağına ilişkin;

"Arsanın, vakfa isabet eden kısmına ilişkin olarak yaptığınız ecrimisil ödemeleri esas itibarıyla kira ödemesi niteliğinde olduğundan, ecrimisil ödemelerinin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 74'üncü maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

Diğer taraftan, arsa için tek seferde yapılan ve kira ödemesi niteliğinde bulunan ecrimisil ödemeleri için öncelikle her bir döneme isabet eden kısmının ve ilgili dönem için kiraya verilen daire başına isabet eden ödeme tutarının belirlenmesi gerekmektedir. Belirlenen tutarın, vergiye tabi kazancın tespitinde, dönemsellik ilkesi uyarınca, cari döneme isabet eden kısmının cari yıl hasılatından; geçmiş dönemlere isabet eden kısımlarının ise, düzeltme hükümleri göz önünde bulundurulmak suretiyle, ilgili yıl hasılatları üzerinden gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır." denilmektedir.

- 11.09.2015 tarih ve 11355271-120.05[70-2015/10]-40745 sayılı özelve de 2010 takvim yılına ait tapu harcının, cezalı olarak 2014 yılında ödenmesi halinde söz konusu tapu harcı için 2014 takvim yılında ödenen tutarın 2014 takvim yılında verilecek gayrimenkul sermaye iradı beyannamesinden indirim konusu yapıp yapılamayacağına ilişkin;

"2010 takvim yılında iktisap etmiş olduğunuz gayrimenkulün, alım-satım bedelinin eksik beyan edilmesi nedeniyle adınıza ikmalen tarhiyatla salınan ve 2014 takvim yılında 6183 sayılı Kanunun 48

inci maddesi uyarınca 3 taksitte ödenen ek tapu harcının, esas itibariyle 2010 takvim yılında gider olarak dikkate alınması gerekeceğinden 2014 takvim yılına ilişkin verilecek gayrimenkul sermaye iradi beyannamesinden indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.”

- 19.08.2015 tarih ve 84098128-120.05.04[73-2015-2]-384 sayılı özelge de Bedelsiz olarak kayınvalide ve kayınpederin ikametlerine bırakılan gayrimenkul için emsal kira bedeli uygulanıp uygulanmayacağına ilişkin;

“193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 73’üncü maddesinde yer alan hüküm, mal sahiplerinin usul, fûru ve kardeşlerini kapsamakta olup, anılan hükmün diğer kan ve kayın hısımlarını (sıhri hısımları) da kapsadığı değerlendirilemeyeceğinden, bunların dışında kalan akrabalara (yeğen, dayı, amca, kayınpeder, kayınvalide, baldız vb.) ikamet amacıyla tahsis edilen gayrimenkullerde emsal kira bedelinin uygulanması gerekmektedir.

Buna göre, adınıza kayıtlı olan gayrimenkulü bedelsiz olarak ikametlerine bıraktığınız kayınvalide ve kayınpederiniz ile aranızdaki bağın “Kayın Hısımlığı” olması nedeniyle, anılan gayrimenkul için emsal kira bedeli uygulamak suretiyle yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeniz gerekmektedir.” Denilmektedir.

- 06.10.2015 tarih ve 62030549-120[70-2015/92]-84796 sayılı özelge de yurt dışında mukim Türk vatandaşının Türkiye’de elde ettiği gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesine ilişkin;

“Türkiye’de bulunan gayrimenkulünüzün konut olarak kiraya verilmesine bağlı olarak elde ettiğiniz konut kira geliri, ilgili yıl için belirlenen istisna tutarını aşması halinde, iç mevzuatımız yönünden verginin konusuna girmektedir.

Diğer taraftan; Almanya mukimi bulunmanız nedeniyle, söz konusu gelirin beyanı hususunda, “Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması” hükümlerinin saklı kalacağı tabiidir.

10.1- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Yönünden

“Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması” 01.01.2011 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Anlaşmanın “Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelir” başlıklı 6’ncı maddesinde;

“1. Bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette bulunan gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelir (tarım veya ormancılıktan elde edilen gelir dâhil), bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. “Gayrimenkul varlık” terimi, söz konusu varlığın bulunduğu Akit Devletin mevzuatına göre tanımlanacaktır. Terim her halükarda gayrimenkul varlığa müteferri varlıkları, tarım (balık üretimi ve yetiştiriciliği dâhil) ve ormancılıkta kullanılan araçları ve hayvanları, özel hukuk hükümlerinin uygulanacağı gayrimenkul mülkiyetine ilişkin hakları, gayrimenkul intifa haklarını ve maden ocaklarının, kaynakların ve diğer doğal kaynakların işletilmesi veya işletme hakkı karşılığında doğan sabit ya da değişken ödemeler üzerindeki hakları kapsayacak; gemiler ve uçaklar gayrimenkul varlık olarak değerlendirilmeyecektir.

3. 1 inci fıkra hükümleri, gayrimenkul varlığın doğrudan kullanımından, kiralanmasından veya diğer herhangi bir şekilde kullanımından elde edilen gelire uygulanacaktır.

4. 1 inci ve 3 üncü fıkra hükümleri aynı zamanda, bir teşebbüsün gayrimenkul varlıklarından elde edilen gelir ile serbest meslek faaliyetlerinin icrasında kullanılan gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelire de uygulanacaktır.” hükümleri yer almaktadır.

Buna göre, anılan maddenin birinci fıkrasında; bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette bulunan ve ikinci fıkrada tanımlanan gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelirlerinin vergilendirme hakkının gayrimenkulün bulunduğu kaynak devlete ait olduğu belirtilmiştir. Ancak; yine birinci fıkra, gayrimenkul kira gelirleri üzerinden mukim olunan devletin vergileme hakkını da korumuştur. Sonuç olarak, Anlaşmanın ilgili hükmü uyarınca, gayrimenkulünüzün Türkiye’de bulunması nedeniyle elde ettiğiniz kira gelirlerini vergilendirme hakkı kaynak devlet olarak Türkiye’ye ait olduğundan, bu gelirlerin iç mevzuat hükümlerimiz uyarınca, Türkiye’de vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak, Almanya mukimi olmanız nedeniyle söz konusu kira geliriniz üzerinden Almanya’nın da vergi alma hakkı bulunmaktadır.

Bu durumda ortaya çıkacak bir çifte vergilendirme ise, Anlaşmanın 22’nci maddesinin ikinci fıkrası hükümlerine göre, elde edilen kira gelirleri sebebiyle Türkiye’de ödenen vergilerin Almanya’da ödenecek vergilerin hesaplanmasına esas olan matrahın dışında bırakılması (istisna yöntemi uygulanması) suretiyle giderilecektir. Ancak, anılan fıkranın (d) bendi uyarınca, Almanya’da vergiye tabi başkaca gelirinizin olması durumunda, Almanya artan oranlı vergi oranını belirlerken, vergiden istisna edilmiş gelir unsurlarını da matrah toplamında dikkate alabilecektir.” denilmektedir.

- 08.06.2015 tarih ve 62030549-120[70-2014/592]-59346 sayılı özelge de Ortak mülkiyete konu olan gayrimenkulden elde edilen kira gelirinın beyanına ilişkin;

“25.07.2014 tarihinde 3 hissedar olarak eşit hisseler dahilinde satın alarak tapuya tescil ettirmiş olduğunuz iş yerinden dolayı mülkün eski sahibi tarafından peşin tahsil edilerek, ortak hesabınıza yatırılan 4 aylık kira tutarının hisselerinize isabet eden kısmının gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, söz konusu tutarın, anılan Kanun’un 103’üncü maddesinde yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2014 yılı için 27.000 TL olup, beyanname verme sınırı olan 27.000 TL’nin aşılıp aşılmadığının tespitinde, gelir vergisi kesintisine tabi brüt kira gelirleri ile varsa mesken kira gelirlerinin, gelir vergisinden istisna edilen tutarı aşan kısmı ve bu toplamada beyana tabi başkaca gelirlerinin olup olmadığı hususları birlikte dikkate alınacaktır.) aşmaması ve beyana tabi başkaca gelirlerinizin olmaması şartıyla, anılan gelir için yıllık beyanname verilmeyeceği; ancak bu beyan haddinin aşılması halinde, ilgili gelirin ve varsa beyana tabi diğer gelirleriniz için yıllık beyanname verilerek, söz konusu gelir üzerinden tevkif suretiyle ödenen vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilebileceği tabiidir.

Ayrıca elde edilen 4 aylık kira gelirinine ilişkin, mülkün eski sahibi adına yapılan tevkifat yönünden, 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nin “4.3. Adına Vergi Kesintisi Yapılan ile Gelir Sahibinin Farklı Gerçek veya Tüzel Kişi Olması” başlıklı bölümünde yer alan açıklamalar uyarınca işlem yapılması gerekmektedir.” denilmektedir.

- 06.09.2012 tarih ve 25953680-002-21 sayılı özelge de Gayrimenkul sermaye iradı beyanında TOKİ ye ödenen taksitlerin indirim konusu yapıp yapılamayacağına ilişkin;

“Elde etmiş olduğunuz gayrimenkul sermaye iradından Toplu Konut İdaresi Başkanlığından alınan ve ikamet ettiğiniz konut için ödenen taksit tutarlarının gider olarak indirimi mümkün olmadığı gibi, taksitler içinde yer alan artış tutarlarının da faiz gideri olarak indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Öte yandan, safi iratlarını gerçek gider usulü ile tespit eden gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin, gerçek giderlerine ilişkin belgeleri, yıllık gelir vergisi beyanamesi ekinde ibraz etmelerine gerek bulunmamakla birlikte, gerçek giderlere ilişkin belgelerin Vergi Usul Kanunu’nun 227/2 ve 254

üçüncü maddeleri uyarınca istenildiğinde ibraz edilmek üzere 5 yıl süre ile saklanması zorunludur.” denilmektedir.

- 06.09.2012 tarih ve 62030549-120[74-2012/82]-2726 sayılı özelgede Gayrimenkul sermaye iradı gider fazlalığından doğan zararın gelecek yıllara nakline ilişkin;

“Gerçek gider usulünün tercih edilmesi halinde, istisnaya isabet eden kısım hariç olmak üzere elde edilen gayrisafi kira gelirinden, ikamet edilen konutun kira bedeli dışındaki diğer giderler (zarar doğurucu giderler) indirim konusu yapıldıktan sonra kazanç kalması durumunda, ikamet edilen konuta ilişkin ödenen kira bedelinin indirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, faiz giderinizin istisnaya isabet eden kısım hariç olmak üzere, iradınızdan fazla olması halinde doğan zararın gelecek yıllarda beyan edilecek gelirinizden indirilmesi mümkündür.

Ancak, ikamet edilen konut için ödenen kira tutarı ile kiraya verilen konutun iktisap bedelinin %5’i tutarındaki indirimin, kira gelirinden indirilemeyen kısmı, Gelir Vergisi Kanunu’nun 88’inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca gider fazlalığı sayılmadığından zarar olarak beyan edilmesi ve sonraki yıllarda indirim konusu yapılması da mümkün değildir.” denilmektedir.

11- 2015 YILI KİRA GELİRLERİNİN BEYANINA İLİŞKİN ÖRNEKLER

Çalışmamızın önceki bölümlerinde detaylı olarak yasal mevzuata ve açıklamalara yer verilmiştir. Bu bölümde ise okuyuculara ve kira geliri dolayısıyla beyanname verecek mükelleflere faydalı olacağını düşündüğümüz, günlük hayatta karşılaşılabilecek örnek olaylarla konu somutlaştırılmaya çalışılacaktır.

Örnek 1: Ev hanımı Bayan Ayşe, şahsına İstanbul Etilerdeki dairesini 2015/Eylül ayında aylık 5.000 TL, yine aynı muhitteki işyerini ise aylık brüt 25.000 TL karşılığında 2015/Aralık ayında kiraya vermiştir. Bayan Ayşe Konut olarak kiraya verilen daireden 20.000 TL, işyerinden ise brüt toplam 25.000 TL kira geliri elde etmiştir. (Tevkifat tutarı 5.000 TL) Beyana tabi başka geliri olmayan Bayan Ayşe, götürü gider yöntemini seçmiştir.

Bu verilere göre Bayan Ayşe’nin 2015 yılında elde ettiği kira gelirlerinin 2016/Mart ayındaki beyan bilgileri aşağıdaki şekilde olacaktır;

GVK’nın 21. maddesinde yer alan istisnadan ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar yararlanmamaktadır. Mükellef Bayan Ayşe’nin beyana tabi ticari, zirai veya mesleki kazancı bulunmamaktadır. Ayrıca istisna haddinin 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 103’üncü maddede yazılı tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (2015 yılı için 106.000 TL) aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar. Mükellef Bayan Ayşe’nin 2015 yılında gayri safi gelir tutarı (20.000 + 25.000=) 45.000 TL’dir ve 103’üncü maddede yazılı tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşmadığından Bayan Ayşe Konut istisnasından faydalanabilecektir.

İş yeri kira gelirinin beyan edilip edilmeyeceği hususunun GVK 86/1-c maddesine göre tetkik edilmesi gerekmektedir. (“Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103’üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (29.000) aşmaması koşuluyla, Türkiye’de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,”)

Mükellefin vergiye tabi toplam geliri (86/1-a ve b hariç):

GMSİ konut : 20.000 - 3.600 = 16.400

GMSİ işyeri : 25.000

Toplam : 41.400 TL'dir. Vergiye tabi toplam geliri 2015 yılı için belirlenen 29.000 TL'yi aştığından Bayan Ayşe işyeri kira gelirini beyana dahil etmek mecburiyetindedir.

Yukarıdaki hususlar dikkate alındığında mükellefin 2015 yılı gelirlerine ilişkin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır;

Konut: Hasılat 20.000 TL, İstisna: 3.600 TL, Götürü Gider (%25): 4.100 TL

Beyan edilecek Konut Kira geliri: 12.300 TL

İş yeri: Hasılat 25.000 TL, Götürü Gider (%25): 6.250 TL

Beyan edilecek İşyeri Kira geliri: 18.750,00

Toplam GMSİ Tutarı: 31.050 TL

Matrah: 31.050 TL

Hesaplanan Gelir Vergisi: (66.000 TL'nin 29.000 TL'si için 5.200 TL, fazlası %27)

$31.050 - 29.000 = 2.050 \times \%27 = 553,50$, $5.200 + 553,50 = 5.753,50$ TL

Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler : 5.000 TL

Ödenecek Gelir Vergisi: 753,50

Örnek 2: Devlet memuru Bay Raşit, şahsına ait konutu 2015 yılında aylık 1.500 TL karşılığında kiraya vermesi sonucu 18.000 TL kira geliri elde etmiştir.

Beyana tabi başka geliri olmayan Bay Raşit, gerçek gider yöntemini seçmiş olup, bu konut ile ilgili gerçek giderleri toplamı (tamir, bakım ve sigorta gideri) 4.000 TL'dir.

Bu verilere göre Devlet memuru Bay Raşit;

Tek işverenden alınan ve tevkifata tabi tutulan ücret geliri tutarı ne kadar olursa olsun, GVK 86/1-b maddesine göre beyan edilmeyecektir. Diğer gelirler için beyanname verilse dahi bu tutar beyannameye dahil edilmeyecektir.

Vergiye Tabi Hasılat = Toplam Hasılat - Konut Kira Geliri İstisnası
= 18.000 - 3.600 = 14.400 TL

İndirilebilecek Gider Tutarı = (Toplam Gider x Vergiye Tabi Hasılat) / Toplam Hasılat
= (4.000 x 14.400) / 18.000 = 3.200 TL

Mükellefin kira gelirine ilişkin gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Gayrisafi İrat Toplamı 18.000 TL

Vergiden İstisna Tutar 3.600 TL

Kalan (18.000 - 3.600=) 14.400 TL

İndirilebilecek Gerçek Gider Tutarı 3.200 TL

Vergiye Tabi Gelir (14.400 - 3.200) 11.200 TL

Hesaplanan Gelir Vergisi (11.200 x %15=) 1.680 TL

Örnek 3:

Esnaf muaflığından faydalanan Bay Yusuf'un 2015 yılında elde ettiği gelirlere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir;

- Ticari kazanç (GVK 9'uncu madde kapsamında): 20.000 TL
- Kendi tasarruflarını kullanarak iktisap ettiği konutunu, 2015/Ocak ayında aylık 2.000 TL bedel karşılığında kiraya vermiş ve bu konuttan 24.000 TL kira geliri elde etmiştir. (Götürü gider yöntemini tercih etmiştir.)

- Babasından miras kalan iş yerini 2015/ocak ayında aylık 3.000 TL karşılığında kiraya vermiş ve bu iş yerinden brüt 36.000 TL kira geliri elde etmiştir. (Götürü gider yöntemini tercih etmiştir.)
- Tek işverenden tevkifata tabi tutulmuş brüt 36.000 TL ücret geliri elde etmiştir.

Yukarıdaki hususlar dikkate alındığında Bay Yusuf'un 2015 yılı gelirlerine ilişkin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır;

Mükellef GVK madde 9 kapsamında esnaf muaflığından faydalandığından 20.000 TL tutarındaki ticari kazancı beyan edilmeyecektir.

Ücret gelirinin tamamı tevkifata tabi olduğundan beyan edilip edilmeyeceği hususunun GVK 86/1-b maddesine göre tetkik edilmesi gerekmektedir. İlgili madde hükmünde "Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler" ifadesi bulunduğundan bu ücret geliri için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Tek işverenden tevkifata tabi tutulmuş brüt 36.000 TL ücret 86/1-b kapsamında olduğundan beyan edilmeyecektir.

GVK'nın 21. maddesinde yer alan istisnadan ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar yararlanmamaktadır. Mükellef Bay Yusuf'un beyana tabi ticari, zirai veya mesleki kazancı bulunmamaktadır. Ayrıca istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradi, gayrimenkul sermaye iradi ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103'üncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (2015 yılı için 106.000 TL) aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar. Mükellef Bay Yusuf'un esnaf muaflığı kapsamında ticari kazancı olması (bu kazanç beyana tabi olmadığından) istisnadan yararlanmasına engel değildir. Ayrıca örnekte ücretin (36.000TL), konut kira gelirinin (GMSİ:12.000 TL) ve işyeri kira gelirinin (GMSİ:24.000) gayri safi toplam tutarı 76.000 TL'dir. Bu tutarda GVK 21. maddedeki 106.000 TL'lik sınırı aşmamaktadır. Dolayısı ile bu açıdan da konut kira geliri için istisnadan faydalanmasına engel bir durum bulunmamaktadır. Mükellef Bay Yusuf 2015 yılı gelirleri açısından konut istisnasından faydalanabilecektir.

Konut kira geliri 86/1-a kapsamında istisna sınırının üzerinde olduğundan, istisnadan arta kalan kısım (24.000 - 3.600=) 21.400 TL'dir. Götürü giderde dikkate alındığında (21.400 - 4.950 =)16.050 TL beyan edilecek konut kira geliri bulunmaktadır.

İşyeri kira geliri ise tevkifatlı olduğundan 86/1-c kapsamında değerlendirilecektir. Söz konusu madde de vergiye tabi toplam gelir (aynı maddenin a ve b bendi hariç) 29.000 TL'yi aşmaması durumunda, işyeri kira geliri beyan edilmeyecek, aşması durumunda ise tamamı beyan edilecektir. Konu ile ilgili yayınlanan 16 no'lu Gelir Vergisi Sirkülerinde verilen örneklerde vergiye tabi toplam gelir hesabında gayrimenkul sermaye iratları gayri safi tutarları dikkate alınırken diğer kazanç unsurlarının safi tutarları ile dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. (Mesken kira gelirlerinde istisna düşüldükten sonra kalan tutar dikkate alınmıştır.) Bu nedenle bizde hesaplamalarımızda gayrimenkul sermaye iratlarının gayri safi tutarlarını dikkate alacağız.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında dikkate alındığında vergiye tabi toplam gelir;

$21.400+36.000= 57.400$ TL olacaktır. Söz konusu tutar 29.000 TL'yi aştığından 86/1-b'nin mevhu mu muhalifine göre işyeri kira gelirinin beyana dahil edilmesi gerekmektedir. Götürü gider dikkate alındığında (36.000 - 9.000 =) 27.000 TL beyan edilecek işyeri kira geliri bulunmaktadır.

Mükellef Bay Yusuf 2015 yılında, (16.050+27.000=) 43.050 TL beyan edilecek geliri bulunmaktadır. Bu tutar üzerinden gelir vergisi hesaplanıp, mahsup edilecek vergiler düşüldükten sonra 2015 yılına ilişkin ödenecek gelir vergisi tespit edilecektir.

Hesaplanan Gelir Vergisi (66.000 TL'nin 29.000 TL'si için 5.200 TL, fazlası %27)
=43.050 - 29.000 = 14.050 TL x %27 = 3.793,50 TL >>> 5.200 + 3.793,50 = 8.993,50 TL
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler : 3.600 TL
Ödenecek Gelir Vergisi : 5.393,50 TL
İadesi Gereken Gelir vergisi : 0 TL

Örnek 4:

Serbest meslek faaliyeti ile iştirak eden Bayan Gül, 2015 yılında yapmış olduğu serbest meslek faaliyetinden 20.000 TL zarar elde etmiştir. Ayrıca Bayan Gül 2014 yılına ilişkin vermiş olduğu yıllık gelir vergisi beyannamesinde 1.000 TL zarar beyan etmiştir. Bayan Gül kendisine ait işyerini kiraya vermesi sonucu 2015 yılında brüt 50.000 TL kira geliri elde etmiştir. (Tevkifat tutarı: 10.000) Beyana tabi başka geliri olmayan Bayan Gül, GMSİ için götürü gider yöntemini seçmiştir.

Bayan Gül'ün gelir 2015 yılı gelirlerine ilişkin beyan edeceği tutar aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

GVK'nın 85/2'nci maddesi hükmü uyarınca (Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, ziraat ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler.) Bayan Gül'ün her hâlükârda (zarar dahi olsa) serbest meslek kazancını beyan etmesi gerekmektedir.

Gelirin toplanması ve beyanı hakkında açıklamaların yer aldığı 11.02.2004 tarih ve GVK-16/2004-8 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinin "3.3. Gayrimenkul Sermaye İratları - Tam mükellefiyette" başlıklı bölümünde; tam mükellef gerçek kişilerin, vergi tevkifatına tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iratları için beyan sınırını aşmaları halinde beyanname verecekleri, tevkif yoluyla vergilendirilmemiş konut kira geliri ile ilgili olarak istisna tutarının aşılması halinde beyanname verileceği, konut kira geliri ile vergi tevkifatına tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iradının birlikte elde edilmesi halinde, beyan sınırının hesabında; konut kira geliri için istisna tutarı düşüldükten sonra kalan tutar ile tevkifata tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iradının brüt tutarının toplamının dikkate alınacağı ifade edilmiş olup, vergi tevkifatına tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iratları için 2015 yılında uygulanan beyan sınırı 29.000 TL'dir.

İşyeri kira geliri ise tevkifatlı olduğundan 86/1-c kapsamında değerlendirilecektir. Söz konusu madde de vergiye tabi toplam gelir (aynı maddenin a ve b bendi hariç) 29.000 TL'yi aşmaması durumunda, işyeri kira geliri beyan edilmeyecek, aşması durumunda ise tamamı beyan edilecektir. 2015 yılına ait tevkifata tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iradının brüt tutarı ve mesleki kazançta ait zararın toplamının, 2015 yılı için belirlenen beyan sınırı olan 29.000 TL'yi aşması durumunda tevkifata tabi gayrimenkul sermaye iradının 2015 yılına ait yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmesi, aşmaması durumunda ise beyan edilmemesi gerekmektedir. Yani örneğimize göre serbest meslek kazancından elde edilen zarar (negatif tutar) ile işyeri kira geliri (GMSİ) toplanacak, 2015 yılı için belirlenen beyan sınırı olan 29.000 TL'yi aşması durumunda tevkifata tabi gayrimenkul sermaye iradının tamamı 2015 yılına ait yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilecektir. Maliye Bakanlığının vermiş olduğu görüşte bu yöndedir.¹¹

Buna göre;

Vergiye tabi toplam gelir: (Serbest meslek kazancı: -20.000 TL) + (GMSİ: 50.000 TL)

¹¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 15.08.2012 tarih ve 62030549-120[86-2012/49]-2595 sayılı özelgesi

Vergiye tabi toplam gelir: =30.000 TL, 2015 yılı için belirlenen beyan sınırı olan 29.000 TL'yi aştığından dolayı tevkifata tabi gayrimenkul sermaye iradının tamamı 2015 yılına ait yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Vergi Tevkifatının Mahsubu" başlıklı 121'inci maddesinde; "Yıllık beyanname gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisine mahsup edilir. Mahsubu yapılan miktar Gelir Vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunur." hükmü yer almaktadır. Eğer mükellefin yıl içerisinde tevkifat suretiyle ödemiş olduğu vergi, yıllık gelir vergisi beyannamesinde hesaplanan gelir vergisi tutarından daha yüksek ise mükellefin talep etmesi durumunda aradaki fark kendisine iade olunur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesinde gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararların (80'inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edileceği belirtilerek, bu mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmının, müteakip yılların gelirinden indirileceği, arka arkaya beş yıl mahsup edilemeyen zarar bakiyesinin müteakip yıllara naklolunamayacağı hüküm altına alınmıştır. Mükellefin 1.00 TL tutarındaki geçmiş yıl zararı da, beyanname üzerinde "Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları Toplamı" satırında yer verilmek suretiyle vergi matrahının tespitinde dikkate alınabilecektir. Yani geçmiş yıl zararları vergiye tabi toplam gelirin tespitinde ve 29.000 TL'lik beyan sınırının hesabında dikkate alınmayacaktır.

Bu açıklamalar sonrasında mükellefin gelir vergisi matrahı ve ödenmesi gereken vergi aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır;

Vergiye Tabi Gelir	: 30.000 TL
Geçmiş yıl zararı	: 1.000 TL
Matrah	: 30.000 - 1.000 = 29.000 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	: (66.000 TL'nin 29.000 TL'si için 5.200 TL, fazlası %27)
Hesaplanan Gelir Vergisi	: 29.000 TL >>> 5.200 TL Gelir Vergisi
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	: 10.000 TL
Ödenecek Gelir Vergisi	: 0 TL
İadesi Gereken Gelir vergisi	: (10.000-5.200=) 4.800 TL

Örnek 5: Bay Kartal ve eşi Bayan Zambak, 2015 yılında ayrı ayrı 1/2 hissesine sahip oldukları dairelerini konut olarak kiraya vermeleri sonucunda toplam 30.000 TL kira geliri elde etmişlerdir. Bayan Zambak şahsına ait gayrimenkulü işyeri olarak kiraya vermiş ve 2015 yılında 18.000 TL brüt kira geliri elde etmiştir. İşyeri için ödenen kira bedeli üzerinden 3.600 TL gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır. Bay Kartal aynı zamanda serbest muhasebeci mali müşavirlik faaliyetinde bulunmaktadır. Bu faaliyetinden 2015 yılında 250.000 TL serbest meslek kazancı elde etmiştir. Yıl içinde serbest meslek kazancından 50.000 TL tevkifat yapılmıştır. Her iki mükellef de GMSİ için götürü gider yöntemini seçmiştir. Bay Kartal ve eşi Bayan Zambak'ın beyana tabi başka bir geliri bulunmamaktadır. Bay Kartal ve eşi Bayan Zambak'ın 2015 yılı gelirlerine ilişkin beyan özetleri ve ilişkin gelir vergisi tutarları aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Bayan Zambak'ın Beyanı:

Kiraya verilen konut 1/2 hisseli olduğundan elde edilen 30.000 TL kira gelirinin (30.000/2) 15.000 TL'si Bayan Zambak'a aittir. Bu tutarın Bayan Zambak tarafından beyan edilmesi gerekmektedir.

GVK'nın 21. maddesinde yer alan istisnadan ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar yararlanamamaktadır. Mükellef Bayan Zambak beyana tabi ticari, zirai veya mesleki kazancı bulunmamaktadır. Ayrıca istisna haddinin 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 103'üncü maddede yazılı tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (2015 yılı için 106.000 TL) aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar. Mükellefin konut kira gelirinin (GMSİ:15.000 TL) ve işyeri kira gelirinin (GMSİ: 18.000 TL) gayri safi toplam tutarı 33.000 TL'dir. Bu tutarda GVK 21. maddedeki 106.000 TL'lik sınırı aşmamaktadır. Dolayısı ile bu açıdan konut kira geliri için istisnadan faydalanmasına engel bir durum bulunmamaktadır. Mükellef 2015 yılı gelirleri açısından konut istisnasından faydalanabilecektir.

Konut kira geliri 86/1-a kapsamında istisna sınırının üzerinde olduğundan, istisnadan arta kalan kısım (15.000-3.600=) 11.400 TL'dir. Götürü giderde dikkate alındığında (11.400-2.850=) 8.550 TL beyan edilecek konut kira geliri bulunmaktadır.

İşyeri kira geliri ise tevkifatlı olduğundan 86/1-c kapsamında değerlendirilecektir. Gelirin toplanması ve beyanı hakkında açıklamaların yer aldığı 11/02/2004 tarih ve GVK-16/2004-8 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinin "3.3. Gayrimenkul Sermaye İratları - Tam mükellefiyette" başlıklı bölümünde; tam mükellef gerçek kişilerin, vergi tevkifatına tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iratları için beyan sınırını aşmaları halinde beyanname verecekleri, tevkif yoluyla vergilendirilmemiş konut kira geliri ile ilgili olarak istisna tutarının aşılması halinde beyanname verileceği, konut kira geliri ile vergi tevkifatına tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iradının birlikte elde edilmesi halinde, beyan sınırının hesabında; konut kira geliri için istisna tutarı düşüldükten sonra kalan tutar ile tevkifata tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iradının brüt tutarının toplamının dikkate alınacağı ifade edilmiş olup, vergi tevkifatına tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iratları için 2015 yılında uygulanan beyan sınırı 29.000 TL'dir.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında dikkate alındığında vergiye tabi toplam gelir;

Konut kira geliri: 11.400 + İşyeri kira geliri: 18.000 = 29.400 TL olacaktır. Söz konusu tutar 2015 yılı için belirlenen beyan sınırı olan 29.000 TL'yi aşması nedeniyle tevkifata tabi gayrimenkul sermaye iradının 2015 yılına ait yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede, yıllık beyannameye dahil edilen kazançla ilişkin tevkif yoluyla ödenmiş olan vergilerin beyanname üzerinden mahsubu ve iadesi de mümkün olabilecektir.

Mesken Kira Geliri	: 15.000 TL - İstisna: 3.600 = 11.400
Götürü Gider (%25)	: 11.400 x %25 = 2.850 TL
Beyan edilecek mesken kira geliri	: 8.550 TL
İşyeri Kira Geliri	: 18.000 TL
Götürü Gider (%25)	: 18.000 x %25 = 4.500 TL
Beyan edilecek İşyeri kira geliri	: 13.500 TL
Gelir Vergisi Matrahı	: 8.550 TL + 13.500 TL= 22.050 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi (29.000 TL'nin 12.000 TL'si için 1.800 TL, fazlası %20)	
=22.050-12.000 = 10.050 TL x %20 = 2.010 TL, 1.800 + 2.010 = 3.810 TL Gelir Vergisi	
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	: 3.600 TL
Ödenecek Gelir Vergisi	: 210 TL
İadesi Gereken Gelir vergisi	: 0 TL

Bay Kartal Beyanı:

Kiraya verilen konut 1/2 hisseli olduğundan elde edilen 30.000 TL kira gelirinin (30.000/2) 15.000 TL'si Bay Kartal'a aittir. Bu tutarın Bay Kartal tarafından beyan edilmesi gerekmektedir.

Kira gelirinin yanında serbest meslek kazancı da elde eden Bay Kartal 3.600 TL'lik konut kira geliri istisnasından yararlanamazlar. Mükellef, gerçek usulde gelir vergisine tabi serbest meslek erbabı olduğundan, konut kira geliri istisnasından yararlanamayacaktır. Yıllık gelir vergisi beyannamesinde serbest meslek kazancıyla birlikte kira gelirini de beyan etmek zorundadır.

Konut Kira Geliri	: 15.000 TL
Götürü Gider (%25)	: 15.000 x %25= 3.750 TL
Safi Konut Kira Geliri	: 11.250 TL
Serbest Meslek Kazancı	: 250.000 TL
Beyan Edilecek Gelirler Toplamı	: 250.000 +11.250 = 261.250 TL
Vergiye Tabi Gelir	: 261.250 TL

Hesaplanan Gelir Vergisi (66.000 TL'den fazlasının 66.000 TL'si için 15.190 TL, fazlası %35):
261.250 - 66.000 = 195.250 x %35 = 68.337,50 TL + 15.190 TL = 83.527,50 TL

Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler : 50.000 TL

Ödenecek Gelir Vergisi : (83.527,50 -50.000 =) 33.527,50 TL

Örnek 6: Gemlikte zeytinyağı ticareti ile iştigal eden tacir Bay Enes, 2015 yılında ticari faaliyetinden 90.000 TL ticari bilanço karı elde etmiştir. Mükellef, Başbakanlıkça başlatılan Bayır Bucak Türkmenlerine Yardım Kampanyasına” 2015 yılında makbuz karşılığında 37.000 TL nakit olarak bağışta bulunmuştur. Mükellef bağış tutarını yasal defterlerine gider olarak kaydetmiştir.¹²Sahibi olduğu ve işletmesinin aktifine kayıtlı olmayan Ankara Çukurambar'da bulunan dairesini konut olarak kiraya vermesi sonucunda 2015 yılında toplam 36.000 TL kira geliri elde etmiştir. Beyana tabi başka geliri bulunmayan mükellef, GMSİ için götürü gider yöntemini seçmiştir.

Bay Enes'in 2015 yılı gelirlerine ilişkin beyan edeceği tutar aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

GVK'nın 21. maddesinde yer alan gayrimenkul istisnasından, ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar yararlanamamaktadır. Bay Enes'in ticari kazancı bulunduğu istisnadan faydalanamaz. GVK'nın 85/2'nci maddesi hükmü uyarınca (Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler.) ticari kazancını beyan etmek zorunda olan Bay Enes yıllık gelir vergisi beyannamesinde ticari kazancıyla birlikte kira gelirini de beyan etmek zorundadır.

Mükellefin yıllık gelir vergisi beyannamesinin özeti aşağıdaki gibi olacaktır.

Mesken kira geliri	: 36.000 TL
Götürü Gider (%25)	: (36.000 x %25=) 9.000 TL
Safi İrat	(36.000 - 9.000=) 27.000 TL
Ticari Kazanç	: 90.000 TL
Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG)	: 20.000 TL

¹² Yapılan bağış GVK 40'inci madde açısından kanunen kabul edilen bir gider niteliğinde değildir. Bu nedenle yasal defter kayıtlarına gider olarak kaydedilen tutarın mali kar tespit edilirken ticari bilanço karına ilave edilmesi gerekmektedir. Yapılan bağış GVK 89'uncu madde kapsamında indirim konusu yapılabilir, bu bağış ancak kazancın yeterli olması durumunda beyanname üzerinden indirim konusu yapılacaktır.

Beyan Edilecek Gelir Toplamı: (27.000 + 90.000 + 20.000 =) 137.000 TL
Başbakanlık yardım Kampanyası¹³ : 37.000 TL
Matrah : (137.000 - 37.000) 100.000 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi (66.000 TL'den fazlasının 66.000 TL'si için 15.190 TL, fazlası %35):
100.000 - 66.000 = 34.000 x %35 = 27.090 TL + 15.190 TL = 42.280 TL

Örnek 7: Bayan Lale'nin 2015 yılında elde etmiş olduğu gelirleri aşağıdaki gibidir.

İşyeri Kira Geliri (Brüt) 28.500 TL
Konut Kira Geliri 3.500 TL
Devlet Tahvili Satış Kazancı: 25.000 TL
Hisse Senedi Satış Kazancı : 1.500.000 TL
Mevduat Faizi 100.000 TL
Repo Geliri : 28.000 TL
Alacak Faizi : 1.400 TL

Bu verilere göre Bayan Lale'nin 2015 yılında elde ettiği gelirlerine ilişkin beyan bilgisi aşağıdaki gibi olacaktır;

Konut kira geliri GVK'nın 21'inci maddesindeki 3.600 TL'lik istisna haddinin altında kaldığından dolayı beyan edilmeyecektir. (GVK 86/1-a)

Alacak faizi GVK 86/1-d maddesindeki 1.500 TL'lik istisna haddinin altında kaldığından dolayı beyan edilmeyecektir. (GVK 86/1-d)

Tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş işyeri kira geliri 2015 yılı için belirlenen 29.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir. (GVK 86/1-c)

Tevkif yoluyla vergilendirilen mevduat faizi, Devlet Tahvili Satış Kazancı, Hisse Senedi Satış Kazancı ve Repo Geliri geliri, tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir. (GVK geçici 67'nci madde)

Yani mükellefin 2015 yılında yıllık gelir vergisi beyanname ile beyan etmesi gereken herhangi bir geliri bulunmamaktadır.

Örnek 8:

Bay Haşim bir şirkette muhasebe müdürü olarak çalışmakta olup, bu şirketten 2015 yılında elde ettiği net ücret tutar 95.000 TL'dir. Gayrisafi ücret tutarı ise 130.000 TL'dir.

Bay Haşim'in, Ankara'da konut kredisi kullanılarak 2012 yılında 200.000 TL'ye satın aldığı bir adet konutu bulunmaktadır. Bu konutla ilgili olarak, 2015 yılında 12.000 TL kira geliri tahsil edilmiştir.

Bay Haşim gerçek gider yöntemini seçmiş olup, düşülebilecek giderlerin aşağıdaki gibi olduğu tespit edilmiştir;

İktisap bedelinin %5'i (200.000 x %5) : 10.000 TL
2015 yılında ödediği konut kredisi faizleri : 1.000 TL
DASK için yapılan ödeme : 100 TL
2015 için hesaplanan amortisman : 4.000 TL
TOPLAM : 15.100 TL

¹³ Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı veya nakdi bağışların tamamı indirim konusu yapılabilecektir. Bu nedenle örneğimizdeki, nakit olarak yapılan bağışın tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

Bay Haşim'in tek işverenden aldığı tevkifata tabi ücret geliri GVK 86/1-b maddesine göre tutarı ne kadar olursa olsun beyan edilmeyecektir. Diğer gelirler için beyanname verilse dahi bu tutar beyana dahil edilmeyecektir.

Gayrimenkul sermaye iradı için öncelikle GVK 21'de düzenlenen istisnadan yararlanıp yararlanılmadığına bakılması gerekmektedir. İlgili maddeye göre; istisna haddinin 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 103'üncü maddede yazılı tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanmazlar. Buna göre Bay (A)'nın dikkat etmesi gereken nokta, belirtilen gelirlerin gayri safi tutarları toplamına göre değerlendirme yapmasıdır. Gayri safi ücret geliri 130.000 TL ile gayrimenkul sermaye iradı hasılatı 12.000 TL toplamı, 2015 için belirlenen had olan 106.000 TL'yi geçmektedir. Bu sebeple istisnadan yararlanılamayacaktır.

Elde edilen 12.000 TL hasılattan öncelikle giderler toplamı olan 15.100 TL'yi düştüğümüzde 3.100 TL'lik bir gider fazlalığı oluşmaktadır. Ancak GVK 74/4'e göre iktisap bedelinin %5'i olarak hesaplanan gider, sadece ilgili gayrimenkule ait hasılatla uygulanır. Ancak, indirilmeyen kısım 88'inci maddenin 3'üncü fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz. 10.000 TL gider fazlalığı sayılmayacak gider bulunduğundan beyan edilecek gayrimenkul sermaye iradı sıfırdır.

Örnek 9:

Bay Fikri, 2015 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 7.000 TL kira geliri, ortağı olduğu tam mükellef KARTAL A.Ş.'nin 2011 yılı karını 2015 yılında dağıtması sonucu tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş brüt 100.000 TL kâr payı elde etmiştir. (Elde edilen kar payı mükellef kurum bünyesinde %15 nispetinde tevkifata tabi tutulmuş olup, tevkif edilen vergi 15.000 TL'dir. Kira geliri için götürü gider yöntemi tercih edilmiştir.)

Anonim şirketlerden elde edilen kar payının yarısı Gelir Vergisi Kanunu'nun 22'nci maddesine göre gelir vergisinden istisnadır. Ancak 2015 yılında elde edilen kar payının tamamı mesken kira gelirinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesindeki istisnadan yararlanıp yararlanmayacağına yönelik tutarın tespitinde dikkate alınacaktır. Buna göre elde edilen gelir toplamı olan (100.000 + 7.000) 107.000 TL, 2013 yılı için Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde yer alan tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (106.000 TL) aşması nedeniyle, 7.000 TL'lik konut kira geliri için istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Tam mükellef kurumlardan elde edilen kâr paylarının yarısı Gelir Vergisi Kanunu'nun 22'nci maddesine göre gelir vergisinden istisnadır. İstisna dışında kalan kâr payı tutarı ise 2015 yılı için belirlenen 29.000 TL'lik beyan sınırını geçip geçmediğine göre değerlendirme yapılacaktır. Bu değerlendirmede mükellefin beyanı gereken diğer gelir unsurları varsa kâr paylarının yarısı birlikte toplamı dikkate alınacaktır. Yapılan kıyaslamalar sonucunda eğer kar paylarının yıllık gelir vergisi beyanname ile beyanı zorunluluğu doğmuş ise verilecek beyanname hesaplanan gelir vergisinden kurum bünyesinde yapılan stopajın tamamı mahsup edilecektir. Örneğimizde kâr payının yarısı (50.000 TL) ve konut kira gelirinin (7.000 TL) toplamı, 2015 yılı için belirlenen 29.000 TL'lik tutarı aştığından, kar payının yarısı (50.000 TL) mükellef tarafından beyan edilecektir.

Yukarıdaki bilgiler ışığında mükellefin yıllık gelir vergisi beyannamesinin özeti aşağıdaki gibi olacaktır.

Mesken kira geliri	: 7.000 TL
Götürü Gider (%25)	: (7.000 x %25=) 1.750 TL

Safi İrat	(7.000 - 1.750=) 5.250 TL
Kâr payı	: 100.000 TL
Kâr payı İstisna Tutarı (%50)	: 50.000 TL
Beyan Edilecek Gelir Toplamı	: (50.000 + 5.250 =) 55.250 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi (66.000 TL'den fazlasının 29.000 TL'si için 5.200 TL, fazlası %27):	55.250
- 29.000 =	36.250 x %27 = 9.787,50 TL + 5.200 TL = 14.987,50 TL
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler :	15.000 TL
Ödenecek Gelir Vergisi	: 0 TL
İadesi Gereken Gelir vergisi	: 12,50 TL

Örnek 10:

Bayan Nihal'in 2015 yılı gelirleri aşağıdaki gibi olup, ücret gelirleri tevkif suretiyle vergilendirilmiştir. Mükellef, sahip olduğu işyerlerini basit usule tabi mükelleflere kiraya vermiştir bu nedenle işyeri kira geliri üzerinden tevkifat yapılmamıştır. (Kira geliri için götürü gider yöntemi tercih edilmiştir.)

Birinci işverenden alınan ücret (Tevkifatlı)	120.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret (Tevkifatlı)	28.000 TL
İşyeri kira geliri	24.000 TL
Diğer kazanç ve iratlar (zarar)	- 10.000 TL
Alacak faizi	2.000 TL
Yazmış olduğu romandan elde edilmiş telif geliri	50.000 TL
Arızı serbest meslek Kazancı (Tevkifat Tutarı 4.000 TL)	20.000 TL

Ücret gelirlerinin tamamı tevkifata tabi olduğundan beyan edilip edilmeyeceği hususunun GVK 86/1-b maddesine göre değerlendirilmesi gerekmektedir. GVK 86/1-b maddesinde "Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103'üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (29.000) aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil)" hükmü yer almaktadır. Buna göre ikinci işverenden elde edilen ücret geliri 29.000 TL'yi aşmadığından, I ve II. işverenden elde edilen ücretler beyana dahil edilmeyecektir. (Örneğimizde, GVK'nın 86/1-c maddesindeki parantez içi hüküm gereğince vergiye tabi toplam gelir tutarı tespit edilirken mükellefin ücret geliri dikkate alınmayacaktır.)

Basit usule tabi bir mükellefe kiraya verilen işyeri tevkifata tabi tutulmadığından ve buradan elde edilen kira geliri herhangi bir istisna uygulamasına konu olmadığından 24.000 TL'lik işyeri kira geliri, GVK'nın 86/1-d maddesinde belirlenen beyan haddini (2015 yılı için 1.500 TL) aşması nedeniyle beyan edilecektir.

Mükellef 2015 yılında GVK'nın 80 inci maddesinde sayılan diğer kazanç ve iratlar dolayısı ile 10.000 TL zarar elde etmiştir. GVK 88inci maddesine göre diğer kazanç ve iratlardan doğan zararlar diğer kaynaklardan doğan kazanç ve iratlardan mahsup edilemez. Dolayısıyla bu zarar tutarı mükellef tarafından beyannameye gelirlerin azalması sonucunu doğuracak bir zarar olarak dahil edilmeyecektir.

Mükellefin 2.000 TL'lik alacak faizi tutarı da, GVK'nın 86/1-d maddesine göre kesinti ve istisna uygulamasına tabi olmayan gelirler için geçerli olan beyan haddini (2013 yılı için 1.500 TL) aşması nedeniyle beyan edilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun serbest meslek kazançlarında istisnayı düzenleyen 18'inci maddesinde "Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bun-

ların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır. Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir. Yukarıda yazılı kazançların arızî olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez. Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanun'un 94'üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur." hükmü yer almaktadır. Mükellefin yazmış olduğu romandan elde etmiş olduğu 50.000 TL tutarındaki telif geliri GVK'nın 18'inci maddesi kapsamında serbest meslek kazançları istisnası olarak değerlendirilmeli ve beyana konu edilmemelidir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-a maddesi hükmü uyarınca, arızı serbest meslek faaliyeti sonucunda elde edilmiş olan 20.000 TL'lik gelir, GVK 82'nci maddedeki 2015 yılı için geçerli olan 23.000 TL istisna tutarının altında kalması nedeniyle, anılan gelire ilişkin beyanname verilmeyecektir. Diğer gelirler için beyanname verilmesi durumunda da bu gelir beyannameye dahil edilmeyecektir. Eğer gelir istisna tutarının üzerinde olsaydı, istisnayı aşan kısmın beyan edilmesi gerekecekti, bu durumda ise beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, arızı kazanç üzerinden yapılan tevkifat tutarının, beyan edilen arızı kazanç tutarına isabet eden kısmı mahsup edilebilecekti.

Yukarıdaki bilgiler ışığında Bayan Nihal'in yıllık gelir vergisi beyannamesinin özeti aşağıdaki gibi olacaktır.

İşyeri kira geliri	: 24.000 TL
Götürü Gider (%25)	: (24.000 x %25=) 6.000 TL
Safi İrat	(24.000 - 6.000=) 18.000 TL
Alacak Faizi	: 2.000 TL
Beyan Edilecek Gelir Toplamı	: (18.000 + 2.000 =) 20.000 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi (20.000 TL'nin 12.000 TL'si için 1.800 TL, fazlası %20):	
20.000 - 12.000 = 8.000 x %20 = 1.600 TL + 1.800 TL = 3.400 TL	

12- SONUÇ

Kira geliri elde eden mükellefler, Türkiye'de 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu uygulaması kapsamında gayrimenkul sermaye iradı elde etmiş sayılmakta ve bahsi geçen gelir unsuruna ilişkin usuller ve esaslar çerçevesinde vergilendirilmektedir. Çalışmamızda gayrimenkul sermaye iratlarının beyanına ilişkin hususlar, mevzuatta yer alan hükümler doğrultusunda açıklanmaya ve çalışmanın 12'nci bölümünde yer alan örnek olaylar ile de kira gelirlerinin beyanına ilişkin konular daha somut hale getirilmeye çalışılmıştır. Çalışmamızın okuyuculara ve beyanname vermek durumunda olan mükelleflere faydalı olması dileğiyle.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu

- 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
- 128 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 210 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 287 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 333 Seri No'lu VUK Genel Tebliği
- 16 Seri No'lu Gelir Vergisi Sirküleri
- 25 Seri No'lu Gelir Vergisi Sirküleri
- <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>
- AKBULUT, A. R. Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi Ve Beyanı, Vergi Dünyası Dergisi, Mart 2005, Sayı: 283, Erişim: <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3579>, Erişim Tarihi: 27 Ocak 2016.
- Kira Geliri Elde Edenler İçin Beyanname Düzenleme Rehberi, Erişim: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2014_kirageliri.pdf, Erişim Tarihi: 24 Ocak 2016.
- KOCAER, Ş. Yıllık Beyanname İle Beyan Edilecek Gelir Unsurlarının Tespitinde “Vergiye Tabi Gelir Toplamı” Kavramı, Vergi Dünyası Dergisi, Haziran, 2007.
- KOYUNCU, M., EKİNCİ, H. Gelirin Toplanması Beyanı Ve Beyanname Verilmeyen Haller, Erişim: https://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwi94bLU_s7KAhVG_SwKHf1HA2wQFgggMAE&url=http%3A%2F%2Farchive.ismmmo.org.tr%2Fdocs%2Fmalicozum%2F57MaliCozum%2F09-%252057%2520M.%2520KOYUNCU%2520-%2520H.%2520EK%25C4%25B0NC%25C4%25B0%2520.doc&usq=AFQjCNHGyJE6wsnUVk4bFSHKxyaFzEmwJw&sig2=AiiEIXlvpsj7wqDVSv6bXA&bvm=bv.113034660,d.bGg, Erişim Tarihi: 27 Ocak 2016.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Güncellenmiş ve Geliştirilmiş Denetim İlke ve Esasları, Acar Baskı ve Cilt San. A.Ş., 5. Baskı, İstanbul.
- TOROSLU, M. V. Bağış ve Yardımların Muhasebeleştirilmesi, Erişim: <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mvefatoroslu/004/>, Erişim Tarihi: 27 Ocak 2016.
- UÇAN, R. Dönem Sonunda Ticari Kardan Mali Kara Geçiş ve Özellikli Durumlar, Vergi Raporu Dergisi, Aralık 2015, Sayı: 195
- YALÇIN, H. Mali Kar ile Ticari Kar Arasındaki Fark Nedir?, Erişim: <http://www.muhasibevergi.com/content.aspx?id=233>, Erişim Tarihi: 27 Ocak 2016.
- YILDIRIM, Y. Vergiye Tabi Toplam Gelir, Erişim: <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=1263>, Erişim Tarihi: 27 Ocak 2016