

GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ HESAPLANMASI VE BEYANI

A. Murat YILDIZ
Gelirler Kontrolörü

I- GİRİŞ

Bilindiği üzere 4369 sayılı Kanununun 47'nci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 92'nci maddesinde yapılan değişiklikle, elde edilen gelirin türüne göre gelir vergisi beyanname verme dönemlerinin değişiklik göstermesi uygulaması getirilmiş bulunmaktadır. Beyanların belirli bir dönemde yoğunlaşması nedeniyle mükelleflerin karşılaştığı sorunları gidermek ve hazineye düzenli bir nakit akışı sağlamak amacıyla farklı gelir unsurları için farklı beyanname verme zamanları getiren bu düzenlemeye göre; 2001 yılı içinde elde edilen beyana tabi gelirin sadece gayrimenkul sermaye iratlarından ibaret olması halinde yıllık gelir vergisi beyanname 2002 Yılı Ocak ayı içerisinde verilecektir.

Bu çerçevede yazımızın konusunu da gayrimenkul sermaye iratlarının (Ağırlıklı olarak binaların mesken olarak kiraya verilmesinden) hesaplanması ve beyanına ilişkin esaslar oluşturmaktadır.

II-GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ MÜKELLEFİ :

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesine göre bu maddede sayılan mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının mükellefi bu mal ve hakların ;

1- Sahipleri;(Kiraya verilen mal veya hakkın mülkiyet hakkına malik olan yani adına tapuya tescil yapılmış olan kimsedir.)

2- Mutasarrıfları; (Bir mal veya hak üzerinde, fiilen kullanma yetkisine sahip olan kimsedir. Bu kimse aynı zamanda sahip veya zilyet konumunda da olabilir.)

3- Zilyetleri; (Menkul mallar veya gayrimenkulleri el altında bulunduran ve bunlar üzerinde fiilen hakimiyet kuran şahıslardır.)

4- İrtifak Hakkı Sahipleri;(Bir gayrimenkul üzerinde diğer bir gayrimenkul veya şahıs lehine tesis edilen aynı hakkı tapuya tescil suretiyle elinde bulunduran kimselerdir.)

5- İntifa Hakkı Sahipleri; (Kanun veya sözleşme gereği gayrimenkul üzerinde zilyetlik, istifade, kullanma hakları adına tapuya tescil edilmiş kimselerdir.)

6- Kiracılarıdır; (Gayrimenkul niteliğindeki mal veya hakkı kiralamış olan kimsedir. Kiralanan bir gayrimenkul veya hakkın kiracısı tarafından bir başka şahsa kiralanmasından elde edilen gelir de gayrimenkul sermaye iradidir.)

III- GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI – TİCARİ KAZANÇ AYRIMI:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'nci maddesinin ikinci fıkrası hükmüne göre; gayrimenkul sermaye iradı getiren mal ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine yönelik hükümlere göre hesaplanır.

IV- GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINDA GAYRİSAFİ HASILATIN TESPİTİ:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 72'nci maddesi hükmüne göre ; "Gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi hâsılat, 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. Aynı olarak tahsil edilen kiralar, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir."

Madde metninden de anlaşılacağı gibi; gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi hâsılatın elde edilmesi tahsilat esasına bağlanmıştır. Tahsilat esas; hem hukuki hem de ekonomik tasarrufu kapsayan, bir başka deyişle fiili tasarrufu ifade eden bir kavramdır.

Hasılatın hangi dönemde elde edilmiş sayılacağına ilişkin özellik gösteren bazı durumlar aşağıda açıklanmıştır.

1- Gelecek yıllara ait olup peşin tahsil olunan kiralar, ilgili buldukları yılların hasılatı sayılır. Görüldüğü gibi peşin tahsil olunan kiralar için tahsilat esası değil, tahakkuk esası geçerli olmaktadır. Örneğin; Mükellef sahip olduğu bir binayı 01.05.2001-30.04.2002 döneminde yıllık 3.600.000.000 lira peşin bedelle kiraya vermiş ise, bunun 2000 yılına isabet eden 2.400.000.000 liralık kısmı 2001 Yılı geliri olarak Ocak 2001'de, diğer 1.200.000.000 liralık kısmı ise 2002 Yılı geliri olarak Ocak 2003'de beyana konu edilecektir.

2- Ölüm ve memleketi terk hallerinde ise; mükellefiyetin kalktığı tarihi takip eden zamanlara ait olmak üzere peşin tahsil olunan kiralar, mükellefiyetin kalktığı dönemin hasılatı olarak kabul edilir. Yukarıdaki örneğimizde mükellefin 15.10.2001 tarihinde ölmesi durumunda, peşin tahsil edilen kira tutarı olan 3.600.000.000 liranın tamamı 2001 yılı geliri olarak vergilendirilir.

3- Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler, kira süresinin bitiminde bedelsiz (Kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır) olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, mezkûr kıymetler kiralayana bakımından, bu tarihte aynen tahsil olunmuş addolunur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 72'nci maddesinin beşinci fıkrası hükmüne göre gayrimenkul sermaye iradı sahipleri için aşağıdaki hususlar gayrisafi hasılatın tespiti yönünden tahsil hükmündedir.

1. Bilgisi olmaları şartıyla adlarına, kamu müessesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması,

2. Kira olarak doğan alacağın başka bir şahsa temlik (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz) veya kiracı-sına olan borcu ile takası,

Yabancı para cinsinden yapılan ödemeler, ödeme gününün borsa rayici ile, borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrilir.

V- EMSAL KİRA BEDELİ ESASI :

Mevzuatımızda yer alan vergi güvenlik müesseselerinden biri olan emsal kira bedeli esas Gelir Vergisi Kanunu'nun 73'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre; Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya

tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin %5'idir. Vergi Usul Kanununun 4369 sayılı Kanunla değişik 268'inci maddesine göre vergi değeri bina ve arazinin rayiç bedeli, yani değerlendirme günündeki normal alım-satım değeridir. Bina ve arazide emsal kira bedelinin belirlenmesinde yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kiranın uygulanmasına sınırlı olarak rastlanmakta yaygın olarak Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin %5'i olarak uygulanmaktadır.

Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve haklarının maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin %10'udur.

Bu nedenlerle gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükelleflerin 2001 yılı gelir vergisi beyannamesinde bu hususu göz önünde bulundurarak kiraya verilen bina ve arazilerin kira bedellerinin rayiç bedele göre yeniden tespit edecekleri emsal kira bedelinden düşük olmamasına özen göstermelidirler.

Konuyu bir örnekle açıklayacak olursak ; Bay A' nın İstanbul'da bulunan ve konut olarak kiraya verdiği binasının rayiç bedeli (Normal alım-satım değeri) 50 Milyar lira ise bu durumda mükellef Bay A' nın 2001 yılı gelir vergisi beyannamesinde gayrimenkul sermaye iradını hesaplarken esas alacağı yıllık kira bedeli, emsal kira bedeli olan (50.000.000.000 * % 5 = 2.500.000.000.) T.L.' den düşük olamayacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 73' üncü maddesinin ikinci fıkrasında aşağıda yazılı hallerde emsal kira bedeli esası uygulanmayacağına hükümlenmiştir.

1. Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması;

2. (3239 sayılı Kanunun 56'ıncı maddesiyle değişen bent) Binaların mal sahiplerinin usul, fûru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Usul, fûru ve kardeşlerden her birinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz.);

3. Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi.

4. (3239 sayılı Kanunun 56'ıncı maddesiyle eklenen bent) Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda.

Ancak, Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 05.01.1999 Tarih ve 1999/1 No'lu Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesinde de açıklandığı üzere, elde edilen

gerçek kira gelirinin kira sözleşmesi, ödemeye ilişkin banka dekontu, havale makbuzu vb. belgelerle veya kiracının ifadesi ile ispat ve tevsik edildiği durumlarda emsal kira bedeli esası uygulamasına gidilmeyecektir.

VI- GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ TESPİTİNDE GAYRİSAFİ HASILATTAN İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER:

A- GERÇEK GİDER USULÜ:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 74'üncü maddesi hükmüne göre safi iradın bulunması için, yazımızın izleyen bölümlerinde açıklayacağımız ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesine göre istisna edilen gayrisafi hâsılata isabet edenler hariç olmak üzere gayrisafi hâsıllardan aşağıda yazılı giderler indirilir;

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

2. Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün ehemmiyeti ile mütenasip olan idare giderleri;

3. Kiraya verilen mal ve haklara müteallik sigorta giderleri;

4. (4369 sayılı Kanununun 38'inci maddesiyle 01.01.1998 tarihinden itibaren geçerli ve 29.07.1998 Tarihinde yürürlüğe giren bent) Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren 5 yıl süre ile iktisap bedelinin % 5'i (İktisap bedelinin % 5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasıllata uygulanır. Ancak, indirilemeyen kısım 88'inci maddenin 3'üncü fıkrasının uygulamasında gider fazlalığı sayılmaz.)

Gayrimenkul sermaye iratlarında safi iradın bulunmasında gayrisafi hasıllardan indirilebilecek giderleri sayan bu maddenin 1'inci fıkrasının 4 numaralı bendinde 4369 sayılı Kanun ile yapılan bu değişiklikle; konut olarak kiraya verilen gayrimenkullerin iktisap bedelinden her yıl % 5'i beş yıl süre ile gayrisafi hasıllardan indirilebilecektir. Bentte söz edilen beş yıllık süre iktisap tarihinden itibaren başlamaktadır. Kanunun yürürlük tarihinden önce iktisap edilmiş olan gayrimenkullerin de 5 yıllık süre henüz bitmemiş ise kalan süre için indirimden yararlanma hakları vardır. Örneğin; Haziran 1997'de alınıp, Kasım 1998'de konut olarak kiraya verilen bir gayrimenkul için indirim, kiraya verildiği 1998 yılı iratlarından başlayarak 2001 yılı iradına uygulanmasını müteakip sona erecektir. Ekim 1998 döneminde iktisap edilip Nisan 2000'de de konut olarak kiraya verilen bir gayrimenkul için indirim kiraya verildiği 2000 yılı iratlarından başlayarak ve en son 2002 yılı iradına uygulanarak sona erecektir.

5. (3261 sayılı Kanununun 51'inci maddesiyle değişen şekli) Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya verenler tarafından ödenmiş olmak şartıyla belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları;

6. Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar (Amortismanına tabi değer, malum ise maliyet bedeli, malum değilse, bina ve arazi için vergi değer, diğer mallar için Vergi Usul Kanununun 267'inci maddesinin 3'üncü sırasına göre tespit edilen emsal değeridir);

7. Kiraya verenin yaptığı onarım giderleri (Emlakin iktisadi değerini artıracak surette tevsii, tadili veya bunlara ilaveler yapılması için ihtiyar olunan giderler onarım gideri sayılmaz);

8. Kiraya verilen mal ve haklara ait bakım ve idame giderleri;

9. Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler;

10. (2361 sayılı Kanununun 51'inci maddesiyle değişen şekli) Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli (kira indirimi gayri safi hâsıllardan bu maddenin 1 ila 9 ve 11 numaralı bentlerinde yazılı giderler düşüldükten sonra, kalan miktar üzerinden yapılır; kiranın indirilemeyen kısmı 88'inci maddenin 3'üncü fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz); Bu uygulamadan yararlanabilmenin esasları ve şartları şunlardır.

a)- Sahip olunan gayrimenkul konut olarak kiraya verilmelidir.

b)- Ödenen kiraların indirimde esas alınacak tutarı elde edilen kira bedeli ile sınırlıdır.

c)- Konut olarak kiraya verilen birden fazla bina varsa, bu durumda ödenen kira sadece bunlardan birinden elde edilen kira ile karşılaştırılır ve bu tutarla sınırlı olarak indirilebilir.

11. (202 sayılı Kanununun 37'inci maddesiyle eklenen bent) Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak mukavelenameye kanuna veya ilama istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar.

Gayrimenkul sermaye mahiyetindeki mal ve hakların kısmen kiraya verilmesi halinde, yukarıda yazılı giderlerden yalnız bu kısma isabet edenler hâsıllardan indirilebilir.

Bu madde hükmünün uygulanmasında para cezaları ve vergi cezaları hâsıllardan gider olarak indirilemez.

Söz konusu gider uygulaması ile ilgili olarak sınırlama getirilmiş olup buna göre, kiraya verilen birden fazla konutta bir konut ile ilgili gider indirimi tutarı diğer konutla ilgili irattan indirilemeyecektir. Ayrıca iradın yetersiz olma-

sı nedeniyle indirilemeyen götürü gider tutarı zarar mahsubu ile ilgili 88'inci maddenin 3'üncü fıkrasının uygulamasında gider fazlalığı olarak kabul edilmeyecektir. Bu şekilde indirilemeyen bu giderin diğer gelir unsurlarının herhangi birinden indirimi engellenmiş olmaktadır.

B- GÖTÜRÜ GİDER USULÜ:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 74'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası hükmüne göre mükellefler (hakları kiraya verenler hariç) isterlerse gerçek gider usulünde indirilebilecekleri giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarından % 25'ini götürü olarak indirebilirler.

Bu usulde indirilebilecek azami gider tutarı yukarıda yaptığımız açıklamalar çerçevesinde belirlenecek olan gayrisafi hasılatın % 25'idir. Mükellefler götürü gider usulünü seçmişlerse bu usule göre belirledikleri gidere ek olarak G.V.K.'nun 74'üncü maddesinde sayılan gerçek gider unsurlarından hiçbirini ayrıca indirmeye konu edemeyeceklerdir.

Götürü gider usulünü seçmek mükelleflerin tercihinin bırakılmıştır. Mükellefler gerçek veya götürü gider usullerinden lehlerine olanı seçmekte serbesttirler. Gerçek gider usulünü seçenler istedikleri dönemde götürü gider usulüne dönebilirlerken, götürü gider usulünü kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler.

Götürü gider usulü mükelleflerin sahip oldukları tüm gayrimenkuller için (Haklar hariç) bir bütün olarak uygulanır. Yani mükellefler sahip oldukları gayrimenkullerin safi iradının tespitinde bir kısım gayrimenkulleri için götürü gider usulünü, diğer kısmı için ise gerçek gider usulünü uygulayamazlar.

Götürü gider usulü uygulamasından sahip oldukları gayrimenkulleri hem mesken ve hem de işyeri olarak kiraya verenler yararlanabileceklerdir. Hakların kiralanmasından elde edilen safi iradın tespitinde götürü gider usulü uygulanamaz.

VII- GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI İSTİSNASI :

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4369 sayılı Kanunla değişik 21'inci maddesi hükmüne göre; "Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hâsılatın 240.000.000 lirası (2001 yılı için 700.000.000.- TL.) gelir vergisinden müstesnadır. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz. Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar bu istisnadan faydalanmazlar."

A- Gayrimenkul Sermaye İradı İstisnasından Yararlanamayacak Olanlar :

Aşağıda sıralayacağımız mükellefler diğer şartları taşısalar dahi gayrimenkul sermaye iradı istisnasından yararlanamazlar.

1- Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olanlar; Bu kapsamda yıllık beyanname vermek durumunda olan kollektif şirket ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları da bu istisnadan faydalanamayacaktır.

2- Gelirleri yukarıda sayılanlar tarafından bildirilecek olanlar; 4369 sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 93'üncü maddesinde bulunan ve tam mükellefiyette eşler ile velayet altındaki çocukların yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken gelirlerinin aile reisi tarafından bildirileceğini hüküm altına alan "Aile Reisi Beyanı" uygulamasına son verilmesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesi hükmünün ikinci fıkrasındaki hükmün uygulama alanı kalmamıştır. Dolayısıyla bu istisna ailenin her bir ferdi için diğer şartlar da mevcut ise ayrı ayrı uygulanacaktır.

3- Mesken dışında kiraya verilen binalardan elde edilen gelirler; Bu istisnadan sadece binaların mesken olarak kiraya verilmesi durumunda yararlanılabilecek, binaların işyeri, muayenehane, mağaza, depo v.b. şekillerde kiraya verilmesi durumunda tevkif suretiyle vergilendirme yapılacak ve istisnadan faydalanılamayacaktır.

4- İstisna haddi üzerinde hasılat elde edip beyan etmeyenler veya eksik beyan edenler; Gelir Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesinde 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile, istisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, gayrimenkul sermaye iradı istisnasından yararlanılamayacağı hüküm altına alınmış, bu şekilde binaların mesken olarak kiraya verilmesinden elde edilen hasılatın tam olarak ve zamanında beyanı teşvik edilmiştir. Ancak, Maliye Bakanlığınca yayınlanan 10.02.1999 Tarih ve 1999/2 No'lu Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesinde de açıklandığı üzere, idarece herhangi bir tespit yapılmadan önce süresinde beyan etmedikleri veya süresinde verdikleri beyannamede yer almayan mesken kirası gelirlerini kendiliklerinden ve süresinden sonra verecekleri beyanname ile beyan edenler de bu istisnadan yararlanabileceklerdir.

5- Sahip olunulan birden fazla konut dolayısıyla kira geliri elde edilmiş ise istisna yalnızca bir kez uygulanabilir. Örneğin; bir şahıs sahip olduğu 5 daireyi kiraya vermişse her bir konut için elde ettiği kira gelirleri için ayrı ayrı değil, tüm kira geliri üzerinden bir kez (2001 yılı için 700.000.000.- TL.) istisnadan yararlanabilecektir.

6- Kira geliri elde edilen meskene birden fazla kişi ortak ise 700.000.000.- TL.'lik istisna her bir ortak için ayrı ayrı uygulanabilecektir.

B- Basit Usule Tabi Mükelleflerin Gayrimenkul Sermaye İradı İstisnasından Yararlanıp Yararlanamayacağı :

4369 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerden biri de basit usulde ticari kazancın tespiti usulünün getirilmesidir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 4369 sayılı Kanunla değişik 46'ncı maddesinin ikinci fıkrasında " Bu usulde vergilendirilenler, kazancın tespiti ve V.U.K.' nun defter tutma hükümleri hariç, bildirme, vesikalar, muhafaza, ibraz, diğer ödevler, ve ceza hükümleri ile bu Kanun ve diğer kanunlarda yer alan ikinci sınıf tüccarlar hakkındaki hükümlere tabidirler." hükmüne yer verilmiştir. Kanaatimizce, bu hüküm çerçevesinde ticari kazancını basit usulde tespit edenler yıllık beyanname vermek zorunda olduklarından daha önce yaptığımız açıklamalara göre gayrimenkul sermaye iradı istisnasından yararlanamayacaklardır. Bu şekilde daha önce götürü usulde ticari kazancını tespit edip son değişiklikle basit usule alınan mükellefler bundan böyle gayrimenkul sermaye iradı istisnasından faydalanamayacaklardır. Maliye Bakanlığı'nın bu konuyu çıkaracağı bir genel tebliğ ile açıklığa kavuşturmasının faydalı olacağı düşüncesindeyiz.

C- Gayrimenkul Sermaye İradı İstisnasına İlişkin Uygulama Örnekleri:

Örnek 1: Ayşe hanım 2001 yılı içerisinde mesken olarak kiraya verdiği evinden 6 milyar lira kira geliri elde etmiştir. Götürü gider usulünü seçen bu mükellefin beyan edeceği gayrimenkul sermaye iradı aşağıdaki şekilde hesaplanabilir.

Gayrisafi Kira Hasılatı	6.000.000.000.-
G.M.S.İ. İstisnası	<u>700.000.000.-</u>
Kalan	5.300.000.000.-
Götürü Gider Tutarı (5.300.000.000*%25)	<u>1.325.000.000.-</u>
Beyan Edilecek G.M.S.İ.	3.975.000.000.-

Örnek 2: Ayşe hanımın 2001 yılı içerisinde mesken olarak kiraya verdiği evinden elde ettiği kira gelirini 6 milyar lira olarak değilde 4 milyar lira olarak beyan ettiğinin daha sonra yapılan bir vergi incelemesinde tespit edilmiş olması durumunda ise gelir vergisine tabi gayrimenkul sermaye iradı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.(Mükellef G.M.S.İ. İstisnasından yararlanamaz.)

Gayrisafi Kira Hasılatı	6.000.000.000.-
Götürü Gider Tutarı	<u>1.500.000.000.-</u>
(6.000.000.000*%25)	
G.M.S.İ.	4.500.000.000.-

VIII- TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRİLEN GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYAN ESASLARI

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının 1/d alt bendinde "Tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı 103'üncü maddede yazılı tarifenin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşmayan gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyeceği" hüküm altına alınmıştır. 2001 yılı gelirleri için bu sınır 4.900.000.000.-TL. olarak uygulanacaktır. Bu tutarın aşılması halinde ise 2001 yılının Ocak ayı içinde beyanname verilecek ve verilen beyanname üzerinden hesaplanacak gelir vergisinden daha önce tevkif suretiyle kesilen vergiler mahsup edilecektir.

Beyan sınırı olan 4.900.000.000.-TL.'lik haddin hesabında dikkat edilmesi gereken ve özellik gösteren önemli bir husus ise, bu haddin aşıp aşılmadığının hesabında her ne kadar kanun lafzına bakıldığında tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan tutarın, bir başka deyişle işyeri kira gelirlerinin toplamının esas alınacağı anlaşılrsa da Maliye Bakanlığının bu konudaki yorumu farklı olduğu hususudur. Bu konuya ilişkin açıklamaların yer aldığı 22.01.1999 tarih ve 220 seri no' lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 4. bölümünün 34 no'lu paragrafında "geliri 700.000.000 TL. (2001 yılı için) istisna tutarını aşan mesken kira gelirinden ibaret olanlar veya *mesken kirası gelirinin istisna haddini aşan tutarı ile vergi kesintisine tabi işyeri kira gelirinin toplamı 4.900.000.000 TL.' nı (2001 yılı için) aşanların* beyanname verecekleri yönünde belirleme yapılmıştır. Nitekim, gerek aynı tebliğin 7. bölümünde yer alan örneklerden 5 no'lu örnek ve gerekse Gelirler Genel Müdürlüğünce yayımlanan beyanname düzenleme rehberlerinde yer alan örnekler tebliğde yapılan açıklamalara paralellik göstermektedir.

Konuyu bizde bir örnekle açıklayacak olursak; bir kimsenin 2001 yılı içinde mesken olarak kiraya vermiş olduğu gayrimenkulünden 2.700.000.000 TL., işyeri olarak kiraya vermiş olduğu bir başka gayrimenkulünden ise 4.000.000.000 TL. kira geliri elde ettiği bir durumda, tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan işyeri kira geliri 4.900.000.000 TL'lik beyan sınırının altında kalmakla birlikte, mesken kirası gelirinin istisna haddini aşan kısmı (2.000.000.000 TL.) ile işyeri kirasının toplamı olan 6.000.000.000 TL. 86'ncı maddede yer alan 4.900.000.000 TL'lik beyan sınırını aştığından, bu gelirlerin tamamı beyana konu edilecektir. Ancak beyanname üzerinden hesaplanan vergiden işyeri kirasından kesilen vergiler mahsup edilecektir.

Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin 52. maddesinin birinci fıkrasının 2/b alt bendinde yapılan değişikliğe bağlı olarak çıkarılan 01.03.2001 tarih ve 241 seri no' lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamalara göre; Gelir Vergisi Kanunu gereğince yıllık beyanname veren mükelleflerden, beyannamelerinde ücret, serbest meslek kazancı ve/veya gayrimenkul sermaye iradı bulunan mükelleflerin, bu gelir unsurları nedeniyle tevkif suretiyle kesilen vergileri öncelikle beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilecek; bu mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsubu talep edildiğinde ise, mükellefler yıllık beyannamelerine ;

- Tevkifatı yapan vergi sorumlularının adı, soyadı veya ünvanının , bağlı oldukları vergi daireleri ve hesap numaralarının,

- Tevkifata esas alınan brüt tutarların,

- Tevkif edilen vergi ve varsa fon payı tutarlarının,

- Tevkifat yapılan vergilendirme dönemlerinin ,

gösterildiği bir icmal tablosunu imzalayarak ekleyecekler ve mahsuben iade talepleri bu tabloya göre yerine getirilecektir.

Beyannamede gösterilen gelire dahil kazançlardan kesilen vergi varsa bu verginin ödendiğine dair bir belgenin yıllık gelir vergisi beyannamesine eklenmesi zorunluluğunun kaldırılmasına yönelik bu değişiklik sonrasında, geçtiğimiz yıllarda yaşanan bir çok problemde kendiliğinden ortadan kalkacaktır. Özellikle kesintiyi yapan vergi sorumlusunun muhtasar beyanname verme açısından Gelir Vergisi Kanunu'nun 98'inci maddesi çerçevesinde üç aylık dönemi seçtiği durumda Kasım, Aralık 2001 – Ocak 2002 dönemine ilişkin üç aylık muhtasar beyannameyi 20 Şubat 2002 Tarihine kadar vereceği dikkate alındığında Ocak 2002 döneminde yıllık gelir vergisi beyannamesi verecek olan gayrimenkul sermaye iradı sahibinin Kasım-Aralık 2001 dönemlerinde kendinden tevkif suretiyle kesilen vergilerin ödendiğine dair bir belgeyi yıllık gelir vergisi beyannamesine eklemesi imkansızlığından kaynaklanan sorunda bu çerçevede ortadan kalkmış olmaktadır.

IX- GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYAN VE ÖDEME ZAMANLARI :

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 4369 sayılı Kanununun 47'nci maddesi ile değişik 92'nci maddesine göre; gelirin sadece gayrimenkul sermaye iratlarından ibaret olması halinde gelir vergisi beyannamesi Ocak ayı içerisinde verilecektir. Mükelleflerin gayrimenkul sermaye iratları dışında beyana tabi başkaca gelir unsurlarının da olması halinde ise yıllık gelir vergisi beyannamesinin gayrimenkul sermaye iratlarını da içerecek şekilde Mart ayı içinde verilmesi gerekmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 4369 sayılı Kanununun 51'inci maddesiyle değişik 117'nci maddesine göre beyannamenin yukarıda açıklanan nedenlerle Ocak ayı içinde verilmesi halinde gayrimenkul sermaye iradı (gelir) üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi Ocak, Nisan ve Temmuz aylarında, beyannamenin Mart ayı içinde verilmesi halinde ise Mart, Haziran, Eylül aylarında üç eşit taksitte ödenecektir.

X- GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ HESABINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ:

ÖRNEK 1: Ahmet Bey, emlak vergisi beyan döneminde vergi değerini (Rayiç bedel) 80.000.000.000.-T.L. olarak belirlediği apartman dairesini 2001 yılında mesken olarak kiraya vermiş ve 6.700.000.000.- T.L. kira geliri elde etmiştir. Mükellefin vergiye tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iradı olup, götürü gider usulünü seçmiştir.

Mükellefin vergiye tabi kira gelirini aşağıdaki şekilde hesaplayabiliriz.

Gayrisafi Kira Hasılatı	6.700.000.000.-
G.M.S.İ. İstisnası	<u>700.000.000.-</u>
Kalan	6.000.000.000.-
Götürü Gider Tutarı (6.000.000.000 * %25)	<u>1.500.000.000.-</u>
Beyan Edilecek G.M.S.İ.	4.500.000.000.-

ÖRNEK 2: Yukarıdaki örneğimizde yer alan Ahmet Bey daireyi 2000 yılında 64 milyar lira peşin bedelle satın almış ve aldığı bu evi 2001 yılında 500 milyon liraya sigorta ettirmiştir. Bay A gerçek gider usulünü seçmiştir.

Bu durumda ise mükellefin vergiye tabi kira gelirini ve ödeyeceği vergi aşağıdaki gibi olmaktadır.

- Mükellef G.V.K.' nun 72/4'üncü bendi hükmü gereğince kiraya verdiği dairenin iktisap bedeli olan 64 Milyar liranın % 5' ini yani 64.000.000.000*% 5= 3.200.000.000.-T.L.' yi beyan edilecek gayrimenkul sermaye iradının hesabında gider olarak indirimine konu edebilecektir.

- Mükellef ayrıca aynı daireye ait 2001 yılı sigorta tutarı olan 500.000.000.- T.L. 'de gider olarak kabul edilecektir.

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 74'üncü maddesi hükmüne göre safi iradın bulunması için, Gelir Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesine göre istisna edilen gayrisafi hasılataya isabet edenler hariç olmak üzere gayrisafi hâsılattan yukarıda yazılı giderler indirilir. Bu hüküm çerçevesinde mükellefin indirebileceği gerçek gider tutarı aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

$$\begin{aligned}
& \text{Vergiye Tabi Hasıllata} && \text{Vergiye Tabi İrat * Toplam Gider} \\
& \text{İsabet Eden Gider} &= & \text{Toplam Hasıllat} \\
& &= & \frac{(6.700.000.000-700.000.000) \times 3.700.000.000}{6.700.000.000} \\
& &= & 3.313.432.000.- \text{ T.L.}
\end{aligned}$$

Gayrisafi Kira Hasıllatı	6.700.000.000.-
G.M.S.İ. İstisnası	<u>700.000.000.-</u>
Kalan	6.000.000.000.-
Vergiye Tabi Hasıllata İsbet Eden Gerçek Gider	<u>3.313.432.000.-</u>
Beyan Edilecek G.M.S.İ.	2.686.568.000.-

ÖRNEK 3: Fatma Hanım, 2001 yılında mesken olarak kiraya verdiği apartman dairesi dolayısıyla 3.500.000.000.- T.L., işyeri olarak kiraya verdiği bir başka gayrimenkulu dolayısıyla ise de brüt 4.000.000.000 T.L kira geliri elde etmiştir. Fatma hanımın elde ettiği işyeri kira geliri üzerinden 800.000.000 T.L gelir vergisi ve 80.000.000 T.L fon payı kesintisi yapılmıştır. Mükellefin vergiye tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iratlarından ibaret olup, götürü gider usulünü seçmiştir.

1- Mesken Kira Geliri	3.500.000.000
2- İşyeri Kira Geliri	4.000.000.000
3- Toplam G.M.S.İ.	7.500.000.000
4- G.M.S.İ. İstisnası	700.000.000
5- İstisna Sonrası G.M.S.İ.	6.800.000.000
6- Götürü Gider (6.800.000.000* %25)	1.700.000.000
7- Gelir Vergisi Matrahı	5.100.000.000
8- Hesaplanan Gelir Vergisi	1.135.000.000
9- Hesaplanan Fon Payı	113.500.000
10- Mahsup Edilecek Gelir Vergisi	800.000.000
11- Mahsup Edilecek Fon Payı	80.000.000
12- Ödenecek Gelir Vergisi	335.000.000
13- Ödenecek Fon Payı	33.500.000

XI- SONUÇ :

Geliri sadece gayrimenkul sermaye iratlarından ibaret olan mükellefler yıllık gelir vergisi beyannamelerini Ocak ayı içerisinde verecekler ve beyanlarına göre hesaplanan gelir vergisi ile fon payını Ocak, Nisan ve Temmuz aylarında üç eşit taksitte ödeyeceklerdir.

Yazımızda bu mükelleflere 2001 yılında elde ettikleri gayrimenkul sermaye iratlarının hesabı ve beyanı yönünde açıklayıcı bilgilere yer verilmiştir. Mükellefler, gerek cezalı duruma düşmemek ve gerekse gayrimenkul sermaye iradı istisnasından yararlanma haklarını kaybetmemek için elde ettikleri gayrimenkul sermaye iratlarını tam ve zamanında beyan etmeye özen göstermelidirler.