

GAYRİ MENKUL SERMAYE İRADİ BEYANNAMESİNİN VERİLDİĞİ HALLER VE UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Dr. Abdulkadir IŞIK

Prof.Dr.Namık Kemal Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
abdulkadir.isik@gmail.com

Maliye Bölümü

Mustafa ÇELİK

Tekirdağ Vergi Dairesi Gelir Grup Müdürü
mcelik@tvdb.gov.tr

Abstract

Revenues obtained from leasing the properties and rights by their owners, possessor and by those who has the right of their easement and usufruct or by their tenants, are considered as revenues from immovable properties (PITL Art. 70). The net revenue in the revenues from immovable properties is the positive difference remained after deducting from the gross revenue the expenses incurred for obtaining and maintaining the revenues.

The main aim of this study focused on the immovable right and properties and their taxation according to current Turkish Tax System.

Key Words: Turkish Tax System, Immovable Properties and Taxation

Özet

Gelir vergisinde gelir vergisi unsurlarından sayılan gayrimenkul sermaye iradı gayrimenkuller ve gayrimenkul sayılan unsurların vergilendirilmesi devlet için ciddi bir gelir kaynağı olduğu kadar, mükellefler için de anlaşılmaya özellikle de vergilendirilme dönemlerinde mükellefler içinde açıklanmaya ihtiyaç bir konudur. Gelir Vergisi Kanunu 70 maddesinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradidir.

Bu çalışmanın amacı gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesine ilişkin konuları açığa kavuşturmasıdır.

Anahtar Kelimeler: Türk Vergi Sistemi, Gayrimenkul Sermaye İradı ve Vergilendirilme.

Gelir Vergisi Kanununa göre yedi gelir unsurundan birisi olarak zikredilen gayrimenkul sermaye iradı toplam vergi gelirleri içinde düşük bir paya sahip olmakla birlikte mükellef sayısı olarak yüksek bir rakama ulaşmıştır. Bütçe gelirleri içinde Gayrimenkul Sermaye İradı ayrıca gösterilmemekte beyana dayanan gelir vergisi kaleminin içinde yer almaktadır. Bu nedenle ne kadar Gayrimenkul Sermaye İradı vergisi tahsilatı olduğu hakkında sadece fikir yürütülebilmektedir. 2012 yılı rakamları ile Türkiye’de 2.440.000 gerçek usul ve 700. 000 basit usul mükellef mevcut iken, bunlar toplam tahsil edilen vergi gelirlerinin % 98,9 unu ödemiş, içinde 1.339.141 Gayrimenkul Sermaye İradı mükellefinin de bulunduğu beyana dayalı gelir vergisi tahsilat oranı % 1,10’da kalmıştır.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, özellikle 2012 yılbaşından itibaren yaptığı çalışmalar ile Gayrimenkul Sermaye İradı mükellefi sayısını % 30 oranında artırmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı, elektronik ortamda bankalardan ve tapu idarelerinden temin ettiği bilgileri bir araya getirerek beyannameyi hazırlamış yaklaşık 1,4 milyon mükellef elektronik ortamda beyannamesinin girişini onaylayarak veya vergi dairesine doğrudan başvurarak sisteme dahil olmuştur. Böylece mükelleflerin vergiye uyum maliyeti de azaltılmıştır.

Bu tür yaklaşımlara rağmen istisna, giderler, tevkifat, zamanında tahsil edilmeyen kiralar ve emsal kira bedeli gibi hususlardan dolayı mükellefler arasında beyannamenin verilip verilmeyeceği konusunda tereddütler meydana gelmektedir. Bu çalışmada bu tür sorunların çözümüne ışık tutabilmek için vergi mevzuatı açısından gayrimenkul sermaye iratları ile ilgili beyanname verme ve bununla ilgili yasal düzenlemeler ele alınacaktır.

1. Gayrimenkul Sermaye İradı

Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde “Arazilerin, binaların, hakların ve kiraya verilebilecek diğer menkul ve gayrimenkullerin mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen kazançların Gayrimenkul Sermaye İradı olarak vergilendirileceği” hususu ifade edilmiştir.

Bununla beraber yine Gelir Vergisi Kanununun 21. maddesi “Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın (2012 yılı gelirleri için) 3.000 lirası gelir vergisinden müstesnadır” hükmüne yer vermiş ancak ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanların bu istisnadan faydalanamayacaklarını belirtmiştir.

Ayrıca Gelir Vergisi Kanununun 86. maddesi “Vergiye tâbi gelir toplamının 2012 gelirleri için 25.000 TL’yi aşmaması şartıyla Türkiye’de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden

fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları için beyanname verilmeyeceği, bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 1.290 lirayı aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecek” ifadesine yer vermiştir.

Bu üç maddenin birlikte değerlendirilerek hangi hallerde beyanname verileceğini mesken ve işyerleri için ayrı ayrı ele almakta yarar vardır.

1. 1. Meskenler İçin

Yalnızca mesken kira geliri elde eden kişilerin elde ettiği kira gelirleri 3.000 TL'nin üzerinde ise Gayrimenkul Sermaye İradı Beyannamesi verilecektir. Kira gelirleri 3.000 TL'nin üzerinde ise 3.000 TL'lik kısım gelir vergisinden istisna edilmiştir. Yani 10.000 TL kira geliri elde eden kişinin 3.000 TL'lik kısmı vergi dışı kalmaktadır. Ama burada dikkat çekici bir husus vardır. Ticari, zirai veya mesleki kazançtan dolayı beyanname verecek olanlar bu istisnadan faydalanamayacaklardır. Ayrıca istisna haddinin üzerinde gelir elde ettiği halde beyan etmeyen veya eksik beyan edenler bu istisnadan faydalanamazlar, hükmü söz konusudur.

Yukarıda belirtildiği gibi mesken kira gelirlerinde istisnadan faydalananlar için gelir 3.000 TL'yi aşmadığı takdirde beyanname verilmeyeceği halde, gerçek gider yöntemini seçenlerden giderleri gelirlerinden fazla olan mükellefler ödenecek vergi çıkmasa dahi beyanname verecekler ve bu nedenle beyanname damga vergisini ödeyeceklerdir. Bunu bir örnek ile açıklamak gerekirse 600 TL kira alıp yine 600 TL kira ödeyen mükellef için önce $600 \times 12 = 7.200$ yıllık hasılat bulunur. 7200-3000 (istisna) düşülerek vergiye tabi hasılat hesaplanır. Burada istisnaya isabet eden gider dışındaki indirilebilecek gideri bulabilmek için:

$$\text{İndirilebilecek Gider} = \frac{\text{Toplam Gider} \times \text{Vergiye Tabi Hasılat}}{\text{Toplam Hasılat}} \quad \text{formülü ile}$$

$7200 \times 4200 / 7200 = 4200$ TL İndirilebilecek Gider olduğu hesaplanır.

Gayrisafi Hasılat – İstisna- İndirilebilecek Gider= $7200 - 3000 - 4200 = 0$ safi irat beyannameye gösterilir ve 39, 50 TL damga vergisi tahakkuk ettirilerek ödenir.

Ayrıca müşterek mülkiyetlerde istisna birden fazla kişiye uygulanmaktadır. Örneğin veraset yolu ile intikal eden ve 5 mirasçı için istisna her mirasçı için ayrı ayrı uygulanacağından:

$3.000 \times 5 = 15.000$ TL kira gelirinin vergi dışı bırakılması söz konusudur.

1. 2. İşyerleri için

Öncelikle Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi “Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar” ifadesine yer vermiş ve 5. bendinde **70. maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden % 20 oranında kesinti yapılacağını belirtmiştir.**

Belirtilen nedenlerle işyeri kiralarından % 20 oranında stopaj yapılır. Bu yapılan stopaj 2013 rakamları için 25.000 TL’ye kadar kira geliri elde edenler için nihai vergilendirilmez. Ancak tevkifata tabi kira geliri 25.000 TL’yi aşıyorsa beyanname verilmesi gerekmektedir. Tabii bu durum her zaman için ödeme artırıcı bir yükümlülük olarak görülmemelidir. Örneğin aylık 3.000 TL net kira geliri elde eden bir mükellef yıl içinde $3.000 \times 12 = 36.000$ kira geliri elde etsin ve net kira/0,80 = brüt kira (bununda %20 si stopaj vergisi) formülüyle kendisinden $36.000 / 0,80 = 45.000$ tevkifat yapılmış olsun. Mükellef beyanname verdiğiğinde aşağıda sayılan giderleri kira gelirlerinden indirecek, bu tür giderleri bulunmasa dahi götürü gider olarak gelirin %25’ini indirecektir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanununun 103. maddesindeki tarifeye göre ilk dilim olan 10.000 TL’ye kadar gelirlere % 15’lik vergi oranı uygulandığından 36.000 TL’nin %25 götürü gider uygulanırsa kalan 27.000 TL’nin vergisi 5.040 TL olacak ve bu durumda yıl içinde 9.000 TL kesinti yapılan mükellef verdiği beyanname ile 3.960 TL vergi iadesine hak kazanacaktır.

Burada diğer bir husus her işyerinin kiralanmasında tevkifat yapılmamasıdır. Çünkü yukarıda belirtildiği gibi tevkifat yapmak zorunda olanlar bellidir. Sözelimi basit usul mükelleflerinin tevkifat yapmaları mümkün değildir. Aynı şekilde tarla icarlarında (kiralayan da 94. maddede belirtilen tevkifat yapacaklardan değilse) tevkifat yapılmamaktadır. Bu durumda tarlayı icara veren kişi veya basit usul mükellefe işyerini kiralayan kişi elde ettiği gelir 1.290 TL’yi geçiyorsa yıllık beyanname ile beyan etmesi gerekir.

Bir diğ er önemli husus da gelirin toplanmasıdır. Tevkifata tabi kira geliri 25.000TL'nin altında olan kişi istisna haddinin altında mesken kira geliri elde ediyorsa bu durumda hiç beyanname vermeyecek, eğer mesken kira geliri 3.000 TL'nin üzerinde olsaydı yalnızca mesken kira gelirini beyan edecektir.

Gayrimenkul Sermaye İradı beyanlarında dikkat edilmesi gereken bir diğ er konu bedelsiz kiralamar ile ilgilidir. Uygulamada mükellefler kira ödemedikleri gayrimenkuller için (örneğin şirket ortağının mülkiyetindeki şirket merkezi için) gerçek olmayan kira kontratı yaparak tevkifat yapmakta ve isabet eden stopaj vergisini aylık veya 3 aylık beyanlar ile vergi dairesine ödemektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı geçmişte verdiği özelgeler ile bu durumda stopaj yapılmaması gerektiğini, stopaj yerine emsal kira bedeli hesaplanarak takip eden yılın mart ayında yıllık Gayrimenkul Sermaye İradı Beyanname si ile beyan edilmesi gerektiğini bildirmiştir. Emsal kira bedelinin nasıl hesaplanacağı ise ayrıca tartışılması gereken bir konudur.

Gelir Vergisi Kanununun 73. maddesine göre 'Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifama 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 Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin % 5'idir. Diğ er mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve haklarının maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanunu'nun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin % 10'udur.'

Bu durumda gerçekte kira alınmayan şirket ortağına ait işyerinin emlak beyan değeri örneğ in 100.000 TL ise $100.000 \times \% 5 = 5.000$ TL gelir üzerinden şirket ortağ ı Gayrimenkul Sermaye İradı beyanname si verecektir.

2. Gider Yöntemleri ve İndirilecek Giderler

Gelir Vergisi Kanununun 74. maddesi gider gösterme hususunda mükelleflere seçimlik hak tanımıştır. Mükellefler isterlerse elde ettikleri kira gelirinden istisna düşüldükten sonra kalan miktarın %25'ini götürü gider olarak indirebilirler. Götürü gider yöntemini seçen mükellefler en az 2 yıl bu yöntemi uygulamak zorundadır.

Mükellefler isterlerse kiraya verilen evin bakım onarım giderleri, sigorta giderleri, emlak vergileri, kendi ödedikleri kira bedelleri, amortismanlar, 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' , kira konusu mal ve haklar için kanuna, sözleşmeye veya mahkeme kararına istinaden ödenen zarar, ziyan, tazminatlar gibi giderleri indirebilir. Ancak mükellef bu giderlerin belgelerini 5 yıl boyunca saklamak ve vergi dairesi tarafından istendiği takdirde ibraz etmek zorundadır.

3. Peşin Tahsil Edilen Kiralar ile Geçmiş Yıllara Ait Tahsil Edilen Kiralar

Uygulamada bir diğer tereddüt oluşturan konu Peşin tahsil edilen kiralar ile geçmiş yıllara ait tahsil edilen kiralardan beyan edilmesidir. Gelir Vergisi Kanununun 72. maddesinde 'Gelecek yıllara ait olup peşin tahsil olunan kiralar, ilgili buldukları yılların hasılatı sayılır. Şu kadar ki, ölüm ve memleketi terk hallerinde mükellefiyetin kalktığı tarihi takip eden zamanlara ait olmak üzere peşin tahsil olunan kiralar, mükellefiyetin kalktığı dönemin hasılatı addolunur' hükmü bulunmaktadır. Bu nedenle örneğin 2014 yılına ait olup da 2013 yılında tahsil edilen kiralardan 2015 Mart ayında beyan edilmesi gerekir

Geçmiş yıl kiralarda ise durum farklılık arz etmektedir. Bunlar "Tahsil edilmeyen kiranın vergisi olmaz "yaklaşımı ile elde edildiği yılın hasılatına dahil edilmesi gerekir. Bu durumu bir örnekle açıklayalım: Kiracı (A) 2012, 2013 ve 2014 yıllarına ait kira gelirlerini 2013 yılında ödediğini varsayalım. Bu durumda kira geliri elde eden kişi 2012 ve 2013 yıllarına ait kira gelirlerini 2014 Mart ayında vereceği 2013 yılı beyannamesinde beyan etmesi gerekir. 2014 yılı ile ilgili peşin tahsil ettiği kira gelirini ise 2015 Mart ayında vereceği 2014 yılı beyannamesinde beyan edecektir.

Sonuç

Gayrimenkul Sermaye İratlarında beyanname verilmesi ve uygulanması hususunda Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yaptığı çalışmalara karşın istisna, giderler, tevkifat, zamanında tahsil edilmeyen kiralar ve emsal kira bedeli gibi hususlardan ötürü mükellefler arasında beyannamenin verilir verilmeyeceğine dair soru işaretleri oluşmaktadır. Bu bağlamda çalışma gayrimenkul sermaye İradı ile ilgili beyanname verme ve yasal düzenlemeleri ele almış ve bu doğrultuda soru işaretlerini gidermeye çalışmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 21,70 ve 86. maddeleri birlikte değerlendirildiği vakit mesken ve işyerleri için hangi durumlarda beyanname verileceği şu şekilde ifade edilebilir: Sadece mesken kira geliri elde eden kişilerin elde ettiği kira gelirleri 3.000 TL'nin üzerinde

ise Gayrimenkul Sermaye İradı Beyannamesi verilecek ve bu gelirin 3.000 TL''lik kısmı vergi dışı bırakılacaktır. Ancak ticari, zirai veya mesleki kazançtan dolayı beyanname verecek olanlar ve istisna haddinin üzerinde gelir elde ettiği halde beyan etmeyen veya eksik beyan edenler bu istisnadan faydalanamayacaklardır. Bununla beraber gerçek gider yöntemini seçenlerden giderleri gelirlerinden fazla olan mükellefler ödenecek vergi çıkmasa bile beyanname verecekler dolayısıyla da beyanname damga vergisini ödeyeceklerdir. İşyerleri için ise Gelir Vergisi Kanununda yer alan ilgili maddeler doğrultusunda işyeri kiralarından % 20 oranında stopaj yapılmakta ve bu yapılan stopaj 2012 gelirleri için 25.000 TL'ye kadar kira geliri elde edenler için nihai vergilendirir. Bunun yanı sıra tevkifata tabi kira geliri 25.000 TL'yi aşıyorsa beyanname verilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi kanununun 74. maddesi gider gösterme hususunda mükelleflere seçimlik hak tanımıştır. Mükellefler isterse elde ettikleri kira gelirinden istisna düşüldükten sonra kalan miktarın % 25'ini götürü gider olarak indirebilir ve söz konusu yöntemi seçen mükellef en az 2 yıl bu yöntemi uygulamak zorundadır.

Son olarak peşin tahsil edilen kiralar ile geçmiş yıllara ait tahsil edilen kiraların beyan edilmesi mükellefleri tereddüte düşüren bir diğer husustur. Bu konuda ise şunları ifade etmek mümkün; Gelir Vergisi Kanununun 72. maddesi doğrultusunda örneğin 2014 yılına ait olup da 2013 yılında tahsil edilen kiraların 2015 Mart ayında beyan edilmesi gerekir. Geçmiş yıl kiralarında ise tahsil edilmeyen kiranın vergisi olmaz yaklaşımı ile elde edildiği yılı hasılatına dahil edilmesi gerekir.

Kaynakça

- Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistik Vergi Türleri itibariyle mükellef sayıları
<http://www.gib.gov.tr/index.php>
- Muhasebat Genel Müdürlüğü 2012 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Gelirlerinin ay içi gerçekleşmeleri https://portal.muhasebat.gov.tr/mgmportal/content/conn/MGM_UCM/