

GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ HESAPLANMASI VE BEYANI:

I - GİRİŞ :

Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 92'nci maddesine göre; 2002 yılı içinde elde ettikleri beyana tabi gelirleri sadece gayrimenkul sermaye iratlarından ibaret olan mükellefler yıllık gelir vergisi beyannamesini 2003 yılı Ocak ayı içerisinde vereceklerdir.

Buradan hareketle bizimde yazımızın konusunu, güncelliğine paralel olarak, gayrimenkul sermaye iradı türleri arasında uygulamada en çok mükellefi bulunan ve sahibi oldukları binaları mesken olarak kiraya verenlerin gelirlerinin hesaplanması ve beyanına ilişkin esaslar oluşturmaktadır.

II-GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ MÜKELLEFİ :

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'nci 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 iradıdır.)

III- GAYRİMENKUL SERMAYE İRADİ – 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, gayrisafî hâsîlat, 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarıdır. Ayın 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 esası; 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 01.07.2002-30.06.2003 döneminde yıllık 6.000.000.000 lira peşin bedelle kiraya vermiş ise, bunun 2002 yılına isabet eden (6 aylık) 3.000.000.000 liralık kısmı 2002 Yılı geliri olarak Ocak 2003'de, diğer 3.000.000.000 liralık kısmı ise 2003 Yılı geliri olarak Ocak 2004'de beyana konu edilecektir.

2- Ölüm ve memleketi terk hallerinde ise; mükellefiyetin kalktığı tarihi takibeden zamanlara ait olmak üzere peşin tahsil olunan kiralar, mükellefiyetin kalktığı dönemin hasılatı olarak kabul edilir. Yukarıdaki örneğimizde mükellefin 20.08.2002 tarihinde ölmesi durumunda, peşin tahsil edilen kira tutarı olan 6.000.000.000 liranın tamamı 2002 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, söz konusu kıymetler kiralayan bakımından, bu tarihte aynen tahsil edilmiş kabul edilir.

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 kiracısına olan borcu ile takası,

Aynı maddenin son fıkrasında ise yabancı para cinsinden yapılan ödemelerin, ödeme gününün borsa rayici ile, borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrileceği hüküm altına alınmıştır. Maliye Bakanlığı'da, yayınlamış olduğu 130 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, yabancı para cinsinden yapılan kira ödemelerinin ödeme günündeki TC Merkez Bankasınca ilan olunacak döviz alış kuru üzerinden TL'ye çevrileceğini belirlemiştir.

V- EMSAL KİRA BEDELİ ESASI :

Mevzuatımızda yer alan vergi güvenlik müesseselerinden biri olan emsal kira bedeli esasını 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 2002 yılı gelir vergisi beyannamesinde bu hususu göz önünde bulundurarak kiraya verdikleri bina ve arazilerin kira bedellerinin rayiç bedele göre yeniden tespit edecekleri emsal kira bedelinden düşük olmamasına özen göstermeleri gerekmektedir.

Konuyu bir örnekle açıklayacak olursak ; Bayan (Y) ' nin İzmir'de bulunan ve konut olarak kiraya verdiği binasının rayiç bedeli (Normal alım-satım değeri) 100 milyar lira ise bu durumda mükellef Bayan (Y) ' nin 2002 yılı gelir vergisi beyannamesinde gayrimenkul sermaye iradını hesaplarken esas alacağı yıllık kira bedeli, emsal kira bedeli olan (100.000.000.000 * % 5 = 5.000.000.000.) T.L.' den düşük olamayacaktır.

Yukarıda yapmış olduğumuz açıklamalar çerçevesinde kiraya verilen mal ve hakların kira bedellerinin, emsal kira bedelinden düşük olamayacağı genel kural olmakla birlikte; bazı sosyal gerekçelerle 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. 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. 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:

Gayrimenkul sermaye iradı sahipleri beyana konu edecekleri kira gelirlerinin tespitinde kira hasılatlarından düşecekleri giderleri, gerçek ya da götürü gider esaslarından birine göre tespit edebileceklerdir.

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 kısma isabet edenler hariç olmak üzere gayrisafi hâsılattan 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 hasılatlara uygulanır. Ancak, indirilemeyen kısım 88'inci maddenin 3'üncü fıkrasının uygulamasında gider fazlalığı sayılmaz.)

Gayrimenkul sermaye iratlarında safi iradın bulunmasında gayrisafi hasılatlardan 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 hasılatlardan 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.

5. 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 (Amortisman tabii değer, malum ise maliyet bedeli, malum değilse, bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için Vergi Usul Kanununun 267'inci maddesinin 3'üncü sırasına göre tespit edilen emsal değeridir);

7. Kiraya verenin yaptığı onarım giderleri (Emlakın iktisadi değerini artıracak surette tevsii, tadili veya bunlara ilaveler yapılması için yapılan zorunlu olmayan 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. Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli (kira indirimi gayri safi hâsılattan 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 indirimine 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. 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 hasıllattan indirilebilir.

Bu madde hükmünün uygulanmasında para cezaları ve vergi cezaları hasıllattan 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 olması 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 kira **hasılatlarının % 25'ini götürü gider** 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 indirimine konu edemeyeceklerdir.

Götürü gider usulünü seçmek mükelleflerin tercihine bırakmıştır. Mükellefler gerçek veya götürü gider usullerinden lehlerine olanı seçmekte serbestirler. Gerçek gider usulünü seçenler istedikleri dönemde götürü gider usulüne dönebilirken, **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 İRADİ 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 hâsılâtın 240.000.000 lirası (2002 yılı için 950.000.000.- 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 taşırsalar 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 kolektif 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 yayımlanan 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 (2002 yılı için 950.000.000.- TL.) istisnadan yararlanabilecektir.

6. Kira geliri elde edilen meskene birden fazla kişi ortak ise 950.000.000.- 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.

C- Gayrimenkul Sermaye İradı İstisnasına İlişkin Uygulama Örnekleri:

Örnek 1: Fatma hanım 2002 yılı içerisinde mesken olarak kiraya verdiği evinden 9 milyar lira kira geliri elde etmiştir. Götürü gider usulünü seçen bu mükellefin beyan edeceği gayrimenkul sermaye iradı aşağıdaki şekilde hesaplanabilir.

Gayrisafi Kira Hasılatı.....	9.000.000.000.-
G.M.S.İ. İstisnası.....	<u>950.000.000.-</u>
Kalan	8.050.000.000.-
Götürü Gider Tutarı.....	<u>2.012.500.000.-</u>
(8.050.000.000*%25)	
Beyan Edilecek G.M.S.İ.	6.037.500.000.-

Örnek 2: Fatma hanımın 2002 yılı içerisinde mesken olarak kiraya verdiği evinden elde ettiği kira gelirini 9 milyar lira olarak değil de 6 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.....	9.000.000.000.-
Götürü Gider Tutarı.....	<u>2.250.000.000.-</u>
(9.000.000.000*%25)	
G.M.S.İ.....	6.750.000.000.-

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 tarifinin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşmayan gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyeceği" hüküm altına alınmıştır. 2002 yılı gelirleri için bu sınır 6.650.000.000.-TL. olarak uygulanacaktır. Bu tutarın aşılması halinde ise 2003 yılının Ocak ayı içinde beyanname verilecek ve verilen beyanname üzerinden hesaplanacak gelir vergisinden daha önce tevkif suretiyle kesilen vergiler mahsup edilecektir.

Beyan sınırı olan 6.650.000.000.-TL.'lik haddin hesabında dikkat edilmesi gereken ve özellik gösteren önemli bir husus ise, bu haddin aşılmış 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 950.000.000 TL. (2002 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 6.650.000.000 TL.' nı (2002 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 biz de bir örnekle açıklayacak olursak; bir mükellefin 2002 yılı içinde mesken olarak kiraya vermiş olduğu gayrimenkulünden 3.950.000.000 TL., işyeri olarak kiraya vermiş olduğu bir başka gayrimenkulünden ise 6.000.000.000 TL. kira geliri elde ettiği bir durumda, tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan işyeri kira geliri 6.650.000.000 TL'lik beyan sınırının altında kalmakla birlikte, mesken kirası gelirinin istisna haddini aşan kısmı (3.000.000.000 TL.) ile işyeri kirasının toplamı olan 9.000.000.000 TL. 86'ncı maddede yer alan 6.650.000.000 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.

Beyannameye 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 2002 – Ocak 2003 dönemine ilişkin üç aylık muhtasar beyannameyi 20 Şubat 2003 Tarihine kadar vereceği dikkate alındığında Ocak 2003 döneminde yıllık gelir vergisi beyannamesi verecek olan gayrimenkul sermaye iradı sahibinin Kasım-Aralık 2002 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 :

Gelir Vergisi Kanunu'nun 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.

Aynı Kanununun 117'nci maddesine göre ise 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) 90.000.000.000.-T.L. olarak belirlediği apartman dairesini 2002 yılında mesken olarak kiraya vermiş ve 9.950.000.000.- 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.....	9.950.000.000.-
G.M.S.İ. İstisnası.....	<u>950.000.000.-</u>
Kalan	9.000.000.000.-
Götürü Gider Tutarı.....	<u>2.250.000.000.-</u>
(6.000.000.000 * %25)	
Beyan Edilecek G.M.S.İ.	6.750.000.000.-

ÖRNEK 2: Yukarıdaki örneğimizde yer alan Ahmet Bey daireyi 2001 yılında 80 milyar lira peşin bedelle satın almış ve aldığı bu evi 2002 yılında 1 milyar 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 80 Milyar liranın % 5' ini yani $80.000.000.000 * \% 5 = 4.000.000.000$.-T.L.' yi beyan edilecek gayrimenkul sermaye iradının hesabında gider olarak indirimine konu edebilecektir.

- Mükellefin ayrıca aynı daireye ait 2002 yılı sigorta tutarı olan $1.000.000.000$.-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 hasıllata isabet edenler hariç olmak üzere gayrisafi hâsıllattan yukarıda yazılı giderler indirilir. Bu hüküm çerçevesinde mükellefin indirebileceği gerçek gider tutarı aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

$$\begin{aligned} \text{Vergiye Tabi Hasıllata} & \quad \text{Vergiye Tabi İrat * Toplam Gider} \\ \text{İsabet Eden Gider} & \quad = \quad \text{Toplam Hasıllat} \\ & = \quad \frac{(9.950.000.000 - 950.000.000) * 5.000.000.000}{9.950.000.000} \\ & = \quad 4.522.613.000.- \text{ T.L.} \end{aligned}$$

Gayrisafi Kira Hasıllatı.....	9.950.000.000.-
G.M.S.İ. İstisnası.....	950.000.000.-
Kalan	9.000.000.000.-
Vergiye Tabi Hasıllata İsabet Eden Gerçek Gider	4.522.613.000.-
Beyan Edilecek G.M.S.İ.	4.477.387.000.-

ÖRNEK 3: Filiz hanım, 2002 yılında mesken olarak kiraya verdiği apartman dairesi dolayısıyla $4.450.000.000$.- T.L., işyeri olarak kiraya verdiği bir başka gayrimenkulu dolayısıyla ise de brüt $6.000.000.000$ T.L kira geliri elde etmiştir. Fatma hanımın elde ettiği işyeri kira geliri üzerinden $1.200.000.000$ T.L gelir vergisi ve $120.000.000$ T.L fon payı kesintisi yapılmıştır. Mükellefin vergiye tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iratlarından ibaret olup, götürü gider usulünü seçmiştir.

1- Mesken Kira Geliri	4.450.000.000
2- İşyeri Kira Geliri	6.000.000.000
3- Toplam G.M.S.İ.	10.450.000.000
4- G.M.S.İ. İstisnası	950.000.000
5- İstisna Sonrası G.M.S.İ.	9.500.000.000
6- Götürü Gider ($9.500.000.000 * \%25$)	2.375.000.000
7- Gelir Vergisi Matrahı	7.125.000.000

8- Hesaplanan Gelir Vergisi	1.591.250.000
9- Hesaplanan Fon Payı	159.125.000
10-Mahsup Edilecek Gelir Vergisi	1.200.000.000
11-Mahsup Edilecek Fon Payı	120.000.000
12-Ödenecek Gelir Vergisi	391.250.000
13- Ödenecek Fon Payı	39.125.000

XI- SONUÇ :

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

Mükellefler, gerek cezalı duruma düşmemek ve gerekse gayrimenkul sermaye iradı istisnasından yararlanma haklarını kaybetmemek için elde ettikleri gayrimenkul sermaye iratlarını yazımızda açıkladığımız esaslar çerçevesinde tam ve zamanında beyan etmeye özen göstermelidirler.

**ADRES: Ankara Defterdarlığı
Hükümet Meydanı
Ulus- ANKARA**

**A. Murat YILDIZ
Gelirler Kontrolörü
Ankara Defterdar Yrd. V.-**

**TEL : 0.312. 312 27 48
0.312. 310 54 03
FAX : 0.312. 309 22 18**

E-MAIL: amuratyildiz@hotmail.com