

100 SORUDA
KİRA GELİRLERİNİN BEYANI REHBERİ
&
2007 yılında elde edilen kira gelirlerinin beyanı ve vergilendirilmesi

İÇİNDEKİLER

I. BÖLÜM : GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ TANIMI

1. Gayrimenkul Sermaye İradı (GMSİ) nedir ?
2. Gayrimenkul alım-satımından sağlanan kazançlar da, GMSİ kapsamında mıdır ?
3. GMSİ' nin konusuna hangi mal ve haklar girmektedir ?
4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar nelerdir ?
5. Taksi plakalarının kiralanması işleminden sağlanan kazançlar GMSİ' midir ?
6. Sahibi olduğu araziye, oradan elde edilecek ürünün belli bir oranı karşılığı başkasının faydalanmasına veren kişinin elde ettiği ürün kazancı, ne tür bir kazanç olarak değerlendirilir ?
7. Kimler GMSİ mükellefidir ?
8. Bir mal veya hakkın, zilyedi, mutasarrıfı yada irtifak veya intifa hakkı sahibi olma sözü neyi ifade etmektedir ?
9. Bir ticari veya zirai işletmeye dahil olan mal ve hakların kiralanmasından elde edilen gelirler nasıl vergilendirilmektedir ?
10. Bir ticari veya zirai işletmeye dahil olan mal ve hakların kiralanması işleminde, katma değer vergisi hesaplanması gerekir mi ?
11. Ticari işletme sahibinin, işletmede kayıtlı olmayan kendisine ait gayrimenkulünden elde ettiği kira gelirleri nasıl vergilendirilmektedir ?
12. Kurumların aktiflerinde kayıtlı olan mal ve hakların kiralanmasından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi nasıl yapılmaktadır ?
13. Dar mükellef kurumların sahip oldukları mal ve hakların kiraya verilmesinden sağlanan kazançlar nasıl vergilendirilmektedir ?

14. İşletme hakkının satışı yada kiralanmasından elde edilen gelirler GMSİ midir ?

II. BÖLÜM : KİRA GELİRİNİN ELDE EDİLMESİ VE GAYRİSAFİ HASILATA DAHİL OLAN UNSURLAR

15. Kira gelirlerinin vergilendirilmesinde, " *gayrisafi hasılat* " neyi ifade etmektedir ?

16. Kiralama sırasında ödenen peştemallıklar, gayrisafi hasılatı dahil midir ?

17. Hangi durumlarda, kira geliri tahsil edilmiş sayılır ?

18. Kira bedelinin yabancı para cinsinden belirlendiği durumlarda, gayrisafi hasılat nasıl hesaplanır ?

19. Tahsil edilmemiş kira bedelleri için beyanda bulunmak gerekir mi ?

20. Gayrisafi hasılat kapsamına giren ve aynı olarak tahsil edilen kira bedellerinin değeri nasıl tesbit edilmektedir ?

21. Kiracı tarafından apartman yönetimine ödenen, yakıt, su, elektrik, temizlik, kapıcı ücreti gibi ortak gider payları, gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesinde gayrisafi hasılatı dahil midir ?

22. Binaların dış yüzeylerine konulan reklam panoları için tahsil edilen gelirlerin durumu nedir ?

23. Möbleli olarak kiraya verilen gayrimenkullerde vergilendirmeye esas alınacak gayrisafi hasılat nasıl tesbit edilir ?

24. Kiracı tarafından, gayrimenkule ilave edilen ve gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı mahiyetteki kıymetlerin, kira dönemi sonunda bedelsiz olarak gayrimenkul sahibine bırakılması durumunda, bu kıymetlerin değeri, gayrisafi hasılat içinde yer alacak mıdır ?

25. Kira bedelinin, kiralayanın üretim veya satışının belli bir yüzdesi olarak tesbit edildiği durumlarda, elde edilen faydanın vergilendirilmesi hangi esaslara göre yapılmaktadır ?

26. Gelecek yıllarla ilgili olarak peşin tahsil edilen kiralar, tahsil edildiği yılın

gayrisafi hasılatına dahil edilecek midir ?

III. VERGİ MATRAHININ HESAPLANMASINDA İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER

27. Kira gelirinin vergilendirilmesinde, " safi irat " neyi ifade etmektedir ?
28. Mükelleflerin, safi iradın tesbiti sırasında kullanabilecekleri " gider usulleri " nelerdir ?
29. Sahip olunan gayrimenkullerden bir kısmının gelirleri için gerçek gider, diğerlerinin gelirleri için ise götürü gider usulünün uygulanması mümkün müdür ?
30. Aynı gayrimenkule müstereken sahip olan iki kişi, buradan elde ettikleri kira gelirleri için, farklı gider usulleri seçebilirler mi ?
31. Götürü gider usulü nedir ?
32. Götürü gider usulü hakların kiralanmasında da uygulanabilir mi ?
33. Beyan edilen gayrisafi hasılatın istisna ve giderler, hangi sırayla indirim konusu yapılacaktır ?
34. Safi iradın tesbitinde, gayrisafi hasılatın indirilebilecek gerçek giderler hangileridir ?
35. Gerçek gider olarak indirilecek harcamaların tutarları nasıl hesaplanacaktır ?
36. İndirim konusu yapılacak bir giderin mutlaka ödenmiş olması gerekir mi ?
37. Kısmen kiraya verilen bir gayrimenkulün kira gelirinden, gayrimenkulün iktisap bedelinin % 5'i gider olarak indirilebilir mi?
38. Gayrimenkulün iktisap bedelinin %5'i olarak hesaplanan gider unsurunun, elde edilen kira gelirinden fazla olması halinde, aradaki fark, zarar olarak kabul edilecek midir ?
39. Kiralanan bir taşıt için sahibinin ödediği motorlu taşıtlar vergisi, safi iradın tesbiti sırasında, gider olarak indirilebilir mi ?

40. Sahibi oldukları konutları kiraya vererek kiraladıkları bir başka konutta oturanların ödedikleri kira bedelleri, gider olarak indirilebilir mi ?
41. Sahibi buldukları konutu kiraya verenlerin ödedikleri kira bedeli ile tahsil ettikleri kira bedeli arasındaki fark, zarar olarak kabul edilecek midir ?
42. İndirilebilecek giderlerden biri olan amortisman, binaların hangi değeri üzerinden hesaplanmalıdır ?
43. Kiralamaya konu olan boş arazi ve arsalarla, tapu siciline tescil edilen haklarda amortisman uygulaması nasıl yapılacaktır ?
44. İndirim konusu yapılabilecek olan, ‘‘ onarım gideri ’’ nden kastedilen nedir ?
45. Oturulan konut için ödenen kira bedeli, sahip olunan işyerinin kiraya verilmesinden sağlanan kira gelirinden indirilebilir mi?
46. Yaz mevsiminde kiralanan yazlıklar için ödenen kiralar, gayrisafi hasılatın tesbiti sırasında indirilebilir mi ?
47. Yurtdışında ödenen konut kirası, yurtiçinde kiraya verilen konuttan sağlanan gelirden indirilebilir mi ?
48. Ödenen konut kirası, eşe ait konutun kiraya verilmesinden sağlanan kira gelirinden indirilebilir mi ?
49. Kamu konutları (lojmanlar) için ödenen kira bedelleri, indirim konusu yapılabilir mi?
50. Gayrimenkulün kısmen kiralınması durumunda, yapılan giderlerin tamamı indirilebilir mi ?
51. Kiracısı tarafından bir başkasına kiralanan bir gayrimenkul için ödenen kira bedeli, tahsil edilen kira bedelinden indirilebilir mi ?

IV. KİRA GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE EMSAL KİRA BEDELİ ESASI UYGULAMASI

52. ‘‘ Emsal Kira Bedeli Esası ’’ Nedir ?
53. Emsal kira bedeli esası, Maliye Bakanlığınca nasıl uygulanmaktadır ?

54. Emsal kira bedeli uygulamasında kullanılan vergi değeri nedir ?
55. “ Emsal Kira Bedeli” uygulamasının istisnaları nelerdir ?
56. Sahibi olduğu konutu çocuğunun oturması için tahsis eden kişi, emsal kira bedeli esasına tabi midir ?
57. Emsal kira bedeli uygulaması konusunda yargı organlarının görüşü nasıldır ?

V. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI İSTİSNASI

58. Kira gelirlerinde istisna tutarı ne kadardır ?
59. İstisna tutarı nasıl belirlenmektedir ?
60. İstisna tutarının altında kalan gelirler beyana tabi midir ?
61. Belirlenen istisnadan, kira geliri elde eden herkes yararlanabilir mi ?
62. Birden fazla sayıda konutunu kiraya verenler bunların her biri için ayrı ayrı istisnadan yararlanabilirler mi ?
63. Kira geliri elde edilen konutun birden fazla kişiye ait olması halinde, istisna uygulaması nasıl yapılacaktır ?
64. Yıl içinde konut olarak kiraya verilen bir gayrimenkul için, o yıl istisna tutarından tam olarak yararlanılabilir mi ?

VI. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ BEYANI VE VERGİLENDİRİLMESİ

65. Kira geliri ne zaman beyan edilecektir ?
66. Eşlerin, ayrı ayrı yada ortaklaşa sahip oldukları ve kiraya verdikleri gayrimenkullerden sağladıkları gelirler, nasıl beyan edilecektir ?
67. Kira geliri, nereye beyan edilecektir ?
68. Beyannamenin posta ile gönderilmesi mümkün müdür ?

69. Konut olarak kiraya verilen gayrimenkullerden sağlanan kira gelirleri üzerinden ödenmesi gereken gelir vergisi nasıl hesaplanmaktadır ?
70. Beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi, hangi tarihlerde ve kaç taksitte ödenecektir ?
71. Beyanname üzerinden hesaplanan verginin taksitlerinden birinin veya tamamının zamanında ödenmemesinin sonuçları nelerdir ?
72. Gayrimenkulün kiraya verilmesinden kaynaklanan bir zararın söz konusu olması halinde, bunun diğer kaynaklardan doğan karlara mahsubu mümkün müdür ?
73. Kimler kiraladıkları mal ve haklar için yaptıkları ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı (stopaj) yapmak zorundadırlar ?
74. Basit usulde vergilendirilen bir mükellefe işyeri olarak kiralanana gayrimenkulün kira bedeli üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekir mi ?
75. Tevkifat uygulamasının istisnaları nelerdir ?
76. Bir kurumun, personeline lojman olarak tahsis etmek üzere, bir gerçek kişiden kiraladığı gayrimenkul için ödenen kira bedeli üzerinden tevkifat yapılması gerekir mi ?
77. Dernek ve vakıflar ile kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığı yapılan ödemelerin vergilendirilmesi nasıl yapılmaktadır ?
78. Kısmen konut ve kısmen de işyeri olarak kullanılan gayrimenkuller için ödenen kiralar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekiyor mu ?
79. Emsal kira bedeli esasının uygulanmadığı durumlarda, gelir vergisi tevkifatı yapılacak mıdır ?
80. Peşin olarak ödenen kiralar üzerinden tevkifat uygulaması nasıl yapılacaktır ?
81. Kira bedelinin, taraflarca, vergi hariç olarak kararlaştırıldığı durumlarda, tevkifat matrahı nasıl hesaplanacaktır ?
82. İşyeri olarak kiraya verilen gayrimenkullerden sağlanan kira gelirleri hangi oranda tevkifata tabidir ?

83. Kira geliri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmamasında yada eksik yapılmasında sorumluluk kime ait olacaktır ?
84. Kira bedelleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı ne zaman yapılmalıdır ?
85. Kira bedelleri üzerinden yapılan gelir vergisi tevkifatı ne zaman beyan edilecek ve ödenecektir ?
86. İşyeri olarak kiraya verilen gayrimenkullerden sağlanan kira gelirlerinin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyanında dikkat edilmesi gereken hususlar nelerdir ?
87. Üzerinden gelir vergisi stopajı yapılmamış işyeri kira gelirleri ile ilgili olarak hangi işlemler yapılacaktır ?
88. 2007 yılında gayrisafi tutarı 19.000 YTL'yi aşan işyeri kira gelirlerinin beyan edilecek kısmı nasıl hesaplanacaktır ?
89. İstisna tutarının üzerinde kira gelirinin yanısıra, beyan sınırının altında Hazine Bonusu faiz geliri de olan bir kişi, yıllık gelir vergisi beyannamesini ne zaman verecektir ?
90. Sahibi olduğu işyerinden ve konuttan, 2007 yılında, ayrı ayrı kira geliri elde eden bir kişinin bu gelirlerini beyan etmesi hangi koşullara bağlı olacaktır ?
91. Kira geliri ile ilgili beyannamenin doldurulması sırasında dikkat edilecek hususlar nelerdir ?
92. Dar mükellef gerçek kişilerce elde edilen kira gelirlerinin vergilendirilmesi nasıl yapılmaktadır ?
93. Yurtdışında yaşayan Türk vatandaşlarının Türkiye'de bulunan gayrimenkullerinden elde ettikleri kira gelirleri için özel bir uygulama var mıdır ?
94. Yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecek vergilerin, ödenmiş olduğunun belgelendirilmesi gerekiyor mu ?
95. Kira geliri ile ilgili olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi, nerelere ödenebilir ?

96. İstisna tutarının üzerinde olduğu halde, kira gelirinin mükellefi tarafından beyan edilmemesinin sonuçları nelerdir ?
97. Verginin beyanname üzerinde noksan hesaplanmasının sonuçları nelerdir ?
98. Gelirini noksan beyan eden ve bu sebeple hakkında işlem yapılan mükelleflerin müracaat yolları nelerdir ?
99. Kira gelirinin beyanı amacıyla verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde, giderler toplamının gelirden fazla olmasının sonuçları nelerdir ?
100. Mükelleflerce beyan edilen kira geliri ile ilgili olarak, vergi idaresinin hangi yetkileri bulunmaktadır ?

SUNUŞ

Vergileme sistemimizde, gerçek kişilerin vergiye tabi gelirlerinden biri de gayrimenkul sermaye iradı ya da toplumda yaygın olarak bilinen adıyla kira gelirleridir. Gayrimenkul sermaye iradı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70 nci maddesinde, aynı maddede sayılan mal ve hakların, sahipleri, intifa ve irtifak hakkı sahipleri, bunlar üzerinde tasarruf hakkı bulunanlar veya kiracıları tarafından kiralanmasından elde edilen gelirler olarak tanımlanmış ve yine aynı Kanunda belirtilen koşullarla beyana ve vergiye tabi kılınmıştır.

Bu koşullara uyan kira gelirlerinin, elde edildiği yılı izleyen yılın Mart ayında, yıllık Gelir Vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Mart 2008 ayının, vergiye tabi diğer gelirlerin yanısıra kira gelirlerinin de beyan dönemi olması dikkate alınarak hazırlanan "100 Soruda Kira Gelirlerinin Beyanı Rehberi" adlı bu çalışmanın, özellikle, kira geliri dışında beyana tabi başkaca bir geliri bulunmayan gerçek kişilerin konuyla ilgili muhtemel sorularına cevap teşkil ederek, karşı karşıya oldukları güçlüklerin aşılmasına yardımcı olacağını ümit ediyoruz.

Saygılarımızla

Ernst&Young Türkiye

I. BÖLÜM : GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ TANIMI

1. Gayrimenkul Sermaye İradı (GMSİ) nedir ?

Tam ifadesi ile “ *Gayrimenkul Sermaye İradı (GMSİ)* ”, Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) 2 nci maddesinde sayılan, gerçek kişilerin vergiye tabi gelir unsurlarından biridir. GVK’ nun 70 inci maddesinde sayılan mal ve hakların kiralanması dolayısıyla elde edilen gelirleri ifade etmektedir.

Gerçek kişilerce elde edilen gayrimenkul sermaye iratları (kira gelirleri), GVK’da belirtilen koşullarla beyana ve vergiye tabi bulunmaktadır.

2. Gayrimenkul alım-satımından sağlanan kazançlar da GMSİ kapsamında mıdır ?

Gayrimenkul sermaye iradı kavramı, sadece, GVK’nun 70 inci maddesinde sayılan mal ve hakların kiralanmasından elde edilen kazançları ifade etmektedir.

Gayrimenkullerin alım-satımından sağlanan kazançlar, gayrimenkul sermaye iradı olarak değil, GVK’nun Mükerrer 80 inci maddesi hükmü çerçevesinde, “ *değer artış kazancı* ” olarak vergilendirilmektedir. Bu nedenle, gayrimenkullerin alım-satımından elde edilen kazançlar, GMSİ kapsamında bulunmamaktadır.

3. GMSİ’ nin konusuna hangi mal ve haklar girmektedir ?

Kiralanmasından elde edilen gelirler GMSİ olarak adlandırılan ve GVK’ nun 70 inci maddesinde, sayılan mal ve haklar ;

- ◆ Araziler, binalar, maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüz’üleri ve teferruatları,
- ◆ Voli mahalleri ve dalyanlar,
- ◆ Gayrimenkullerin ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüz’leri ve teferruatı ile bilumum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri,
- ◆ Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar,
- ◆ Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alameti farika, marka , ticaret ünvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan, 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,

- ◆ Telif hakları,
- ◆ Gemi ve gemi payları,
- ◆ Motorlu nakil ve cer vasıtalarıdır.

4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar nelerdir ?

Medeni Kanun hükümlerine göre, sahiplerine bir gayrimenkul üzerinde tasarrufta bulunma hakkı sağlayan ve tapu siciline tescil edilen, irtifak, intifa, kaynaklardan yararlanma hakkı gibi haklardır.

5. Taksi plakalarının kiralanması işleminden sağlanan kazançlar GMSİ' midir ?

Gerçek kişilere ait taksi plakalarının kiralanmasından elde edilen gelirler, gayrimenkul sermaye iradı olarak, GVK' da belirtilen koşullarla, beyana ve vergiye tabidir.

GVK' nun 70 inci maddesi hükmü gereğince, ticari veya zirai bir işletmeye dahil plakaların kiralanmasından elde edilen gelirler ise, ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir. Ancak, ticari işletmeye dahil olmayan ve fakat ticari işletmenin sahibine ait olan plakaların kiralanmasından elde edilen gelirler, ticari kazanç olarak değil, GMSİ olarak kabul edilmektedir.

Öte yandan, GVK' nun 94 üncü maddesi (5 numaralı bent) hükümlerine göre, söz konusu kira bedelleri üzerinden, % 20 oranında (2006/1149 sayılı BKK) gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

6. Sahibi olduğu araziye, oradan elde edilecek ürünün belli bir oranı karşılığı başkasının faydalanmasına veren kişinin elde ettiği ürün kazancı, ne tür bir kazanç olarak değerlendirilir ?

Yapılacak tarımsal faaliyete iştirak etmeksizin, sahibi olduğu araziye, oradan elde edilecek ürünün belli bir kısmı karşılığında başkasının kullanımına veren kişinin elde ettiği ürün, gayrimenkul sermaye iradidir. Ürünün parasal değeri, zirai kazanç ölçülerini tespit eden karamamelerde gösterilen fiyatlar kullanılarak tespit edilecektir.

7. Kimler GMSİ mükellefidir ?

Yukarıda sayılan mal ve hakları kiraya vererek gelir elde eden,

- sahipleri,
- mutasarrıfları (bu mal ve haklar üzerinde tasarruf edenler),
- zilyedleri,
- irtifak ve intifa hakkı sahipleri,
- kiracıları,

GMSİ mükellefidirler. GVK'da yer alan bu hüküm sebebiyle, kiralanmasından elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı olarak vergiye tabi olan mal ve hakların, sadece sahipleri değil, bunlar üzerinde bir şekilde tasarruf hakkı bulunanlar, bunları elinde bulunduranlar ve bunların irtifak ve intifa hakkı sahipleri ile kiracıları da, verginin mükellefi olarak kabul edilmekte ; aranan koşulları taşıyan kira gelirlerinin de bu sayılanlar tarafından beyanı gerekmektedir.

8. Bir mal veya hakkın, zilyedi, mutasarrıfı yada irtifak veya intifa hakkı sahibi olma sözü neyi ifade etmektedir ?

Menkul ve gayrimenkul malları elinde bulunduran, bunlardan yararlanan ve bu mallar üzerinde fiili hakimiyeti bulunan kimselere o malların zilyedi ; bir mal veya hak üzerinde fiilen kullanma yetkisi olan kimselere o mal veya hakkın mutasarrıfı ; bir gayrimenkulden özel bir hukuki sebebe dayanarak (tapu siciline tescil edilmek suretiyle) yararlanma hakkı bulunan kimselere irtifak hakkı sahibi ; bir menkul veya gayrimenkul mal yada haklar üzerinde yararlanma ve kullanma hakkı olan kimselere intifa hakkı sahibi denilmektedir.

Örneğin ; komşusunun bahçesinin bir bölümü üzerinde adına irtifak hakkı tesis edilen kişinin, bu yeri üçüncü bir kişiye kiralaması halinde, buradan sağlanacak kira geliri dolayısıyla doğacak gayrimenkul sermaye iradı mükellefiyeti, irtifak hakkı sahibine ait olacaktır ve mükellefiyetle ilgili ödevler onun tarafından yerine getirilecektir.

Ya da, eşlerden biri adına tapuda kayıtlı bulunan bir gayrimenkul üzerine diğer eş adına intifa hakkı tesis edildiği bir durumda, adına intifa hakkı tesis edilen tarafından bu gayrimenkulün kiralanması halinde, gayrimenkul sermaye iradı mükellefiyeti, gayrimenkulün maliki olan eşe değil, adına intifa hakkı tesis edilen eşe ait olacaktır.

9. Bir ticari veya zirai işletmeye dahil olan mal ve hakların kiralanmasından elde edilen gelirler nasıl vergilendirilmektedir ?

Bir ticari veya zirai işletmeye ait olan ve GMSİ'nin konusuna giren, mal ve hakların kiralanmasından elde edilen gelirler, bu işletmelerce, GMSİ olarak değil, işletmenin faaliyet türüne göre, ticari veya zirai kazanç olarak hesaplanıp beyan edilmektedir.

10. Bir ticari veya zirai işletmeye dahil olan mal ve hakların kiralanması işleminde, katma değer vergisi hesaplanması gerekir mi ?

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinde, verginin konusunu teşkil eden işlemlerden biri olarak, mal ve hakların kiralanması işlemleri de sayılmıştır. Ancak, verginin konusu içinde sayılmakla birlikte, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri, Kanunun 17 nci maddesinde, vergiden istisna edilmiştir.

Bu durumda, bir iktisadi işletmeye dahil olan mal ve hakların kiralanması işlemleri, katma değer vergisine tabi olacaktır.

11. Ticari işletme sahibinin kendisine ait gayrimenkulden (işletmede kayıtlı olmayan) elde ettiği kira gelirleri nasıl vergilendirilmektedir ?

Ticari işletmenin sahibine ait olup işletmenin kayıtlarında gösterilmeyen gayrimenkullerin, işyeri yada konut olarak kiralanmasından elde edilen kira gelirleri, işletme sahibinin vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesinin " *Gayrimenkul Sermaye İratları* " bölümünde, gayrimenkul sermaye iradı olarak yer alacaktır. Ancak, bu gelir ile ilgili olarak, GVK'nun 21 inci maddesi hükmü uyarınca istisna uygulaması yapılamayacaktır. (İstisna uygulaması için 58-64 numaralı sorulara verilen cevaplara bakınız)

12. Kurumların aktiflerinde kayıtlı olan mal ve hakların kiralanmasından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi nasıl yapılmaktadır ?

Kurumlarca elde edilen kazançlar, kaynağı ne olursa olsun, ticari kazanç hükümlerine göre hesaplanmakta ve kurum kazancı adı altında beyan edilmektedir.

Bu nedenle, kurumların aktiflerine kayıtlı olan mal ve hakların kiralanması karşılığı elde edilen kira gelirleri de, tutarı ne olursa olsun, kurumun elde ettiği diğer kazançlarla birlikte ve kurum kazancı olarak yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

13. Dar mükellef kurumların sahip oldukları mal ve hakların kiraya verilmesinden sağlanan kazançlar nasıl vergilendirilmektedir ?

Kanunkoyucu, dar mükellef kurumların kira gelirlerinin tevkifat yoluyla vergilendirilmesini benimsemiştir. Bu bağlamda, Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 30 uncu maddesinde, dar mükellef kurumların elde ettikleri gayrimenkul sermaye iratları üzerinden vergi kesintisi yapmaları hükmüne bağlanmıştır.

Bu hüküm gereğince, dar mükellef kurumların elde ettikleri gayrimenkul sermaye iratları üzerinden, bu gelirleri onlara sağlayanlar tarafından, bu kurumun kanuni merkezinin bulunduğu ülke ile yapılmış bir çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşması varsa, o anlaşmada belirtilen oranda, yoksa, 2006/11447 sayılı BKK gereğince % 20 oranında (finansal kiralamaya konu olan gayrimenkuller için % 1 oranında) kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

14. İşletme hakkının satışı yada kiralanmasından elde edilen gelirler GMSİ midir ?

İşletme hakkının satışından sağlanan gelirler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 80 inci maddesi hükmü kapsamında, " *diğer kazanç ve iratlar* " olarak ; bu hakların kiralanmasından sağlanan gelirler ise,

GVK'nun 70 inci maddesi hükmü kapsamında, " *gayrimenkul sermaye iradı* " olarak kabul edilmekte ve vergilendirilmektedir.

İşletme hakkının kiralanmasından elde edilen gelirler, GVK'nun 94 üncü maddesi hükmü gereğince, % 20 oranında gelir vergisi tevkifatına tabidir.

II. BÖLÜM : KİRA GELİRİNİN ELDE EDİLMESİ VE GAYRİSAFİ HASILATA DAHİL OLAN UNSURLAR

15. Kira gelirinin vergilendirilmesinde, " *gayrisafi hasılat* " neyi ifade etmektedir ?

Gayrisafi hasılat, GVK'nun 70 inci maddesinde sayılan mal ve hakların kiraya verilmesinden, bir takvim yılı içinde, o yıla veya geçmiş yıllara ilişkin olarak, nakit veya aynı olarak tahsil edilen kira bedellerini ifade etmektedir.

16. Kiralama sırasında ödenen peştemallıklar gayrisafi hasılatı dahil midir ?

Zaman zaman karşılaşılan ve adına " *hava parası* " da denilen peştemallıklar, gayrimenkul sermaye iradının bir unsuru değildir. Bu ödemeler, aranan koşulları taşıması halinde, diğer kazanç ve iratlar olarak yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyana ve vergiye tabidirler. Dolayısıyla, peştemallıklar, GMS'nin hesaplanmasında, gayrisafi hasılatı dahil edilmemektedir.

17. Hangi durumlarda kira geliri tahsil edilmiş sayılır ?

- Bilgisine girmiş olması kaydıyla, gayrimenkul sermaye iradı sahibi adına, bankaya, kamu müessesesine, icra dairesine, notere veya postaya para yatırılması,
- Kira alacağıнын, kiracının talebi doğrultusunda başka bir kişiye devredilmesi veya kiracıya olan borçla takas edilmesi ,

hallerinde, kira geliri tahsil edilmiş sayılır ve tahsil edilen tutar gayrisafi hasılatı dahil edilir. Görüldüğü gibi, gayrimenkul sermaye iradında, elde etme, fiili tasarrufu ifade eden " *tahsilata* " bağlanmıştır.

18. Kira bedelinin yabancı para cinsinden belirlendiği durumlarda, gayrisafi hasılat nasıl hesaplanır ?

Kira bedelinin miktarı gibi ödemenin yapılacağı para cinsi de, taraflar arasında serbestçe belirlenebilmektedir. Kira bedelinin yabancı para cinsinden belirlendiği durumlarda, gayrisafi hasılat, bedelin tahsil edildiği tarihte geçerli olan T.C Merkez Bankası Döviz Alış kuru kullanılmak suretiyle Yeni Türk Lirasına çevrilerek hesaplanmaktadır.

19. Tahsil edilmemiş kira bedelleri için beyanda bulunmak gerekir mi ?

Gayrimenkul sermaye iradında, elde etme, tahsile bağlanmış olduğu için, herhangi bir sebeple tahsil edilmemiş kira gelirlerinin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyanı gerekmemektedir.

Bu noktadan hareketle, beyan zorunluluğunun bulunup bulunmadığının da, tahsil edilmesi gereken tutarlara bakılarak değil, tahsil edilmiş tutarlara bakılarak belirlenmesi gerekmektedir. Tahsil edilmiş tutarlar toplamının, belirlenen istisna sınırını aşması halinde, beyan zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.

Örneğin ; aylık 900 YTL'ye konut olarak kiraya verdiği dairesinden, 2007 yılında elde etmesi gereken toplam 10.800 YTL tutarındaki kira bedelinin, herhangi bir sebeple, ancak 1.600 YTL'sini tahsil edebilen bir kimsenin, tahsil edilen tutarın 2007 yılı için 2.300 YTL olarak belirlenen istisna tutarını aşmaması sebebiyle gelirini 1-25 Mart 2008 tarihleri arasında yıllık Gelir Vergisi beyannamesi ile beyan etmesine gerek bulunmamaktadır.

20. Gayrisafi hasılat kapsamına giren ve aynı olarak tahsil edilen kira bedellerinin değeri nasıl tespit edilmektedir ?

Mal ve hakların kiraya verilmesi karşılığında aynı olarak tahsil edilen kira bedellerinin vergilendirilmesi sırasında, bu bedellerin, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre paraya çevrilmesi gerekmektedir.

21. Kiracı tarafından apartman yönetimine ödenen, yakıt, su, elektrik, temizlik, kapıcı ücreti gibi ortak gider payları, gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesinde gayrisafi hasılatı dahil midir ?

Kiracı tarafından apartman yönetimine ödenen su, elektrik, yakıt, kapıcı ücreti, temizlik giderleri gibi ortak gider payları, kiraya verene sağlanan bir menfaat olmadıkları için, gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesinde, gayrisafi hasılatı dahil edilmemektedir. Sayılan bu ödemeler, tamamen, kiracı tarafından faydalanılan hizmetler için, apartman yönetimine yapılmaktadır. Dolayısıyla, kira gelirini elde eden gayrimenkul sahibi yönünden bir gelir unsuru olmamaktadır.

22. Binaların dış yüzeylerine konulan reklam panoları için tahsil edilen gelirlerin durumu nedir ?

Bu panoların konulduğu alanlar her ne kadar apartman yönetimleri tarafından kiraya veriliyor olsa da, elde edilen gelirlerin sahipliği, kat maliklerine aittir. Dolayısıyla, bu gelirlerin vergilendirilip vergilendirilmemesi de kat malikleri bazında ele alınması gereken bir konudur. Daha açık bir ifade ile, söz konusu alanların kiralanmasından elde edilen kira gelirinden kat maliklerinin hissesine

düşen kısımlar, kat malikleri tarafından ayrı ayrı gayrimenkul sermaye iradı olarak beyanı gerekmektedir. Öte yandan, apartman yönetiminde bu iş dolayısıyla elde edilen kira gelirinin, kat maliklerine dağıtılıp dağıtılmaması, kat maliklerinin vergi yükümlülüğü bakımından önemli olmamaktadır.

23. Möbleli olarak kiraya verilen gayrimenkullerde vergilendirmeye esas alınacak gayrisafi hasılat nasıl tesbit edilir ?

Bir gayrimenkulün möbleli olarak kiraya verilmesi ile möblesiz olarak kiraya verilmesi arasında, gayrisafi hasılatın tesbiti bakımından bir fark bulunmamaktadır. Daha doğru bir ifade ile, möbleli olarak kiraya verilen gayrimenkuller için alınan kira bedelinin tamamının, gayrisafi hasılatı dahil edilmesi ve aranan koşulların bulunması halinde de yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyanı gerekmektedir.

24. Kiracı tarafından, gayrimenkule ilave edilen ve gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı mahiyetteki kıymetlerin, kira dönemi sonunda bedelsiz olarak gayrimenkul sahibine bırakılması durumunda, bu kıymetlerin değeri, gayrisafi hasılat içinde yer alacak mıdır ?

Bu şekilde, kiracı tarafından gayrimenkule ilave edilen, gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı veya genişletici mahiyetteki kıymetlerin, kira dönemi sonunda, bedelsiz olarak, gayrimenkul sahibine bırakılması durumunda, bunların değerinin, dönem sonunda aynı olarak elde edilmiş kira geliri gibi değerlendirilerek, gayrisafi hasılatı dahil edilmesi gerekmektedir. Dahil edilecek tutar, kiracının bu iş için yaptığı harcamalar toplamı olacaktır.

25. Kira bedelinin, kiralayanın üretim veya satışının belli bir yüzdesi olarak tesbit edildiği durumlarda, elde edilen faydanın vergilendirmesi, hangi esaslara göre yapılmaktadır ?

Gayrimenkulün bir ticari işletmeye kiralanması ve kira bedelinin de taraflarca, bu işletmenin üretim veya satış tutarının yada karının belli bir yüzdesi olarak tesbit edildiği durumlarda, gayrimenkul sahibi tarafından elde edilen fayda, gayrimenkul sermaye iradidir ve gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesindeki usullere göre vergilendirilecektir.

Ancak, kira bedelinin, söz konusu işletmenin kar ve zararına katılma şeklinde belirlendiği durumlarda, elde edilen fayda gayrimenkul sermaye iradı değil ticari kazanç olmaktadır ve bu şekilde sağlanan fayda, ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmektedir. Böyle bir durumda, adi ortaklıktan söz edilebilir.

26. Gelecek yıllarla ilgili olarak peşin tahsil edilen kiralar, tahsil edildiği yılın gayrisafi hasılatına dahil edilecek midir ?

Gelecek yıllara ilişkin olarak peşin tahsil edilen kiralar, ilgili oldukları yıl/yılların geliri olarak dikkate alınmaktadır. Bu nedenle, bu tutarlar, tahsil edildikleri yılın gayrisafi hasılatına dahil edilmeyecektir.

Ancak, bu uygulamanın iki istisnası, ölüm ve memleketi terk halleridir. Bu durumlarda, peşin tahsil edilen kiraların da, söz konusu olayların meydana geldiği yılın geliri olarak beyan edilip, vergilendirilmesi gerekmektedir.

III. VERGİ MATRAHININ HESAPLANMASINDA İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER

27. Kira gelirinin vergilendirilmesinde, " safi irat " neyi ifade etmektedir ?

GMSİ' nin vergilendirilmesinde, safi irat kavramı, gayrisafi hasılatın, bu iradın sağlanması ve devam ettirilmesi için yapılması gerekli olan ve Gelir Vergisi Kanunu'nda indirim kabul edilen giderlerin indirilmesinden sonra kalan tutarı ifade etmektedir.

28. Mükelleflerin, safi iradın tesbiti sırasında kullanabilecekleri gider usulleri nelerdir ?

Mükelleflerin safi iradın tesbiti sırasında, iki farklı gider usulünü kullanılabilmeleri mümkündür. Bunlar gerçek ve götürü gider usulleridir. Bunlardan birini tercih konusunda mükellefler serbest bırakılmışlardır. Mükellefler, belirtilen gider usulleri arasında, ortaya çıkacak vergi yükünü dikkate alarak, serbestçe tercih yapabileceklerdir ; ancak, götürü gider usulünü tercih eden bir mükellefin iki yıl geçmedikçe bu usulden gerçek gider usulüne geçmesi mümkün bulunmamaktadır.

Örneğin, sahibi bulunduğu konuttan 2007 yılında 20.000 YTL kira geliri elde eden bir kişinin, bu yıl içinde yaptığı indirilebilir nitelikteki giderleri toplamı 8.000 YTL olduğu varsayımı ile, kişinin, gerçek veya götürü gider usulünü seçmesi halinde hesaplanan vergi matrahları ve bunlar üzerinden ödenecek vergi tutarları aşağıda gösterilmektedir.

Gerçek Gider Usulü :

Gayrisafi hasılat	20.000
İstisna	2.300
Kalan	17.700
Giderler	7.080 (8.000 x 17.700 / 20.000)
Vergi Matrahı	10.620
Gelir Vergisi (YTL)	1.749
Toplam Vergi Yükü (YTL)	1.749

Götürü Gider Usulü :

Gayrisafi hasılat	20.000
İstisna	2.300
Kalan	17.700
Götürü Gider (17.700 x % 25)	4.425
Vergi Matrahı	13.275
Gelir Vergisi (YTL)	2.280
Toplam Vergi Yüğü (YTL)	2.280

29. Sahip olunan gayrimenkullerden bir kısmının gelirleri için gerçek gider, diğerlerinin gelirleri için ise götürü gider usulünün uygulanması mümkün müdür ?

Seçilen gider usulünün, mükellefin, sahip olduğu gayrimenkullerden elde ettiği gelirlerin tamamı için uygulanması zorunludur. Bu gayrimenkullerden bir kısmı için gerçek gider, diğer kısmı için ise götürü gider uygulaması yapılamaz.

30. Aynı gayrimenkule müştereken sahip olan iki kişi, buradan elde ettikleri kira gelirlerinin beyanı sırasında, farklı gider usulleri seçebilirler mi ?

GVK'nun konu ile ilgili 74 üncü maddesinde, mükellef bazında bir tercih hakkı tanınmıştır. Bu nedenle, aynı gayrimenkule müştereken sahip olan iki kişinin tercih edecekleri gider usulü konusunda bir sınırlama bulunmamaktadır. Dilerlerse, bu iki mükellef, aynı gayrimenkulden elde ettikleri kira gelirlerinin beyanı sırasında, farklı gider usullerini tercih edebilirler.

31. Götürü gider usulü nedir ?

Götürü gider usulünde, mükelleflerin beyan ettikleri kira gelirinden, istisna tutarı düşüldükten sonra kalan kısmın % 25' i, gider olarak indirilmektedir.

Mükellefin, kira geliri dışında başkaca beyana tabi gelirin bulduğu ve gayrimenkulün mesken olarak kiralanmadığı durumlarda ise, istisna uygulaması yapılmayacak, götürü gider, doğrudan gayrisafi hasılatın % 25'i olarak hesaplanacaktır. Bu şekilde gider olarak indirilen tutarın belgelendirilmesi gerekmemektedir.

Örneğin ; sahibi olduğu konuttan, 2007 yılında, 9.000 YTL kira geliri elde eden bir kimsenin, bu gelirinden önce 2.300 YTL'lik istisna tutarı düşülecek, kalan tutarın da % 25'i götürü gider olarak

kabul edilecektir. Buna göre, kişinin vergi matrahı ve bu matrah üzerinden ödeyeceği gelir vergisinin tutarı,

9.000 YTL (kira geliri)
2.300 YTL (istisna tutarı)

6.700 YTL
1.675 YTL (götürü gider, 6.700 x % 25)

5.025 YTL (vergi matrahı)
753,75 YTL (Gelir Vergisi)

32. Götürü gider usulü hakların kiralananmasından elde edilen gelirler için de uygulanabilir mi ?

Kira gelirlerinin vergilendirilmesinde mükelleflerce tercih edilebilecek gider usullerinden biri olan götürü gider usulü, sadece malların kiralananmasından elde edilen kira gelirlerinin vergilendirilmesinde uygulanabilecektir. GVK' nun 74 üncü maddesinde, sahip oldukları hakları kiraya verenlerin, götürü gider uygulaması kapsamı dışında tutuldukları da ayrıca hükme bağlanmıştır.

33. İstisna tutarı ve giderler, beyan edilen gayrisafi hasıllattan hangi sırayla indirilecektir ?

Kira geliri dışında başkaca beyana tabi geliri bulunmayan bir mükellefin beyan ettiği gayrisafi hasıllattan, önce, istisna tutarı daha sonra da GVK' nun indirimine izin verdiği gerçek giderler (yada % 25 oranında götürü gider) indirilecektir.

34. Safi iradın tesbitinde, gayrisafi hasıllattan indirilebilecek gerçek giderler hangileridir ?

Gayrimenkul sermaye iradının beyanı sırasında, aşağıdaki giderlerin, belgelendirilmek koşuluyla, gayrisafi hasıllattan indirilebilmesi mümkündür.

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. Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap

bedelinin % 5'i (İktisap bedelinin % 5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasıllara uygulanır. Ancak, indirilmeyen kısım 88' inci maddenin 3' üncü fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz),

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;

7. Kiraya verenin yaptığı onarım giderleri (Emlakın iktisadi değerini artıracak surette tevsi, 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. Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli (kira indirimi gayri safi hasıllardan bu maddenin 1 ila 9 ve 11 numaralı bentlerinden yazılı giderler düşüldükten sonra, kalan miktar üzerinden yapılır; kiranın indirilemeyen kısmı 88'inci maddenin 3'üncü fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz);

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 hasıllardan indirilebilir.

35. Gerçek gider olarak indirilecek harcamaların tutarları nasıl hesaplanacaktır ?

Kira gelirlerinin vergilendirilmesinde, gayrisafi hasıllardan indirilebilecek gerçek giderlerin toplam tutarı aşağıdaki formüle göre hesaplanacaktır.

Giderler toplamı x (istisna düşüldükten sonraki gayrisafi hasıllar / gayrisafi hasıllar)

Örneğin, 2007 yılında 12.000 YTL kira geliri elde eden kişinin, bu yıl içinde yaptığı indirilebilir nitelikteki harcamalar toplamı 2.000 YTL'dir.

Bu giderlerin ancak istisna düşüldükten sonra kalan gelire (12.000 – 2.300= 9.700) isabet eden kısmı,

$2.000 \times (9.700 / 12.000) = 1.616,66$ YTL indirilebilecektir.

36. İndirim konusu yapılacak bir giderin mutlaka ödenmiş olması gerekir mi ?

Gayrimenkul sermaye iradında, gelir yönünden tahsil esası kabul edilmiş olmasına rağmen, giderler yönünden tahakkuk esası geçerlidir. Bu nedenle, safi iradın tesbiti sırasında indirim konusu yapılacak gerçek giderlerin mutlaka ödenmiş olması gerekmektedir. Ancak, gidere ilişkin belgenin alınmış olması zorunludur.

37. Kısmen kiraya verilen bir gayrimenkulün kira gelirinden, gayrimenkulün iktisap bedelinin % 5'i gider olarak indirilebilir mi?

Kısmen kiraya verilen bir gayrimenkulden elde edilen kira gelirinden, iktisap (satın alma) tarihinden itibaren (5) yıl süreyle, gayrimenkulün toplam iktisap bedelinin % 5'inin gider olarak indirilmesi mümkün değildir. %5' lik indirim, iktisap bedelinin tamamı üzerinden değil, kiraya verilen kısma isabet eden bedel üzerinden hesaplanması gerekmektedir.

38. Gayrimenkulün iktisap bedelinin %5'i olarak hesaplanan gider unsurunun, elde edilen kira gelirinden fazla olması halinde, aradaki fark, zarar olarak kabul edilecek midir ?

İktisap bedelinin %5'i olarak hesaplanan gider unsurunun, kira gelirinden fazla olması halinde, aradaki fark, GVK'nun 74 üncü maddesi hükmü uyarınca, gider fazlalığı sayılmayacak, bu şekilde ortaya çıkan zararlar da bir başka kaynaktan sağlanan gelirlere mahsup edilemeyecektir. Bu nedenle, gelirin beyanı sırasında, gayrisafi hasıllardan, öncelikle, Kanunda yazılı diğer giderlerin indirilmesi gerekmektedir.

39. Kiralanan bir taşıt için sahibinin ödediği motorlu taşıtlar vergisi, safi iradın tesbiti sırasında gider, olarak indirilebilir mi ?

Kanunda, indirilebilecek giderler arasında, kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi, resim ve harçlar da sayılmakla birlikte, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14 üncü maddesinde, kiralanan taşıtlar için ödenen motorlu taşıtlar vergisinin, bazı istisnaları dışında, safi iradın tesbitinde gider olarak indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Anılan maddede bu istisnalardan biri olarak, kanuna bağlı (II) sayılı Tarifede gösterilen taşıtlar belirtilmiştir. Bu tarifede, minibüs, otobüs, kamyon, kamyonet, çekici ve benzerleri yer almaktadır. Özetle, bu taşıtların kiralınması halinde, bunlar için ödenecek motorlu taşıtlar vergisi gider olarak indirilebilecektir. Bunlar dışındaki taşıtlar için ödenen vergilerin gider olarak indirilebilmesi ise mümkün bulunmamaktadır.

Diğer istisna ise, ticari amaçla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlardır. Bunlar için ödenen motorlu taşıtlar vergisi de, gider olarak indirilebilecektir.

40. Sahibi oldukları konutları başkalarına kiraya vererek, kiraladıkları bir başka konutta oturanların ödedikleri kira bedelleri, gider olarak indirilebilir mi ?

Sahibi oldukları konutları başkalarına kiraya vererek, kiraladıkları bir başka konutta oturanların ödedikleri kira bedelleri, elde ettikleri kira gelirinin beyanı sırasında gider olarak indirilebilmektedir. Ancak, madde metninde de belirtildiği gibi, indirim konusu yapılabilecek olan şey, oturulan konut için ödenen kira bedelidir. Sahibi olduğu konutlardan birini kiraya veren kişinin kiraladığı işyeri için ödediği kirayı indirebilmesi hiç bir şekilde mümkün değildir.

41. Sahibi buldukları konutu kiraya verenlerin ödedikleri kira bedeli ile tahsil ettikleri kira bedeli arasındaki fark, zarar olarak kabul edilecek midir ?

GVK'nun, " *giderler* " başlığını taşıyan 74 üncü maddesinde, indirilebilecek giderler olarak sayılanlardan biri de, sahibi oldukları konutu kiraya verenlerin, kira ile oturdukları konutların kira bedelleridir. Ancak, Kanunkoyucu, ilgili bent metninde, bu şekilde indirim konusu yapılan kira bedelinin indirilemeyen kısmının gider fazlalığı sayılmayacağını hükme bağlamıştır. Dolayısıyla, bu şekilde ortaya çıkan gider fazlalıkları, zarar olarak kabul edilmeyecektir.

Bu sebeple, söz konusu indirimin, Kanunda sayılan diğer giderler indirildikten sonra yapılması gerekmektedir.

42. İndirilebilecek giderlerden biri olan amortisman, binaların hangi değeri üzerinden hesaplanmalıdır ?

Kiraya verilen binalardan elde edilen iradın safi tutarının tesbiti sırasında indirim konusu yapılan giderlerden biri olan amortismanlar,

- Biliniyorsa, maliyet bedeli üzerinden,
- Bilinmiyorsa, bina ve araziler için emlak vergisi değeri, diğer mallar için emsal değeri üzerinden,

hesaplanmalıdır.

43. Kiralamaya konu olan boş arazi ve arsalarla, tapu siciline tescil edilen haklarda amortisman uygulaması nasıl yapılacaktır ?

Kiralamaya konu olan boş arazi ve arsalar, amortisman tabi değildir. Dolayısıyla, bunlarla ilgili amortisman giderinin, bunlardan elde edilen kira gelirinden indirilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, tapuya tescil edilen haklarda, amortisman, bu hakların tapuya kayıt sırasında bildirilen değerleri üzerinden hesaplanacaktır.

44. İndirim konusu yapılabilecek olan, onarım giderinden kastedilen nedir ?

Safi iradın tesbitinde indirimine izin verilen onarım gideri, gayrimenkulün iktisadi değerini artıracak surette, tevsi, tadili veya bunlara ilaveler yapılması için yapılan giderler dışındaki giderlerdir.

Kalorifer veya elektrik tesisatının onarılması, boya-badana vb. için yapılan harcamalar, bu kapsamda değerlendirilebilir.

45. Oturulan konut için ödenen kira bedeli, sahip olunan işyerinin kiraya verilmesinden sağlanan kira gelirinden indirilebilir mi?

Kanunda, oturulan konut için ödenen kira bedelinin, ancak, sahip olunan konutun kiraya verilmesinden sağlanan kira gelirinden indirilebileceği hükme bağlandığından, bu mümkün değildir.

46. Yaz mevsiminde kiralanan yazlıklar için ödenen kiralar, gayrisafi hasılatın tesbiti sırasında indirilebilir mi ?

Kira ile oturulan konutun kira bedelinin, sahibi bulunulan konuttan elde edilen kira gelirinden indirilebilmesi için, burada yerleşmek maksadıyla oturuyor olmak gerekmektedir. Konut kavramı, bir kişinin devamlı yerleşmek amacıyla oturduğu yer anlamındadır. Bir başka ifade ile, ikametgahıdır. Bu nedenle, sahip oldukları konutu kiraya verenlerin, geçici olarak kiraladıkları yazlıklar için ödedikleri kira bedellerini gider olarak indirebilmeleri mümkün bulunmamaktadır.

47. Yurtdışında ödenen konut kirası, yurtiçinde kiraya verilen konuttan sağlanan gelirden indirilebilir mi ?

Bu konuda verilen yargı kararlarından sonra, Bakanlığın konuyla ilgili son görüşü, yurt dışında ödenen konut kiralalarının da, yurt içindeki konuttan elde edilen kira gelirinden indirilebileceği şeklindedir.

48. Ödenen konut kirası, eşe ait konutun kiraya verilmesinden sağlanan kira gelirinden indirilebilir mi ?

1998 yılında, 4369 sayılı Kanunla, " Aile Reisi Beyanı " uygulamasının kaldırılmış olması sebebiyle, eşlerden biri adına kiralanan bir gayrimenkulün kira bedelinin, diğer eşe ait bir gayrimenkulden sağlanan kira gelirinden indirilmesi mümkün olamamaktadır.

49. Kamu konutları (Lojmanlar) için ödenen kira bedelleri, indirim konusu yapılabilir mi?

Oturulan lojman için ödenen kira bedeli, konut olarak kiraya verilen gayrimenkulden elde edilen kira gelirinden indirilebilir. Ancak, diğer giderler de olduğu gibi, bunun da belgelendirilmesi gerekmektedir.

50. Gayrimenkulün kısmen kiralanması durumunda, yapılan giderlerin tamamı indirilebilir mi ?

Böyle bir durumda, yapılan giderlerin ancak kiralanana kısma isabet eden tutarı, indirim konusu yapılabilir. Bu nedenle, kiralanana kısmın toplam gayrimenkul içindeki payı dikkate alınarak, yapılan giderlerin de, indirilebilir ve indirilemez giderler olarak ikiye ayrılması ve safi iradın tesbitinde, sadece, indirilebilir giderlerin dikkate alınması gerekmektedir.

51. Kiracısı tarafından bir başkasına kiralanana bir gayrimenkul için ödenen kira bedeli, tahsil edilen kira bedelinden indirilebilir mi ?

Kiraladığı gayrimenkulü bir başkasına kiralayan kiracı da, elde ettiği kira gelirini, gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan etmek zorundadır.

Böyle bir durumda, kiracının, tahsil ettiği kira bedelinden, aynı gayrimenkul için ödediği kira bedelini indirme hakkı bulunmaktadır.

IV. KİRA GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE EMSAL KİRA BEDELİ ESASI UYGULAMASI

52. “Emsal kira bedeli esası” nedir ?

Gelir Vergisi Kanunu ile vergileme sistemimize giren emsal kira bedeli esası uygulaması, gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde kullanılan bir vergi otokontrol müessesesidir. Uygulama, beyan edilecek gayrimenkul sermaye iratlarının, kiralanana bina veya arazinin özel yetkili mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirasının, bu suretle tesbit edilmiş kira mevcut değilse, vergi değerinin % 5'i olarak tanımlanan bir sınırdan daha düşük olamayacağı esasına dayanmaktadır. Kısaca, 2007 yılı emlak vergisine esas değeri 200.000 YTL olan bir gayrimenkulün kiraya verilmiş olması halinde, bu gayrimenkulle ilgili olarak, anılan yıl için beyan edilecek gayrimenkul sermaye iradının gayrisafi tutarının, $200.000 \times \% 5 = 10.000$ YTL'den daha düşük olmaması gerekmektedir.

Kiralamaya konu edilen diğer mal ve hakların emsal kira bedeli ise, bu mal ve hakların maliyet bedelinin yada bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanunu'nun servetlerin değerlemesi ile ilgili hükümlerine göre tesbit edilmiş değerlerinin % 10'udur.

53. Emsal kira bedeli esası, Maliye Bakanlığı'nca nasıl uygulanmaktadır ?

Maliye Bakanlığının, emsal kira bedeli esası uygulaması ile ilgili görüşlerinde zaman içinde değişiklikler olmuştur.

Bakanlığın, emsal kira bedeli esasının uygulanmasına ilişkin son görüşlerini yansıtan hukuki metin olan 5.1.1999 tarih ve 1999/1 sayılı İç Genelgesinde, elde edilen gerçek kira gelirinin, kira sözleşmesi, ödemeye ilişkin banka dekontu veya havale makbuzu gibi belgelerle veya kiracının ifadesi ile ispat edilebildiği durumlarda, ayrıca, emsal kira bedeli karşılaştırılması yapılmayacağı açıklanmıştır. Genelgeye göre, uygulama, sadece, kira bedelinin bilinmediği yada muvazaalı olduğu durumlarda yapılacaktır.

54. Emsal kira bedeli uygulamasında kullanılan vergi değeri nedir ?

GVK' nun 73 üncü maddesinde, emsal kira bedeli uygulamasında, bina veya arazinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen vergi değerinin kullanılması hükme bağlanmıştır.

Vergi değeri de, VUK'nun 268 inci maddesinde, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29 uncu maddesine göre hesaplanan değeri olarak tanımlanmıştır.

55. Emsal Kira Bedeli Esası uygulamasının istisnaları nelerdir ?

GVK' da, emsal kira bedeli uygulamasının istisnaları (4) başlık altında sayılmıştır.

- Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması,
- Binaların, mal sahiplerinin çocuklarının, ana-babalarının veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (her biri için ancak bir konut tahsisi için uygulanmaktadır),
- Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmeleri,
- Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamarlar.

Bu durumlarda, emsal kira bedeli esası uygulanmayacaktır.

56. Sahibi olduğu konutu çocuğunun oturması için tahsis eden kişi, emsal kira bedeli esasına tabi midir ?

Kanunkoyucu, sahibi olduğu konutu çocuğunun oturması için tahsis eden kişi için, emsal kira bedeli uygulaması yapılmamasını hükme bağlamıştır.

57. Emsal kira bedeli uygulaması konusunda yargı organlarının görüşü nasıldır ?

Gayrimenkul sermaye iratları konusunda, bir vergi güvenlik müessesesi olarak " emsal kira bedelinin " uygulanması ile ilgili olarak, yargı organları şu görüşlere sahiptir.

Yargı organlarınca verilen çeşitli kararlarda,

- emsal kira bedeli ölçüsünün, kanuni ölçüt olduğu, bu esasa göre ikmal tarhiyatı yapılması gerekirken, takdir komisyonunca yetkisiz olarak matrah takdir edilemeyeceği,
- beyan edilen kira gelirinin doğru olduğunun ispatlanması halinde, emsal kira bedelinin uygulanamayacağı,
- beyanda bulunulan kira gelirinden daha fazla gelir elde edildiği saptanmadan, emsal kira bedeline göre tarhiyat yapılamayacağı

vurgulanmıştır.

V. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADİ İSTİSNASI**58. Kira gelirinde istisna tutarı ne kadardır ?**

GVK'da, sadece, binaların mesken olarak kiraya verilmesinden sağlanan hasılatın belli bir tutarı, gelir vergisinden istisna edilmektedir. Bu tutar, her yıl yeniden belirlenmektedir. 2007 yılında, mesken olarak kiraya verilen binalardan elde edilen kira gelirlerinin 2.300 YTL'si gelir vergisinden istisna edilmiştir.

İşyeri olarak kiraya verilen gayrimenkuller ile hakların kiralanmasından elde edilen gelirler için, istisna uygulaması söz konusu değildir.

59. İstisna tutarı nasıl belirlenmektedir ?

Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 123 üncü maddesiyle, gayrimenkul sermaye iradı istisnası tutarının, her yıl, yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanması hükme bağlanmıştır. Aynı maddede, Bakanlar Kurulu'na da, bu şekilde tespit edilen had ve tutarları yarısına kadar artırma ve indirme yetkisi verilmiştir.

Maliye Bakanlığı'nın yayımladığı (259) seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile, 2007 yılı kira gelirleri için uygulanacak kira geliri istisnası tutarı, 2.300 YTL olarak belirlenmiştir.

60. İstisna tutarının altında kalan gelirler beyana tabi midir ?

GVK'nun 86 ncı maddesinde (1/f), kazançları, belirlenmiş istisna tutarlarının altında kalanların (beyana tabi başka bir geliri bulunmaması koşuluyla), beyanname vermemeleri hükme bağlanmıştır. Bu nedenle, sahibi oldukları meskenlerden 2007 yılında elde ettikleri (tahsil ettikleri) kira gelirleri toplamı 2.300 YTL'yi aşmayanlar, 1-25 Mart 2008 tarihleri arasında yıllık gelir vergisi beyannameyi vermeyeceklerdir.

Aynı konuta birden fazla kişinin sahip olması durumunda, 2007 yılında bunların her birinin hissesine düşen kira geliri payı tutarının 2.300 YTL'yi aşması halinde yıllık gelir vergisi beyannameyi verme zorunluluğu doğacaktır. Toplam kira bedeli istisna tutarının üzerinde olsa bile, 2007 yılında elde edilmiş kira gelirinden her bir ortağın payına düşen payın 2.300 YTL'lik sınırın altında kaldığı durumlarda, ortaklardan hiç biri için yıllık gelir vergisi beyannameyi verme zorunluluğu bulunmamaktadır.

61. Belirlenen istisnadan, kira gelirini elde eden herkes yararlanabilir mi ?

Kira geliri için belirlenen istisnadan, beyan etmek zorunda olduğu ticari, zirai veya mesleki kazancı bulunmayan ve gayrimenkulünü konut olarak kiraya veren tüm gerçek kişiler yararlanabilir.

Ayrıca, Kanunkoyucu, istisna tutarının üzerinde kira geliri elde ettikleri halde bu gelirlerini beyan etmeyenler ile eksik beyan edenlerin, istisnadan yararlanmalarını engellemiştir.

62. Birden fazla sayıda konutunu kiraya verenler, bunların her biri için ayrı ayrı istisnadan yararlanabilirler mi?

Bir kişi tarafından beyan edilmesi gereken kira gelirlerinin toplamına tek bir istisna tutarı uygulanabilmektedir. Dolayısıyla, kira gelirlerinin elde edildiği gayrimenkul sayısının birden fazla olması, bunların her biri için ayrı ayrı istisnadan yararlanılmasını sağlamamaktadır. Bu durumda olan kişiler, sahip oldukları tüm gayrimenkullerden elde ettikleri kira gelirleri toplamı için tek bir istisna tutarından yararlanabileceklerdir.

63. Kira geliri elde edilen konutun birden fazla kişiye ait olması halinde, istisna uygulaması nasıl yapılacaktır ?

Kira geliri elde edilen konutun birden fazla kişiye ait olması durumunda (bunların karı-koca olmaları durumu değiştirmez), konuta sahip olan ve elde ettiği kira geliri için beyanname vermek zorunda olan (yani, 2007 yılında elde edilen kira gelirinden hissesine düşen tutar 2.300 YTL'yi aşan) her kişi, belirlenen istisna tutarından ayrı ayrı yararlanabilecektir.

64. Yıl içinde konut olarak kiraya verilen bir gayrimenkul için, o yıl istisna tutarından tam olarak yararlanılabilir mi ?

Kiralama, yılın başında yada içinde, ne zaman yapılmış olursa olsun, o yıl elde edilen kira geliri toplamı, o yıl için belirlenen istisna tutarını aşılırsa beyan edilecek ve beyan edilen tutardan da istisna tutarının tamamı indirilebilecektir. Örneğin, Ağustos/2007 ayında konut olarak kiraya verilen bir gayrimenkulden, bu yıl içinde (5 aylık sürede), 6.000 YTL kira geliri elde edilmiş olsun. Gayrimenkul sahibi, bu gelirini, istisna tutarının üzerinde olması sebebiyle beyan edecek ve bu tutardan, kira gelirinden, yılın, sadece (5) aylık dönemde elde edilmiş olmasına rağmen, 2.300 YTL'lik istisna tutarının tamamını indirebilecektir.

VI. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ BEYANI VE VERGİLENDİRİLMESİ**65. Kira geliri ne zaman beyan edilecektir ?**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 92 nci maddesi hükmüne göre, gerçek kişiler, elde ettikleri gayrimenkul sermaye iradını (kira gelirini), varsa diğer gelirleri ile birlikte, geliri elde ettikleri yılı izleyen yılın Mart ayının 1-25 inci günleri arasında (2007 yılında elde edilen kira gelirleri için 1-25 Mart 2008 tarihleri arasında) yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmek ve beyanname üzerinden hesaplanacak gelir vergisinin ilk taksidini de aynı ayın sonuna kadar ödemek zorundadırlar.

66. Eşlerin, ayrı ayrı yada ortaklaşa sahip oldukları ve kiraya verdikleri gayrimenkullerden sağladıkları gelirler nasıl beyan edilecektir ?

Gelir Vergisi Kanunu'nda 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucu, aile reisi beyanı esası yürürlükten kaldırılmıştır. Bu nedenle, eşler, ayrı ayrı yada ortaklaşa sahip oldukları gayrimenkullerden elde ettikleri kira gelirlerini, aranan koşulları taşıması halinde, yukarıda belirtilen usul ve esaslar dahilinde, ayrı ayrı verecekleri beyannamelerle beyan edeceklerdir. Şüphesiz ki, bu beyanlar sırasında, istisna ve beyan sınırlarının aşılmadığı ayrı ayrı dikkate alınacaktır.

67. Kira geliri, nereye beyan edilecektir ?

Gayrimenkul sermaye iradı, iradı elde edenin başkaca beyana tabi bir geliri yoksa, ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesine ; başkaca beyana tabi bir geliri bulunması halinde ise, bu gelirin beyan edildiği vergi dairesine, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

68. Beyannamenin posta ile gönderilmesi mümkün müdür ?

Gayrimenkul sermaye iradına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin posta ile gönderilmesi mümkündür. Beyannamenin taahhütlü posta ile gönderilmesi halinde, beyanname verme tarihi olarak, beyannamenin postaya verildiği tarih kabul edilmektedir. Beyannamenin adi posta ile gönderilmesi halinde ise, beyannamenin vergi dairesi kayıtlarına alındığı tarih, beyannamenin verilme tarihi olarak kabul edilmektedir.

Postadaki gecikmelerden kaynaklanacak sorunlarla karşılaşmamak için, yıllık gelir vergisi beyannamelerinin posta ile gönderilmesi sırasında taahhütlü posta usulünün tercih edilmesinde yarar bulunmaktadır.

69. Konut olarak kiraya verilen gayrimenkullerden sağlanan kira gelirleri üzerinden ödenmesi gereken gelir vergisi nasıl hesaplanmaktadır ?

Beyan edilen gayrisafi hasıllattan önce istisna tutarı düşülmekte, daha sonra da, kişi, götürü gider usulünü seçmiş ise, istisnadan sonra kalan kısmın % 25'i gider olarak indirim konusu yapılmaktadır. Kişinin, gerçek gider usulünü seçmiş olması halinde ise, istisnadan sonra kalan kısımdan, istisna dışındaki gayrisafi hasıllata isabet eden giderler toplamı düşülmektedir. Bu şekilde hesaplanan vergi matrahına, 2007 yılında geçerli olan gelir vergisi tarifesinde gösterilen vergi oranları uygulanmak suretiyle, ödenecek gelir vergisine ulaşılmaktadır.

Örneğin, sahibi olduğu konuttan, 2007 yılında, 14.000 YTL kira geliri elde eden (A)'nın, indirimi kabul edilen türde giderleri toplamı, 3.000 YTL'dir. Kişinin, gerçek veya götürü gider usulünü seçmiş olması halinde vergi matrahlarının ne olacağı aşağıda gösterilmiştir.

Gerçek gider usulünde ;

Gayrisafi hasılat	14.000
İstisna	2.300
Kalan	11.700
Giderler*	2.507
Vergi matrahı	9.193

* Gider tutarı, $3.000 \times (11.700 / 14.000)$ formülü ile hesaplanmıştır.

Götürü gider usulünde ;

Gayrisafi hasılat	14.000
İstisna	2.300
Kalan	11.700
Giderler	2.925
Vergi matrahı	8.775

70. Beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi, ne zaman ve kaç taksitte ödenecektir?

2007 yılında elde edilen kira gelirleri ile ilgili olarak verilen yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan gelir vergisi , biri beyannamenin verildiği ay sonuna kadar (Mart 2008 ayı sonuna kadar) , diğeri de 2008 yılının Temmuz ayı sonuna kadar olmak üzere, iki eşit taksitte ödenecektir.

71. Beyanname üzerinden hesaplanan verginin taksitlerinden birinin veya tamamının zamanında ödenmemesinin sonuçları nelerdir ?

VUK' nun 111 inci maddesinde, vergilerin, özel kanunlarında gösterilen zamanlarda ödeneceği hükme bağlanmıştır. Taksitlerden birinin veya tamamının zamanında ödenmemesi durumunda, alacaklı vergi dairesi, mükellefe bir ödeme emri göndererek bir haftalık süre içinde borcunu ödemesini isteyecektir. Bu süre içinde, borcun, mükellef tarafından rızaen ödenmemesi halinde, vergi dairesi, 6183 sayılı Kanunun kendisine verdiği cebren tahsil yetkisini kullanarak alacağını tahsil edecektir.

Vergi alacağının, normal ödeme zamanı geçtikten sonra tahsil edildiği durumlarda, 6183 sayılı Kanun hükümleri gereğince, aylık % 2,5 oranında gecikme zammı ayrıca tahsil edilmektedir.

72. Gayrimenkulün kiraya verilmesinden kaynaklanan bir zararın söz konusu olması halinde, bunun diğer kaynaklardan doğan karlara mahsubu mümkün müdür ?

Gayrimenkul sermaye iradında, gider fazlalığından doğan zararların, diğer kaynaklardan elde edilen karlara mahsubu mümkündür. Ancak, bu konuda iki istisna, konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün değerinin % 5'i olarak hesaplanan giderden kaynaklanan gider fazlalığı ile sahibi olduğu konutu kiraya verenlerin kiraladıkları konutlar için ödedikleri kira bedellerinden kaynaklanan gider fazlalığıdır. Kanunda, bu gider fazlalıklarının, GVK'nun 88 inci maddesi hükmü çerçevesinde zarar olarak kabul edilmeyecekleri ve diğer kaynaklardan elde edilen karlara mahsup edilemeyecekleri hükme bağlanmıştır. Mahsup konusunda, bunun dışında bir sınırlama bulunmamaktadır.

73. Kimler kiraladıkları mal ve haklar için yaptıkları ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı (stopaj) yapmak zorundadırlar ?

Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonlarını yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmek zorunda olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya işletme hesabı esasına göre tesbit eden çiftçiler, GVK'nun 94 üncü maddesi hükmü gereğince, kiraladıkları mal ve haklar için, nakten veya hesaben yaptıkları ödemeler üzerinden, gelir vergisi tevkifatı yapmaya mecburdurlar.

Ancak, şu gözden uzak tutulmamalıdır ki, sayılanların, yaptıkları kira ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapma yükümlülükleri, ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri için yaptıkları kiralama ile ilgilidir. Bunların, kendilerinin ve ailelerinin ikameti maksadıyla, mesken olarak kiraladıkları gayrimenkuller için ödedikleri kiralar, gelir vergisi tevkifatına tabi değildir.

74. Basit usulde vergilendirilen bir mükellefe işyeri olarak kiralanan gayrimenkulün kira bedeli üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekir mi ?

Basit usulde vergilendirilen bir gelir vergisi mükellefine işyeri olarak kiralanan gayrimenkulün kira bedeli üzerinden GVK'nun 94 üncü maddesi hükmü gereğince gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmemektedir.

75. Tevkifat uygulamasının istisnaları nelerdir ?

Tevkifat, kiralamaya konu olan mal ve hakların sahiplerinin gelir vergisine mahsuben yapılmaktadır. Dolayısıyla, tevkifat uygulaması için kiralamaya konu olan mal ve hakların sahibinin gerçek kişi olması gerekir. Gerçek kişilerin yanı sıra, dernek ve vakıflar gibi kendileri vergi mükellefi olmayan kuruluşlara ve kooperatiflere yapılan kira ödemeleri de 3239 ve 3571 sayılı Kanunlarla, gayrimenkul sermaye iratlarından yapılacak gelir vergisi tevkifatı kapsamına alınmıştır.

Kurumlar, kamu idare ve müesseseleri, kolektif ve adi komandit şirketlere yapılan kira ödemelerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmamaktadır. Keza, ticari işletmeye dahil gayrimenkullerin kira bedelleri üzerinden de gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

76. Bir kurumun, personeline lojman olarak tahsis etmek üzere, bir gerçek kişiden kiraladığı gayrimenkul için ödenen kira bedeli üzerinden tevkifat yapılması gerekir mi ?

GVK'nun 94 üncü maddesinde, kurumların tevkifata tabi olduğu belirtilen ödemelerinden biri de, aynı Kanunun 70 inci maddesinde yer alan mal ve hakların kiralınması karşılığı yapılan ödemelerdir. Kiralamaya konu olan şey konut olarak kullanılacak ise de, tevkifat zorunluluğunun,

ödemeyi yapanlar bazında belirlenmiş olması nedeniyle, anılan durumda, kira ödemeleri üzerinden, gelir vergisi tevkifatı yapılması zorunluluğu bulunmaktadır.

77. Dernek ve vakıflar ile kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığı yapılan ödemelerin vergilendirilmesi nasıl yapılmaktadır ?

Dernek ve vakıflara yada kooperatiflere ait olup işyeri olarak kiralanmış gayrimenkuller için yapılan kira ödemeleri üzerinden, ödemeyi yapanlarca, % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması zorunluluğu vardır.

Tevkifat uygulamasında, derneğin, kamuya yararlı dernek olması yada vakfın Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış bir vakıf olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Özel kanunlarında gelir veya kurumlar vergisine ilişkin istisna ve muafiyet hükümleri bulunanlar hariç olmak üzere, tüm dernek ve vakıflara yapılan kira ödemeleri üzerinden belirtilen oranda tevkifat yapılması gerekmektedir.

78. Kısmen konut ve kısmen de işyeri olarak kullanılan gayrimenkuller için ödenen kiralar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekiyor mu ?

Bir gayrimenkulün hem konut ve hem de işyeri olarak kullanılıyor olması durumunda, bu gayrimenkul için ödenen kira gelirinin tamamı üzerinden, GVK'nun 94 üncü maddesi hükmü çerçevesinde, gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

79. Emsal kira bedeli esasının uygulanmadığı durumlarda, gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır mı ?

GVK'nun 73 üncü maddesinde, emsal kira bedeli esasının uygulanmayacağı haller olarak sayılan durumlarda, gayrimenkul sahibine herhangi bir ödeme yapılmadığı için, tevkifat uygulaması da yapılmayacaktır.

80. Peşin olarak ödenen kiralar üzerinden tevkifat uygulaması nasıl yapılacaktır ?

Peşin ödenen kira bedelleri, tahsil eden yönünden, beyan edilecek gayrisafi irada dahil olmamakla birlikte, bunlar üzerinden, kiracılar tarafından, ödendiği tarihte, gelir vergisi tevkifatı yapılması ve ertesi ay muhtasar beyanname ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

81. Kira bedelinin, taraflarca, vergi hariç olarak kararlaştırıldığı durumlarda, tevkifat matrahı nasıl hesaplanacaktır ?

Kira bedelinin, taraflarca, vergi hariç tutar olarak belirlendiği durumlarda, gelir vergisi tevkifatı, fiilen ödenen net tutar üzerinden değil, net ödenen kira bedelinin brütleştirilmiş tutarı üzerinden yapılacaktır.

Örneğin, taraflarca net ödeme tutarının 4.000 YTL olarak belirlendiği bir kiralamada, gelir vergisi tevkifatı,(gelir vergisi tevkifatı tutarının % 20 olduğu noktadan hareketle), brüt tutar olan 5.000 YTL üzerinden yapılacaktır.

82. İşyeri olarak kiraya verilen gayrimenkullerden sağlanan kira gelirleri hangi oranda tevkifata tabidir ?

Kanunkoyucu, işyeri olarak kiraya verilen gayrimenkullerden sağlanan kira gelirleri üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesine göre % 20 oranında tevkifat yapılmasını zorunlu tutmuştur. Gayrimenkul sahibi adına kiracı tarafından yapılan bu tevkifat, gayrimenkul sahibinin izleyen yılda yıllık gelir vergisi beyannamesi vermesi halinde, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmektedir.

83. Kira geliri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmamasında yada eksik yapılmasında sorumluluk kime ait olacaktır ?

Kira bedelini ödeyen (kiracı), vergi kanunları bakımından, vergi sorumlusu sayılmıştır. Bu sıfatı, ona, kira ödemesi yaptığı sırada vergiyi kesmek ve Kanunla belirlenen süreler içinde de vergi dairesine beyan edip yatırmak sorumluluğunu yüklemektedir. Tevkifat yapmama veya eksik yapma fiili ile sebep olunan vergi ziyanının sorumluluğu ve sonuçları (gecikme faizi, vergi ziyayı cezası) tamamen, kira ödemesini yapan kiracıya aittir. Ancak, kiracı, gayrimenkul sahibi adına ödediği vergi aslını, özel hukuk hükümlerine göre, ona rücu etme hakkına sahiptir. Fiili sebebiyle ödediği gecikme faizi ve ceza ise, üzerinde kalacaktır.

84. Kira bedelleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı ne zaman yapılmalıdır ?

GVK'nun 94 üncü maddesinde, mal ve hakların kira bedelleri üzerinden yapılması hükme bağlanan gelir vergisi tevkifatı, kira bedelinin ödendiği sırada yapılmak zorundadır. Tevkifat yapmakla sorumlu tutulanlar, kira bedelini nakten veya hesaben (avans olarak ödemeler de dahil) ödedikleri aşamada, kanunda belirtilen oranda (% 20) gelir vergisi tevkifatını da yapmak zorundadırlar.

85. Kira bedelleri üzerinden yapılan gelir vergisi tevkifatı ne zaman beyan edilecek ve ödenecektir ?

GVK'nun 94 üncü maddesine göre, kira bedeli üzerinden yapılan gelir vergisi tevkifatı, yapıldığı tarihi izleyen ayın 23 üncü günü mesai saati sonuna kadar (ayın 23 üncü günü tatile rastlıyorsa izleyen ilk iş günü) bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek bir muhtasar beyanname ile beyan edilecek ve beyanname üzerinde gösterilen vergi de aynı ayın 26 ncı günü akşamına kadar ödenecektir.

86. İşyeri olarak kiraya verilen gayrimenkullerden sağlanan kira gelirlerinin yıllık gelir vergisi beyanamesi ile beyanında dikkat edilmesi gereken hususlar nelerdir ?

Beyana tabi geliri, sadece, işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulden sağladığı kira gelirinden ibaret bulunan kişilerin, bu gelir üzerinden gelir vergisi stopajı yapılmış olması koşuluyla, 2007 yılında bu şekilde elde ettikleri kira gelirlerinin gayrisafi tutarının 19.000 YTL'yi aşmaması halinde, beyanname verme zorunluluğu bulunmamaktadır. Gayrisafi kira gelirinin belirtilen bu tutarı aşması halinde ise, gelirin tamamı, 1-25 Mart 2008 tarihleri arasında, yıllık gelir vergisi beyanamesi ile beyan edilecek ve beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, daha önce, yıl içinde, tevkif suretiyle ödenmiş bulunan vergiler, mahsup edilecektir. Beyan zorunluluğunun doğmadığı bir durumda, yıl içinde tevkif suretiyle ödenmiş bulunan vergiler de, nihai vergi niteliğini kazanacaktır.

87. Üzerinden gelir vergisi stopajı yapılmamış işyeri kira gelirleri ile ilgili olarak hangi işlemler yapılacaktır ?

GVK' nun 94 üncü maddesinde, işyeri kira ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması hükme bağlanmıştır. Kanunda, bu yükümlülük, kira ödemesini yapanlara (kiracılara) aittir. Dolayısıyla, bu yükümlülüğün yerine getirilmemesinin vergi mevzuatı bakımından sonuçlarına, vergi sorumlusu olarak ta adlandırılan, kiracı katlanacaktır. Yapılması gereken tevkifatın yapılmamasının sorumlusu da, vergi hukuku bakımından, kiracıdır ve sebep olduğu vergi kaybı dolayısıyla hakkında, vergi kanunlarının gerektirdiği işlemler yapılacak ve kayba uğrattığı vergi kendisinden tahsil edilecektir. Kiracı, bu şekilde ödediği vergi aslını, daha sonra, işyeri sahibine rücu edebilecektir.

Bu nedenle, üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmamış işyeri kira gelirini elde edenler bakımından, bu gelirin beyan sınırını aşip aşmadığına bakıp beyan edilip edilip edilmeyeceğine karar verme dışında yapılacak bir işlem bulunmamaktadır. Doğaldır ki, böyle bir durumda, yapılması gereken ve fakat yapılmayan tevkifatın mahsubu imkanı da olmayacaktır.

88. 2007 yılında elde edilen ve gayrisafi tutarı 19.000 YTL'yi aşan işyeri kira gelirlerinin beyan edilecek kısmı nasıl hesaplanacaktır ?

2007 yılında işyeri olarak kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilen kira gelirinin gayrisafi tutarının 19.000 YTL'yi aşması halinde, bu gelirin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyanı gerekmektedir. Beyan edilecek tutar, gelirin 19.000 YTL'yi aşan kısmı değil, tamamı olacaktır.

89. İstisna tutarının üzerinde kira gelirinin yanısıra, beyan/istisna sınırının altında Hazine Bonusu faiz geliri de olan bir kişi, yıllık gelir vergisi beyannamesini ne zaman verecektir ?

İstisna sınırının üzerinde kira geliri ve beyan/istisna sınırının altında Hazine Bonusu faiz geliri olan (2007 yılı için genel beyan sınırı 19.000 YTL; 26.07.2001 tarihinden sonra ihraç edilen Hazine Bonusu ve Devlet Tahvillerinden sağlanan faiz gelirleri için 205.994,16 YTL) bir kişinin, elde ettiği kira gelirlerini, 1-25 Mart 2008 tarihleri arasında vereceği, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmesi gerekmektedir. Beyan/istisna sınırının altında kalması sebebiyle, bu beyanname, Hazine Bonusu faiz gelirleri yer almayacaktır.

Bu uygulama, beyan veya istisna sınırının altında kalan diğer gelirlerin bulunduğu hallerde de geçerli olacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 59 uncu maddesi hükümleri ile, 26.07.2001-31.12.2005 tarihleri arasında ihraç edilecek Hazine Bonusu ve Devlet Tahvillerinden 2007 yılında sağlanan faiz gelirleri ile alım-satım kazançları toplamının 205.994,16 YTL'si, gelir vergisinden istisna edilmiş bulunmaktadır.

90. Sahibi olduğu işyerinden ve konuttan, 2007 yılında ayrı ayrı kira geliri elde eden bir kişinin bu gelirlerini beyan etmesi hangi koşullara bağlı olacaktır ?

Böyle bir durumda,

- kişinin, sahibi olduğu konuttan elde ettiği kira gelirinin gayrisafi tutarı 2.300 YTL'den fazla ise bu gelirin tamamının, 1-25 Mart 2008 tarihleri arasında verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.
- Kişinin, işyerinden elde ettiği ve üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmış kira gelirinin gayrisafi tutarı, 19.000 YTL'den fazla ise bu gelirin tamamının 1-25 Mart 2008 tarihleri arasında verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyanı gerekmektedir. Beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, yıl içinde tevkif suretiyle ödenen gelir vergisi mahsup edilerek, ödenmesi gereken gelir vergisine ulaşılabacaktır.

- Hem konuttan hem de işyerinden sağlanan kira gelirlerinin bulunması durumunda, 2.300 YTL'yi aşan konut kira geliri için beyanname verilecektir. 2.300 YTL'lik istisna tutarı aşan konut kira geliri ile brüt işyeri kira gelirin toplamı, 19.000 YTL'lik beyan sınırını aşıyorsa, bu beyannameye işyeri kira geliri de dahil edilecektir.
- Konuttan elde edilen kira gelirin 2.300 YTL'den az olması durumunda ise bu kez sadece işyerinden elde edilen brüt kira geliri 19.000 YTL ile karşılaştırılacaktır. Bu tutardan daha az bir gelir elde edilmesi durumunda işyeri kira geliri de beyan edilmeyecektir.

91. Kira geliri ile ilgili beyannamenin doldurulması sırasında dikkat edilecek hususlar nelerdir ?

- a. Beyanname iki örnek olarak doldurulmalıdır,
- b. Doldurma sırasında, siyah yada mavi tükenmez kalem kullanılmalıdır,
- c. Beyannamenin her iki örneği de imzalanmalıdır,
- d. Beyanname üzerinde silinti ve kazıntı bulunmamalıdır,
- e. Doldurulan beyanname, katlanmamalı ve buruşturulmamalıdır,
- f. Mükellefle ilgili bilgiler beyannameye doğru aktarılmalıdır,

Beyanname ile ilgili olarak ödenmesi gereken Damga Vergisi vergi dairesince düzenlenecek tahakkuk fişi üzerinde gösterilecektir.

Öte yandan, beyana tabi geliri sadece kira gelirlerinden ibaret olan mükelleflerin, bağlı buldukları vergi dairelerinden kullanıcı kodu, parola ve şifre almak suretiyle beyannamelerinin elektronik ortamda göndermeleri de mümkün bulunmaktadır. Buna ilişkin açıklamalar, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın www.gib.gov.tr adresindeki web sitesinde (e-beyanname sayfası) yapılmıştır.

Bu açıklamalar doğrultusunda, mükelleflerin e-beyannamesini hazırlamak, görüntülemek ve yazıcıdan çıktı almak için sayfada bulunan programları bilgisayarlarına indirip kurmaları gerekmektedir. Söz konusu programların kurulmasına, Gayrimenkul Sermaye İradı beyannamesi hazırlamaya ve göndermeye yönelik kılavuzlar da aynı sayfada mükelleflerin kullanımına sunulmuştur.

92. Dar mükellef gerçek kişilerce elde edilen kira gelirlerinin vergilendirilmesi nasıl yapılmaktadır ?

Dar mükellef gerçek kişilere ait gayrimenkullerin işyeri olarak kiralanması karşılığında yapılan ödemeler, üzerinden stopaj yapılmış olması ve başkaca beyana tabi bir gelirin bulunmaması koşuluyla, GVK'nun 86 ncı maddesi hükmü uyarınca, tutarı ne olursa olsun, beyana tabi değildir.

Bu kişilerin sahibi oldukları konutlardan elde ettikleri kira gelirleri de, istisna tutarını aşmadığı sürece beyana tabi bulunmamaktadır.

93. Yurtdışında yaşayan Türk vatandaşlarının Türkiye’de bulunan gayrimenkullerinden elde ettikleri kira gelirleri için özel bir uygulama var mıdır?

Yurtdışında çalışan Türk vatandaşları, vergi uygulamaları bakımından dar mükellef olarak kabul edilmektedirler. Bu kişiler, Türkiye’de bulunan gayrimenkullerini işyeri olarak kiraya vermeleri dolayısıyla elde ettikleri ve üzerinden gelir vergisi stopajı yapılmış kira gelirlerini, tutarı ne olursa olsun beyan etmeyeceklerdir.

Yine aynı kişilerin, konut olarak kiraya verdikleri gayrimenkullerden sağladıkları kira gelirleri toplamının 2.300 YTL’den daha az olması halinde de beyanname vermeleri söz konusu değildir.

94. Yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecek vergilerin, ödenmiş olduğunun belgelendirilmesi gerekiyor mu ?

Beyan edilen kira geliri üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecek, tevkif suretiyle ödenmiş vergilerin, ilgili vergi dairesine ödendiğinin de ayrıca belgelendirilmesi gerekmektedir.

95. Kira geliri ile ilgili olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi, nerelere ödenebilir ?

Kira geliri ile ilgili yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi, bağlı bulunulan vergi dairesine (beyannamenin verildiği vergi dairesine) veya herhangi bir vergi dairesine yada vergi tahsil etme konusunda yetkilendirilmiş bankalara ödenebilir.

96. İstisna tutarının üzerinde olduğu halde, kira gelirin mükellefi tarafından beyan edilmemesinin sonuçları nelerdir ?

İstisna tutarının üzerinde olduğu halde beyan edilmeyen kira gelirleri için, iki kat usulsüzlük cezası kesilir ve dönem vergi matrahının tesbiti için, konu, Takdir Komisyonuna gönderilir. Bu komisyonca belirlenecek matrah üzerinden vergi tarh edilir ve ödemede gecikilen süreler için gecikme faizi hesaplanır, ayrıca vergi cezası kesilir.

Bu kişilerin, istisnadan faydalanma hakları da bulunmamaktadır.

97. Verginin beyanname üzerinde noksan hesaplanmasının sonuçları nelerdir ?

Mükellef beyanname üzerinde, bütün bilgileri doğru olarak vermiş ve fakat verginin hesaplanmasında bir hata yapılmış ise, tarh görevinin vergi kanunlarında, vergi idaresine verilmiş olması nedeniyle, bunun mükellef bakımından bir olumsuz sonucu olmayacaktır.

Ancak, vergi miktarındaki noksanlık, mükellefin beyanname üzerinde verdiği bilgilerin doğru olmamasından ya da eksik olmasından kaynaklanıyorsa, bu durumda, ortaya çıkacak vergi ziyayından mükellef sorumlu olacaktır. Böyle bir durumda, mükellef, noksan tutar için, gecikme faizi ve vergi ziyayı cezası ödeyecektir.

98. Gelirini noksan beyan eden ve bu sebeple hakkında işlem yapılan mükelleflerin müracaat yolları nelerdir ?

Kira gelirini noksan beyan etmiş olması sebebiyle hakkında cezalı tarhiyat yapılan mükelleflerin yapabilecekleri üç grupta toplanabilir.

- Ortaya çıkan ilave vergi ve cezanın ödenmesi (ödeme, ihbarnamenin tebliğinden itibaren 1 ay içinde yapılmalıdır),
- Uzlaşma talep edilmesi (başvuru süresi, vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 gündür),
- Yargıya başvurulması (başvuru süresi, vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliği tarihinden itibaren 30 gündür).

99. Kira gelirinin beyanı amacıyla verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde, giderler toplamının gelirden fazla olmasının sonuçları nelerdir ?

Böyle bir durumda, zarar ortaya çıkacaktır. GVK'nun 88 inci maddesi hükmü ile, gelir kaynaklarından birinden ortaya çıkan zararların, diğer kaynaklardan elde edilen kazanç ve iratlara mahsup edilebilmesi mümkün kılınmıştır. Mükellef, ortaya çıkan zararını, varsa, diğer gelir kaynaklarından elde ettiği kazanç ve iratlardan mahsup edebileceği gibi, ertesi yıl beyan edeceği gelirden de indirebilecektir. Bu şekilde ortaya çıkan zararların, (5) yıl süreyle beyanname üzerinde mahsubu imkanı bulunmaktadır.

Ancak, gayrimenkulün iktisap tarihinden başlayarak beş yıl süreyle indirim konusu yapılan ve gayrimenkulün iktisap bedelinin % 5 'i olarak hesaplanan giderler ile sahibi buldukları konutu kiraya verenlerin kira ile oturdukları konut için ödedikleri kira bedelinden kaynaklanan fazlalıklar, gider fazlalığı kabul edilmeyecek ve zarar olarak diğer gelir kaynaklarından sağlanan gelirlerden mahsup edilemeyecektir.

100. Mükelleflerce beyan edilen kira geliri ile ilgili olarak, vergi idaresinin hangi yetkileri bulunmaktadır ?

Mükelleflerce beyan edilen kira gelirinin gerçek tutar olup olmadığı konusunda, vergi idaresinin, diğer kazanç ve iratlar için olduğu gibi, her zaman inceleme ve araştırma yapma yetkisi bulunmaktadır. Bu bağlamda, Vergi Usul Kanunu'nun 3 üncü maddesi hükmü uyarınca, vergiyi

doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti, yemin hariç her türlü delille ispatlanabilmektedir.

** Bu çalışma, 2007 yılında kira geliri elde eden gerçek ve tüzel kişilerin 2008 yılında yerine getirmeleri gereken vergi yükümlülükleri (mükellefiyet ödevleri) ile ilgili genel bilgi vermek amacıyla ve 31.12.2007 tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan vergi yasalarının ilgili hükümleri dikkate alınarak Ernst&Young uzmanları tarafından hazırlanmıştır.*

Metinde yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Ernst&Young ve Kuzey Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, bu çalışmamızdan yararlanılarak herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.