GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ HESAPLANMASI VE BEYANI

A. Murat YILDIZ
Gelirler Kontrolörü

I- GİRİŞ

Vergi mevzuatımızın büyük bir bölümünde önemli ve son yılların en köklü değişikliklerini beraberinde getiren 4369 no'lu Kanun, bilindiği üzere 29.07.1998 tarih ve 23417 Sayılı Resmi Gazete'nin mükerrer baskısında yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bu Kanunun 47'nci maddesi ile; 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 92'nci maddesinde 1.1.1998 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4369 no'lu Kanunun yayım tarihi olan 29.07.1998 tarihinde yürürlüğe giren değişiklikle, elde edilen gelirin türüne göre gelir vergisi beyanname verme süresinin değişiklik göstermesi uygulaması getirilmiştir. 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 sözkonusu değişiklik bu yıl ilk defa uygulanacaktır. Buna göre, gelirin sadece gayrimenkul sermaye iratlarından ibaret olması halinde yıllık gelir vergisi beyannamesi Ocak ayı içerisinde verilecektir.

Bu çerçevede yazımızın konusunu da gayrimenkul sermaye iratlarından (Ağırlıklı olarak binaların mesken olarak kiraya verilmesinden) elde edilen gelirin hesaplanmasına 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 ayni 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 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 taktirde 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 hasılat, 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarıdır. Ayın

olarak tahsil edilen kiralar, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir."

Madde metninden de anlaşılabileceği gibi; gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi hasılatın 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 bulundukları yılların hasılatı sayılır. Görüldüğü gibi peşin tahsil olunan kiralar için tahsilat esası değil, tahakkuk esası geçerli olmaktadır. Örneğin; mükellef sahip olduğu bir binayı 01.07.1998-30.06.1999 döneminde yıllık 1.200.000.000.-lira peşin bedelle kiraya vermiş ise, bunun 1998 yılına isabet eden 600 milyon liralık kısmı 1998 Yılı geliri olarak Ocak 1999'da, diğer 600 milyon liralık kısmı ise 1999 Yılı geliri olarak Ocak 2000'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 30.10.1998 tarihinde ölmesi durumunda, peşin tahsil edilen kira tutarı olan 1.200.000.000.-liranın tamamı 1998 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 kiralayan 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 temliki (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz) veya kiracısına olan borcu ile takası,

Yabancı para cinsinden yapılan ödemeler, ödeme gününün borsa rayi-

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

4369 No'lu Kanunla yapılan değişikliklerden Emlak Vergisi Oranlarının indirilmesi, bina ve arazinin vergi değerinin bina ve araziler için rayiç bedel olarak değiştirilmesi ve gayrimenkullerin satışından doğan kazançların daha yaygın olarak vergilendirilmesine imkân tanıyan düzenlemeler sonucunda, bilindiği üzere emlak vergisi mükelleflerinin büyük bir bölümü sahip oldukları gayrimenkullerinin günümüz koşullarında çok düşük kalan emlak vergisine esas değerlerini rayiç değerlerine yükseltmişlerdir.

Bu şekilde bina ve arazilerin değerlerinin yükseltilmesi bu gayrimenkullerin vergi değerlerinin %5'i olarak uygulanan emsal kira bedellerinin de artması sonucunu beraberinde getirmiştir. 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.

Bu nedenlerle gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükelleflerin 1998 yılı gelir vergisi beyannamesinde bu hususu gözönünde 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 İstanbul'da bulunan ve konut olarak kiraya verdiği binasının daha önce 2 Milyar lira olan emlak vergisi değerini 4369 sayılı Kanunla getirilen düzenlemelerden sonra rayiç

bedeli (Normal alım-satım değeri) olan 15 milyar liraya yükseltmiştir. Bu durumda mükellef Bay A'nın 1998 yılı gelir vergisi beyannamesinde gayrimenkul sermye iradını hesaplarken esas alacağı yıllık kira bedeli, emsal kira bedeli olan (15.000.000.000*%5-750.000.000).-TL'den düşük olamayacaktır.

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

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

2. (3239 sayılı Kanunun 56'ıncı maddesiyle değişen bent) Binaların mal sahiplerinin usul, füru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Usul, füru ve kardeşlerden herbirinin 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.

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 hasılata isabet edenler hariç olmak üzere gayrsafi hasılattan aşağıda yazılı giderler indirilir,

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

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

3. Kiraya verilen mal ve haklara müteallik sigorta giderleri;

4. (4369 Sayılı Kanunun 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 hasılata uygulanır. Ancak, indirilemeyen kısım 88'ini maddenin 3'üncü fıkrasının uygulamasında gider fazlalığı sayılmaz.)

5. (3261 sayılı Kanunun 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 (Amortismana tabi 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 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 Kanunun 51'ini maddesiyle değişen şekli) Sahibi bulundukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli (kira indirimi gayrisafi hasılattan 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 indirime asas 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 Kanunun 37'inci maddesiyle eklenen bent) Kiraya ve-

rilen 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, yukarda yazılı giderlerden yalnız bu kısma isabet edenler hasılattan indirilebilir.

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

Gayrimenkul sermaye iratlarında safi iradın bulunmasında gayrisafi hasılattan indirilebilecek giderleri sayan bu maddenin 1'inci fıkrasının 4 numaralı bendinde 4369 No'lu Kanun ile yapılan bu değişiklikle; konut olarak kiraya verilen gayrimenkullerin iktisap bedelinin her yıl %5'i beş yıl süre ile gayrisafi hasılattan 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; Mart 1997'de alınıp, Kasım 1998'de konut olarak kiraya verilen bir gayrimenkul için indirim kiraya verildiği 2000 yılı iratlarından başlayarak ve en son 2002 yılı iradına uygulanarak sona erecektir.

Sözkonusu 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 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 indirime konu edemeyeceklerdir.

Götürü gider usulünü seçmek mükelleflerin tercihine bırakılmıştır.

Mükellefler gerçek veya götürü gider usullerinden lehlerine olanı seçmekte serbesttirler. Gerçek gider usulünü seçenler istedikleri dönemde götürü gider usulüne dönebilirken, götürü gider usulünü kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler.

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

Hakların kiralanmasından elde edilen safi iradın tespitinde götürü gider usulü uygulanamaz.

VII- GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI İSTİSNASI:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4369 No'lu Kanunla değişik 21'inci maddesi hükmüne göre; "Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 240.000.000.-lirası Gelir Vergisinden müstesnadır. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz. Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar bu istisnadan faydalanamazlar."

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 ile; 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 No'lu Kanunla Kanunun yayım tarihi olan 29.07.1998 tarihinden itibaren Gelir Vergisi Kanunu'nun 93'üncü maddesinde yer alan 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 fıkrasında yer alan ifadenin uygu-

lama 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 No'lu 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.

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

4369 no'lu Kanunla yapılan değişikliklerden biri de basit usulde ticari kazancın tespiti usulünün getirilmesidir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 4369 No'lu Kanunla yapılan değişik 46'ıncı 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: Bayan B 1998 yılı içerisinde mesken olarak kiraya verdiği evinden 960 Miyon lira kira geliri elde etmiştir. Götürü gider usulünü seçen bu mükelelfin beyan edeceği gayrimenkul sermaye iradı aşağıdaki şekilde

hesaplanabilir.

Gayrisafi Kira Hasılatı	960.000.000.-
G.M.S.İ. İstisnası	240.000.000.-
Kalan	720.000.000.-
Götürü Gider Tutarı (720.000.000*%25)	180.000.000.-
Beyan Edilecek G.M.S.İ.	540.000.000.-

Örnek 2: Bayan B 1998 yılı içerisinde mesken olarak kiraya verdiği evinden elde ettiği kira gelirini 960 Milyon lira olarak değilde 750.000.000.- 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	960.000.000.-
Götürü Gider Tutarı (960.000.000*%25)	240.000.000.-
G.M.S.İ.	720.000.000.-

VIII- TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRİLEN GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYAN ESASLARI:

4369 No'lu Kanunun 45'inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun "Beyanname Verilmeyen Haller" başlıklı 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının 1/d alt bendinde yapılan değişiklik ile "Tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı 103'üncü maddede yazılı tarifenin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısının aşmayan gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyeceği "hüküm altına alınmıştır. 1998 yılı gelirleri için bu sınır 4369 no'lu Kanunun Geçici 54'üncü maddesi gereği 2.500.000.000.-TL olarak uygulanacaktır. Bu tutarın aşılması halinde ise 1999 yılının Ocak ayı içinde beyanname verilecek ve verilen beyanname üzerinden hesaplanacak gelir vergisinden daha önce tevkif suretiyle kesilen vergiler mahsup edilecektir.

Yazımızın bu bölümünde gelirin sadece gayrimenkul sermaye iratlarından ibaret olması durumunda yıllık gelir vergisi beyannamesi Ocak ayı içerisinde verileceği gözönünde bulundurulduğunda doğması muhtemel bir

soruna dikkat çekmek istiyoruz. Bilindiği üzere mükellefin verilen beyanname üzerinden hesaplanacak gelir vergisinden daha önce tevkif suretiyle kesilen vergileri mahsup edebilmesi için Devlet Harcama Belgesi Yönetmeliğine göre beyannamede gösterilen gelire dahil kazançlardan kesilen vergi varsa bu verginin ödendiğine dair bir belgenin yıllık gelir vergisi beyannamesine eklenmesi zorunludur. Bu belge uygulamada kesintiyi yapıp vergi dairesine yatıran vergi sorumlusunun vergi dairesinden aldığı ve kesinti yaptığı mükellefe verdiği vergi tahsil alındısı olmaktadır. Kesintiyi yapan vergi sorumlusunun muhtasar beyanname verme açısından Gelir Vergisi Kanunu'nun 98'inci maddesi çerçevesinde üç aylık dönemi seçtiğini kabul edersek, Kasım, Aralık 1998 - Ocak 1999 dönemine ilişkin üç aylık muhtasar beyannameyi 20 Şubat 1999 tarihine kadar vereceği dikkate alındığında Ocak 1999 döneminde yıllık gelir vergisi beyannamesi verecek olan gayrimenkul sermaye iradı sahibinin Kasım-Aralık 1998 dönemlerinde kendinden tevkif suretiyle kesilen vergilerin ödendiğine dair bir belgeyi yıllık gelir vergisi beyannamesine eklemesi bu çerçevede mümkün değildir. Kaldı ki kesintiyi yapan vergi sorumlusunun muhtasar beyanname verme açısından aylık dönemi seçtiğini kabul etsek bile, bu durumda da kendinden tevkif suretiyle vergi kesilen gayrimenkul sermaye iradı sahibinin Aralık 1998 döneminde kendinden tevkif suretiyle kesilen verginin ödendiğine dair belgeyi 20 Ocak, 31 Ocak 1999 tarihleri arasında 10 gün gibi kısa bir sürede temin etmesi güç olabilecektir. Bütün bu açıklamalarımız çerçevesinde Maliye Bakanlığı'nın mükelleflerin mağdur olmasını önleyecek ve bu sakıncaları giderecek düzenlemleeri en kısa süre içerisinde yapması gerektiği kanaatindeyiz.

IX- GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYAN VE ÖDEME ZAMANLARI:

4369 no'lu Kanunun 47'nci maddesi ile; 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 92'nci maddesinde 1.1.1998 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4369 no'lu Kanunun yayım tarihi olan 29.07.1998 tarihinde yürürlüğe giren değişiklikle, elde edilen gelirin türüne göre gelir vergisi beyanname verme süresi değişiklik göstermesi uygulaması getirilmiştir. 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 sözkonusu değişiklik bu yıl ilk defa uygulanacaktır. Buna göre, gelirin sadece gayrimenkul sermaye iratlarından ibaret olması halinde Ocak ayı içerisinde verilcektir. 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 no'lu Kanunun 51'inci maddesiyle değişik 117'inci maddesine göre; beyannamenin yukarıda açıklanan nedenlerle Ocak ayı içinde verilmesi halinde gayreminkul sermaye iradı (gelir) üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi Ocak, Nisan ve Temmuz aylarında, beyannamenin Mart ayı verilmesi halinde ise eskiden olduğu gibi Mart, Haziran, Eylül aylarında üç eşit taksitte ödenecektir.

X- GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ HESABINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ:

Örnek 1: Bay A emlak vergisi beyan döneminde vergi değerini (Rayiç bedel) 15.000.000.000.-TL olarak belirlediği apartman dairesini 1998 yılında mesken olarak kiraya vermiş ve 1.200.000.000.-TL kira geliri elde etmiştir. Mükellefin vergiye tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iradı olup, götürü gider usulünü seçmiştir.

Mükellefin vergiye tabi kira gelirini ve ödeyeceği vergiyi aşağıdaki şekilde hesaplayabiliriz.

Gayrisafi Kira Hasılatı	1.200.000.000.-
G.M.S.İ. İstisnası	240.000.000.-
Kalan	960.000.000.-
Götürü Gider Tutarı (960.000.000*%25)	240.000.000.-
Beyan Edilecek G.M.S.İ.	720.000.000.-
Ödenecek Gelir Vergisi (720.000.000*%25)	180.000.000.-

Örnek 2: Yukarıdaki örneğimizde Bay A daireyi 1997 yılında 10 Milyar lira peşin bedelle satın almış ve aldığı bu evi 1998 yılında 100 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 10 Milyar liranın %5'ini yani 10.000.000.000*%5=500.000.000.-TL'yi beyan edilecek gayrimenkul sermaye iradının hesabında gider olarak indirime konu edebilecektir.

- Mükellef ayrıca aynı daireye ait 1998 yılı sigorta tutarı olan 100.000.000.-TL 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 hasılata isabet edenler hariç olmak üzere gayrisafi hasılattan yukarıda yazılı giderler indirilir.Bu hüküm çerçevesinde mükellefin indirebileceği gerçek gider tutarı aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

Vergiye Tabi Hasılata İsabet Eden Gider $= \dfrac{\text{Vergiye Tabi İrat * Toplam Gider}}{\text{Toplam Hasılat}}$

$= \dfrac{(1.200.000.000-240.000.000)*600.000.000.-}{1.200.000.000.-}$

= 480.000.000.-TL

Gayrisafi Kira Hasılatı	1.200.000.000.-
G.M.S.İ. İstisnası	240.000.000.-
Kalan	960.000.000.-
Vergiye Tabi Hasılata İsabet Eden Gerçek Gider	480.000.000.-
Beyan Edilecek G.M.S.İ.	480.000.000.-
Ödenecek Gelir Vergisi (480.000.000*%25)	120.000.000.-

XI- SONUÇ:

Bu yıl ilk kez, geliri sadece gayrimenkul sermaye iratlarından ibaret olan mükellefler yıllık gelir vergisi beyannamesini Ocak ayı içerisinde vereceklerdir.

Kanaatimizce, gayrimenkul sermaye iratları en yaygın ve vergi kayıp-kaçağının da en büyük olduğu gelir unsurlarından biri olma özelliğini taşımaktadır. 4369 no'lu Kanunun yayımı ile yürürlüğe giren; vergi oranlarının düşürülmesi, gayrimenkul sermaye iradı istisnasının 240 milyon liraya çıkarılması ve bu istisnadan sadece elde ettiği geliri tam ve zamanında beyan edenlerin yararlanabilecek olması, iktisap edilen gayrimenkulün iktisap bedelinin %5'inin 5 yıl süre ile gider olarak kabul edilmesi gibi yeni hükümler gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükelleflerin gelirlerini tam ve zamanda beyan etmesini teşvik edici nitelikte olup, bu yolla vergi kayıp ve kaçağını önleyici değişikliklerdir.