

**T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
EKONOMİ VE FİNANS ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ
2017-YL-092**

**TÜRKİYE’DE GAYRİMENKUL SERMAYE
İRATLARININ BEYANI VE
VERGİLENDİRİLMESİ**

HAZIRLAYAN

Dilber ERDOĞAN

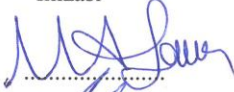
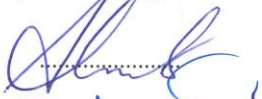
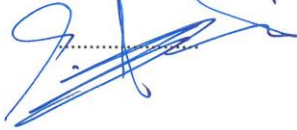
DANIŞMAN

Prof. Dr. Mustafa Ali SARILI

AYDIN – 2017

T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE
AYDIN

Ekonomi ve Finans Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı öğrencisi Dilber ERDOĞAN tarafından hazırlanan “Türkiye’de Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyanı ve Vergilendirilmesi” başlıklı tez, 12.10.2017 tarihinde yapılan savunma sonucunda aşağıda isimleri bulunan jüri üyelerince kabul edilmiştir.

	Ünvanı, Adı Soyadı	Kurumu	İmzası
Başkan :	Prof. Dr. Mustafa Ali SARILI	ADÜ	
Üye :	Doç. Dr. Ahmet ÖZEN	DEÜ	
Üye :	Yrd. Doç. Dr. Şaban ERTEKİN	ADÜ	

Jüri üyeleri tarafından kabul edilen bu Yüksek Lisans tezi, Enstitü Yönetim KurulununSayılı kararıyla tarihinde onaylanmıştır.

Doç. Dr. Ahmet Can BAKKALCI

Enstitü Müdürü V.

T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE
AYDIN

Bu tezde sunulan tüm bilgi ve sonuçların, bilimsel yöntemlerle yürütülen gerçek deney ve gözlemler çerçevesinde tarafımdan elde edildiğini, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce, sonuç ve bilgilere bilimsel etik kuralların gereği olarak eksiksiz şekilde uygun atıf yaptığımı ve kaynak göstererek belirttiğimi beyan ederim.

...../...../2017

Dilber ERDOĞAN

ÖZET

TÜRKİYE’DE GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYANI VE VERGİLENDİRİLMESİ

Dilber ERDOĞAN

Yüksek Lisans Tezi, Ekonomi ve Finans Bölümü

Danışman: Prof. Dr. Mustafa Ali Sarılı

2017, 147 sayfa

Türkiye’de son zamanlarda hızla büyüyen inşaat sektörünün yanı sıra, mükelleflerin gayrimenkulden elde ettikleri gelirlerde önemli bir artış gözlenmiştir. Bu çalışmada ‘Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyanı ve Vergilendirilmesi’ konusu ele alınmıştır. Ayrıca seçilmiş olan diğer ülkelerde gayrimenkul sermaye iratlarının nasıl vergilendirildiği, benzerlikleri ve farklılıkları ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde gayrimenkul sermaye iradı mükellefleri, gayrimenkul sayılan mallar ve haklar açıklanmıştır. Gayrimenkul sermaye iradının diğer gelir unsurlarıyla arasındaki ilişki incelenmiştir. Diğer gelir unsurlarıyla gayrimenkul sermaye iradının beraber elde edilmesi durumunda dikkat edilmesi gereken hususlar açıklanmıştır. İkinci bölümde gayrimenkul sermaye iradında hasılatın tespit edilmesi, hasılatın indirilebilecek giderler ve yöntemleri, konut istisnası uygulaması, yıllık beyanname indirilebilecek giderler, gayrimenkul sermaye iradının kaynaktan vergilendirilmesi, gayrimenkul sermaye iradında zararın doğması halinde yapılan işlem, defter, kayıt ve belgelerin saklanması ve ev kirasız-para faizsiz uygulaması örnek uygulamalar yardımıyla açıklanmıştır.

Son bölümde, ilk olarak yıllık ve muhtasar beyanname açıklanmış, sonrasında kaynaktan vergilendirme yöntemi ayrıntılı bir şekilde örnekler yardımıyla anlatılmıştır. Daha sonrasında vergiye tabi gelirin nasıl beyan edilmesi gerektiği ve beyan edilirken dikkat edilmesi gereken hususlar, gayrimenkullerin vergilendirilmesi ve beyanına ilişkin örnekler verilmiştir. Son olarak, seçilmiş olan ülkelerin gayrimenkul sermaye iradını vergilendirme sistemleri ulaşılan bilgiler yardımıyla açıklanıp Türkiye ile farkları değerlendirilmiştir.

ANAHTAR KELİMELER: Gayrimenkul, Gayrimenkul sermaye iradı, Beyan, Vergilendirme

ABSTRACT

DECLARATION AND TAXATION OF REAL ESTATE CAPITAL FUNDS IN TURKEY

Dilber ERDOĞAN

Master's Thesis, Department of Economy and Finance

Supervisor: Assist. Prof. Dr. Mustafa Ali SARILI

In addition to the rapidly growing construction sector in Turkey, a significant increase has been observed in the income generated by real estate taxpayers. In this study 'Taxation and Declaration of Real Estate Capital Funds' was discussed and examined in detail. Besides, the way in which real estate capital gains are taxed, similarities and differences are discussed in detail in other selected countries.

In the first part of the study, immovable property holders, immovable property and rights are explained. The relation between other income elements of real estate capital income has been examined. The matters to be considered when real estate capital gains are collected together with other income elements are explained. In the second part, the determination of the revenue in real estate capital, the expenses and methods that can be deducted from the property, the application of the housing allowance, expenses that can be deducted from the annual declaration, the taxation of the immovable capital income from the source, the transactions made in case of damages in real estate capital, interest-free application is explained with the help of sample applications.

In the last part, the annual and conclusive declaration is explained first, then the method of taxation in the source is explained in detail with the help of examples. Later, it is explained how taxable income should be declared and the matters to be considered when declaring. Finally, the methods of taxation of the immovable property rights of the selected countries are explained with the help of the information obtained and the differences with Turkey are evaluated.

KEYWORDS: Real Estate, Real Estate Capital Income, Declaration, Taxation

ÖNSÖZ

“Türkiye’de Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyanı ve Vergilendirilmesi“ konu başlıklı çalışmada, gayrimenkul sermaye iradının elde edilmesinden itibaren, elde edilen kira geliri üzerinden yapılacak kesintiler, indirimler, uygulanacak istisnalar, işyeri kira gelirinine uygulanan kesintiler, indirimler ve uygulanabilecek istisnalar ve elde edilen kira gelirinin nasıl beyan edilmesi gerektiği ve gelir vergisi tutarı, verginin ödenme zamanı, kanunlar, yönetmelikler, yargı kararları ve son yapılan düzenlemeler çerçevesinde değerlendirilerek; belirlenen ülkelerin durumlarıyla karşılaştırmalar yapılmıştır.

Tez konusunun belirlenmesinde ve çalışmanın bütün aşamalarında her türlü fikri, ilmi ve materyal yardımı esirgemeyen tez danışmanım Prof. Dr. Mustafa Ali SARILI ve yardımını ve bilgisini hissettiren Arş. Gör. Elyasa AKSOY ile tüm eğitim hayatım boyunca maddi manevi yanımda olan sevgili aileme çok teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY SAYFASI	iii
BİLİMSEL ETİK BİLDİRİM SAYFASI	v
ÖZET	vii
ABSTRACT	ix
ÖNSÖZ	xi
KISALTMALAR DİZİNİ	xix
ÇİZELGELER DİZİNİ	xxi
GİRİŞ	1
1. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADINA İLİŞKİN KAVRAM VE TANIMLAR	3
1.1. Gayrimenkul Sermaye İradı Kavramı	3
1.2. Gayrimenkul Sermaye İradının Mükellefleri	4
1.2.1. Sahip	4
1.2.2. Zilyet	4
1.2.3. Mutasarrıf	4
1.2.4. İrtifak Hakkı	5
1.2.5. İntifa Hakkı	5
1.2.6. Kiracı	9
1.3. Gayrimenkul Sayılan Mal Ve Haklar	11
1.3.1. Arazi ve Binalar	11
1.3.1.1. Arazi	11
1.3.1.2. Bina	12
1.3.2. Maden ve Menba Suları	13
1.3.2.1. Maden Suları	13
1.3.2.2. Menba Suları	13
1.3.3. Madenler ve Taş Ocakları	13
1.3.3.1. Madenler	13
1.3.3.2. Taş Ocakları	14
1.3.4. Kum ve Çakıl İstihsal Yerleri	14
1.3.5. Tuğla ve Kiremit Harmanları	15

1.3.6. Tuzlalar ve Bunların Mütemmim Cüzileri Ve Teferruatı.....	15
1.3.7. Voli Mahalleri ve Dalyanlar	16
1.3.8. Gayrimenkul Olarak Tescil Edilen Haklar	16
1.3.8.1. Üst Hakkı.....	17
1.3.8.2. Kaynak Hakkı.....	18
1.3.9. Diğer Haklar	18
1.3.10. Telif Hakları	19
1.3.11. Gemi ve Gemi Payları	19
1.3.12. Motorlu Araçlar	21
1.3.13. Kiraya Verilen Mal ve Hakların İktisadi İşletmeye Dahil Olması	21
1.3.14. Vakfın Gelirinden Hizmet Karşılığı Olmayarak Alınan Hisseler İle Arazi	21
1.4. Gayrimenkul Sermaye İradı İle Diğer Gelir Unsurları Arasındaki İlişki	22
1.4.1. Gayrimenkul Sermaye İradı İle Ticari Kazanç Arasındaki İlişki	22
1.4.2. Gayrimenkul Sermaye İradı İle Zirai Kazanç Arasındaki İlişki	23
1.4.3. Gayrimenkul Sermaye İradı İle Diğer Kazanç ve İrat Arasındaki İlişki	23
2. GAYRIMENKUL SERMAYE İRADINDA MATRAHIN TESPİT EDİLMESİ.....	24
2.1. Gayrimenkul Sermaye İradında Gayrisafi Hasılatın Tespiti	24
2.1.1. Kira Bedelinin Nakden Tahsil Edilmesi	24
2.1.2. Kira Bedelinin Ayn Olarak Tahsil Edilmesi.....	25
2.1.3. Tahsilata İlişkin Diğer Hususlar	26
2.1.3.1. Tahsil Sayılan Haller	26
2.1.3.2. Tahsilat İşlemlerinin Belgelendirilmesi.....	27
2.1.3.3. Binaların Dış Yüzeyine Reklam Almak ve Ortak Alanların Kiralanması	28
2.1.3.4. Kiracı Tarafından Taşınmaza Eklenen Değerlerin Bedeli.....	28
2.1.4. Bir Güvenlik Tedbiri Olarak Emsal Kira Bedeli Uygulaması	29
2.2. Konut İstisnası Uygulaması.....	37
2.3. Gayrimenkul Sermaye İradında İndirilecek Giderlerin Tespiti	39
2.3.1. Gayrimenkul Sermaye İradında Gayrisafi Hasılatın İndirilecek Giderler	39
2.3.1.1. Gerçek Usul	40
2.3.1.2. Götürü Gider Usulü	47

2.3.2. Gayrimenkul Sermaye İradında Gayrisafi Hasılatın İndirilemeyecek Giderler.....	49
2.4. Yıllık Beyannameye Dahil Edilen Gayrimenkul Sermaye İratlarından Yapılacak İndirimler.....	50
2.4.1. Hayat/ Şahıs Sigorta Primleri.....	50
2.4.2. Eğitim ve Sağlık Harcamaları	52
2.4.3. Bağış ve Yardımlar	53
2.4.3.1. Sınırlı indirim konuları.....	53
2.4.3.2. Sınırsız indirim konuları.....	54
2.4.4. Sponsorluk Harcamaları.....	58
2.4.5. Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Ayni ve Nakdi Bağışlar.....	61
2.4.6. Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine Makbuz Karşılığı Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar	63
2.4.7. Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi	64
2.4.8. Expo 2016 Antalya Ajansına Yapılan Her Türlü Nakdi ve Ayni Bağış ile Yardımlar	66
2.4.9. Diğer Kanunlara Göre Tamamı İndirilecek Bağış ve Yardımlar	68
2.5. Gayrimenkul Sermaye İradında Kaynakta Vergilendirme.....	69
2.6. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Zararın Doğması.....	73
2.7. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Defter, Kayıt ve Belgelerin Saklanması 74	
2.8. Ev Kirasız-Para Faizsiz Uygulaması.....	75
3.TÜRKİYE’DE ve SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ BEYANI VE VERGİLENDİRİLMESİ	76
3.1. Türkiye’de Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyanı	76
3.1.1. Yıllık Beyanname.....	77
3.1.1.1. Yıllık Beyannameden Yapılabilecek İndirimler.....	77
3.1.1.2. Yıllık Beyannamenin Verilmesi.....	78
3.1.2. Muhtasar Beyanname.....	79
3.2. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Kaynakta Vergilendirme.....	83
3.2.1. Gayrimenkul Sermaye İratlarına Uygulanan Kaynakta Vergilendirme Oranı.....	83
3.2.2. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Kaynakta Vergilendirmeye Tabi Olan Mükellef.....	84

3.2.3. Kiralayanlar Açısından Vergi Kaynakta Vergilendirme	86
3.2.4. Kiracılar Açısından Vergi Kaynakta Vergilendirme	88
3.2.5. Emsal Kira Bedeli Esası Kapsamında Kaynakta Vergilendirme Uygulaması	89
3.2.6. Peşin Kira Ödemelerinde Kaynakta Vergilendirme Uygulaması	91
3.2.7. Net ve Brüt Kira Üzerinden Kaynakta Vergilendirme Uygulaması	93
3.2.8. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Kaynakta Vergilendirme Beyanı ve Ödeme Süreleri	94
3.2.9. Gayrimenkul Sermaye İradında Kaynakta Vergilendirme Yapılmasının Sorumluluğu	95
3.3. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Beyan	95
3.3.1. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Tam Mükellef.....	95
3.3.2. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Dar Mükellef.....	98
3.3.3. Beyannamenin Verilme Zamanı ve Yeri	100
3.3.4. Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi.....	101
3.3.5. Önceden Hazırlanmış Beyanname Sisteminin Uygulama Aşamaları.....	104
3.3.6. Gayrimenkul Sermaye İradı Elde Edenlerin Yıllık Beyannameye Dahil Etmeyecekleri Gelirler	105
3.3.7. 2016 Yılında Beyan Edilecek Gelirlere Uygulanacak Gelir Vergisi Tarifesi.....	106
3.4. Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi	108
3.4.1. Konut Kira Gelirinin Vergilendirilmesi	108
3.4.2. İşyeri Kira Gelirinin Vergilendirilmesi	109
3.4.3. Konut ve İşyeri Kirasının Vergilendirilmesi	109
3.4.4. Gayrimenkule Ortaklıkta Vergilendirme.....	110
3.5. Seçilmiş Ülkelerde Gayrimenkul Sermaye İradı'nın Beyanı ve Vergilendirilmesi	113
3.5.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Gayrimenkul Sermaye İradı Uygulaması	113
3.5.2. Japonya'da Gayrimenkul Sermaye İradı Uygulaması	122
3.5.3. Almanya'da Gayrimenkul Sermaye İradı Uygulaması.....	127
3.5.4. İngiltere'de Gayrimenkul Sermaye İradı Uygulaması.....	130
3.5.5. Taşınmaz Mallar Üzerinden Alınan Tekrarlı Vergilerin GSYH İçindeki Payı	133

3.5.6. Taşınmaz Mallar Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Hasılatı İçindeki Payı.....	135
GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ.....	137
KAYNAKLAR	140
ÖZGEÇMİŞ	147

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
BKS	: Bireysel Katılım Sermayesi
BKY	: Bireysel Katılım Yatırımcıları
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
ECI	: Etkin Bağlı Gelir
FDAP	: Sabit, Belirlenebilir, Yıllık, Dönemsel
GİD	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GSYH	: Gayrisafi Yurtiçi Hasıla
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KKTC	: Kuzey Kıbrıs Türkiye Cumhuriyeti
KVK	: Kurumlar Vergisi
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
TDK	: Türk Dil Kurumu
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TUBİTAK	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği
VUK	: Vergi Usul Kanunu

ÇİZELGELER DİZİNİ

Çizelge 2.1. Gerçek Gider Usulü Kullanılarak Vergi Matrahının Tespit Edilmesine İlişkin Örnek.....	45
Çizelge 2.2. Götürü Gider Usulü Kullanılarak Matrahın Tespit Edilmesine İlişkin Örnek.....	48
Çizelge 3.1. Muhtasar Beyanname Verilme Zamanı	83
Çizelge 3.2. Konut ve İşyeri Kira Gelirinin Birlikte Beyan Edilmesine İlişkin Örnek.....	97
Çizelge 3.3. 2017 Yılı İçin Vergi Tarifesi.....	107
Çizelge 3.4. Gayrimenkul Sermaye İradı Hesaplama Aşamaları.....	107
Çizelge 3.5. Gayrimenkule Ortaklıkla Verilecek Beyannameye İlişkin Örnek.....	111
Çizelge 3.6. Amerika’da Evli Bireyler İçin Ortak Federal Gelir Vergisi Tarifesi	114
Çizelge 3.7. Amerika’da Aile Reisi İçin Federal Gelir Vergisi Tarifesi.....	114
Çizelge 3.8. Bekar(Tek) Bireyler İçin Federal Gelir Vergisi Tarifesi.....	115
Çizelge 3.9. Evli Bireyler İçin Tek Tek Gelir Vergisi Tarifesi.....	115
Çizelge 3.10. Japonya’da Depozito Uygulaması	123
Çizelge 3.11. Japonya’da GMSİ’den İndirilebilecek Harcamalar	124
Çizelge 3.12. Japonya 2016 Yılı Vergi Tarifesi.....	126
Çizelge 3.13. Almanya 2016 Yılı Vergi Tarifesi	128
Çizelge 3.14. İngiltere 2016 Yılı Vergi Tarifesi	132
Çizelge 3.15. Taşınmaz Malların GSYH İçindeki Payı (%)	134
Çizelge 3.16. Taşınmaz Malların Toplam Vergi İçindeki Payı (%).....	136

GİRİŞ

Gelir vergisi 7 gelir unsurundan oluşmakta ve mükellefler bu 7 gelir unsurundan herhangi birinden elde ettikleri kazancı beyan etmek ve vergiyi ödemekle yükümlüdürler. Bu 7 gelir unsuru; ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlardır.

Bu çalışmada; gayrimenkul sermaye iradının elde edilmesinden itibaren, elde edilen kira geliri üzerinden yapılacak kesintiler, indirimler, uygulanacak istisnalar, işyeri kira gelirinə uygulanan kesintiler, indirimler ve uygulanabilecek istisnalar ve elde edilen kira gelirinin nasıl beyan edilmesi gerektiği ve gelir vergisi tutarı, verginin ödenme zamanı, kanunlar, yönetmelikler, yargı kararları ve son yapılan düzenlemeler esas alınarak açıklanmaya çalışılmıştır. Bu çalışma üç bölümden oluşmakta ve birinci bölümde; gayrimenkul sayılan mal ve haklar, bu mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Gayrimenkul sermaye iradının diğer gelir unsurlarıyla ilişkisi ve diğer gelir unsurlarının bünyesine giren kira gelirlerinin nasıl vergilendirildiği açıklanmıştır.

İkinci bölümde, gayrimenkul sermaye iradında gayrisafi hasılatın tespitinde dikkat edilmesi gereken hususlar; kira bedelinin nakden tahsil edilmesi, kira bedelinin ayın olarak tahsil edilmesi, tahsilata ilişkin diğer hususlar, tahsilat işlemlerinin belgelendirilmesi, binaların dış yüzeyine reklam almak ve ortak alanların kiralanması, kiracı tarafından taşınmaza eklenen değerlerin bedeli, bir güvenlik tedbiri olarak emsal kira bedeli uygulaması, emsal kira bedeli uygulanmayacak durumlar, bedelsiz olarak kullanıma bırakılan taşınmazlar, binaların mal sahiplerinin usul, fûru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi, mal sahibi ile birlikte akrabalarının da aynı dairede ikamet etmesi, genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan kiralamalar, konut istisnası uygulaması, gayrimenkul sermaye iradında indirilecek giderlerin tespiti; gerçek usul ve götürü gider, gayrimenkul sermaye iradında gayrisafi hasılatından indirilemeyecek giderler, yıllık beyannameye dahil edilen gayrimenkul sermaye iratlarından yapılacak indirimler; hayat/ şahıs sigorta primleri, eğitim ve sağlık harcamaları, bağış ve yardımlar, sponsorluk harcamaları, başbakanlıkça veya bakanlar kurulunca başlatılan yardım kampanyalarına yapılan ayni ve nakdi bağışlar, Türkiye Kızılay

derneğine ve Türkiye Yeşilay cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımlar, Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi, Expo 2016 Antalya ajansına yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımlar, diğer kanunlara göre tamamı indirilecek bağış ve yardımlar açıklanmıştır. Gayrimenkul sermaye iradında kaynakta vergilendirme, zararın doğması, defter, kayıt ve belgelerin saklanması ev kirasız- para faizsiz uygulaması konularına yer verilmiştir.

Son bölümde; ilk olarak yıllık beyanname ile muhtasar beyanname açıklanmış sonrasında, kaynakta vergilendirmeye tabi olan gayrimenkul sermaye iratlarında dikkat edilmesi gereken hususlar ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır. Gayrimenkul sermaye iradı tam ve dar mükelleflerinin beyanname verme şekilleri ve beyanname hazırlanırken dikkat edilmesi gereken hususlar, beyannamenin verilmesi ile ilgili örnek olaylar, gayrimenkuller vergilendirilirken dikkat edilmesi gereken hususlar örnek olaylarla açıklanmıştır. Ayrıca seçilmiş ülkelerin gayrimenkulleri vergilendirme sistemi incelenerek Türkiye ile benzerlikleri ve farklılıkları ele alınmıştır.

1. GAYRİMENKUL SARMAYE İRADINA İLİŞKİN KAVRAMLAR VE TANIMLAR

1.1. Gayrimenkul Sermaye İradı Kavramı

Gayrimenkul, Türk Dil Kurumu'nun (TDK) Sözlüğü'nde; 'taşınmaz' olarak tanımlanmıştır. Sermayenin anlamı ise; 'Bir ticaret işinin kurulması, yürütülmesi için gereken anapara ve paraya çevrilebilir malların tamamı, anamal, başmal, kapital, meta'dır (TDK, 2016). Gayrimenkul sermaye; şahısların elinde nakdi olmayan, hemen nakde çeviremedikleri kaynaklardır. Şahıslar bu gayrimenkul sermayeler üzerinden gelir elde etmeye çalışırlar. İşte bu durumda gayrimenkul sermaye iradı dediğimiz kavram ortaya çıkar. İrat ya da irad sözlükte 'gelir' anlamına gelmektedir (TDK, 2016). Şahısların ticari, zirai ya da hizmetleri karşılığı elde etmedikleri, taşınmaz mallarından elde ettikleri gelirler gayrimenkul sermaye iradı sayılır.

Gayrimenkul sermaye iradı sayılan unsurlar Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 70'inci maddesinde; arazi ve bina, maden ve menba suları, madenler ve taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı, voli mahalleri ve dalyanlar, gayrimenkul olarak tescil edilen haklar, kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı telif hakları, gemi ve gemi payları, motorlu araçlar, makine, tesisat ve motorlu araçlar, vakıf gelirlerinden hizmet karşılığı olmadan alınan hisseler, zirai kazançtan pay alınması olarak tanımlanmıştır. Medeni kanunda bina arsa ve arazi gibi taşınmazlardan ibaret olan gayrimenkul kavramı; vergi kanunlarında, medeni kanunda menkul değer sayılan bir kısım unsurları da kapsamına almaktadır (Pehlivan, 2012: 207). Diğer bir ifadeyle, vergi hukukundaki gayrimenkul sermaye iradı kavramı medeni kanuna göre daha geniş kapsamlıdır. Bu açıklamalara göre, gayrimenkul sermaye iradı için, ticari ve zirai bir işletmeye dahil bulunmayan ve gayrimenkul niteliğindeki mal ve hakların başkalarının kullanımına bırakılması karşılığında elde edilen kira geliri denilebilir. Çünkü ticari veya zirai işletmeye ait olan gayrimenkul niteliğindeki mal ve hakların kiralanması sonucunda elde edilen gelirler, ticari veya zirai kazançtır.

1.2. Gayrimenkul Sermaye İradı Mükellefleri

Gayrimenkul sermaye iratlarının mükellefleri ise GVK'nın 70'inci maddesinde gayrimenkul sayılan mal ve hakların; sahipleri, mutasarrıflar, zilyed, irtifak ve intifa hakkı sahipleri, kiracılar olarak sayılmıştır.

1.2.1. Sahipler

'Herhangi bir şey üstünde mülkiyeti olan, onu yasaya uygun bir biçimde dilediği gibi kullanabilen kimse, malik' (TDK, 2016) olarak tanımlanmıştır. Türk Medeni Kanunu'nda (TMK) sahip, malik anlamında kullanılmaktadır. TMK'nın 683'üncü maddesine göre 'Bir şeye malik olan kimse, hukuk düzeninin sınırları içinde, o şey üzerinde dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkisine sahiptir' (TMK, Md. 683). TMK'ya göre 'Bir şeye malik olan kimse, onun bütünleyici parçasına da malik olur'(TMK, Md. 684). Diğer bir ifadeyle sahip olunan malın ürünlerinden ve getirdiği her şeye de sahip olunur ve bunlar üzerine hak iddia edilebilir.

1.2.2. Mutasarrıflar

TDK'ya göre 'kullanma hakkı olan, elinde bulunduran' (TDK, 2016) anlamına gelen mutasarrıf kelimesi, Medeni Hukukta, menkul ve gayrimenkul mallar ve hakları, hukuken veya fiilen tasarrufu altında bulunduran kişileri ifade etmek amacıyla kullanılmaktadır. Gayrimenkul mallar ve haklar üzerinde kullanım hakkı olan kişi, yani bu taşınmaz malları elinde bulunduran kişi malik ya da zilyet durumundadır.

1.2.3. Zilyet

TMK'nın 973'üncü maddesine göre, 'Bir şey üzerinde fiili hakimiyeti bulunan kimse o şeyin zilyedir'. Bu ifadeden de anlaşılacağı üzere, mülkiyet hakkı, kişiye eşya üzerinde, fiili bir hakimiyet sağlamaktadır. Bir nesnenin zilyetliğinin 'aslen' kazanılabilmesi için, o şey üzerinde iradi olarak elde edilmiş bir 'fiili hakimiyet' yeterlidir. İradenin gerçek veya farazi olması arasında fark yoktur. Ancak bazı hak kazanmalarında fiili hakimiyet yeterli olmayıp, ' malik olma iradesi', 'malik gibi zilyetlik' unsuru da aranır. Fiili hakimiyetle anlatılmak istenen, bir malı elinde bulunduran onu kullanan kişi fiili hakimiyete sahiptir. Örneğin; bir bilgisayar çalan (A) bilgisayarın fiili hakimiyetine sahiptir veya

zilyedir denilebilir. Örneğin; bir kimse cebindeki telefonun, kolundaki saatin, üzerindeki kabanın zilyedir. Yani zilyetliğin oluşması somut verilere dayalıdır ve fiili bir hakimiyet söz konusudur.

1.2.4. İrtifak Hakkı

TDK'nın Güncel Türkçe Sözlüğü'nde 'Başkasının arsa, yol, bahçe vb. taşınmaz malından belirli bir yolda yararlanma hakkı'(TDK, 2016) olarak tanımlanmıştır. TMK'da ise 'Taşınmaz lehine irtifak hakkı, bir taşınmaz üzerinde diğer bir taşınmaz lehine konulmuş bir yük olup, yüklü taşınmazın malikini mülkiyet hakkının sağladığı bazı yetkileri kullanmaktan kaçınmaya veya yararlanan taşınmaz malikinin yüklü taşınmazı belirli şekilde kullanmasına katlanmaya mecbur kılar' olarak tanımlanmıştır. İrtifak hakkının kurulması için tapu kütüğüne tescil şarttır.

İrtifak hakkı eşyanın tamamı üzerinde kurulur. İrtifak hakkı eşyanın sadece belli bir kısmı üzerinde kurulsun bile (geçit irtifakında olduğu gibi) taşınmazın tamamı irtifakla yükümlüdür. İrtifak hakları, kişiye o eşya üzerinde doğrudan doğruya sınırlı bir aynı hak tanır. İrtifak hakları, eşyayı yükümlülük altına sokar. İrtifak hakkı kural olarak taşınmaz üzerinde kurulur. Taşınmazlar irtifak hakkının konusunu teşkil etmez. Bunun tek istisnası intifa hakkıdır. Bu hak, hem taşınır, hem taşınmaz, hem de haklar üzerinde kurulabilir (Öztaş, 2006: 867). İrtifak hakkı genelde bir sözleşme ile kurulmaktadır. İrtifak hakkının oluşabilmesi için sözleşmenin resmi bir şekilde oluşturulması gerekir. Örneğin; arazi sahibi olan (A), arazisinin üzerine bir iş hanı yapılması için arazisinin kullanma hakkını bir sözleşme ile (B)'ye vermesi halinde irtifak hakkı (B)'ye geçer.

1.2.5. İntifa Hakkı

TDK'nın Güncel Türkçe Sözlüğünde intifa hakkı, 'Başkasına ait bir maldan yararlanma, başkasına ait bir malı kullanma hakkı' olarak belirtilmiştir (TDK, 2016). TMK'da ise; 'İntifa hakkı, taşınmazlar, taşınmazlar, haklar veya bir malvarlığı üzerinde kurulabilir' (TMK, Md:794). İntifa hakkı, taşınmazlarda zilyetliğin devri, alacaklarda alacağın devri, taşınmazlarda tapu kütüğüne tescil ile kurulur (TMK, Md: 795).

İntifa hakkı sahibi belirli bir kişi veya kişi topluluğu olabilir. İntifa hakkı, belli bir kişiye tanındığından başkasına devredilemez; miras yolu ile intikal etmez;

rehin hakkının konusu olamaz; haczedilemez, iflas masasına girmez (Özcan, 2006:878). İntifa hakkı hem aynı bir haktır hem de tamamen şahsa bağlı kurulan bir hak çeşididir. Bu yüzden şahsın ölümüyle intifa hakkı mirasçılara geçmez ya da devredilemez, intifa hakkı ortadan kalkar. Danıştay Üçüncü Daire'nin 27.5.2010 tarihli 2009/4124 Esas No'lu 2010/1769 Kara No'lu verdiği kararda intifa hakkı aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

İntifa hakkı; mal ve haklar üzerinde sahibine tam yararlanma yetkisi sağlayan, taşınmaz üzerinde tesis edilebilmesi için tapu kütüğüne tescili zorunlu ve kurucu nitelikte olan, bir başkasına devri, temlik ve mirasçılara intikali mümkün olmayan, sadece kullanımı devredebilen ve herkese karşı ileri sürülebilen TMK'da yer alan şahsa sıkı sıkıya bağlı bir aynı hak olmasına karşın, kiralamanın; kiralayana ödeyeceği belli bir bedel karşılığında, belirli bir sürede, belirli bir şeyin veya hakkın kullanılmasını sağlayan, sadece taraflarca birbirine karşı ileri sürülebilen ve Borçlar Kanunu ya da Gayrimenkul Kiralamaları Hakkında Kanun hükümlerine göre tesis edilen şahsi bir haktır. Bu itibarla, intifa hakkı tesisi ile kiralama işleminin kuruluşundan sona ermesine kadar tesisi, taraflara konusu üzerinde tanıdığı haklar ve yüklediği borçlar, sona erme biçim ve şartları, üçüncü kişilerle olan ilişkisi yönünden doğurduğu sonuçlar, akde uygulanacak hükümleri ile birbirinden tamamen farklıdır.

Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 55'inci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre yargılamanın yenilenmesi ve kararın düzeltilmesi istemlerinde duruşma yapılması, görevli daire veya mahkemenin kararına bağlı bulunduğundan, davacının duruşma istemi yerinde görülmeyerek dosya incelendi:

Kararın düzeltilmesi istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen sebepler 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 54'üncü maddesinin 1'nci fıkrasının (c) bendine uygun bulunduğundan, karar düzeltme isteminin kabulü ve Danıştay Üçüncü Dairesinin 11.5.2009 gün ve E:2007/4725, K:2009/1522 sayılı kararının kaldırılmasına karar verildikten sonra temyiz istemleri yeniden incelendi ve işin gereği görüşülüp düşünüldü: Mülkiyeti 1/2'şer hisseyle davacı ve ...'a ait arsa üzerinde ... Petrolcülük Anonim Şirketi lehine 15 yıl süre için intifa hakkı tesisi nedeniyle davacının elde ettiği gelirin gayrimenkul sermaye iradı olarak beyanı gerektiği görüşüyle yapılan tarhiyatı, matrahı azaltmak suretiyle değiştiren vergi mahkemesi kararı temyiz edilmiştir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70'inci

maddesinde; arazi, bina (döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahil) maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, mutasarrufları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen irat olarak tanımlanmış, 72'nci maddesinde gayrimenkul sermaye iratlarında gayrisafi hasılatın, 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden ya da aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarı olduğu kurala bağlanmıştır. 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 704'üncü maddesinin 2'nci bendinde, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli hakların taşınmaz mülkiyetinin konusunu oluşturacağı hükme bağlanmış, aynı Yasanın Sınırlı Aynı Haklar başlıklı İkinci Kısımında düzenlenen intifa hakkının, taşınırlar, taşınmazlar, haklar veya bir malvarlığı üzerinde kurulabileceği, aksine düzenleme olmadıkça bu hakkın, sahibine, konusu üzerinde tam yararlanma yetkisi sağlayacağı ve taşınmazlarda tapu kütüğüne tescil ile kurulacağı, taşınmazlarda intifa hakkının kazanılması ve tescilinde, aksine düzenleme olmadıkça, mülkiyete ilişkin hükümlerin uygulanacağı, intifa hakkı sahibinin hakkın konusu olan malı zilyetliğinde bulundurma, yönetme, kullanma ve ondan yararlanma yetkilerine sahip olduğu, en fazla yüz yıl devam edebilen intifa hakkının kullanılmasının, sözleşmede aksine hüküm bulunmaması veya durum ve koşullardan hak sahibince şahsen kullanılması gerektiğinin anlaşılmasında halinde devredilebileceği, Yasanın 794 ve devamı maddelerinde kurala bağlanmıştır. Dosyanın incelenmesinden, davacının ... ile birlikte sahip olduğu İzmir Konak İlçesi Oğuzlar Mahallesinde ... ada, ... parsellerde kayıtlı toplam 2084 m² arsa üzerinde ... Petrolcülük Anonim Şirketi lehine 15 yıl süreyle intifa hakkı tesis edilerek, bu durumun tapu siciline kayıt ve tescil edildiği, tapu senedi ve resmi senet düzenlenerek intifa bedelinin belirlendiği, gayrimenkullerin, davacı ve taşınmazın diğer hissedarının ortağı olduğu limited şirket tarafından bayi olarak işletilmesi ile ilgili taraflar arasında sözleşme yapıldığı anlaşılmıştır. İntifa hakkı; mal ve haklar üzerinde sahibine tam yararlanma yetkisi sağlayan, taşınmaz üzerinde tesis edilebilmesi için tapu kütüğüne tescili zorunlu ve kurucu nitelikte olan, bir başkasına devri, temlik ve mirasçılara intikali mümkün olmayan, sadece kullanımı devredilebilen ve herkese karşı ileri sürülebilen Türk Medeni Kanununda yer alan şahsa sıkı sıkıya bağlı bir aynı hak olmasına karşın, kiralamanın; kiralayana ödeyeceği belli bir bedel karşılığında, belirli bir sürede, belirli bir şeyin veya hakkın kullanılmasını sağlayan, sadece taraflarca birbirine karşı ileri sürülebilen ve Borçlar Kanunu ya

da Gayrimenkul Kiralamaları Hakkında Kanun hükümlerine göre tesis edilen şahsi bir haktır. Bu itibarla, intifa hakkı tesisi ile kiralama işleminin kuruluşundan sonra ermesine kadar tesisi, taraflara konusu üzerinde tanıdığı haklar ve yüklediği borçlar, sona erme biçim ve şartları, üçüncü kişilerle olan ilişkisi yönünden doğurduğu sonuçlar, akde uygulanacak hükümleri ile birbirinden tamamen farklıdır. Yukarıda açıklandığı üzere kiralama olarak değerlendirilemeyecek olan intifa hakkı karşılığında alınan bedel Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinde gayrimenkul sermaye iratları arasında sayılmamış, intifa hakkı sahibinin hakkın konusu olan şeyi başkasına kiralaması gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır. Bu durumda yasada gayrimenkul sermaye iradı olarak açıkça sayılmayan dava konusu intifa bedelinin, Anayasada öngörülen verginin yasallığı ilkesine aykırı olarak, beyanı gerektiğinden bahisle yapılan tarhiyatta hukuka uygunluk bulunmadığından, aksi gerekçeyle tarhiyatın, matrahı azaltılmak suretiyle değiştirilmesi yolunda verilen mahkeme kararının bozulması gerekmiştir.

Yukarıda alınmış olan karara göre intifa hakkı almak için ödenen bedel kira geliri sayılmamakta ve intifa hakkını alan kişi intifa hakkı almış olduğu taşınmazı kiralaması durumunda gayrimenkul sermaye iradı elde etmiş bulunmaktadır. Bu durumda intifa hakkı alan kişi gayrimenkul sermaye iradı mükellefi olup elde ettiği gelir üzerinden vergilendirilmektedir. Maliye Bakanlığı'nın 17.02.1994 tarihli B.07.4.DEF.0.06.11/VSZ-GVK-11070-21 sayılı özelge şu şekildedir (Kızılot, 1996: 179);

Kira alınan gayrimenkulün, intifa hakkının devri halinde, devir tarihi itibariyle intifa hakkı sahibinin mükellefiyeti söz konusudur. Dilekçenizin tetkikinden, gayrimenkul sermaye iradı elde etmekte iken, 1.8.1993 tarihinde tahliye sonucu boş kalan mesken vasfındaki taşınmazınızın 16.8.1993 tarihinde intifa hakkını devrettiğiniz belirtilerek, bu taşınmazdan elde ettiğiniz gelirinizden dolayı mükellefiyetinizin ne zaman sona ereceğinin ve intifa hakkı sahibi olan kimsenin de bu taşınmazı kiralamak suretiyle gelir elde ettiği takdirde mükellef olup olmayacağının bildirilmesinin istenildiği anlaşılmıştır. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. ve 2. maddelerinde gelir vergisine tabi kazanç ve iratlar arasında gayrimenkul sermaye iratları da sayılmış ve aynı Kanun'un 70'inci maddesinde de madde metninde sayılan binalar dahil mal ve hakların sahipleri mutasarrıfları, zilyedleri, iritfak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak tarif edilmiştir. Bu hükümlere göre tahliye tarihi olan 1.8.1993 tarihine kadar mezkür

taşınmazın kiralanmasından elde ettiğiniz kira gelirinizden dolayı tarafınızın, intifa hakkını devrettiğimiz 16.8.1993 tarihinden itibaren de kira geliri elde etmiş olmak kaydıyla intifa hakkı sahibinin mükellefiyeti söz konusudur.

1.2.6. Kiracılar

Gayrimenkul sermaye iradının mükellefi, kira gelirine konu mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri ile kiralanmış bir mal veya hakkın kiraya verilmesi durumunda kiracılarıdır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2016: 1). Kiracılar bir yeri para karşılığı elinde tutan kimselerdir. Kiracılar da kiraladıkları yerin mükellefi sayılırlar. Kiralayan, kira sözleşmesinin taraflarından biri ve malını kiraya veren kişidir. Kira sözleşmesinin taraflarından diğeri de kiracıdır ve malı kira karşılığında kullanan kişidir. Kira sözleşmesi ile ilgili düzenlemeler Borçlar Kanununda düzenlenmiştir. GVK'nın 70'inci maddesinin birinci fıkrasında sayılan mal ve hakların kiracıları tarafından diğeri kiracılara kiralanması sonucu elde edilen gelirler de gayrimenkul sermaye iradı sayılır. Konu ile ilgili Danıştay Sekizinci Dairenin 2003/5233 Esas No'lu 2004/2322 Karar No'lu kararı şu şekildedir (Kızılot, 1996: 179);

Uyuşmazlık, davacının fotoğrafçılık yapmak istemiyle iş yeri açma ve çalışma ruhsatı verilmesi isteminin reddine ilişkin işlemde doğmuştur. İş Yeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına İlişkin Yönetmeliğin 6. maddesinde, işyeri veya işletme açmak isteyenlerin işin özelliğine göre bu yönetmelikte öngörülen kriterlere uygun olarak işyerini veya işletmesini düzenledikten sonra sıhhi işyerleri için yönetmelik ekinde belirtilen başvuru formunu doldurarak yetkili mercie ibraz edecekleri 8. maddesinde, eksiksiz olarak doldurulan başvuru formu üzerine, ilgiliye en geç müracatını izleyen iş günü içerisinde işyeri açma ve çalışma ruhsatı verileceği düzenlenmiştir.

Dosyanın incelenmesinden, davacının Mahallesi Caddesi No:.... .. adresinde bulunan işyerini 20.12.2002 günlü sözleşmeye dayalı olarak"den devraldığı, taşınmazın sahibi olan"ın 21.1.2003 tarihinde davalı belediyeye verdiği şikayet dilekçesinde kanuni kiracısının olduğu ve bunun da işyerini kiraya verme hakkının bulunmadığını, davacının füzuli işgal konumunda bulunduğunu ve söz konusu yere işyeri açma ve çalışma ruhsatının verilmemesi gerektiğinin bildirildiği, davalı idarenin 23.1.2003 tarihinde yaptığı kontrollerde davacının belediyeden işyeri açma ve çalışma ruhsatı almadığının

anlaşıldığı ve davalı belediyenin 28.1.2003 gün ve 46 sayılı encümen kararı ile işyeri açma ve alıştırma ruhsatı alması için 15 gün süre verildiği, davacının 28.1.2003 tarihinde sıhhi müesseselere ait işyeri açma ve çalışma ruhsatı başvuru formunu verdiği , davacı tarafından daha sonra 10.3.2003 tarihli dilekçesi ile mülk sahibi ile anlaşmazlık nedeniyle tahliye hakkında adli yargı kararı verilmeye kadar mağduriyetinin nlenerak işyeri açma ruhsatının talep edildiğini ancak, 4.3.2003 gün ve 57 sayılı dava konusu İşlem ile hukuken geçerli kira kontratının bulunmadığı gerekçesiyle isteminin reddedildiği ve bu işlemin iptali istemiyle dava açıldığı anlaşılmaktadır.

Olayda, davacının 28.1.2003 tarihli sıhhi müesseselere ait işyeri açma ve çalışma ruhsatı başvuru formuna eklediği kira sözleşmesinde; kiraya veren, kiracı olarak gözükmekte olup kira sözleşmesinde kiracıya kiralanan yeri kısmen veya tamamen başkasına kiralayabileceğine ilişkin hükmün yer almadığı ayrıca, kiracı ile yapılmış bir kira sözleşmesinin de bulunmadığı açık olup davacının ile yaptığı adi devir sözleşmesine dayalı olarak istemde bulunduğu açıktır.

Bu halde yasayla düzenlenen mülkiyet hakkının korunması için ilgili mevzuat gereği işyeri sahipleri ile yapılmış geçerli kira sözleşmesine dayalı olarak işyeri açma ve çalışma ruhsatı istenebileceği ve idarelerce bu durumun incelenerek karar verileceği doğal olduğundan davalı belediye başkanlığınca tesis edilen dava konusu işlemdede hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Bu nedenle söz konusu işlemi iptal eden idare mahkemesi kararında hukuka uyarlılık bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle, Manisa idare Mahkemesi kararının bozulmasına, yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın anılan Mahkemeye gönderilmesine 20.05.2004 gününde oybirliği ile karar verildi.

Alınan kararda anlaşılmaktadır ki kiracı ile kiralayan arasında yapılması gereken kira sözleşmesinde kiracıya başkasına devredebilme hakkı verilmemişse başkasına devredebilmesi mümkün değildir. Kiracı kiralayan ile yapmış olduğu sözleşme Şartlarına uymakla yükümlüdür. Kiralayan kiracıya sözleşmede devredebilme yetkisi vermiş ise kararda belirtildiği üzere yapılan devir sözleşmesi ile işyeri açma ve alıştırma ruhsatı alması mümkündü.

1.3. Gayrimenkul Sayılan Mal Ve Haklar

GVK'nın 70'inci maddesinde hangi malların gayrimenkul sermaye iradı sayıldığı belirtilmiştir. Aşağıda açıklanacak olan gayrimenkul sermaye iratları ticari veya zirai bir işletmeye ait ise ticari veya zirai kazancın tespitine ilişkin hükümler uygulanır. Tüccarlara ait olsa dahi işletmeye dahil olmayan iratlar hakkında GVK'nın 5'inci bölümündeki hükümler uygulanır. Vakıf gelirlerinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bizzat katılmadan sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.

1.3.1. Arazi ve Bina

1.3.1.1. Arazi

GVK'nın 70'inci maddesinde araziler gayrimenkul sermaye iradı olarak sayılmış ve bunlar üzerinden elde edilen gelirler bu maddenin hükümlerine göre vergilendirilmektedir. Arazi sözlükte; yeryüzü parçası, yer, yer, toprak olarak geçmektedir. Aynı zamanda arazi üzerinde bulunan kaynaklar ve sonradan eklenen her şey de arazinin bir parçası sayılır. 5403 Toprak Koruma ve Arazi Kullanımı Kanunu'nda ise arazi; Toprak, iklim, topografya, ana materyal, hidroloji ve canlıların değişik oranda etkisi altında bulunan yeryüzü parçası olarak tanımlanmıştır. Arazi ile ilgili tüm detaylar 5403 sayılı Toprak Koruma ve Arazi Kullanımı Kanun ile düzenlenmiştir.

17.08.2013 tarih ve 28738 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Tapu Sicili Tüzüğü'nde ise arazi şu şekilde açıklanmıştır; sınırları hukukî ve geometrik yöntemlerle belirlenmiş yeryüzü parçasıdır. Arazinin tapu siciline kaydı, özel kanun hükümlerine tâbidir. Arazilerin vergilendirilmesi için arazinin, ne amaçla kullanıldığına ya da üzerinde ne bulunduğu önemi yoktur. Üzerinde bina olabilir, tarım amacıyla üzerine dikim yapılabilir ya da kiraya verilebilir. Her ne amaçla kullanılırsa kullanılsın arazi kişinin gayrimenkulüdür ve Gelir Vergisi'nin 70'inci maddesi'nde belirtilen Gayrimenkul Sermaye İratları hükümleri uygulanır. Yukarıda yapılan açıklamalara göre, bir toprak parçasını arazi yapan en önemli unsur toprak parçasının sınırlarının belirlenmiş olmasıdır. Toprak parçasının sınırlarının ayırt edilmeye elverişli vasıtalarla belirlenmesi gerekir. Bunun için ise, toprak parçasının kadastro işleminin yapılması şarttır (Başak, 2010: 35). Kadastro;

her türlü arsanın sınırlarının, değerinin, hukuki haklarının devlet tarafından belirlenmesi bir plana bağlanmasıdır.

Parsel: TDK'nın Güncel Türkçe Sözlüğünde 'İmar yasalarına göre ayrılıp sınırlanmış arazi parçası' (TDK, 2016) olarak geçen parsel, sınırları tespit edilmiş ve tapu kütüğünde bağımsız bir sayfa işgal eden arazi parçasıdır. Arazi parçası olması nedeniyle gayrimenkul hükmündedir (Başak, 2010: 35).

Arsa: TDK'nın Güncel Türkçe Sözlüğünde arsa, 'Üzerine yapı yapılmak için ayrılmış yer' (TDK, 2016) olarak tanımlanmıştır. Arazi için uygulanan bütün hükümler arsalar içinde uygulanır. Arsa, Tarım Arazilerinin Korunması ve Kullanılmasına Dair Yönetmelikte 'Yerleşim alanları içinde veya dışında ilgili kuruluşlardan uygun görüş alınarak konut, sanayi, turizm ve benzeri amaçlarla yerleşim için imar planı yapılmış veya bu amaçla kullanılan, planı bulunmayan kasaba, belde ve köy yoğun yerleşim alanları içinde kalan araziler' olarak tanımlanmıştır.

Yerleşim alanı: Konut, konaklama, turizm, sanayi, askeri ve benzeri amaçlar için kullanılmak üzere planlanarak yapılaşmış veya eskiden beri bu amaçla kullanılan planı bulunmayan kasaba, belde ve köy yerleşik alanları ile arsa niteliği kazanmış arazileri ifade etmektedir.

1.3.1.2. Bina

Bina; gerek karada gerekse suda nerede olduğunun ve neyden yapıldığının önemi olmayan, belirli bir amaç için kısmi zamanlı ya da sürekli olarak kullanılabilen yapıdır. 3194 sayılı İmar Kanunu'nda bina 'kendi başına kullanılabilen, üstü örtülü ve insanların içine girebilecekleri ve insanların oturma, çalışma, eğlenme veya dinlenmelerine veya ibadet etmelerine yarayan, hayvanların ve eşyaların korunmasına yarayan yapılar (İmar Kanunu, Md: 5) olarak belirtilmektedir.

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanun'unun 2'nci maddesine göre bina yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerek su üzerindeki sabit inşaatın hepsini kapsar. Bu kanunun uygulanmasında Vergi Usul Kanunu'nda yazılı bina müteemmimleri de bina ile birlikte nazara alınır. Yüzer havuzlar, sair yüzer yapılar, çadırlar ve nakil vasıtalarına takılıp çekilebilen seyyar evler ve benzerleri bina sayılmaz. Binanın ne amaçla kullanıldığının önemi yoktur; eğitim, barınma,

eğlence, ticari, tesis, iş hanı gibi birçok amaçla kullanılabilir ya da bu amaçla kiralanabilir. Binanın gayrimenkul sermaye iradı sayılabilmesi için tek şart karada da denizde de olsa sabit olmasıdır.

1.3.2. Maden ve Menba Suları

Yer altı suları kullanıma elverişli hale getirilerek maden suları ve menba suları olarak kullanılmaktadır. Maden suları ve menba suları kavramlarının tanımını vermeden önce yer altı suyu kavramının açıklığa kavuşturulmasında fayda vardır. ‘Yeraltındaki durgun veya hareket halinde olan bütün sulardır’ (Yeraltı Suları Kanunu, Md:1) 167 sayılı Yer Altı Suları Kanununun 1’inci maddesi’nde yapılan açıklamaya göre; Yeraltı suları umumi sular meyanında olup Devletin hüküm ve tasarrufu altındadır. Bu suların her türlü araştırılması, kullanılması, korunması ve tescili bu kanun hükümlerine tabidir.

1.3.2.1. Maden suları

Maden suyu; İçinde erimiş mineraller bulunan ve bazı hastalıkların tedavisinde kullanılan kaynak suyudur. Yer altında durgun ya da hareketli halde bulunurlar. Yeryüzüne kendiliğinden ya da teknik yöntemlerle, soğuk ya da sıcak çıkartılırlar. Maden sularının mülkiyeti devlete aittir. Sadece işletme imtiyazları kişilere devredilir. Buradan elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı kabul edilir ve gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilme hükümlerine tabidir.

1.3.2.2. Menba suları

Menba; kaynak, pınar anlamına gelmektedir. Menba suyu; içinde erimiş olarak mineraller bulunan, içme suyu olarak veya tedavi amacıyla kullanılan sudur.

1.3.3. Madenler ve Taş Ocakları

1.3.3.1. Madenler

Maden; yer kabuğunun bazı bölgelerinde çeşitli iç ve dış doğal etkenlerle oluşan, ekonomik yönden değer taşıyan minerallerdir. 3213 sayılı Maden Kanununun 2’inci maddesinde yapılan tanıma göre yer kabuğunda ve su kaynaklarında tabii olarak bulunan, ekonomik ve ticarî değeri olan petrol, doğal

gaz, jeotermal ve su kaynakları dışında kalan her türlü madde madendir. Maden kanunu; madenlerin aranması, işletilmesi, üzerinde hak sahibi olunması ve terk edilmesi hususunda düzenlemeler yapar. Maden Kanununun 4. maddesine göre ‘Madenler Devletin hüküm ve tasarrufu altında olup, içinde buldukları arzın mülkiyetine tabi değildir’ . Bu yüzden madenlerin aranması da işletilmesi de devlet denetiminde olmaktadır. Madenler tapu siciline değil madenler siciline kayıt olurlar.

GVK’nın 70’inci maddesinde madenlerin; sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak sayılmıştır. GVK’nın 70’inci maddesinde sayılan haklar, (Sahiplik, mutasarrıflık, zilyetlik, irtifak ve intifa hakkı veya kiracılık) tam anlamıyla maden hakları (Arama, Buluculuk, İşletme) ile örtüşmesine de uygulama, bu haklardan elde edilen gelirlerin gayrimenkul sermaye iradı çerçevesinde vergilendirilmesi yönünde süregelenmektedir (Özmen, 2011: 43).

1.3.3.2. Taş ocakları

Taş ocakları; yapı işlerinde kullanılacak taşların çıkarıldığı yerlerdir. Taş Ocakları ile ilgili düzenlemeler de 3213 Sayılı Maden Kanunu’nda yapılmıştır. Taş ocakları da madenler gibi devletin hüküm ve tasarrufu altındadır. Mermer ve taş ocağı işletmeciliği bir tür madencilik faaliyeti olup çoğunlukla açık ocak olarak işletilmektedir (Çelik vd, 2003: 465). Taş ocağı işletme ruhsatına sahip olan mükelleflerin, bu haklarını başkalarına kiralamaları durumunda gayrimenkul sermaye iradı elde etmiş sayılırlar ve GVK’nın 70’inci maddesi gereğince vergiye tabi Tutulurlar.

1.3.4. Kum Ve Çakıl İstihsal Yerleri

Kum; silisli kütlelerin, kayaların, doğal etkenlerle parçalanarak ufalanmasından oluşan ufak, sert taneciklerin bütünüdür. *Çakıl*; Su çarpmalarıyla yuvarlaklaşmış küçük taş, çegildir (Doğan, 2011:). Kum ve çakıl üretimi de 3213 sayılı Maden Kanununun kapsamı içerisinde 1’inci Grup madenler arasında yer almaktadır. Kum ve çakıl istihsal yerlerinin (ocakların) işletilmeleri için madenlerde olduğu gibi ruhsat alınması gerekmektedir.

3213 sayılı Maden Kanununa göre, taşocaklarında işletme ruhsatının devri mümkündür. İşletme izninin devri mümkün olmayıp ruhsatı devir alan üçüncü kişiler işletme izni için tekrar ilgili yerlerden izin almak zorundadırlar (Başak, 2010: 47). TMK'ya göre, kum ve çakılın mülkiyeti çıktığı arazinin sahibine aittir. Kum ve çakıl yer üstü kaynağı olduğundan araziden bağımsız olarak mülkiyete konu olabilirler. Ancak, daha önce de belirtildiği gibi yer altı kaynaklarından olan madenler araziden bağımsız bir mülkiyete konu olmazlar. Zira madenler içinde buldukları arzın mülkiyetine tâbi değildir (Başak, 2010: 47). Kum ve çakıl üretim sahalarını kiraya verilmesinden elde edilen gelirler de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.

1.3.5. Tuğla ve Kiremit Harmanları

Tuğla; duvar örmekte kullanılmak için kalıplara dökülüp güneşte kurutulduktan sonra özel ocaklarda pişirilen balçık. Kiremit; yapıların çatılarını örmekte kullanılan, yan yana dizilerek, suyu aşağıya geçirmeden dışarı akıtacak biçimde yapılmış, kızıl toprağın renginde, pişmiş balçık levha. Tuğla ve kiremit harmanları, basit usullerle tuğla ve kiremitin üretildiği üstü açık mekanlardır. Bu mekanlar üstü açık olduğundan sinai bir tesis niteliğinde değildir. Bu yüzden buralar 'harmanlar' olarak adlandırılmaktadırlar. Bu yerler, basit bir üretim yeri de olsa bir arazi parçası üzerine inşa edilen bir yapı olduğundan TMK'ya göre gayrimenkul hükmündedir. Bu arazi parçalarının kiraya verilmesinden elde edilen gelirler de gayrimenkul sermaye iradidir.

1.3.6. Tuzlalar ve Bunların Mütemmim Cüzileri

Tuz üretimi yapılan tesislerin, tuzlaların, işletme ruhsatı sahibi, tuzla işletme veya imtiyaz hakkına sahip kimselerin, bu yerleri kiraya vermelerinden dolayı elde ettikleri gelirler gayrimenkul sermaye iradı kapsamındadır (Başak, 2010: 50).

Mütemmim Cüz (Bütünleyici Parçalar): Yerel adetlere göre asıl şeyin unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parça, o şeyin bütünleyici parçasıdır (Atabey, 2015: 117).

Eklenti (teferruat): Asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel adetlere göre işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli

olarak özgülenen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır maldır (Atabey, 2015: 117).

1.3.7. Dalyanlar ve Voli Mahalleri

Dalyanlar ve voli mahalleri ile ilgili düzenlemeler 1380 sayılı Su Ürünleri Kanunu'nda yapılmıştır. Bu kanunun 2'inci maddesinde dalyanın ve dalyan türlerinin tanımı yapılmıştır. Dalyan; balıkların toplu olarak geçtikleri yerin üç yönü ağ ile kapalı, bir tarafı balıkların girmesi için açık bırakılan ve balıklar girince kapatılan av yerleridir. Yani dalyanlar; deniz, göl ve ırmaklarda kıyılara yakın yerlerde çit, taş, beton, ağ ve kazıklarla oluşturulan, büyük balık avlama sahalarıdır. Balık tutmak amacıyla kıyılara yakın mesafede kurulur. Voli; balıkçı kayıklarının balıkları çevirmek için denize firdolayı ağ salmaları. Kayıkla denize çepeçevre balık ağı döşenmesidir. Gayrimenkul mallar gibi dalyan ve voliler de satılabilir, kiralanabilir ve bağışlanabilir. Miras yoluyla üçüncü kişilere geçmesi de mümkündür. Uygulamada Dalyan ve Voli mahallerinin kiralanması işletmelerinde söz konusu yerlerin işletme hakları kiralamaya tabi tutulmaktadır. Söz konusu yerlerin mülkiyeti değil coğrafi özelliği nedeniyle kiralamaya tabi tutulmaktadır (Aytekin, 2007: 214). Bu bölgelerin kiralanmasından elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı sayılır. Dalyan ve voli yerlerinde gayrimenkul sermaye iradı sayılan unsur üretimdir. Çünkü kiralanın yer değil, voli ve dalyanların üretim sahasıdır. Bu yüzden kiralanın voli ve dalyanlardan elde ettiğimiz üretim gayrimenkul sermaye iradı sayılır ve GVK'nın 70'inci maddesindeki hükümler uygulanır.

1.3.8. Gayrimenkul Olarak Tescil Edilen Haklar

Medeni hukukta genel kural olarak bir hak, taşınmaz mal mülkiyetine konu olamaz. Fakat uygulamada sosyal ve özellikle ekonomik zorluklar nedeniyle bazı irtifak haklarına bağımsız ve devamlı bir nitelik tanınmış ve tapu kütüğünde bağımsız bir yapıya yazılmasına (kaydedilmelerine) izin verilmiştir. Bu niteliğiyle de bu haklar gayrimenkul sayılmışlardır (Başak, 2010: 57). TMK, kaynak ve üst hakkını taşınmaz kabul etmekle onların aslında bir değişiklik yapmış olmayıp, bu haklara taşınmaz mülkiyetine ait kuralların uygulanabileceğini sağlamak istemiştir. Gerçekten bağımsız ve devamlı olan böyle bir hak, ayrı bir taşınmaz niteliğinde sayılmıştır. Bunun için de hakkın, bağımsız olarak devredilebilecek veya geçirilebilecek (üçüncü kişilere intikal edebilecek) bir hak

olması ve yalnızca devamlı bir amaç için kurulmuş bulunması gerekir (Başak, 2010: 58).

TMK’da düzenlenmiş olan ve tapu kütüğüne kaydı gereken bu haklar, irtifak hakkıdır. İrtifak hakkı, söz konusu taşınmazı kullanma, ondan yararlanma yetkisi veren sınırlı bir ayni haktır. Sınırlı ayni hak dendiğinde anlaşılması gereken ise; malik bir hakkı tamamiyle kullanmada yetkili kişi, kısmi ayni hak sahibi ise bu yetkilerden bir kısmını kullanabilen kişidir. İrtifak hakkı sağladığı yetkiye göre çeşitli isimler alır. TMK’nın 726 ve 756’ncı maddelerinde bahsi geçen tapuya tescil olduğunda gayrimenkul sermaye iradı sayılan irtifak hakkı üst ve kaynak hakkıdır. Bunlar da tapu kütüğüne kayıt edilmek şartıyla gayrimenkul sayılabilirler. İrtifak haklarının gayrimenkul sermaye iradı sayılabilmesi için tapuya tescili şarttır. Yani üst ve kaynak haklarının gayrimenkul sermaye iradı sayılabilmesi için tapuya tescili gereklidir.

1.3.8.1. Üst hakkı

Bir kişinin arsasının üstünde ya da altında bir inşaat yapma hakkına üst hakkı denir. TMK’nın 826’ncı maddesine göre, ‘Bir taşınmaz maliki, üçüncü kişi lehine arazisinin altında veya üstünde yapı yapmak veya mevcut bir yapıyı muhafaza etmek yetkisi veren bir irtifak hakkı kurabilir (Kaçak, 2006: 544). Bir irtifak hakkı olan üst hakkı, kişiye başkasının maliki olduğu arsanın üzerine, altına inşaat yapma hakkı veya mevcut inşaatı yerinde tutma hakkı tanır. Üst hakkı ile bir arsanın üzerine bina yapma, altına bir depo yapma veya mevcut bulunan bir binadan yararlanma hakkına sahip olunabilir.

Taşınmaz maliki bir kimseye taşınmazı üzerinde veya altında bir inşaat yapma hakkı verir. Taşınmazın maliki mülkiyet kendinde olduğu için taşınmazını satabilir, rehnedebilir, fakat üst hakkı sahibinin kurduğu inşaatın mülkiyeti hala üst hakkı sahibine aittir. Üst hakkı, aksi kararlaştırılmadıkça mirasçılara geçer ya da devredilebilir. Üst hakkı, bağımsız ve sürekli nitelikte ise üst hakkı sahibinin istemi üzerine tapu kütüğüne taşınmaz olarak kaydedilebilir. En az otuz yıl için kurulan üst hakkı, sürekli niteliktedir (Kaçak, 2006:). Üst hakkı en çok yüz yıl için kurulur. Üst hakkı sona erdiğinde inşaat taşınmazın bütünleyici parçası olur ve taşınmaz maliki, inşaatın mülkiyetine de sahip olur.

1.3.8.2. Kaynak hakkı

TMK'nın 837'nci maddesinde yapılan açıklamaya göre kaynak hakkı, kişiye başkasının arazisinde bulunan su kaynağını kullanma hakkı tanır. Kişi kaynak hakkına sahip olurken kaynağın kendisine değil suya sahip olmuş olur. Kaynak taşınmazın bütünleyici parçasıdır ve malike aittir. Malik belirli bir süreliğine kaynaktan yararlanma hakkını başkalarına devredebilir. Kaynak hakkı da üst hakkı gibi aksi kararlaştırılmadıkça devredilebilen ve mirasçıya geçebilen sınırlı aynı hakktır. Kaynak hakkı bağımsız nitelikte ve en az otuz yıl için kurulmuşsa tapuya tescil edilebilir. Kaynaktan ne şekilde yararlanılacağını taraflar serbestçe kararlaştırabilirler. Kaynak hakkının nasıl sona ereceği düzenlenmiş değildir. Genel olarak eşyaya bağlı irtifakı sona erdiren sebepler, burada da geçerlidir. Kaynak hakkı, kişiye bağlı ise, kişinin ölümü ile sona erer. Eğer irtifak için bir süre öngörülmüşse, sürenin sona ermesi ile kaynak hakkı sona erer (Öztaş, 2006: 165).

Kaynak hakkı bir irtifak hakkı olduğu için tapu siciline kayıt olabilmesi için Tapu Sicil Tüzüğü'nün 30'uncu maddesi hükümleri uygulanır. Şahsi ve arzi olmak üzere iki tür kaynak hakkından söz edebiliriz. Tapu sicilinde şahsi kaynak hakkı şu şekilde belirtilir: Kaynak hakkı balık üretim tesisinin su ihtiyacı için yirmi yıllığına Fikriye Durmuş'a aittir. Arzi kaynak hakkına örnek verecek olursak da şöyle denilebilir: Bu parselin 102 ada 1 parseldeki kaynaktan su alma hakkı vardır.

1.3.9. Diğer Haklar

GVK'nın 70/5'inci maddesinde belirtilen diğer haklar;

- arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları,
- ihtira beratı,
- alameti farika,
- marka, ticaret unvanı,
- her türlü teknik resim, desen, model, plan ile 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 gibi haklardır (GVK, Md: 70/5).

GVK'nın 70/5'inci maddesinde bahsi geçen haklar doktrinde insanın akıl ve iradesiyle ortaya koyduğu ürünlerin doğurduğu haklar olarak yani fikri haklar olarak geçmektedir. Örneğin; Bir bilim adamının yapmış olduğu buluş, bir şairin yazdığı şiir, bir ressamın yaptığı resim veya bir sanatçının yaptığı beste fikri eserdir. Fikri haklar ile ilgili düzenlemeler 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu ile; markalar ise, 551 sayılı Markalar Kanunu ile koruma altına alınmıştır. Sinai haklar için de 1995 yılında Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameyle koruma altına alınmıştır. Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizatın kullanımından elde edilen gelirler de gayrimenkul sermaye iradı sayılır. Ayrıca, ihtira beratı niteliğindeki gayri maddi hakların mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır. Buna göre, ihtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları dışındaki kişiler tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, gayrimenkul sermaye iradidir (Başak, 2010: 63).

1.3.10. Telif Hakkı

Telif hakkı, kişinin fikri hak sayılan üç çeşit eserden birinin oluşturulması halinde kişiye bu eserle ilgili yasal hakların tanınmasıdır. Diğer bir ifadeyle telif hakkı kişinin oluşturduğu eserin kopyalanmasına ve kullanılmasına izin verme hakkıdır. GVK'nın gayrimenkul sermaye iradının tanımı başlıklı 70'inci maddesinin 1'nci fıkrasının 6 numaralı bendinde telif hakkı kazançları gayrimenkul sermaye iradı olarak sayılmış, ancak ilgili bentte bu hakların yazarları veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançların ise serbest meslek kazancı olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla telif haklarının sahipleri veya kanuni mirasçıları dışındaki kişilerce kiraya verilmesi halinde, elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi ve telif hakları istisnasından yararlandırılmaması gerekmektedir (Dündar, 2015).

1.3.11. Gemi ve Gemi Payları

TDK'nın Güncel Türkçe Sözlüğünde gemi, su üstünde yüzen, insan ve yük taşımaya yarayan büyük taşıt, sefine olarak tanımlanmıştır (TDK, 2016). Gemiler ile ilgili düzenlemeler Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 31-1400.

maddeleri arasında yapılmıştır. TTK'nın 931'inci maddesine göre tahsis edildiği amaç, suda hareket etmesini gerektiren, yüzme özelliği bulunan ve pek küçük olmayan her araç, kendiliğinden hareket etmesi imkânı bulunmasa da, bu kanun bakımından "gemi" sayılır (TTK, Md: 931). 1380 Sayılı Su Ürünleri Kanunu'nda gemiler şu şekilde tanımlanmıştır; Tonajı ve adı ne olursa olsun, denizlerde ve iç sularda su ürünleri araştırmasında, istihsalinde, naklinde, işlenmesinde kullanılan kayık, sandal, yelkenli, şat, salmavna gibi vasıtalarla buharlı veya motorlu bilumum yüzer vasıtalar (1380 Su Ürünleri Kanunu, Md: 2).

TMK'nın 704'üncü maddesine göre gemiler gayrimenkul kabul edilmemiştir fakat GVK'nın 70'inci maddesinde gayrimenkul olarak sayılmıştır. GVK'nın vergi hukukunun bağımsızlığı prensibinden hareket ederek Medeni Kanunun aksine gemileri gayrimenkul olarak kabul etmiştir (Başak, 2010: 64). Gemi Payı, müşterek maliklerin her birinin gemi üzerindeki payıdır. TTK'nın 951'inci maddesinde gemi payları ile ilgili açık bir tanım bulunmamaktadır, ancak donatma iştiraki ile ilgili yapılan tanımdan çıkararak gemi payları tanımlanabilir.

TTK'nın 951'inci maddesinde donatma iştiraki ile ilgili şöyle bir tanım yapılmıştır; Birden ziyade şahsın müşterek mülkiyet şeklinde malik oldukları bir gemiyi, aralarında yapmış oldukları akit gereğince, cümlesi nam ve hesabına deniz ticaretinde kullanmaları halinde donatma iştiraki mevcuttur (TTK, Md: 951/1). Maddenin devamında ticaret siciline kayıtlanmaları hakkında şu şekilde açıklama yapılmıştır; İştirakin ticaret siciline kaydettirilmesi hakkında 155 ve 158 nci maddeler tatbik olunur. Şu kadar ki; 155 inci maddenin 2 ve 5 inci bentlerinin yerine geçmek üzere, ortaklığın donatma iştiraki olduğu ve müşterek donatanların gemi paylarının miktarları tescil olunur.

Donatma iştirakinde hisse sahiplerinden herhangi birisinin payını üçüncü kişilere kiralaması durumunda elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır. Ayrıca GVK'ya göre, gemi ve gemi paylarının küçük motorlu, büyük motorlu veya motorsuz olmasının bir önemi yoktur. Bilumum(bütün) motorlu tahmil (yükleme) ve tahliye (boşaltma) vasıtaları her türlü araca yük yüklemeye ve yük boşaltmaya yarayan vasıtalar (Bunların sadece motorlu olanlarından elde edilen kira gelirleri gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır. Motorlu yükleme ve boşaltma araçlarına örnek olarak vinçler gösterilebilir.

1.3.12. Motorlu Araçlar

GVK'nın 70/8'inci maddesine göre her türlü motorlu araç, makine ve tesisatın kiralanmasından elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı sayılır. Örneğin dozer, biçerdöver, vinç, traktör, kamyonu örnek verilebilir ve bunlara benzer olan bütün motorlu araçlar bu madde kapsamında değerlendirilebilir.

1.3.13. Kiraya Verilen Mal Ve Hizmetlerin İktisadi İşletmeye Dahil Olması

GVK'nın 70/8'inci maddesinin devam eden hükümlerinde yukarıda sayılan gayrimenkul sermaye iratlarından herhangi birisinin ticari veya zirai işletmeye kayıtlı olması durumunda kazancın gayrimenkul sermaye iradı olmadığı belirtilmiştir. Diğer bir ifadeyle, ticari veya zirai işletme üzerinden elde edilen gelirler ticari veya zirai kazanç olarak sayılır ve o şekilde vergilendirilir. Eğer kişinin her hangi bir mülkü işletmenin defterine kayıtlı değil ise bu mülkünü kiralaması durumunda bundan elde ettiği gelir gayrimenkul sermaye iradı sayılır. Örneğin; Serbest meslek erbabı olarak faaliyet gösteren Avukat Umut beyin, faaliyetlerini sürdürdüğü ve envanterine kayıtlı olan avukatlık bürosunun bir kısmını kiraya vermesi halinde; ticari veya zirai işletmeye dahil bir iktisadi kıymet söz konusu olmayacağından elde edilen kira geliri gayrimenkul sermaye iradı sayılacaktır (Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2015: 222).

1.3.14. Vakıflardan Alınan Hisseler ve Üründen Alınan Paylar

5737 Sayılı Vakıflar Kanununa göre vakıf senedinde belirtmek şartıyla gerçek kişilere vakıf gelirinden hisse verilebilmektedir. Bu şekilde vakıflardan alınan hisseler de GVK'nın 70'inci maddesinin son bendine göre gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır. Yalnız bu hisse vakıfa hizmet karşılığı alınmaması gerekir. Vakfa hizmet karşılığı verilen hisseler gayrimenkul sermaye iradı değil ücret sayılmaktadır. Örnek olarak; Vakfa bağışlanan bir gayrimenkulden sağlanan gelirlerden vakıf evladına verilen paylar gayrimenkul sermaye iradidir (Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2015: 222). GVK'ya göre arazi sahibi bir kişinin arazisini kiraya vermesi bunun sonucunda bizzat kendisi üretime katılmadan üretimden pay alması sonucunda elde edilen gelir de gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır.

1.4. Gayrimenkul Sermaye İradı ile Diğer Gelir Unsurları Arasındaki İlişki

193 Sayılı GVK'ya göre, gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükellefler ile diğer gelir unsurlarının bir arada elde edilmesi ve gayrimenkul sermaye iradının ticari veya zirai işletmeye dahil olması gibi durumlarda gayrimenkulün beyanı değişiklik göstermektedir. Aşağıda gayrimenkul kazancının diğer gelir unsurları ile ilişkisi açıklanmaktadır.

1.4.1. Gayrimenkul Sermaye İradı ile Ticari Kazanç Arasındaki İlişki

Mükellefler ticari kazanç elde ettiklerinde, bu kazançları gereği tutarı ne olursa olsun beyanname vermek zorundadırlar. Mükellef ticari kazancı ile birlikte gayrimenkul sermaye iradı da elde ettiği durumda, beyannameye gayrimenkul sermaye iradından elde ettiği kazancı da eklemelidir. Ticari kazancı olan mükellef konut istisnasından yararlanamamaktadır. Bu durumda mükellef elde ettiği gayrimenkul sermaye iradının hepsini beyan etmekle yükümlüdür.

Gayrimenkulün ticari işletme defterine kayıtlı olması durumunda elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı değil ticari kazanç sayılmaktadır. Bu durumda 193 Sayılı GVK'nın 70'inci maddesi gereğince belirtilen gayrimenkul sermaye iradı hükümlerine göre vergilendirilmemektedir. Eğer, gayrimenkul sermaye iradı ticari işletme defterine değil, ticari işletme sahibinin adına kayıtlı ise gayrimenkul sermaye iradı sayılmakta ve 193 Sayılı GVK'nın 70'inci maddesi gereğince vergilendirilmektedir.

Bir ticari işletmenin bir başka kişi veya kuruluştan kiraladığı mal veya hakları yine diğer bir başka kişi veya kuruluşa kiralaması durumunda, söz konusu mal veya hakların işletmeye dahil olmadığı açıktır. Bu durumda, ticari işletmeye dahil olmayan mal veya hakların bir başkasına kiralaması karşılığında elde edilen kazanç gayrimenkul sermaye iradı olarak değil, yine ticari kazanç olarak vergilendirilir. Çünkü burada söz konusu kiralama işlemi, ticari faaliyet kapsamında yapılmıştır. GVK'nın 70'inci maddesinin üçüncü fıkrasında, tüccarların kendi şahsına ait olup işletme aktifinde yer almayan mal veya hakların kiralanması karşılığında elde edilen kazancın da gayrimenkul sermaye iradı olacağı belirtilmiştir (Sarılı, 2015: 95).

1.4.2. Gayrimenkul Sermaye İradı İle Zirai Kazanç Arasındaki İlişki

GVK'nın 70'inci maddesinin ikinci fıkrası gereği mükelleflerin, zirai kazanç elde etmeleri durumunda kesinlikle beyanname vermeleri gerekmektedir. Zirai kazançlarının yanında gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükellefler, iki gelir unsurunu birlikte beyan etmelidirler. Ayrıca zira kazanç elde eden mükellefler konut istisnasından yararlanamamaktadır. Gayrimenkulün zirai işletme defterine kayıtlı olması durumunda gayrimenkul, gayrimenkul sermaye iradı değil zirai kazanç sayılmaktadır. Bu durumda GVK'nın 70'inci maddesi gereği gayrimenkul sermaye iradı hükümleri uygulanmamakta, zirai kazanç hükümleri uygulanmaktadır. Zirai faaliyete bizzat katılmayan, sadece üründen pay alan arsa sahiplerinin elde ettikleri gelirler gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır.

Diğer taraftan, arazi sahibinin arazisini başka kişilere ortağa vermesi halinde, faaliyetin sevk ve idaresine katılıyor, üretim giderlerine iştirak ediyor ve ayrıca faaliyet sonunda kardan pay alıyor ve zarar edilmesi durumunda zarardan da hissesine isabet eden kısmı üstleniyorsa, arazi sahibinin bu faaliyeti zirai faaliyet sayılır. Ancak arazi sahibinin, zirai faaliyetin sevk ve idaresi ile ilişkisinin olmaması, üretim giderlerine katılmaması, faaliyet sonunda oluşacak zarara da katılmaması ve sadece üretimden ürün veya nakit şeklinde pay alması halinde, elde edilen gelirler zirai kazanç değil, gayrimenkul sermaye iradı olacaktır (Sarılı, 2015: 95).

1.4.3. Gayrimenkul Sermaye İradı ile Diğer Kazanç ve İratlar Arasındaki İlişki

İşletme hakkının satışı karşılığında elde edilen gelir, diğer kazanç ve irat, kiralanması karşılığında elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı sayılır. Benzer bir durum telif kazançlarında da ortaya çıkmaktadır. Telif haklarının sahipleri veya kanuni mirasçıları dışındaki kimseler tarafından kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilir. Ancak, aynı telif haklarının sahipleri veya kanuni mirasçıları dışındaki kimseler tarafından bir başkasına satılması karşılığında elde edilen gelirler ise diğer kazanç ve irat olarak vergilendirilir (Sarılı, 2015: 95).

2. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADİ MATRAHININ TESPİT EDİLMESİ

2.1. Gayrimenkul Sermaye İradında Gayrisafi Hasılatın Tespiti

Gayrimenkul Sermaye İratlarının vergilendirilebilmesi için iradın elde edilmesi gerekir. İradı elde edebilmek ise tahsil esasına bağlıdır. Gayrimenkul sermaye iratlarını vergilendirebilmek için ilk önce gayrisafi hasılatın bulunması ve sonra gayrisafi hasılat üzerinden safi iradın tespit edilmesi gerekmektedir. GVK'nın 72'inci maddesinde gayri safi hasılatın tanımı şu şekilde açıklanmıştır; Gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi hasılat, 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarıdır (GVK, Md: 72). Diğer bir ifadeyle gayrisafi hasılat, elde edilen gelir miktarını vermektedir. GVK'nın 72'inci maddesinde de bahsedildiği gibi gayrimenkul sermaye iratlarında tahsil nakden ve aynen olarak iki türlü gerçekleşmektedir. Bu kısımda bu iki tahsil biçimini açıklanacaktır. GVK'nın 72'inci maddesinde belirtilen aşağıdaki işlemler gayrisafi hasılatın tahsili hükmünde sayılmıştır:

- Bilgi verilmesi şartıyla, namlarına, kamu müesseselerine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması,
- Kira olarak doğan alacağın başka bir şahsa temlik (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsili şartı aranmaz.) veya müşterisine olan borcu ile takası tahsil hükmündedir.

2.1.1.Kira Bedelinin Nakden Tahsil Edilmesi

Gayrimenkul sermaye iradında kira gelirinin nakit olarak tahsil edilmesi, Türk parası ya da yabancı para cinsinden ödenmesi anlamına gelmektedir. Geçmiş yıllara ait tahsil edilen kira gelirleri tahsil edildiği yılın geliri sayılır. Gelecek yıllara ait tahsil edilen kira gelirleri ise ilgili yılın kira geliri sayılır. Örneğin; Rabia Arı 2016 yılında 2014, 2015, 2016, 2017 yıllarında Fikriye Durmuş'a kiraladığı evin yıllık 6000 TL olan kirasını 08.01.2017 tarihinde tahsil etmiştir. Tahsil işlemi 2017 yılında gerçekleştirildiği için 2017 yılının geliri olarak kaydedilir. Rabia Arı'nın iş yeri olarak yıllık 24.000 TL'ye Fatma Kaya'ya 01.01.2017 de kiraladığı gayrimenkulü için ise Fatma Kaya 3 yıllık kirası olan 72.000 TL'yi peşin ödemiştir. Bu durumda elde edilen gelir ise ilgili yılın geliri

sayılır. Yani 2017 yılında 24.000 TL, 2018 yılında 24.000, 2019 yılında 24.000 TL gelir elde etmiş sayılır. İlgili yılların gelirine göre beyan edilir ve vergilendirilir. Alınan çekler de nakdi tahsil olarak sayılır, fakat senetler nakdi tahsil işlemi kapsamına girmez. Senetlerde tahsil ya da temlik işlemi gerçekleştiği anda elde edilmiş sayılır.

Ölüm veya memleketi terk durumlarında mükellefiyetin kalktığı tarihi takip eden zamanlara ait olmak üzere peşin elde edilen gelirler, mükellefiyetin kalktığı dönemin hasılatı sayılır. Bu tür durumlarda tahsil değil tahakkuk esası geçerlidir. Örneğin; Bir mükellefin 2016 yılında başlayan mükellefiyeti 08.01.2017 yılında ölümü sebebiyle son bulmuştur. 2016 yılında üç yıllık ödemiş olduğu 36.000 TL kira bedeli ölümü sebebiyle şu şekilde kabul edilmelidir. 2016 yılının hasılatı olan 12.000 TL o yılın hasılatı sayılır, fakat geri kalan tutar mükellefiyetin kalktığı yılın hasılatı sayılır. Yani geri kalan 24.000 2017 yılının hasılatı sayılır. Çünkü ölüm nedeniyle mükellefiyet kalkmış olur. Yabancı parayla yapılan ödemeler, ödeme gününün borsa rayici ile, borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Ancak, ülkemizde yabancı paralar için halihazırda örgütlenmiş bir kambiyo borsası olmadığından ödeme günü için Maliye Bakanlığı'nca ilan edilmiş olan gösterge niteliğindeki döviz alış kurunun esas alınması gerekmektedir (Sarılı, 2015: 97).

2.1.2.Kira Bedelinin Ayın Olarak Tahsil Edilmesi

GVK'nın 72'nci maddesinde kira bedelinin ayın olarak ödenmesi emsal bedele bağlanmıştır. Emsal bedel ile ilgili açıklamalara da VUK'un 267'inci maddesinde yer verilmiştir. Emsal bedel, gerçek değeri olmayan ya da doğru bir şekilde tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme günü satılması durumunda emseline yakın bir değer biçilmesidir. Emsal bedel VUK'da sırası ile şu 3 esasa göre tayin edilir;

Ortalama Fiyat Esası (Birinci Sıra): Aynı cins ve türdeki malların sırasıyla değerlemenin yapılacağı aydan bir önceki ay veya bir daha evvelki ayda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarlarına göre mükellef tarafından belirlenir. Aylık satış miktarının, emsal değeri belirlenecek malın miktarının % 25'inden az olmaması gerekir (VUK, Md: 267/1).

Maliyet Bedeli Esası (İkinci Sıra): Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder (VUK, Md: 267/2).

Takdir Esası (Üçüncü Sıra): Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz (VUK, Md: 267/3)

Ortalama Fiyat Esası ve Maliyet Bedeli Esasına göre belirlenemeyen bedel Takdir Komisyonu tarafından belirlenmektedir. Takdir komisyonu, karar verirken piyasa fiyatına ve kullanılmış ürünlerin yıpranma payını da dikkate alırlar. Aynı tahsil ve emsal bedeli uygulamasının en yaygın örneği, zirai faaliyete fiilen teslim alındığı tarih itibarıyla gerçekleşmektedir. Kira karşılığı elde edilen ürün, zirai kazanç ölçülerini saptayan kararnamelerde yer alan fiyatlar üzerinden değerlendirilecektir. Bu değerlendirme, emsal bedel yerine geçmektedir (Sarılı, 2015: 97).

2.1.3. Tahsilata İlişkin Diğer Unsurlar

2.1.3.1. Tahsil sayılan haller

GVK'nın 72'nci maddesinin devam eden hükümlerinde daha önce de bahsettiğimiz gibi, gayrisafi hasılatın tahsilinin nakden veya aynen elde edilmesinin dışında nasıl olabileceğinden bahsedilmiştir. İlgili hükümlerde (GVK, Md: 72);

- **Bilgi verilmesi şartıyla, namlarına, kamu müesseselerine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması,**

Kıracı ile kiralayanın yüz yüze görüşmelerinin mümkün olmadığı durumda iki tarafında bilgisi dahilinde hasılat; nama, kamu müessesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya yatırılabilir. Bedelin yatırıldığı tarih tahsilat tarihi sayılır.

- **Kira olarak doğan alacağın başka bir şahsa temlik (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsili şartı aranmaz.) veya müşterisine olan borcu ile takası tahsil hükmündedir.**

Kira olarak doğan alacağın üçüncü kişilere temlik (devretme) mümkündür. Temlik işleminin yapıldığı tarih tahsil işlemi de yapılmış sayılır. İvazlı temliklerde devir işleminin olması yeterlidir. Tahsil şartı aranmaz. Kiralayanın kiracısına borcu olması durumunda da borç ile tahsilat işlemi takas edilir.

2.1.3.2.Tahsilat işlemlerinin belgelendirilmesi

Maliye Bakanlığı 01.11.2008 tarihinde vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek ve vergi mükellefleri arasındaki adaletsiz dağılımı gidermek amacıyla 500 TL'nin üzerindeki gelirlerinin tahsilat ve ödeme işlemlerinin banka, Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü veya benzeri finansal kuruluşlar tarafından düzenlenen belgelerle tevsik (belgelendirme) edilmesini zorunlu hale getirmiştir. Bu durum her konut için ayrı ayrı yerine getirilmelidir. Örneğin; Hasan Beyin 450 TL, 550 TL ve 1000 TL kira bedeli olan üç dairesi vardır. Hasan Bey 450 TL değerindeki dairesinin tahsilat işlemini elden yapabilirken diğer iki dairesini banka ya da benzer aracı kuruluşlar ile gerçekleştirmelidir.

Kiraya verilen konutlarda tahsil sınırı 500 TL'nin üzeri olarak belirlenmişken, işyeri olarak kiraya verilen yerlerde kira bedeli ne kadar olursa olsun belgelendirilmesi zorunludur. Konut olarak kiraya verilen yerlerde tevsik işleminin sorumluluğu sadece kiraya verenin üzerinde iken işyeri olarak kiralanan taşınmazlarda sorumluluk iki tarafı da bağlar. 01.11.2008 tarihinde Maliye Bakanlığı'nın belgelendirme zorunluluğu kararına uymayanlara VUK'un 355'inci maddesince özel usulsüzlük cezası kesilmesi kararlaştırılmıştır. 2017 yılı için ceza miktarları şöyledir (Vergi Sirküleri, 2017).

- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında-1400 TL
- İkinci sınıf tüccarlar defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında-700 TL
- Yukarıda yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında-350 TL olarak belirlenmiştir.

2.1.3.3. Binaların dış yüzeyine reklam almak ve ortak alanların kiralanması

Binaların dış yüzeyine reklam almak ya da binanın ortak kullanım alanlarının üçüncü kişilere kiralanması durumunda elde edilen kira geliri bina maliklerinin ortak geliri sayılır. Bu hasılat maliklere hisseleri oranında dağıtılır. Eğer bina işletme defterine kayıtlı ise elde edilen hasılat işletmenin geliri sayılır. Bina sahiplerinin binanın dış yüzeyini reklam panosu olarak kiraya vermeleri durumunda kiraya alanlar kat maliklerine yapacakları ödemelerde GVK'nın 94/5-a maddesine göre %20 oranında kesinti yaparlar. Aynı zamanda gayrimenkuller işletmeye dahil olmadığından Katma Değer Vergisi (KDV) uygulanmamaktadır. Eğer işletmeye kayıtlı bir gayrimenkulün kiralanması söz konusu olursa KDV ve sorumluluk uygulaması söz konusu olur.

Örneğin; Fatma ve Eda bir apartmanın ortak malikidir. Bu apartmanın dış yüzeyini reklam için 10.01.2017 tarihinde yıllık 10.000 TL'ye kiraya veriyorlar. Zemin kattaki dükkanı da 15.01.2017 tarihinde bir eczacıya yıllık 48.000 TL'ye kiralıyorlar. Dükkan ve reklam panosundan 2017 yılında elde edilen gelir 58.000 TL'dir ve yıl içinde hepsi tahsil edilmiştir. Bu gelir apartmanın maliki 2 kişi olduğu için ikiye bölünür ($58.000/2=29.000$) ve elde edilen 29.000 TL kişi başına düşen gelirdir. Gelirin hepsi 2017 yılında tahsil edildiği için 2017 yılının hasılatı sayılır.

2.1.3.4. Kiracı tarafından taşınmaza eklenen değerlerin bedeli

Kiracı tarafından taşınmaza eklenen, taşınmazın değerini arttıran herhangi bir şey yapılması durumunda kira süresinin sonunda bedelsiz bir şekilde kiralayana devredildiğinde, bu taşınmaza eklenen değer için emsal bedeli, ayın olarak tahsil edilmiş kira bedeli sayılır. Bu değerlerin emsal bedeli VUK'un 267'nci maddesinde açıklanan Takdir komisyonunca yapılır. Söz konusu olan değer için emsal bedelinden daha düşük bir fiyatla tahsil edilmiş olması durumunda da aradaki fark aynen tahsil edilen kira hükmünde sayılır.

Örneğin; Apartman yönetiminin kararıyla apartmana doğalgaz tesisatı bağlatılacaktır. Apartmanda kiracı olan Hasan değer için masrafını kendisi karşılamıştır. 30.03.2017 tarihinde sözleşmesi biten Hasan kendisine aldığı evine taşınmıştır. Doğalgaz tesisatına yaptığı harcama için ev sahibi olan Nazım'dan 1000 TL almıştır. Nazım daha sonra tesisatın değerinin tespiti için takdir

komisyonuna başvurmuştur. Takdir komisyonu tesisatın değerini 1500 TL olarak belirlemiştir. Takdir komisyonunun belirlediği emsal bedel ile devralınan bedel arasındaki fark (1500-1000=) 500 TL devredilen tarihte elde edilmiş gayrisafi hasılat olarak kaydedilir.

2.1.4. Bir Güvenlik Tedbiri Olarak Emsal Kira Bedeli Uygulaması

Türk vergi sistemi içerisinde gayrimenkul sermaye iratları tahsil esasına bağlanmıştır. Fakat Emsal Kira Bedeli uygulamasıyla bunun dışına çıkmıştır. Diğer bir ifadeyle, mükellefler gelirlerini vergi dairelerine beyan etmek ve bu beyan üzerinden vergilendirilmek zorundadırlar. Bunun sebebi ise mükellefler elde ettikleri geliri emsalinden düşük gösterebilir ve vergi kaçırma yoluna gidebilirler. Bu tür durumların önüne geçmek için mal ve hakların emsal bedellerinin belirlenmesinde yarar vardır. Emsal kira bedeli uygulaması bir tür vergi güvenlik müessesesidir. Emsal kira bedeli uygulaması ile ilgili düzenlemeler GVK'nın 73'üncü maddesinde yapılmıştır. GVK'nın 73'üncü maddesinde 'Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin %5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve hakların maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanunu'nun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin % 10'udur'(GVK, Md: 73).

Emsal bedel en basit ifadesiyle piyasa fiyatı olarak belirtilebilir. Piyasa fiyatı ise aralarında ilişki bulunmayan kişi ve kurumların yaptıkları işlemlerde uyguladıkları fiyattır. Yapılan işlemin emsallere uygun olması, ilişkili kişilerle yapılan mal/hizmet alım veya satımında uygulanan fiyat ya da bedelin aralarında böyle bir ilişki bulunmayan kişiler arasında yapılması durumunda oluşacak fiyat ya da bedele uygun olmasını ifade eder. İlişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat aynı şartlar altında aralarında herhangi bir ilişki bulunmayan kişilerle yapılan işlemlerdeki piyasa fiyatına uygunsuz işlem emsallere uygun olarak yapılmış demektir, aksi takdirde işlem emsallere aykırı kabul edilecektir (Seven, 2015: 26). Diğer bir ifadeyle emsal kira bedeli, gayrimenkullerin beyan verilmesi zorunlu olan en az kira bedelidir. Yani kiraya verilen gayrimenkullerin emsalinden düşük olmaması gerekir. Gayrimenkulün bedelsiz olarak başkalarının

kullanımına bırakılması ya da kiraya verilen gayrimenkulün kira bedelinin emsal kira bedelinden düşük olması durumlarında emsal kira bedeli uygulanmaktadır.

GVK'nın 73'üncü maddesi 1999/1 Sıra No.lu İç Genelgede şöyle açıklanmıştır (<http://blog.kararara.com/gelir-vergisi-kanunu-ic-genelgesi-sira-no-19991>): Elde edilen gerçek kira gelirinin kira sözleşmesi, ödemeye ilişkin banka dekontu veya havale makbuzu, vb. belgelerle veya kiracının ifadesi ile ispat veya tevsik edildiği durumlarda ayrıca emsal kira bedeli karşılaştırılması uygulaması yoluna gidilmemektedir. Sözü edilen ispat veya tevsik işlemine ise, ancak beyan edilen kira gelirinin gerçek durumu yansıtmadığına ilişkin karinelerin bulunması veya vergi incelemeleri sırasında yetkililerce talep edilmesi durumunda başvurulmaktadır. Emsal kira bedeli düzenlemesiyle amaç kiraya verilen mal ve haklardan elde edilebilen en az gelirin belirlenmesi ve mükellefler tarafından beyan edilmesidir. Bu şekilde eksik veya hiç beyan edilmeyen gelirlerin önüne geçmek amaçlanmaktadır. Emsal kira bedeli GVK'nın 73'üncü maddesinde bina ve arazi ile diğer mal ve haklar için ayrı ayrı düzenlenmiştir.

- Bina ve arazilerde emsal kira bedeli yetkili makam veya mahkemelerce belirlenmiş kiradır. Şayet yetkili makam veya mahkemelerce belirlenememiş ya da böyle bir makam yoksa, o zaman Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin % 5'idir. Vergi değeri ise VUK'un 268'inci maddesine göre Emlak Vergisi Kanunu (EVK)'nun 29'uncu maddesine göre tespit edilen değeridir.
- Diğer mal ve haklarda emsal kira bedelin belirlenmesi ise maliyet bedeli esas alınarak hesaplanır maliyet bedeli bilinmiyorsa VUK'un servetlerin değerlendirilmesine ilişkin hükümlerine göre Takdir Komisyonunda belirlenecek değer % 10'udur.
- İhtira beratı, imtiyaz hakkı, telif hakkı vb. haklarda da biliniyorsa maliyet bedeli geçerlidir, maliyet bedeli bilinmiyorsa Takdir komisyonunca belirlenen değer %10'u esas alınır. Danıştay Dördüncü Dairenin 12.05.2011 tarihli 2010/705 Esas No'lu 2011/3658 Karar No'lu karar şu şekildedir:

Elde ettiği gayrimenkul sermaye iradını beyan dışı bıraktığı ileri sürülen davacı adına 2002 yılı için salınan gelir vergisi, hesaplanan fon payı ve kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararı temyiz edilmiştir. 193 sayılı GVK'nın 70'inci maddesinin 1'inci

fıkrasında; mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı sayılacağı, aynı Kanunun "Emsal Kira Bedeli Esası" başlıklı 73'üncü maddesinde ise, kiraya verilen mal ve hakların kira bedellerinin emsal kira bedelinden düşük olamayacağı, bedelsiz olarak başkalarının intifama bırakılan mal ve hakların emsal kira bedelinin, bu mal ve hakların kirası sayılacağı, bina ve arazide emsal kira bedelinin, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirasının, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin % 5'i olduğu hükme bağlanmıştır.

Dosyanın incelenmesinden, davacının 1/3 hissesine sahip olduğu gayrimenkulün ortağı olduğu şirketlere kiraya verildiği, ancak elde ettiği gayrimenkul sermaye iradını beyan sınırını aştığı halde beyan etmediği ileri sürülerek matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edildiği, takdir komisyonunca, İstanbul 3. Asliye Ticaret Mahkemesince yaptırılan bilirkişi incelemesi neticesinde düzenlenen 27.12.2001 günlü bilirkişi raporunda belirlenen 6.720.000,00 TL gayrimenkul değerinin %5 i emsal kira bedeli kabul edilerek matrah takdir edildiği ve davacı adına 2002 yılı için vergi ziyai cezalı gelir vergisi ve fon payı tarhiyatı yapıldığı anlaşılmıştır.

İncelenen dosyada, mahkemelerce veya yetkili özel mercilerce yapılan bir kira bedeli takdiri veya tespiti bulunmamaktadır. İstanbul 3. Asliye Ticaret Mahkemesince gayrimenkulün rayiç değerinin 6.720.000,00 TL olarak tespitine ilişkin bir bilirkişi raporu bulunmakta ise de; Kanun'da emsal kira bedeli olarak gayrimenkullerin rayiç değeri değil, mahkemelerce veya yetkili özel mercilerce takdir veya tespit edilen kira bedeli, bu yoksa vergi değerinin %5'inin esas alınacağı belirtildiğinden, bu raporun matrah takdirine dayanak olarak alınmasına hukuken olanak bulunmamaktadır. Nitekim aynı gayrimenkulün rayiç değeri, Fatih 2. İcra Müdürlüğünün talebi üzerine düzenlendiği anlaşılan bilirkişi raporunda 2.711.280,00 TL olarak belirlenmiştir. Bu durumda, kiraya verilen gayrimenkule ait kira bedelinin, Kanunda tanımlanan emsal kira bedelinden düşük olduğuna ilişkin bir tespit bulunmaması karşısında, yasal dayanaktan yoksun bulunan takdir komisyonu kararı uyarınca yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık görülmemiştir.

Yukarıda yer alan Danıştay kararında gayrimenkulün rayiç bedeli tespit edilmiş bulunmakta olup, mahkemelerce ya da yetkili kuruluşlarca tespit edilmiş kira bedeli bulunmamaktadır. Bu durumda hukuka uygunluk bulunmadığından 3. Asliye ve Ticaret Mahkemesinin almış olduğu karar geçersiz sayılmıştır. GVK'nın 73'üncü maddesinde yer verilen hükme göre gayrimenkulün mahkemelerce veya yetkili özel mercilerce takdir veya tespit edilen kira bedeli, bu yoksa vergi değerinin %5'inin esas alınacağı belirtildiğinden, bu raporun matrah takdiri değil rayiç bedelin tespitine ilişkin olduğu bu durumda kanuna uyarlık bulunmadığından kabul edilemeyeceği belirtilmektedir. Danıştay Üçüncü Dairesinin 1986/1151 Esas No'lu 1986/2209 Karar No'lu bir diğer kararı şu şekildedir:

Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince işin gereği görüşülüp düşünüldü: Yükümlü adına 1983 dönemi için beyan ettiği gayrimenkul sermaye iradının, emsal kira bedelinden az olduğu nedeniyle emsal kira bedeli esas alınarak bulunan matrah farkına göre salınan kusur cezalı gelir vergisini onayan Vergi Mahkemesi kararı, bozulması istemiyle temyiz edilmiştir.

193 sayılı GVK'nın 1'inci maddesinde; Gelir Vergisine tabi gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratlarının safi tutarı olarak tanımlanmış, aynı kanunun 70'inci maddesinin birinci bendinde de; bina ve arazinin sahibi, mutasarrıfı veya zilyedi tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar, gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmiştir. Her iki maddede de; gelir vergisine tabi olacak kazanç ve irat elde etme koşuluna bağlanmıştır. Başka bir deyimle elde edilmeyen kazanç ve iradın vergilendirilmesi olanaksızdır.

Gayrimenkullerin kiralanmasına ilişkin hükümler genel olarak, Borçlar Kanununda, özel olarak 6570 sayılı Gayrimenkul Kiraları Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir. 6570 sayılı Kanun 1'inci maddesinde, belediye teşkilatı olan yerlerdeki taşınmazların kiralanmalarında ve kiralayanla kiracı arasındaki hukuksal ilişkilerde bu Kanunun ve Borçlar Kanununun aynı kanuna aykırı olmayan hükümlerinin uygulanması öngörülmüş, 7'inci maddesinde tahliye sebepleri sayılmış ve 11'inci maddesinde de kira sözleşmesinin bitiminden itibaren en az onbeş gün evvel mecburun tahliye edileceği bildirilmediği takdirde sözleşmenin kendiliğinden yenilenmiş sayılacağı belirtilmiştir.

GVK'nın 2'nci maddesinin son fıkrasında yazılı kazanç ve iratların, aynı Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça gerçek ve safi tutarları üzerinden vergiye

tabi olduğu kuralına dayanılarak, 73'üncü maddesinde, bu kurala bir istisna getirildiği ve kiralanan mal ve hakların kira bedellerinin emsal kira bedelinden düşük olamayacağının kurala bağlandığı ileri sürülebilirse de; Kanunun 70'inci maddesinde elde etme esasının kabul edilmiş olması nedeniyle emsal kira bedeli esasının, aynı kanunun 2'nci maddesinin son fıkrasına istisna oluşturmadığı sonucuna varılmaktadır. Yükümlünün ilgili yılda emsal kira bedeli düzeyinde kira elde etmemesine karşın, beyanda bulunduğu kiralardan daha fazla kira elde ettiği saptanmadan, emsal kiraya göre tarhiyat yapılmasında ve bu tarhiyatın onanması yolunda verilen Vergi Mahkemesi kararında yasal isabet görülmemiştir. Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca, Tetkik Hakimi Semra Kıracı'nın yazılı ve sözlü açıklamaları alınıp, dosya incelendikten sonra gereği görüldü.

GVK'nın 2361 sayılı Kanununun 50'nci maddesiyle değişik 73'üncü maddesinde, kiraya verilen mal ve hakların kira bedellerinin emsal kira bedelinden düşük olamayacağı, bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedelinin bu mal ve hakların emsal kirası sayılması, bina ve arazi için yetkili özel mercilerce takdir veya tesbit edilmiş kira mevcut olmadığı takdirde, Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin yüzde yedisinin emsal kira bedeli olduğu kuralı getirilmiştir. Gayrimenkul sermaye iradını ilke olarak elde etme esasına bağlamış bulunan Kanun, 73'üncü maddesiyle getirilen emsal kira bedeli esasının hangi hallerde uygulanmayacağını da aynı maddenin devamında üç bent ile belirlemiştir. Emsal kira bedeli esası, elde edilmesi beklenen kiranın, vergi değeri yoluyla hesaplanarak önceden belli edilmesi gibi bir varsayıma dayanmaktadır. Gelirin, gerçek ve safi tutarıyla vergilendirilmesi ilkesini esas alan sistemimizin, ticari ve tarımsal kazançlar için de benzeri ölçüler getirdiği bilinmektedir. Ortalama kar haddi, asgari gayrisafi hasılat, asgari zirai kazanç esasları da belli nitelik ve kapasitelere sahip işletmeden beklenen gayrisafi kazançların önceden belli edilmesinden ibarettir. Anılan varsayımlar karşısında ticari ve sosyal yaşamın gerçeklerinin dışlanamayacağını bilincinde olan yasa yapıcı, Vergi denetim aracı olarak kullanılan söz konusu esasları mutlak saymamış ve yükümlülerin, ölçülere ulaşılmasını nedenlerini açıklama ve kanıtlama olanakları bulunduğunu da kabul etmiştir. Her ne kadar emsal kira bedeli esasını öngören 73'üncü maddede vergi değerinin yüzde yedisinin altında beyanda bulunan yükümlülerin buna ilişkin haklı nedenler getirebilecekleri belirtilmemişse de, madde devamında emsal kira bedelinin uygulanmayacağı hallerin belirtilmesi,

gayrimenkul sermaye iradının elde etme koşuluna bağlanması ve bu müessesenin yapısı gereği yukarıda belirtilen yasal ölçülerden olması gibi nedenlerle, emsal kira bedeli esası ile mutlak bir kural getirilmiş olduğu düşünülemez.

Bu nitelikleriyle vergi İdaresinin elinde bir denetim aracı olarak bulunan emsal kira bedeli esası, bu esasa göre beyanı gerekenden daha düşük beyanda bulunan yükümlülerin beyan ettikleri gelirin gerçek ve doğru olduğu yolundaki kanıtlarına da açıktır. Bu nedenle, tüm yasal ölçülerin uygulandığı hallerde olduğu gibi vergi değerinin yüzde yedisinin altında beyanda bulunan yükümlü, beyanının gerçeğe uygun olduğunu kanıtlama yükü altındadır. Vergi Mahkemesinde açtığı davaya ait dilekçesinde kira sözleşmelerini de eklediğini belirtmesine karşın dosyaya sunmadığı anlaşılacak yükümlünün, beyanından daha yüksek kira geliri elde ettiğinin vergi İdaresi tarafından tespiti gerektiğinden bahisle verilen ısrar kararı, yukarıda açıklanan nedenlerle yasaya uygun bulunmamıştır.

Bu durumda vergi mükellefinin kiraladığı mülkünden emsalinden düşük gelir elde ettiğinin kanıtlanması durumunda elde ettiği gelir üzerinden vergisini ödeyebilmektedir. Emsalinden düşük gelir elde ettiğini kanıtlayamaması durumunda vergi kaçakçılığı şüphesiyle emsal bedeli tespit edilip mükellefe fazla vergi ödeme yükümlülüğü getirilebilmektedir. Bu durumda mükelleflerin kira sözleşmesini eksiksiz doldurup, fatura, makbuz vb. gibi evrakları saklamaları önem arz etmektedir. Vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin VUK hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunur(Sezgin, 2011: 225).

➤ **Emsal Kira Bedeli Uygulanmayacak Durumlar**

GVK'nın 73'üncü maddesinde emsal kira bedeli uygulanmayacak haller sayılmıştır. Aşağıda bunları ayrıntılı açıklanmıştır.

Bedelsiz Olarak Kullanıma Bırakılan Taşınmazlar

Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması durumunda emsal kira bedeli uygulanmayacağı belirtilmiştir (GVK, Md: 73/1). Örneğin; Kuşadası'nda yazlığı olan bir gurbetçi, yazlığını üç aylık tatilde kullanmakta geri kalan zamanlarda ise yazlığının bakımı ve korunması için başkasına bedelsiz olarak ikamet etmesine izin verebilir. Ancak

koruma amacının dışında kalan amaçlar için de kullanılıyorsa emsal kira bedeli uygulaması kullanılmak zorundadır. Mesela koruma ve barınma amaçlı bedelsiz ikamet etmesini sağladığı kişi yazlığın bodrum katını araba tamir dükkanı olarak kullanırsa emsal kira bedeli uygulanmalıdır.

Binaların Mal Sahiplerinin Usul, Furu veya Kardeşlerinin İkametine Tahsis Edilmesi

GVK'nın 73/2'inci maddesinde belirtilen hükme göre mal sahibinin usul (anne, baba, büyükanne, büyükbaba), furu (çocuklar, torunlar) veya kardeşlerine sadece ikamet amacıyla bedelsiz sundukları binalar için emsal kira bedeli uygulanmaz. Ancak ikamet değil de başka bir amaçla kullanılırsa emsal kira bedeli uygulanmak zorundadır. Kişi bentte sayılan yakın akrabalarından herhangi birine birden fazla bina tahsis etmişse bu binalardan vergi değeri yüksek olana emsal kira bedeli uygulanmaz. Eşlerden her ikisine de yakınları tarafından bina tahsis edilirse yine binalardan vergi değeri yüksek olana emsal kira bedeli uygulanmaz. Örneğin; şahsına ait konutu bedelsiz olarak kardeşinin kullanımına tahsis eden ancak kardeşinin vefatı üzerine söz konusu konutu yine bedelsiz olarak kardeşinin eşinin kullanımına tahsis etmeye devam eden bir mükellef, vefat eden kardeşinin eşine bedelsiz olarak tahsis ettiği konuttan dolayı emsal kira bedeli hesaplayacaktır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015: 231). Emsal kira bedelini ilgilendiren bir diğer karar da Danıştay Üçüncü Daire tarafından alınan 1986/490 E., 1986/1822 K. numaralı karardır:

Uyuşmazlık, kendisinin ve eşinin maliki buldukları taşınmazların bir bölümünün kullanımını 1980 takvim yılında bedelsiz olarak üç oğluna bıraktığı halde bu taşınmazlar dolayısıyla anılan dönemde gayrimenkul sermaye iradı beyanında bulunmayan davacının, takdir komisyonunca takdir edilen matrah üzerinden salınan gelir ve mali denge vergileri ile kesilen kaçakçılık cezasına karşı açtığı davayı kısmen kabul ederek vergi asıllarını tasdik, kesilen kaçakçılık cezasının ağır kusur cezasına çevirmek suretiyle tarhiyatı tadil eden Beşinci Vergi Mahkemesinin 19.10.1984 gün ve E: 1984/75, K: 1984/442 sayılı kararının temyizen bozulması istemine ilişkin bulunmaktadır.

213 sayılı VUK'un 29'uncu maddesinin olay tarihinde yürürlükte bulunan şeklinde, her ne şekilde olursa olsun, bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve maddi delillere veya kanuni ölçülere

dayanılarak miktarı tesbit olunan bir matrah farkı üzerinden ikmalen vergi tarh edileceği; aynı Kanununun 30'uncu maddesinde de, verginin, matrahın tamamen veya kısmen maddi delillere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilecek matrah veya matrah kısmı üzerinden re'sen tarh olunacağı açıklanmış bulunmaktadır. Görüldüğü gibi, evvelce tarh edilen bir vergiye müteallik olarak ortaya çıkan bir matrah veya matrah farkının maddi delillere veya kanuni ölçülere dayanılarak tesbit edilmesi mümkün ise verginin, takdir komisyonu kararına dayanılarak re'sen değil, ikmalen tarh edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, 193 sayılı GVK'nın Emsal Kira Bedeli, başlıklı 73'üncü maddesinin olay tarihinde yürürlükte bulunan şeklinde de, kiraya verilen mal ve hakların kira bedellerinin emsal kira bedellerinden aşağı olamayacağı, bedelsiz olarak başkalarının intifaa bırakılan mal ve hakların emsal kira bedelinin, bu mal ve hakların kirası addolunacağı ve arazide emsal kira bedelinin, Vergi Usul Kanununa göre taayyün eden vergi değerinin %10'u olduğu hükmü öngörüldüğüne ve vergi değerinin ne olduğu hususu da VUK'un 268'inci maddesi ile 1319 sayılı EVK'da belirlendiğine göre; vergi değerinin, arazilerin emsal kira bedellerinin dolayısıyla vergi matrahının tespitinde kanuni ölçü olduğu açıktır.

Bu durumda; zirai faaliyetinden dolayı dönem kazancını beyan ederek vergilerini ödediğinde ihtilaf bulunmayan davacının, 1980 takvim yılında bedelsiz olarak oğullarının kullanımına bıraktığı arazilerin emsal kira bedellerinin, vergi değeri ölçüsüne göre belirlenerek hesaplanacak matrah farkı üzerinden ikmal tarhiyatı yapılması gerekirken, takdir komisyonunca yetkisiz olarak takdir olunan matrah üzerinden re'sen tarhiyat yapılmasında açıklanan kanun hükümlerine uyarlık bulunmamaktadır.

Bu nedenle, Beşinci Vergi Mahkemesinin temyize konu kararının bozulmasına, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49. maddesinin (2) nolu bendi uyarınca aynı nedenlerle dava konusu tarh işlemi ile ona bağlı ceza kesme işleminin iptaline; dava sırasında yapılan 1250. (Bin ikiyüzelli) lira yargılama gideri ile temyiz aşamasında yapılan 2350 (ikibinüçyüzelli) lira yargılama giderinin karşı taraftan alınarak temyiz isteminde bulunan davacıya verilmesine 1.10.1986 gününde oybirliğiyle karar verildi.

Mal Sahibi İle Birlikte Akrabalarının da Aynı Dairede İkamet Etmesi

Mal sahibinin akrabası olan kişilere ev veya dairesinin bir kısmını ikametgah olarak tahsis etmesi halinde emsal kira bedeli esası uygulanmaz. Buradaki 'akraba' kavramı, kan, soy (anne, baba, kardeş, yeğen, amca, hala, teyze, dayı, vb.) ve sıhri hısımlığı (evlenme ile doğan hısımlık) kapsamaktadır (Sarılı, 2011: 145). Burada amaç akrabaya evinin bir kısmını ikamet olarak kullandırmaktır. Mükellefin bunun dışında bir amaç için akrabaya ya da bir başkasına evinin bir kısmını kullandırması durumunda emsal kira bedeli uygulanır.

Genel Bütçeye Dahil Daireler, Katma Bütçeli İdareler, İl Özel İdareleri, Belediyeler ile Diğer Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca Yapılan Kiralamalar

GVK'nın 73/4'üncü fıkrasına göre genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda emsal kira bedeli uygulanmaz.

2.2. Konut İstisnası Uygulaması

GVK'nın 21'inci maddesine göre konut olarak kiraya verilen gayrimenkullerin 296 Sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde belirtilen ifade ile 2017 yılı için 3.900 TL'si gelir vergisinden müstesnadır. Bu rakam 2016 yılı için 3.800 TL ve 2017 yılı için 3.900 TL idi. Bu istisna tutarı gayrimenkullerin sadece konut olarak kullanılmasında uygulanacağından işyeri olarak kiralanan gayrimenkuller bu haktan yararlanamazlar. Örnek verilecek olursa; Bay (A)'nın iki dairesi vardır. Bunlardan bir tanesini konut olarak kiraya vermiş ve yıllık 7.500 TL kira geliri elde etmiştir. Diğerini ise işyeri olarak kiraya vermiş ve 24.000 TL kira geliri elde etmiştir. Mükellef işyeri olarak kiraya verdiği dairede konut istisnasından yararlanamaz, sadece konut olarak kiraladığı dairede konut istisnasından yararlanabilecektir.

Kiralamanın bir tam yılı doldurması şart değildir. Örneğin Bay (C) Ocak ayında kiralamış olduğu evi iş yerinin başka bir şehre taşınması sebebiyle 9 ay sonunda boşaltıyor. 9 aylık sürede elde edilen kira gelirinin 3.900 TL'si gelir vergisinden müstesnadır. Konutun birden fazla kişide hissesi olması durumunda da her hissedar ayrı ayrı konut istisnasından yararlanabilir. Buna eş olanlar da dahildir. Diyelim ki Bay (A) ve eşi Bayan (B) yarı yarıya hisse sahibi oldukları bir

daireyi mesken olarak kiraya verdiler. Bu daireden yıllık 12.000 TL kira geliri elde etmişlerdir. Bay (A) ve Bayan (B) her ikisi de $(12.000/2=)$ 6.000 TL kendi gelirleri üzerinden konut istisnasından yararlanabilecektir. Miras durumunda olan konutlarda mirasın paylaşılmamış olması halinde mükelleflerin her biri ayrı ayrı konut istisnasından yararlanabilmektedir.

Birden fazla konuttan kira elde edilmesi durumunda her konut için ayrı ayrı konut istisnası uygulanmaz. Bütün kira gelirleri toplanır ve toplamından 2017 yılı için 3.900 TL'lik istisna düşülür. GVK'nın 21'inci maddesinde bir de konut istisnasından yararlanamayacak olanlar belirtilmiştir. Bunlar;

- Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar; yani ticari kazanç sahipleri (I.sınıf ve II.sınıf tacirler ile birlikte basit usule tabi olanlar), zirai kazanç sahipleri (defter tutan çiftçiler), serbest meslek erbapları (serbest çalışan avukat, doktor, mimar, mali müşavir gibi) konut istisnasından faydalanamazlar (Özgür, 2015).

- 2012 yılında yapılan yasal bir düzenleme ile istisna haddinin (2017 yılı için 3.900 TL) üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı ya da birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayrisafi tutarları toplamı 110.000 TL'yi aşanlar da konut istisnasından yararlanamazlar. GVK'nın 103'üncü maddesinde yazılı tarifinin üçüncü diliminde yazılı tutarı aşanlar yararlanamaz. GVK'nın 103'üncü maddesinde belirlenmiş olan bu tutarda her yıl maliye bakanlığınca güncellenmektedir. Bu düzenlemenin sebebi ise; gelir vergisi kişilerin gelir düzeylerini dikkate alan ve haklarını koruyan bir vergi türüdür. Konut istisnası düşük gelirli ailelerin vergi yükünü azaltmak ve gayrimenkul kiralmasına teşvik etmek amacıyla getirilmiştir. Son yapılan düzenlemelere kadar ticari, zirai, mesleki kazancı nedeniyle yıllık beyanname veren mükellefler de konut istisnasından yararlanabiliyorlardı. Ancak yeni yapılan düzenlemelerle gelir adaletini sağlamak amacıyla yüksek gelirli mükelleflerin konut istisnasından yararlanmasına son verilmiştir.

GVK'nın 21'inci maddesine göre konutunu kiraya veren herkes konut kira geliri, yıllık belirlenen konut istisna tutarını aşması durumunda beyanname vermek zorundadır. Konut istisnasından yararlanmanın yolu kira gelirlerini

eksiksiz beyan etmekten geçmektedir. Kira gelirini beyan etmeyen ya da eksik beyan edenler bu istisnadan yararlanamazlar.

Herhangi bir nedenle beyanname vermeyen veya beyanname vermesine karşın elde ettiği hasılatı olduğundan düşük beyan eden bir kişinin, daha sonra yapılacak tarhiyatlarda Kanun'da belirtilmiş istisna tutarından yaralanması mümkün bulunmamaktadır. Ancak 286 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca mükellefler, idarece herhangi bir tespit yapılmadan önce, süresinde beyan etmedikleri veya süresinde verdikleri beyannamede yer almayan mesken kira gelirini, pişmanlık ve ıslah hükümleri dahil olmak üzere kendiliklerinden süresinden sonra verecekleri beyanname ile beyan etmeleri halinde de söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir (Maliye Hesap Uzmanları, 2015: 225).

2.3. Gayrimenkul Sermaye İradında İndirilecek Giderlerin Tespiti

2.3.1. Gayrimenkul Sermaye İradında Gayrisafi Hasılatın İndirilecek Giderler

Diğer gelir vergisi unsurlarında olduğu gibi gayrimenkul sermaye iratlarında da vergilendirme safi irat üzerinden gerçekleştirilir. Safi irat ise daha önce anlatmış olunduğu üzere gayrisafi hasılatın giderlerin düşmesi ile bulunur. Gayrisafi hasılat GVK'nın 70'inci maddesinde sayılan mal ve hakların kiraya verilmesi sonucunda o takvim yılı veya geçmiş yıllara ait olup o yıl içinde nakden veya aynen tahsil edilen toplam irattır. Safi irat ise gayrisafi hasılatın giderlerin arındırılmasıdır.

Gayrimenkul sermaye iratlarının safi iradının tespitinde iki yöntem vardır. Bunlar gerçek gider usulü ve götürü gider usulüdür. Mükellefler istedikleri yöntemi seçmekte hürdürler. Kendi kira gelirlerini ve giderlerini hesaplayarak karlı olanı seçebilirler. Ancak bir yıl içinde farklı gayrimenkulleri için farklı yöntemleri seçemezler, hepsi için aynı yöntemi kullanmak zorundadırlar. Götürü gider yöntemini seçen bir mükellef iki yıl kalmak zorundadır. İki yıl götürü gider yönteminde kaldıktan sonra isterse gerçek gider yöntemine geçebilir. Gerçek gider yöntemini seçen mükellefler ise istedikleri yıl götürü gider yöntemine geçebilirler.

2.3.1.1.Gerçek gider usulü

Gerçek gider usulünün seçilmesi durumunda safi iradın tespiti için GVK'nın 74'üncü maddesinde sayılmış olan ve aşağıda açıklanan gider unsurlarının indirilmesi gerekir. Gerçek gider usulünde giderler tevsik edilmesi gerektiğinden belgelerin mükelleflerce 5 yıl zamanaşımı süresi dolana kadar muhafaza etmeleri ve gerektiğinde vergi dairelerine ibraz etmeleri gerekmektedir. Gerçek gider usulünün seçilmesi durumunda gayrisafi hasıllattan indirilecek olan giderler şunlardır;

- ***Kiraya verenler tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri:***

Kiraya verenler tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri elde edilen gayri safi hasıllattan indirilebilir. Eğer bu giderler kiracıdan tahsil ediliyorsa ya da kiracının üstlenmesi durumunda gayrisafi hasıllattan indirimi söz konusu olamaz. Örneğin Bay A'nın öğrencilere kiraladığı 3 katlı apartı ve kiralık bir dairesi vardır. Bay A apartı öğrencilere elektrik, su, ısıtma giderleri de dahil 500 TL'ye kiraya vermektedir. Kiralık dairesini ise elektrik, su, ısıtma giderlerini dahil etmeden 600 TL' ye kiraya vermektedir. Bay A apartı kiraya verdiği durumda elektrik, su, ısıtma giderlerini gider olarak kaydedebilir fakat dairesinin elektrik, su, ısıtma giderlerini gider olarak gayrisafi hasıllattan indiremez.

- ***Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün önemi ile orantılı olan idare giderleri:***

Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün önemi ile orantılı olan idare giderleri diğer bir ifadeyle bekçilere, kapıcılara, temizlikçilere, bahçıvanlara ödenen giderleri indirebiliriz. Yalnız bu giderlerin kiracıdan tahsil edilmiş olması gerekiyor, aksi takdirde gider olarak indirilemez. Ayrıca bu giderlerin gayrimenkulün değeri ile de orantılı olması gerekir. Örneğin küçük bir apartman için bekçi tutulması durumunda yapılan ödeme gider olarak gayrisafi hasıllattan düşülemez.

- ***Kiraya verilen mal ve haklara ait sigorta giderleri:***

Kiraya verilen mal ve haklara ait sigorta giderleri hasılatı gider olarak indirilebilir. Sigorta giderleri ilişkili oldukları yılın hasılatından indirilebilirler. Bunun sebebi gelecek yıllara ait yapılmış tahsilatlar tahsil edildiği yılın geliri değil ilgili olduğu yılın geliri sayılmaktadır. Bu yüzden sigorta giderleri de ilgili olduğu yılın gideri sayılmaktadır. Örneğin 02.03.2017 yılında 1 yıllığına sigorta ettirilen bir gayrimenkulden sadece 2017 yılına ait sigorta masrafları indirilebilecektir. Bunu sebebi tahsil esasının içinde dönemselliği de barındırıyor olmasıdır.

- ***Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara harcanan borçların faizleri ve gayrimenkullerin iktisap bedelinin %5'i:***

Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara harcanan borçların faizleri ve gayrimenkullerin iktisap bedelinin %5'i, kiraya verilen bir gayrimenkulün iktisap edilmesi, inşası, büyütülmesi gibi sebeplerle harcanan giderlerin faizleri gayrisafi hasılatı gider olarak indirilebilir. Ancak borcun hepsinin bu gayrimenkule harcanmış olması gerekir. Ayrıca gayrimenkulün bir kısmının kiraya verilmemesi durumunda kiraya verilmeyen kısma harcanan giderlerin faizleri gayrisafi hasılatı gider olarak indirilemez. Diğer yandan, borç faizi üzerinden finansal kuruluşlar tarafından ödenen Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV)'nin gayrimenkul sermaye iradı sahibine yansıtılması halinde, söz konusu BSMV de bu kapsamda indirilebilecektir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015: 233).

Konut olarak kiraya verilen gayrimenkulün iktisap (elde etme) yılından itibaren 5 yıl boyunca iktisap bedelinin %5'i gider olarak indirilebilmektedir. Örneğin; Kasım 2016 yılında iktisap edilen bir gayrimenkulün 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 yıllarında %5 i gider olarak indirilebilecektir. Yalnız gayrimenkulün konut olarak kiraya verilmesi gerekir. İşyeri olarak kiralanan gayrimenkullerin iktisap bedelinin %5'i indirilemez. Kiraya verilen birden fazla konut olması durumunda sadece konutlardan biri için uygulanmaktadır. GVK'nın 88'inci maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca iradın indirime yeterli gelmemesi durumunda diğer gelir unsurlarından indirimi mümkün değildir.

- ***Vergi, resim, harç ve şerefiyelerle (itibar değeri), belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları:***

Vergi, resim, harç ve şerefiyelerle (itibar değeri), belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları kiraya verilen gayrimenkuller için ödenen aydınlatma, temizlik harçları, şerefiyeler, belediyelere ödenen kanalizasyon ve kaldırım masraflarına iştirak payları, bina ve araziler için ödenen emlak vergileri gibi durumlarda indirim söz konudur.

Motorlu Taşıtlar Vergisi tarifelerinden II sayılı tarifede sayılan; taksi minibüs, kamyonet, motosiklet ve benzeri araçların kiraya verilmesi durumunda ise ödenen motorlu taşıtlar vergisi de hasıllattan düşülebilir. Belediyeler ve belediyelere bağlı müesseseler tarafından alınan inşa, tamir, kanalizasyon tesisi gibi işlerin de gayrimenkulü ilgilendirmesi ve bedelinin kiraya veren tarafından ödenmesi durumunda harcanan giderlere indirim uygulanabilir.

- ***Kiraya verilen mal ve haklar için vergi usul kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar:***

Kiraya verilen mal ve haklar için vergi usul kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar da gider olarak indirilebilir. Amortisman tabi değer biliniyorsa maliyet bedeli, bilinmiyorsa bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için VUK'un 267'inci maddesinin 3'üncü sırasına göre tespit edilen emsal değeridir. Yalnız mükellefler sadece normal amortisman yoluyla tespit edilen tutarı gider olarak indirebilirler. Kiraya verilen evler için amortisman oranı 333 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde %2 olarak belirlenmiştir. 29824 sayılı Resmi Gazetede 7/9/2016 tarihinde yayımlanan 6745 Sayılı Kanun'da yapılan düzenlemeye göre ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik olan harcamalar da bir sefere mahsus indirim konusu olabilecektir.

Konu ile ilgi 26/08/2013 tarihinde 27575268-105[313-2013-88]-910 sayılı Gelir İdaresinin yayımladığı bir özelge şu şekildedir;

İlgi özelge talep formunuzda, ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi numaralı mükellefi olduğunuz, kira gelirinizin bulunduğu ve kira gelirinin beyanında gerçek gider usulünün seçildiği belirtilerek, indirim konusu yapılacak amortismanla ilişkin usul ve esaslar hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmiştir.

Buna göre, kira gelirinizin beyanında gerçek gider usulünü seçmeniz halinde, Gelir Vergisi Kanununun 74'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendine göre kiraya verilen gayrimenkulünüz için ayrılan amortismanları indirim konusu yapmanız mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, gider olarak yazılacak amortisman tutarının hesaplanmasında; amortisman tabi değer olarak, biliniyorsa maliyet bedeli, bilinmiyorsa vergi değerinin esas alınması gerekmektedir.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 315'inci maddesinde; "Mükellefler amortisman tabi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır." denilmiş, anılan maddenin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden amortisman tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı ömür ve Amortisman oranları" tespit edilmiş ve bu oranlar 339, 365, 389, 399 ve 406 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki liste açıklanmıştır.

Bu itibarla, gayrimenkul sermaye iradına kaynak teşkil eden konutların, 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki listenin "1.4.İkamet olarak kullanımdan kiralık hale getirilen evler" kısmında yer verilen 50 yıl ve % 2,00 amortisman oranı ile amortisman tabi tutulması gerekmektedir. Ayrıca, vergi değeri üzerinden amortisman ayrılması durumunda, ilgili gayrimenkulün edinim tarihindeki vergi değerinin esas alınarak amortisman ayrılacağı da tabiidir.

- ***Mal sahibi tarafından yapılan onarım giderleri:***

Mal sahibi tarafından yapılan onarım giderleri, gayrimenkulün üzerinde gerçekleşen eskimiş, yıpranmış, bozulmuş yanlarının yenisiyle değiştirilmesi ya da tamir edilmesi gibi durumlarda harcanan giderlerde indirim söz konusu olmaktadır. Mesela, evin boyasının eskimesi durumunda tekrar boyanması, kapı ve pencerelerinin boyanması, zemine döşenmiş tahtaların cilalanması gibi. Yalnız bunlar gayrimenkulün değerini arttıran işlemlerle karıştırılmamalıdır. Çünkü gayrimenkulün değerini arttırıcı herhangi bir işlem gerçekleştirilmesi durumunda indirimden söz edilemez. Buna örnek olarak şu durumlar gösterilebilir; Gayrimenkule sonradan doğalgaz tesisatının döşenmesi, binaya sonradan asansör

eklenmesi gibi durumlarda gayrimenkulde değer artışı söz konusu olmaktadır. Bu tarz giderler gayrimenkulün değerine eklenir ve amortismanına tabi tutulur.

- ***Bakım ve idame giderleri:***

Bakım ve idame giderleri, gayrimenkullerin yıpranmasını, aşınmasını veya bozulmasını önlemek amacıyla yapılan giderlerde indirim söz konusu olabilir. Örneğin; doğalgaz döşeli bir dairenin yıllık bakımının yaptırılması, bina bacalarının temizlenmesi, asansörün bakımının yaptırılması gibi giderler bakım ve idame giderleridir.

- ***Kira ile tuttıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer giderler:***

Kira ile tuttıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer giderler, kişiler kiraladıkları mal ve hakları başkalarına kiralayabilir bunun üzerinden gayrimenkul sermaye iradı elde edebilirler. Bu durumlarda kiraya verene ödenen kiralar gayrisafi hasıllattan gider olarak indirilebilir. Uluslararası vergi anlaşmaları ile yapılan düzenlemeler saklı kalmak üzere, yurtdışında kira ile tutulan bir gayrimenkulün kiraya verilmesinden elde edilen gelir beyannameye dahil edileceğinden, bunun için ödenen kira bedeli de gayrisafi hasıllattan indirim konusu yapılabilecektir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015: 235).

- ***Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutların kira bedeli:***

Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutların kira bedeli gerçek usul seçildiği takdirde gider olarak indirilebilir. Kiralanan konutlar kişinin ikametgahı, yani sürekli olarak oturduğu yerdir. Kişinin ikametgahı olan konut gider olarak indirilebilir ancak yazlık ya da başka amaçlarla kişinin ikametgahı olmayan yerlere ödenen kiralar gider olarak indirilemez. Oturulan konuta ödenen kira bedeli tüm diğer gerçek giderler düşüldükten sonra en son kalan kısımdan düşüldür. İndirilebilecek konut kira bedeli elde edilen hasılat ile sınırlıdır. Yani oturulan konut kira bedelinin hasıllattan yüksek gelmesi sebebiyle zarar beyan edilemez. Tam mükellefiyet esasına tabi olanların, yurtdışında ödedikleri kira bedelleri Türkiye’de elde ettikleri gayrisafi hasıllattan indirilebilir, fakat dar mükellefiyete tabi olanların yurtdışında ödedikleri kira bedelleri Türkiye’de elde ettikleri kira gelirinden indirilemez.

- ***Zarar, ziyan ve tazminatlar:***

Zarar, ziyan ve tazminatlar, kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak sözleşmeye, kanuna veya ilama (mahkeme kararına), istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar hasıllattan indirilebilir. Buna örnek olarak tahliye davalarında kiracıya harcanan giderler indirim konusu olabilir. Ancak, mükellefin kişisel kusurundan dolayı meydana gelmiş zarar, ziyan ve tazminatlar gider olarak indirilemez.

- ***Kısmen kiraya verilen mal ve haklarda giderlerin dağıtımı:***

Kısmen kiraya verilen mal ve haklarda giderlerin dağıtımı, GVK'nın 74'üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre kısmen kiraya verilen mal ve hakların sadece kiraya verilen kısmına yapılan harcamalar gider olarak indirilebilecektir. Kiraya verilmeyen kısmına yapılan harcamaların ise ne şekilde tespit edileceği kanunda belirtilmemiştir. Bu konuda uygun olan bir yöntem belirlenmelidir. 2015 Beyanname Düzenleme Kılavuzunda şu şekilde örneklendirilmiştir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015: 237); ısıtma ve aydınlatma giderleri gayrimenkul yüz ölçümlerine, diğer giderler ise vergi değerlerine göre dağıtılabileceği gibi giderlerin tümü, sadece vergi değerleri dikkate alınarak da dağıtılabılır.

Gerçek gider yönteminin seçilmesi ve mesken kira gelirlerine uygulanan istisnadan yararlanılması durumunda, gerçek gider tutarının istisnaya isabet eden kısmı, gayri safi hasıllattan indirilemez. Vergiye tabi hasıllata isabet eden indirilebilecek gider kısmı (İndirilebilecek Gider=Toplam Gider X Vergiye Tabi Hasılat/Toplam Hasılat) formülü kullanılarak hesaplanır. Vergiye tabi hasılat ise toplam hasıllattan, mesken kira geliri istisnası düşülerek bulunacaktır (Türkey, 2016: 108).

$$\text{Vergiye Tabi Hasılat} = \text{Toplam Hasılat} - \text{İstisna Tutarı}$$

$$\text{İndirilebilecek Gider} = (\text{Toplam Gider} \times \text{Vergiye Tabi Hasılat}) / \text{Toplam Hasılat}$$

Örneğin; Bay (A) 2017 yılında 48.000 TL kira geliri elde etmiştir. Bay (A)'nın ticari, zira ve mesleki kazancı bulunmamaktadır. Bay (A)'nın 2017 yılı içinde gayrimenkulü için harcadığı 18.000 TL gideri bulunmaktadır.

Çizelge 2.1. Gerçek Gider Usulü Kullanılarak Vergi Matrahının Tespit Edilmesine İlişkin Örnek

Vergiye Tabi Hasılat = 48,000-3,900	44,100
İndirilebilecek Gider = $(18,000 \times 44,100) / 48,000$	16,537.5
Vergi Matrahı (44,100- 16,537.5)	27,562,5

18,000 TL'lik giderin 16,537.5 TL'si hasılattan indirilebilecektir ve matrah da bu şekilde bulunacaktır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİD) 13/06/2011 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-70-8-407 sayılı özalgede konu ile ilgili aldığı bir karar da şu şekildedir;

İlgide kayıtlı özalg talep formunuzun incelenmesinden, 2009 yılında 174.100 TL bedelle bir konut satın aldığımız ve 2009 takvim yılında 2.400 TL kira geliri elde ettiğiniz söz konusu konuta ilişkin olarak iktisap bedelinin %5 tutarı olan 8.705 TL ve konut kredisi faizinin 2009 dönemine isabet eden tutarı olan 8.081 TL olmak üzere toplam 16.786 TL giderinizin olduğu, 3.600 TL kira geliri elde ettiğiniz ikinci konutunuza ilişkin olarak herhangi bir giderinizin olmadığı, dolayısıyla 2009 takvim yılına ait yıllık gelir vergisi beyannamenizde indirim konusu yapacağınız gider miktarının ne olacağı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

Bu açıklamalara göre, gerçek gider usulünü seçen mükellefler, vergiden istisna edilen kısma isabet eden giderleri hasılatlarından gider olarak indiremeyecek olup, sadece toplam hasılattan mesken kira geliri istisnası çıkarılarak elde edilen vergiye tabi hasılatı isabet eden giderleri indirebileceklerdir.

İktisap bedelinin %5'i tutarındaki bu indirim 5 yıl süreyle sadece ilgili gayrimenkule ait hasılatı uygulanacak; uygulanmayan yıllardaki hak sonraki yıllara devretmeyecek, kiraya verdiğiniz diğer konutla ilgili irattan da indirim konusu yapılamayacaktır. İradın yetersiz olması dolayısıyla indirilemeyen gider tutarı Gelir Vergisi Kanununun 88'inci maddesinin üçüncü fıkrasının

uygulanmasında gider fazlalığı olarak kabul edilmeyecek, indirilemeyen bu giderin diğer bir gelir unsurundan indirimi mümkün olmayacaktır.

Bu çerçevede; gayrimenkul sermaye iradınızın beyanında gerçek gider usulünü seçmeniz halinde istisna edilen gayrisafi hasıllata isabet edenler hariç olmak üzere, iktisap ettiğiniz gayrimenkule ait iktisap bedelinin % 5'lik tutarı sadece iktisap ettiğiniz gayrimenkule isabet eden hasıllattan; ödenmiş olması şartıyla 2009 dönemine ait kredi faizinin toplam tutarının ise beyan ettiğiniz kira gelirinizin toplam tutarından indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Ayrıca, faiz giderlerinizin safi iradınızdan fazla olması halinde doğan zararın, gelecek yıllarda beyan edilecek gelirinizden indirilmesi mümkündür. Öte yandan, gerçek giderlerinizin hasıllattan indirilmesi sonucu vergilendirilecek bir matrahın bulunmaması, söz konusu döneme ait yıllık gelir vergisi beyannamesi verme yükümlülüğünüzü ortadan kaldırmayacaktır.

2.3.1.2. Götürü gider usulü

Gayrimenkul sermaye iradında safi iradın tespitinde kullanılan bir diğer yöntem de götürü gider usulüdür. Mükellefler GVK'nın 74'üncü maddesi uyarınca giderlerine karşılık olarak hasıllatlarının %25'ini gider olarak gayrisafi hasıllattan indirebilirler. Götürü gider usulü haklardan elde edilen gelirler dışında bütün mükelleflerin kullanabileceği bir yöntem olarak bilinirken, bunun bir istisnası söz konusudur. GVK'nın 70/4'üncü maddesinde ' gayrimenkul olarak tescil edilen haklar' ibaresi yer aldığı intifa hakkı sahipleri de götürü gider usulünü seçebilmektedir.

“Götürü gider” kavramı; herhangi bir mevzuda katlanılan giderin hesaplanması gereken durumlarda, giderin gerçek ve safi tutarının bir takım gerekçelerle ortaya konmayıp belli varsayımlarla toptan hesaplandığı durumlar için kullanılmaktadır (Dündar, 2015: 72). Götürü gider usulünü seçen mükellef iki yıl götürü gider usulünde kalmak zorundadır. İki yıl sonra isterse gerçek gider usulüne geçebilir. Gerçek gider usulünü seçmiş olan bir mükellef ise istediği yıl götürü gider usulüne geçebilir. Mükelleflerin uygulamalarına bakıldığında genel olarak kanun metninde geçen “götürü” kavramından hareketle kanunda belirtilen tutarda karşılığı, gerçekte herhangi bir gidere katlanmamış olsalar da gider

hesaplarında veya beyanname üzerinde doğrudan indirim konusu yaptıkları görülmektedir.

Götürü gider usulünü seçmiş olan bir mükellef gerçek gider usulünde sayılmış olan 12 unsur gideri götürü gideri seçtiği takdirde indiremez. Gerçek usulde sayılmış olan 12 madde giderin, gerçek usul seçildiği takdirde indirimi söz konusu olur. Götürü usulde gider ne kadar olursa olsun, gayrisafi hasılatın % 25'i indirilebilir. Mükellefler götürü gider usulünü seçtiği takdirde bunu bütün gayrimenkuller için uygulamak zorundadır. Bir kısım gayrimenkulü için götürü gider, diğerleri için gerçek gider usulü seçilememektedir. Yalnız bu durumun iki istisnası bulunmaktadır. 112 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre tam mükellefiyete tabi bir mükellef isterse yurtiçi ve yurtdışı gayrimenkulleri için farklı usulleri seçebilir. İkinci istisna ise, yine 112 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre gayrimenkuller arasında maliyet değeri ve vergi değeri bilinmeyen bina veya arazi olması durumunda bu gayrimenkul için götürü gider usulü diğerleri için gerçek usul seçilebilir.

Gayrimenkullerini hem konut hem de işyeri olarak kiraya verenler götürü gider usulünü kullanabilirler. Ayrıca konut istisnasından yararlanmak isteyen bir mükellef elde ettiği gayrisafi hasılatın 2017 yılı için 3.900 TL olan konut istisnasını indirdikten sonra kalandan % 25 götürü gider oranını düşebilir. Örneğin Bay A kiraya verdiği konutundan 2016 yılı için 12.000 TL kira geliri elde etmiştir. Bay A'nın ticari, zirai, mesleki faaliyeti bulunmamaktadır. Bay A'nın matrahını şu şekilde bulabiliriz:

Çizelge 2.2. Götürü Gider Usulü Kullanılarak Matrahın Tespit Edilmesine İlişkin Örnek

Gayrisafi Hasılat	12.000
İstisna Tutarı	3.900
Kalan (12.000-3.900)	8.100
Götürü Gider (%25)	2.025
Vergi Matrahı (8.100-2.025)	6.075

2.3.2. Gayrimenkul Sermaye İradında Gayrisafi Hasıllattan İndirilemeyecek Giderler

- GVK'nın 74'üncü maddesinin son fıkrasına göre, gayrimenkul sermaye iradında safi iradın tespitinde para cezaları ve vergi cezaları gayrisafi hasıllattan indirilemez.
- MTVK'ya ekli II Sayılı tarifedeki taşıtlar indirimine konu olabilirken I ve IV sayılı tarifelerdeki taşıtlar indirilemez.
- Kiraya verilmeyen mal ve hakların tamamı, kısmen kiraya verilen mal ve haklarda ise kiraya verilmeyen kısma isabet eden gider gayrisafi hasıllattan indirilemez.
- Çevre Temizlik Vergisinin mükellefleri gayrimenkulü kullananlardır. Dolayısıyla Çevre Temizlik Vergisini kiraya veren değil kiracının ödemesi gerekir. Kiraya verenin gideri olmadığından gayrisafi hasıllattan indirimi söz konusu olamaz.

2.4. Yıllık Beyannameye Dahil Edilen Gayrimenkul Sermaye İratlarından Yapılacak İndirimler

Yıllık beyannameyle bildirilen gelirler GVK'nın 89'uncu maddesi ve diğer bazı kanunlarda belirtilmiştir. Gelir vergisi matrahını tespit edebilmek için gayrisafi hasıllattan gerçek gider ya da götürü gider yöntemi ile giderleri indirdikten sonra geride beyan edilmesi gereken gelir kalır. Beyan edeceğimiz bu gelir üzerinden yapabileceğimiz bu indirimler şunlardır;

- Hayat/ Şahıs Sigorta Primleri
- Eğitim Ve Sağlık Harcamaları
- Bağış ve Yardımlar
- Sponsorluk Harcamaları
- Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Ayni ve Nakdi Bağışlar

- Türkiye Kızılay Derneğine Ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine Makbuz Karşılığı Yapılan Nakdi Bağış Ve Yardımlar
- Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi
- Expo 2016 Antalya Ajansına Yapılan Her Türlü Nakdi Ve Aynı Bağış Ve Yardımlar
- Diğer Kanunlara Göre Tamamı İndirilecek Bağış Ve Yardımlar

Bu indirimlerden yararlanacak olanlar GVK'nın 85'inci maddesine göre gelirlerini yıllık beyannameyle bildirecek vergi mükellefleridir. Bu yüzden gayrimenkul sermaye iratlarının istisnaları aşan kısmı beyan edilmesi gerektiğinden mükellefler bu indirimlerden yararlanabileceklerdir.

2.4.1. Hayat/ Şahıs Sigorta Primleri

GVK'da yıllık beyannameye dahil edilecek unsurlar kısmında yer alan hükümde (GVK, Md: 89) 'Beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla (Bu şartın tespitinde işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile 63 üncü maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ve bu bent kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı birlikte dikkate alınır.) mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri (Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilir.)' ibaresi yer almaktadır.

Bu durumda vergi mükellefinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri indirim söz konusu olmaktadır. Ancak bu tutar beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmaması şartı aranır. Bu hususta 85 No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinde de bahsi geçen 'küçük çocuk' tabiri ile anlaşılması gereken mükellefin bakmakla

yükümlü olduğu 18 yaşını doldurmamış ya da eğitim görüyorsa 25 yaşını doldurmamış olan çocukları kastedilmektedir. Bu duruma mükellefle birlikte oturuyorsa eğer anne babası ölmüş torun, evlatlık edinilenler ve anne babasını kaybetmiş torunda dahildir. 'Eş' tabiri ile ise aralarında yasal evlilik bulunan kişiler kastedilmiştir.

Sigortanın Türkiye'de olan ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi tarafından yapılması ve prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması gereklidir. Ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait primler kendi gelirlerinden indirilir.

Son yıllarda yaygın olarak mükellefler tarafından kendisi, eşi ve çocukları için düzenlenen özel sağlık poliçeleri (limitli-limitsiz, ayakta ya da yatarak tedavi giderlerinin yer aldığı sigorta poliçeleri) için primler ödenmektedir. Yapılan bu ödemelerin sağlık gideri olarak mı yoksa sağlık sigorta prim ödemesi olarak mı beyan edilen gelirden indirileceği gündeme gelmektedir. Mükelleflerin kendileri, eşi ve küçük çocuklarına ait yapmış oldukları özel sağlık sigortası primine ilişkin tutarlar GVK'nın 89/1. bendine göre, beyan edilen gelirin %15'i sınırı dahilinde gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Özel sağlık sigortası priminin, GVK'nın 89/2'inci bendinde yer alan sağlık harcamaları kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir (Türkey, 2017: 128).

Özetle yıllık beyannameye matrahın tespitinden sonra yapılacak indirimler;

- Mükellefin şahsına, eşine, küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin % 50'si
- Ölüm kaza hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primlerinin % 100'ü indirime konu olabilmektedir.

Daha öncede bahsedildiği gibi primlerin beyan edilen gelirin %15'ini aşan kısmı indirilemez ve yıllık asgari ücret tutarını aşmaması gerekir. Bakanlar kurulu ilgili bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.

GVK'da, gerek 110 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde gayrimenkul sermaye iradı elde edenlerce, Yasa ile kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenen primlerin gider olarak beyan edilen gelirden indirilebileceği için kanunla kurulan sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenen primlerin gider olarak beyan edilen gelirden indirilebileceği için kanunla kurulan sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenen primler de indirim konusu yapılmaktadır. Ancak cari mevzuata göre bu mükelleflerin ödedikleri Bağ-Kur ya da SSK primlerinin beyan edilen gelirden indirilmemesine imkan bulunmamaktadır (Kıldış, 2015: 58).

2.4.2. Eğitim Ve Sağlık Harcamaları

GVK'nın 89/2'nci bendinde geçen hükme göre eğitim ve sağlık harcamalarının yıllık beyan edilen gelirin %10'unu aşmaması durumunda indirimi söz konusudur. Eğitim harcamalarına örnek olarak; kurslar, dersaneler kırtasiye masrafları, anaokulları ve okul servislerini, öğrenci yurtlarını söylemek mümkün. Sağlık harcamalarına ise; muayene ücretleri, emar, tomografi, check-up, diş tedavisi ücretleri, ameliyat, protez, özel hastane ücretleri, sağlık malzemeleri, numaralı gözlük ve lensler gibi tedavi masrafları sayılabilir. Spor ve müzik kursları, dergi ve gazete ücretleri (üniversitelere ve okullara hazırlık amacıyla olanlar hariç), oyuncak, CD disket bedelleri, tiyatro ve sinema ücretleri, okul aile birliği ve benzeri derneklere yapılan bağışlar, devlet okullarına ödenen harçların indirimi söz konusu olamaz.

Eğitim ve sağlık harcamalarının mükellefin kendisine, eşine ya da küçük çocuğuna ait olması gerekir. Ayrıca yurt dışında yapılan eğitim harcamalarının bu kapsamda indirimi söz konusu olamaz. Serbest bölgeler, gümrüksüz satış bölgeleri (free-shop) ya da Kuzey Kıbrıs Türkiye Cumhuriyeti'nde (KKTC) yapılan harcamalar da bu indirimde söz konusu olamaz. Bu giderlerin fiş/makbuz gibi belgelerle kanıtlanması gereklidir. Bu belgeler beyannameye dahil edilmeyecek ancak zamanaşımı süresine kadar saklanması, gerektiğinde ibraz edilmesi gereklidir. Bu indirimlerden faydalanmanın şartları GVK'nın 89'uncu maddesi ve 249 seri no.lu GVK Genel Tebliği'nde şu şekilde sayılmıştır;

- Beyan edilen gelirin %10'unu aşmaması
- Türkiye'de yapılması

- Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek ve tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi
- Mükellefin kendisi, eşi ve çocukları tarafından tüketilmesi gerekmektedir.

Eğitim ve sağlık giderleri indiriminin kapsamı, şartları, kanıtlama şekli ve diğer yönleri halen 20 no.lu Gelir Vergisi Sirküleri' ne ve bu sirkülerin atıf yaptığı 255 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 4 no.lu bölümüne ve özelgelere göre yürütülmektedir (Doğrusöz, 2016).

Bu açıklamalara göre, harcamaların Türkiye dışında yapılması bakımından mal ve hizmet sunan iktisadi birimlerin vergi kanunları uygulamasında tam veya dar mükellefiyet esasında vergilendiriliyor olması önem arz etmeyecektir. Mesela; tam mükellefiyete tabi bir eğitim kurumunun yurt dışında bulunan şubesinde yapılan eğitim harcamaları bu kurumların Türkiye'deki merkezinden alınan belgelerle tevsik edilse bile harcamalar yurt dışındaki ülkenin katma değerini artırdığından indirim konusu yapılamayacaktır. Ancak, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumların Türkiye'de bulunan şubelerinde yapılan eğitim harcamaları indirim konusu yapılabilecektir. Kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumlar tarafından Türkiye'de açılan irtibat bürolarında verilen eğitim hizmetleri karşılığında yapılan ödemelerin tevsik edilmesi ve irtibat bürosunun kurumlar vergisi mükellefiyetinin bulunması durumunda bu harcamalar da indirim konusu yapılabilecektir (Ozansoy, 2008). GVK'nın 121'inci maddesi hükmünce eğitim ve sağlık harcamaları indiriminden yararlananlar aynı harcamalarını GVK'nın 89/2'inci bendi gereğince indirim tabi tutamazlar.

2.4.3. Bağış ve Yardımlar

2.4.3.1. Sınırlı indirim tabi olan bağış ve yardımlar (makbuz karşılığı yapılan indirimler)

Konu ile ilgili hükümler GVK'nın 89/5'inci fıkrası ve KVK'nın 14/6'ncı fıkrasında düzenlenmiştir. Gelir vergisi mükellefleri;

- Genel Ve Özel Bütçeli Kamu İdareleri,
- İl Özel İdareleri,

- Belediyeler,
- Köyler İle
- Kamu Yararına Çalışan Dernekler ve
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara

yıllık toplamı beyan edilecek gelirin %5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler kapsamındaki illerde zikredilen kurum/kuruluş, dernek veya vakıflara yapılan bağış ve yardımların yıllık toplamı beyan edilecek gelirin %10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yaptıkları bağış ve yardımları yıllık beyanname ile bildirilen gelirlerinden indirebilirler.

Burada önemli olan husus dernek ve vakıfların kamuya yararlı dernekler ve Bakanlar Kurulu kararınca vergi muafiyeti olan vakıflar vardır. Dolayısıyla bu dernek ve vakıflar dışında kalan dernek ve vakıflara yapılan bağışlar gelir vergisi beyanamesi üzerinden indirimi söz konusu değildir. Bir bağış veya yardımın karşılığında fayda ya da kazanım elde ediliyorsa bu bağış veya yardımın indirimi söz konusu olamaz. Eğer bağış veya yardım ayın olarak yapılmışsa, bağışın ya da yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri dikkate alınır. Eğer bu değer yoksa takdir komisyonunca tespit edilen emsal değeri gider olarak dikkate alınır.

2.4.3.2. Sınırsız indirim konulu olan bağış ve yardımlar

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet işleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve ayni yardımların tamamı gayrimenkul sermaye iradı mükelleflerinin beyanından indirimi mümkündür.

Okul, sağlık tesisi, ğrenci yurdu ve diğer tesisler ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılan ibadethane ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin yapımı veya bu tesislerin faaliyetlerine devam edebilmeleri için yapılan bağış ve yardımların (harcamaların) herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın vergi matrahının tespitinde dikkate alınabilmesi için bu bağış ve yardımların genel bütçeye dahil daireler, özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köylere yapılması gerekmektedir. Ayrıca, mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılan ibadethaneler ve/veya Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası veya faaliyetine devam etmesine yönelik yapılan bağış ve yardımların; anılan amaçlarla kurulmuş bulunan vakıf veya derneklere de yapılması mümkündür (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2016: 13).

Fakirlere yardım etmek amacıyla gıda bankacılığı faaliyetlerinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı indirim söz konusu olabilir. Gıda bankacılığı ile ilgili hükümler GVK'nın 40/10'uncu ve 89/6'ncı bentlerinde ve 251 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde açıklanmıştır. Gıda bağışının vakfa ya da derneğe yapılması gerekir. Gıda bağışı yapılmış olan bu dernek ya da vakfın kamuya yararlı olup olmamasının bir önemi yoktur. Ancak bağışın kabul edilebilmesi için vakıf ya da derneğin tüzüğünde ya da senedinde ihtiyaç sahiplerine yardım yapılacağı ibaresinin geçmesi gerekir. Beyannameinden indirim söz konusu olan bağış için belge düzenlenmesine gerek yoktur, ancak bağış yapılan malın edinimine ilişkin belge varsa saklanması zorunludur. Dernek ve vakıflar bağışla ilgili belgeleri düzenleyip bir nüshasını bağışı yapanlara vermek zorundadırlar. Bağışlanan gıda maddeleri işletmeye dahil değil ise 89'uncu madde gereğince beyanname matrahından indirim söz konusu olacaktır.

Yapılan bağış ve yardımların ayın olarak yapılması durumunda bağış ve yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli esas alınır. Maliyet bedeli bilinmiyorsa VUK hükümlerine göre belirlenen takdir komisyonunun belirlediği emsal değeri uygulanır. Konuyla ilgili B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 40-442 sayılı 04/05/2011 tarihli bir özelge şu şekildedir:

İlgi (a)'da kayıtlı yazınız ile ilgi (b)'de kayıtlı özelge talep formunuzda, 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 14'üncü maddesi gereğince Belediyeniz ile Türk Kızılayı ... Şubesi ve ... Kaymakamlığı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakfı arasında işbirliği protokolü imzalanarak gıda bankacılığına başlandığı; bu kapsamda ... ilçesi sınırlarında ikamet eden ihtiyaç sahibi vatandaşlarımıza bedelsiz hizmet vermek amacıyla ... Meydanında gıda, temizlik ve giyim bölümünden oluşan "Sosyal Market" açıldığı ve anılan Markete aynı bağışların kabul edildiği; gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan bağışçıların yapacağı bağışların maliyet bedellerinin hizmet protokolü gereğince bağışı yaptıkları Türk Kızılayı ... Şubesine veya Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakfına fatura ettikleri; söz konusu ... Şubesi ve SYD Vakfının da bağışı teslim aldıktan sonra bağış yapanlara bağış makbuzu vermek suretiyle prosedürün tamamlandığı belirtilerek bağış yapmak isteyen bağışçıların çanta, kemer, cüzdan, giyim aksesuarı, haşere ilaçları, krem, anti bakteriyel jel, traş bıçağı, traş köpüğü, ayakkabı, ayakkabı boyası, her türlü kırtasiye ürünü, kozmetik, yara bandı, deodorant, parfüm, oda spreyi vb. ürünlerin gıda bankacılığı kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olup olmadığı; gıda bankacılığı kapsamında bağışta bulunacak gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergisel indirimlerinin ve bağış yapan ve bağış alan kuruluşların hazırlayacağı belgelerin neler olduğu ile inşaat ve turizm sektörlerinde faaliyetini sürdüren gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin uyması gereken usul ve esaslar hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

...

Buna göre, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin herhangi bir sektör veya faaliyet ayırımı olmaksızın, gıda bankacılığı kapsamında Türk Kızılayı ... Şubesine veya Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakfına makbuz karşılığında olmak üzere bağışlayacakları ve Belediyeniz ile koordinasyon içerisinde ihtiyaç sahiplerine teslim edilecek gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedellerinin Gelir Vergisi Kanununun 40'ıncı ve 89'uncu maddeleri ile 251 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen ve yukarıda açıklanan şartlar dahilinde safi kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkündür.

Öte yandan, ihtiyaç sahiplerine bedelsiz hizmet verebilmek amacıyla, 251 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen şartlara uygun olarak bağışlanan kemer, anti bakteriyel jel, traş bıçağı, traş köpüğü, ayakkabı olarak

sayılan ürünler temizlik ve giyecek maddeleri olarak gıda bankacılığı kapsamında yapılan bağış olarak değerlendirilebileceğinden, bu bağışın vergi matrahının tespitinde gider veya indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Ancak çanta, cüzdan, giyim aksesuarı, haşere ilaçları, krem, ayakkabı boyası, her türlü kırtasiye ürünü, kozmetik, yara bandı, deodorant, parfüm, oda spreyi vb. olarak sayılan ürünler bu kapsamda değerlendirilemeyeceğinden bu ürünlerin bağışının vergi matrahının tespitinde gider veya indirim olarak dikkate alınamayacağı tabiidir.

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen;

- Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,
- Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,
- Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,
- Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,
- Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,
- Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına
- 2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film

platosu kurulması, bakım ve onarım, her türlü araç ve teçhizatın tedariki ile film yapımına

- Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına, ilişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların % 100' ü (Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibariyle bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni oranına kadar çıkarmaya yetkilidir.)

2.4.4. Sponsorluk Harcamaları

Sponsor, kendini tanıtmak ya da belirli bir grubu yalnızca desteklemek amacıyla; kültür, sanat, spor gibi dalların giderlerinin bir kısmını ya da tümünü bir tür bağış olarak karşılayan kimselerdir. Sponsorluk harcamaları GVK'nın 89/8'inci bendinde belirtilen hükme göre, kira geliri elde eden mükelleflerin beyannameleri üzerinden indirilebilecektir.

3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si (GVK, Md: 89/8), yani yapılan bu düzenlemeye göre;

- Amatör Spor dalları için tamamı (%100)
- Profesyonel spor dalları için yarısı (%50)

gerçek ve tüzel kişiler tarafından beyan edilecek gelir üzerinden indirilebilmektedir.

Sponsor olan kurumun adının duyurulması ve daha açıkçası tanıtılması ve anılması koşuluyla (Muhasebe Net, 05.10.2007);

- Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon ve tesis kira bedelleri,
- Sporcuların iâşe, seyahat ve ikamet giderleri,

- Spor malzemesi bedelleri,
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan ayni ve nakdi harcamalar,
- Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,
- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde ayni ve nakdi ödemeler gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilmektedir.

Sponsorluk uygulamasına ilişkin usul ve esaslar, 16.06.2004 tarihinde 25494 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği'nde düzenlenmiştir. Bu yönetmelik, sponsorluk yapacak veya reklam verecek gerçek ve tüzel kişiler ile sponsorluk ve reklamlardan yararlanacak federasyonları, gençlik ve spor kulüplerini, sporcuları, yerel yönetimleri, kamu kurum ve kuruluşları, Türk Milli Olimpiyat komitesini ve Paralimpik Komitesini (Uluslararası Oyun Komitesi) kapsamaktadır.

Spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılan ya da sanal olarak sinyaller yardımıyla sponsorluk yapan kurumun tanıtımının amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise reklam harcaması olarak değerlendirilecektir. Sponsorluk faaliyetinin yanında reklam ve tanıtım amaçlı yapılan harcamalar, sözleşmede belirtilmeli ve emsaline uygun olması şartıyla reklam ve sponsorluk harcamaları olarak ayrıştırılabilir. Sponsorluk alan ile sponsorlar arasındaki bağın yazılı bir sözleşmeyle belirlenmesi zorunludur. Bu sözleşme tarafların hak ve yükümlülüklerini içermektedir.

Sponsorluğa ilişkin ödemeler ayni ve nakdi olarak yapılabilmektedir. Sponsorluk hizmetini alan kişi ya da kurum adına açılmış olan bir banka hesabına yatırılmış olan sponsorluk ödemeleri karşılığında alınan makbuz veya banka dekontunda 'sponsorluk amacıyla' yatırıldığına dair bir ibarenin bulunması gereklidir. Bu nakdi desteğin elden teslim edilmiş olması durumunda ise hizmeti alan kurum ve kuruluşlarca düzenlenecek makbuz tevsik edici olarak kabul edilecektir.

Sponsorluk harcamalarının aynı olarak yapılması durumunda ise, sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara teslim edilmişse eğer, teslim edilen kıymetler için fatura düzenlenmeli ve faturada sponsorluk amacıyla olduğu belirtilmelidir. Faturada teslim edilen kıymetin özellikleri (cinsi, miktarı, sınıfı) de herhangi bir şüpheye mahal bırakmayacak şekilde belirtilmelidir. Faturada faturanın hizmeti alanlar için düzenlenmiş olduğu belirtilmeli ve faturanın arkası hizmeti alan kişi ve ya kanuni temsilcileri tarafından imzalatılmalıdır.

Bağış ve yardımın nakden yapılmaması durumunda bağış ve yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı bedeli dikkate alınır. Bunlar yoksa VUK hükümlerine göre belirlenmiş takdir komisyonunun belirlemiş olduğu emsal bedel dikkate alınır. Sponsorluk harcamaları doğrudan ticari kazancın elde edilmesiyle ilişkisi olmayan, sosyal amacı ön planda tutan harcamalar olup, ticari kazanç ve rant elde etmek için yapılan reklam harcamalarından farklılık arz etmektedir.

Sponsorluk harcamalarının vergi mükellefleri tarafından indirim konusu yapılabilmesi için şu hususların çok iyi bilinmesi gerekmektedir. Yasal düzenlemenin çerçevesi, yapılacak harcamaların tam olarak belirlenmesi, bir sözleşmenin yapılması, genel müdürlükçe onaylanması, belli bir tutarı aşan tesis yatırımlarında yeminli mali müşavirlik tasdik raporunun düzenlenmesi, sponsorluk yapamayacaklar arasında sayılan kişilerden olmaması ve yapılan harcamaların sponsorluk harcamaları ve reklam gideri olması gerekmektedir (Çakır, 2008).

Sponsorluk harcamalarının beyanname üzerinde indirim konusu yapılabilmesi için beyanname ekinde herhangi bir belge ibrazına gerek bulunmamaktadır. Ancak sponsor olan mükellefler gerek sponsorluk sözleşmelerini gerekse sözleşme kapsamında yaptıkları harcamaları gösteren belgeleri vergi incelemesi sırasında ibraz etmekle yükümlüdürler. Sponsorluk harcamasını içeren bağış ve yardımın sponsor olan kişi veya firmanın kendi üretimi olması halinde söz konusu bağış ve yardımı kendi adına düzenleyeceği fatura ile belgeleyecektir. Bu nedenle mükelleflerin indirim konusu yapılabilmesi için; harcamalara ilişkin belgelerin birer örneği, harcamalarda bulunan mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilir. Sponsorluk harcamalarının indirim olarak kabul edilebilmesi için, sponsorluk harcamasında bulunacak olan gerçek veya tüzel kişiler ile sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum veya kuruluşlar

arasında, her iki tarafın hak ve yükümlülüklerini içeren bir sponsorluk sözleşmesi yapılması gerekmektedir (Çakır, 2008).

2.4.5. Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Ayni ve Nakdi Bağışlar

GVK'nın 89/10'uncu bendinde ve KVK'nın 10'uncu maddesinde belirtilen hükme göre başbakanlıkça ve bakanlar kurulunca başlatılan yardım kampanyalarına yapılan ayni ve nakdi bağışlar beyanname üzerinden indirilebilecektir. Önceden bu kanun kapsamında sadece doğal afetlerden dolayı yapılan bağış ve yardımlar beyannameden indirilebiliyordu. Doğal afetler, can ve mal kayıplarına yol açan ve yaşam döngüsünde doğal olarak meydana gelen olaylardır. Örnek olarak; deprem, sel, çığ ve heyelan gösterilebilir. 11/09/2014 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 6552 sayılı Kanun ile bu durum değiştirilmiştir ve başbakanlık ve bakanlar kurulunca başlatılan bütün yardım ve bağışlar gelir vergisi mükellefleri için gelir beyannamesinden kurumlar vergisi mükellefleri için kurum kazancından indirilebilecektir.

11/09/2014 tarihinde Resmi Gazete' de yayımlanan 6552 sayılı Kanun'un 92'inci maddesi gereğince, doğal afet olup olmadığına bakılmaksızın başbakanlıkça veya bakanlar kurulunca başlatılan her türlü yardım kampanyasına yapılan ayni ve nakdi bağışlar GVK'nın 89/10'uncu bendi gereğince beyannameden indirilecek gider olarak KVK'nın 10'uncu maddesi gereğince de kurum kazancından indirilebilecektir.

KVK'nın 10'uncu maddesi ve GVK'nın 89/10'uncu bendinde söz konusu olan indirimler mükellefler ancak kazanç elde ettiği zaman, elde ettiği kazançlarını beyan ettikten sonra beyan ettiği kazancı kadar tutar indirilebilecektir. Bağış tutarının beyan edilen geliri aşması durumunda bağış gelecek yıllara aktarılamaz. Bu tür bağış ve yardımlar kazanç beyan edildiği takdirde indirilebilecektir, zarar doğduğu halde matrahtan indirimi söz konusu değildir. Yakın zamanda milletçe etkilenen bir hadise gerçekleşmiştir. 15 Temmuz 2016 tarihinde gerçekleştirilmeye çalışılan kalkışma milletimiz tarafından bastırılmış ve birçok vatandaşımız bu sırada şehit ya da gazi olmuşlardır. Bu durumda Başbakanlık tarafından şehit ve gazi yakınlarına yardım amaçlı hemen bir genelge yayımlanmıştır. 25 Temmuz 2016'da 29781 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan özelgede 15 Temmuz darbe girişiminde şehit düşen vatandaşlarımızın yakınlarına

ve yaralanan vatandaşlarımıza yönelik yardım kampanyası başlatıldığı belirtilmiştir. Bu durumda şehit ve gazilerimiz için yapılacak olan yardımlar ve bağışlar da mükellefler, kurumlar vergisi mükellefi ise kurum kazancından, gelir vergisi mükellefi ise gelir beyannamesinden indirilebilecektir.

11.09.2014 tarihinden önce bir yardımın gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinden indirim konusu yapılabilmesi için muhakkak, doğal afet ile ilgili olması ve BKK çıkarılması ayrıca yardımın da Başbakanlık aracılığı ile yapılması şartları vardı. Ancak bu uygulama 6552 Sayılı Kanunun 92. maddesi ile gelir vergisi kanunu ve kurumlar vergisi kanununda yapılan düzenleme ile değiştirilmiştir. Buna göre 11.09.2014 tarihinden sonra Başbakanlık ve Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) tarafından bir kampanyanın başlatılması yeterli görülmüş ve yardım alanı konusunda da sınırlama konulmamıştır. Ancak bunun için Başbakanlık tarafından genelge yayınlanması ve BKK tarafından başlatılan kampanyaları için de yine bir Bakanlar Kurulu Kararı ihdasının gerekli olduğu düşünülmektedir(Çakmak, 2016). 08/06/2015 tarihinde yayımlanan 60938891-125-34 sayılı özelge şu şekildedir;

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; Soma maden kazasında yaşamını yitiren madencilerin mağdur ailelerine ulaştırılmak üzere, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) tarafından başlatılan yardım kampanyası hesabına TOBB iştiraki olan şirketiniz tarafından 20.05.2014 tarihinde 100.000.- TL bağış yapıldığı, TOBB tarafından toplanan bağışların şirketinizin adının da yer aldığı bir liste ile makbuz karşılığında Başbakanlık Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığına ulaştırıldığı belirtilerek, 20.05.2014 tarihinde yaptığınız bu bağışın 11.09.2014 tarihinde yürürlüğe giren 6552 sayılı Kanun kapsamında, 2014/3 dönem kurum geçici vergi beyannamesi ve 2014 yılı kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmiştir.

...

Buna göre, 11.09.2014 tarihinden önce söz konusu yardım kampanyalarına yapılan bağışların kurum kazancından indirilebilmesi için Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığıyla makbuz karşılığı yapılan aynı veya nakdi bağışlar kapsamında olması gerekmektedir. Ancak, 11.09.2014 tarihinden itibaren yapılan aynı veya nakdi bağışların kurum

kazancından indirilebilmesi için, Bakanlar Kurulu Kararı aranılmaksızın Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılmış olması yeterli olacaktır. Buna göre TOBB tarafından başlatılan yardım kampanyasına 20.05.2014 tarihinde şirketinizce yapılan bağışın, bağışın yapıldığı tarih itibarıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının e bendinde belirtilen şartlar sağlanamadığından, kurum kazancınızdan indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Söz konusu özelgede görüldüğü gibi 6552 sayılı kanundan sonra başbakanlık ve bakanlar kurulunun aldığı yardım kararına yapılan bağış ve yardımlar 11/09/2014 tarihi itibarıyla indirimi söz konusu olabilmektedir. 11/09/2014 tarihinden önce yapılmış olan yardım ve bağışların indirimi bu kapsamda söz konusu olmayacaktır. Ayrıca bağışların nakit dışında bir varlıkla yapılması durumunda, varlığın maliyet bedeli ya da kayıtlı değeri esas alınacaktır, eğer bunlar yoksa takdir komisyonlarınca belirlenen emsal değeri esas alınır. Ve indirimin yapılabilmesi için bağış ve yardımların makbuz karşılığı ve mevzuatta geçerli olan bütün kurallara uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi gereklidir. Aksi takdirde indirimi söz konusu olmayacaktır.

2.4.6. Türkiye Kızılay Derneğine Ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine Makbuz Karşılığı Yapılan Nakdi Bağış Ve Yardımlar

GVK'nın 89/11'inci bendi ve KVK'nın 10'uncu maddesi gereğince iktisadi işletmeler hariç, Türkiye Kızılay Derneği ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı gelir vergisi mükelleflerinde beyan edilen gelirden kurumlar vergisi mükelleflerinde kurum kazancından indirilebilecektir. Türkiye Kızılay Derneği, afetlerde ve olağan dönemde ihtiyaç sahipleri ve korunmasızlara yönelik yardım sağlamak, toplumda yardımlaşmayı arttırmak, kan teminini sağlamak amacıyla kurulmuş proaktif bir kuruluştur. Türkiye Yeşilay Cemiyeti ise, toplumu ve gençleri zararlı alışkanlıklardan kurtarmak ve korumak amacıyla kurulan tütün, alkol, uyuşturucu, madde, teknoloji, kumar vb. bağımlılıkları tedavi etmek ve bu tür hastalıklarla mücadele etmek amacıyla kurulmuştur.

2.4.7. Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi

13/06/2012 tarihli 6327 sayılı Kanunun 10'uncu maddesi ile Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 82'inci maddede bireysel katılım yatırımcısı ile ilgili hükümlere yer verilmiş, ayrıca 15.02.2013 tarihinde 28560 sayılı Resmi Gazete'de Hazine Müsteşarlığınca hazırlanan 'Bireysel Katılım Sermayesi Hakkında Yönetmelik' yayımlanmıştır.

Bireysel katılım yatırımcıları (BKY), girişimciler tarafından 'melek yatırımcı' olarak ifade edilmektedir. BKY, kişisel varlıklarını, tecrübe ve birikimlerini başlangıç ya da büyüme aşamasında olan şirketlere aktaran gerçek kişilerdir. Bireysel Katılım Sermayesi (BKS) ise, BKY'nin yönetmelikler çerçevesinde şirketlere aktardığı nakdi sermayedir.

31.12.2017 tarihine kadar, 09/12/1994 tarihli ve 4059 sayılı Hazine Müsteşarlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun ek 5. maddesi kapsamına giren bireysel katılım yatırımcısı tam mükellef gerçek kişiler, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra iktisap ettikleri tam mükellef anonim şirketlere ait iştirak hisselerini en az iki tam yıl elde tutmaları şartıyla, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümlerine göre hesapladıkları hisselerin tutarlarının %75'ini yıllık beyannamelerine konu kazanç ve iratlarından hisselerinin iktisap edildiği dönemde indirebilirler. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu(TUBİTAK) ile Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen araştırma, geliştirme ve yenilikçi programları kapsamında projesi son 5 yıl içinde desteklenmiş kurumlara iştirak sağlayan bireysel katılım yatırımcıları için bu oran %100 olarak uygulanır(GVK, Geçici Md: 82).

BKY'ler yönetmelikte belirtilen hususları sağladıkları takdirde gelir vergisi indiriminden yararlanabilmektedirler. Bu hususlar şunlardır;

- İştirak hisselerini iktisap etmeden önce Hazine Müsteşarlığına başvurarak BKY lisansı almış olmaları,
- Tam mükellef gerçek kişi olmaları,
- Tam mükellef bir anonim şirkete ait iştirak hisselerinin 2 tam yıl boyunca elde tutulması,

- Bireysel Katılım Sermayesi Yönetmeliğine göre belirlenen alanlarda yatırım yapılması ve bu yatırımın Müsteşarlık tarafından mevzuata uygun bulunması gerekmektedir.

İki yıllık elde tutma süresi şirket adına açılan ortaklık banka hesabına nakdi sermayenin yatırılması ile başlar. Mükelleflerin iki yıllık elde tutma süresi ya da diğer şartlara uyulmaması durumunda vergi ziyai cezası uygulanmaktadır.

Yıllık indirim tutarı 1.000.000 TL'yi aşamamalı, aştığı durumda indirilemeyen kısım takip eden yıllarda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır. Dar mükellefler BKY olamazlar. Örneğin; Yıllık gelir vergisine tabi olan ve 1.000.000 TL beyan edilen geliri bulunan Ahmet, BKY olarak ortak olacağı şirketin hisselerini iktisap etmeden önce Hazine Müsteşarlığından BKY lisansı almış ve sonrasında ortaklık kurdukları şirketin hisselerini 600.000 TL'ye iktisap etmiştir. Bu durumda Ahmet, iştirak hisselerinin %75'ini ($600.000 \times 0.75 =$) 450.000 beyan edilen gelirinden indirebilecektir. Ahmet'in son durumda gelir vergisi matrahı ($1.000.000 - 450.000 =$) 550.000 TL olacaktır.

Örnek: Yıllık gelir vergisine tabi olan ve 750.000 TL beyan edilen geliri bulunan Ayşe BKY olarak ortak olacağı şirketin iştirak hisselerini iktisap etmeden önce Hazine Müsteşarlığından BKY lisansı almış ve sonrasında ortaklık kurduğu şirketin hisselerini 1.200.000 TL'ye iktisap etmiştir. Mükellefin beyan edilen gelirinden indirilecek kısım ($1.200.000 \times 0.75 =$) 900.000 TL'dir. Bu durumda mükellefin matrahı 0,00 TL olacaktır. Beyan edilen gelir üzerinden indirilemeyen kısım ($900.000 - 750.000 =$) 150.000 TL ise 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılarak takip eden dönem beyannamelerinde indirimi yapılacaktır.

Örnek: Ali'nin 1.800.000 TL beyan edilen geliri bulunmaktadır. Ali, BKY olarak ortak olacağı şirketin iştirak hisselerini almadan önce Hazine Müsteşarlığından BKY lisansı almış ve lisans kapsamında ortaklık kurduğu şirketin hisselerini 1.500.000 TL'ye iktisap etmiştir. Bu durumda iştirak hisselerinin iktisap bedelinin % 75'i olan ($1.500.000 \times 0.75 =$) 1.125.000 TL'nin ilgili yıl için sadece 1.000.000 TL'si indirilecektir. Çünkü, azami indirim sınırı 1.000.000 TL'dir. Bu azami indirim sınırını aşan kısım (125.000 TL) ise 213 Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme

oranında arttırılarak takip eden dönem beyannamelerinde indirim konusu yapılabilecektir.

Örnek: Mehmet'in 2.000.000TL beyan edilen geliri bulunmaktadır. Mehmet, 11.06.2016 tarihinde TUBITAK tarafından araştırma projesi desteklenmiş olan bir kurumun iştirak hisselerini almadan önce Hazine Müsteşarlığından BKY lisansı almış ve lisans kapsamında ortaklık kurduğu şirketin hisselerini 900.000 TL iktisap etmiştir. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu ile Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen araştırma, geliştirme ve yenilikçi programları kapsamında projesi son 5 yıl içinde desteklenmiş kurumlara iştirak sağlayan bireysel katılım yatırımcıları için indirim oranı %100 olduğundan 900. 000 TL olan iktisap bedelinin tamam beyan edilen gelirden indirilecek ve matrah (2.000.000-900.000=) 1.100.000 TL olacaktır.

Yapılan yasal ve ikincil mevzuat düzenlemeleri ile öncelikle bireysel katılım yatırımlarının cazip hale getirilmesi, ayrıca dünya uygulamaları dikkate alınarak kurumsallaşmanın tesis edilmesi amaçlanmış ve sistemin teşvik edilmesi amacıyla da bireysel katılım yatırımcısı tam mükellef gerçek kişilerin, iktisap ettikleri tam mükellef anonim şirketlere ait iştirak hisselerini en az iki tam yıl elde tutmaları şartıyla hisselerin tutarlarının %75'ini yıllık beyannamelerine konu kazanç ve iratlarından hisselerin iktisap edildiği dönemde indirebilme imkanı getirilmiştir (Coşgun, 2013: 154).

2.4.8. EXPO 2016 Antalya Ajansına Yapılan Her Türlü Nakdi Ve Ayni Bağış Ve Yardımlar

EXPO 2016 Antalya Ajansı etkinliklerinin düzenlenmesi, yönetilmesine ilişkin usul ve esasların belirlenmesi amacıyla 10/11/2012 tarihinde 28463 sayılı Resmi Gazete' de 6358 sayılı EXPO 2016 Antalya Kanunu yayımlanmıştır.

Alanında en önemli küresel organizasyon olan Uluslararası Bahçecilik EXPO' su ülkemizde ilk defa 23 Nisan-30 Ekim 2016 tarihleri arasında "Çiçek ve Çocuk" temasıyla Antalya'da düzenlenmiştir. 6358 sayılı Kanunun 17'inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 83. madde çerçevesinde, EXPO 2016 Antalya Ajansına yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardım,

sponsorluk harcamalarının tamamı gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirden indirilebilecektir.

6358 sayılı EXPO 2016 Antalya Kanununun 9'uncu maddesinde Ajansın gelirleri şu şekilde sayılmıştır;

- Maliye Bakanlığı bütçesinden Ajansa yapılacak yardımlar.
- Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği(TOBB) tarafından Ajansa yapılacak yardımlar.
- Antalya Büyükşehir Belediyesinin bütçesinden 2012, 2013, 2014, 2015 ve 2016 yıllarında her yıl bir önceki yıl kesin bütçe hesabının yüzde biri oranında aktarılacak tutarlar.
- Antalya İl Özel İdaresi bütçesi ile Antalya Büyükşehir Belediyesi sınırları içerisindeki ilçe belediyelerinin bütçelerinden 2012, 2013, 2014, 2015 ve 2016 yıllarında her yıl bir önceki yıl kesin bütçe hesabının binde beşi oranında aktarılacak tutarlar.
- Türkiye İhracatçılar Meclisi, Antalya Ticaret ve Sanayi Odası, Orta Anadolu Süs Bitkileri ve Mamulleri İhracatçıları Birliği, Antalya Ticaret Borsası, Batı Akdeniz Kalkınma Ajansı, Antalya Esnaf ve Sanatkârlar Odaları Birliği, Antalya İhracatçılar Birliği ve Seyahat Acentaları Birliği bütçelerinden 2012, 2013, 2014, 2015 ve 2016 yıllarında her yıl bir önceki yıl kesin bütçe hesabının binde beşi oranında aktarılacak tutarlar.
- EXPO alanına giriş bileti satış gelirleri, yapılacak etkinliklerden sağlanan bilet satış gelirleri, hatıra eşya satış gelirleri ve diğer gelirler.
- Resmî katılımcıların yapacakları satışlardan alınacak pay.
- Yurt içinde ve yurt dışında bulunan gerçek ve tüzel kişilerden sağlanacak nakdî ve aynı bağış ve yardımlar.

2.4.9. Diğer Kanunlara Göre Tamamı İndirilecek Bağış Ve Yardımlar

Bazı özel kanunlara göre belirli kuruluşlara yapılan bağış ve yardımların gelirin beyan edilmesi durumunda %100'ü indirilebilmektedir. Aşağıda bu kanunlar ayrıntılı anlatılmaktadır.

1. *Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu göre yapılan yardım ve bağışlar*

2876 sayılı Atatürk, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanununun 101'inci maddesine göre yüksek kuruma ve bağlı kuruluşlarına yapılan yardım ve bağışlar gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin beyan edilen kazançlarından indirim tabiidir. İlgili kurumu ve kuruluşlarına yapılan bağış ve yardımlar her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır.

2. *Türk Silahlı Kuvvetleri Güçlendirme Vakfı Kanununa göre yapılan yardım ve bağışlar*

3388 sayılı Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanununun 3'üncü maddesinde belirtilen hükme göre yapılan bağış ve yardımlar; kurumlar vergisinden (iktisadi işletmeler hariç), veraset ve intikal vergisinden, damga vergisinden muaf tutulmuştur. Vakfa yapılacak bağış ve yardımlar, her türlü vergi, resim ve harçtan da muaftır ve gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinden indirimi söz konusudur.

3. *Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanununa göre yapılan yardım ve bağışlar*

4122 sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanununun 12'inci maddesinde belirtilen hükme göre ağaç ve orman sevgisini arttırmak, doğanın korunmasına teşvik etmek amacıyla bu kanun hükümlerine göre kurulan ormanların ağaçlandırma, bakım ve koruma masraflarının tamamı gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilebilmektedir.

4. *İlköğretim ve Eğitim Kanununa göre yapılan yardım ve bağışlar*

222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanununun 76'ıncı maddesinin g bendinde geçen hükme göre İktisadi Devlet Teşekkülleri, özel kurumlar,

dernekler, hayırseverler tarafından yapılan bağış ve yardımlar gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından makbuz alınması şartı ile kazançlardan gider olarak indirilebilecektir.

5. *Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanununa göre yapılan yardım ve bağışlar*

3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Teşvik Kanununun 9'uncu maddesine göre, fona ve vakfa yapılacak her türlü bağış ve yardım vergi, resim ve harçtan müstesnadır. Bu bağış ve yardımlar gelir ve kurumlar vergisi kazancının beyan edilmesi durumunda beyan edilen gelirden indirilebilmektedir.

6. *Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumunun Kuruluşu Hakkında Kanununa göre yapılan yardım ve bağışlar*

278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumuna yapılan her türlü bağış ve yardım vergi, resim ve harçtan muaftır. Yapılan bağış ve yardımlar mükelleflerin gelir ve kurumlar vergisi gelir beyan etmesi durumunda, beyan edilen gelirden indirilebilmektedir.

7. *Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanununa göre yapılan yardım ve bağışlar*

2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanununun 20/b bendinde belirtildiği üzere Sosyal Hizmet ve Çocuk Esirgeme Kurum ve kuruluşlarına makbuz mukabilinde yapılan nakdi ve aynı yardım ve bağışlar gelir vergisi mükelleflerince beyan edilecek yıllık gelirden indirilebilmektedir.

Yukarıda sayılmış olan kanunlar çerçevesinde de yapılan bağış ve yardımlar gelir vergisi mükelleflerinde yıllık beyan edilecek gelir üzerinden indirilebilmektedir. Bağış ve yardımın ayın olarak yapılması halinde, yapılan bağış veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın kayıtlı değeri, yoksa Takdir komisyonlarınca belirlenen emsal değeri esas alınacaktır.

2.5. Gayrimenkul Sermaye İradında Kaynakta Vergilendirme

Kaynakta vergilendirme, kiralamaya konu olan mal ve hakların sahiplerinin gelir vergilerinde mahsup edilmek üzere, kira ödemesi aşamasında,

kiracı tarafından yapılan vergi kesintisidir (Ey, 2014: 6). Kaynakta vergilendirme işlemi işyeri olarak kiralanan gayrimenkuller için geçerli olup sorumluluk da tamamıyla kiracındır. Kiracının beyan etmediği ya da ödemediği kesintilerden kiralayan sorumlu değildir. GVK' nın 94/5'inci maddesine göre gayrimenkul sermaye iradı olarak sayılan mal ve hakların kiralınması sonucu yapılan ödemelerden kesinti yapılması zorunludur. GVK'nın 94'üncü maddesinde vergi kesintisi yapmak zorunda olanları;

1. Kamu kurum ve kuruluşları,
2. Kamu iktisadî teşebbüsleri,
3. Diğer kurumlar,
4. Ticaret Kanununa göre şirketler,
5. İş ortaklığı şeklindeki kurumlar,
6. Dernek ve vakıflar ile bunların ekonomik faaliyeti olan işletmeleri,
7. Kooperatifler,
8. Yatırım fonu yöneticileri,
9. Gerçek usulde ticari işletme sahipleri ile serbest meslek faaliyetinde bulunanlar,
10. Bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre zirai kazanç elde eden çiftçiler olarak sayılmaktadır.

Ancak bu sayılan kişilerin kira ödemeleri, ticari, zirai veya mesleki kiralamalardan kaynaklanmaktadır. Diğer bir ifadeyle işyeri olarak kullanılan gayrimenkullerden kaynakta vergilendirme yapılmaktadır. Kişilerin kendilerinin, ailelerinin veya mesken olarak kullandıkları dairelerinin üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılmamaktadır.

Konut olarak kiraya verilen gayrimenkul sermaye iratlarında kesinti yapılmamaktadır. İşyeri olarak kiraya verilen gayrimenkul sermaye iratlarında %20 oranında kesinti yapılmaktadır. Binaların hem işyeri hem de mesken olarak

kiraya verilmesi durumunda elde edilen toplam gelir 2016 yılı için belirlenen 30.000 TL sınırını aşması durumunda beyan edilecektir. Meskenlerden kesinti yapılmaz uygulaması bu durumda geçerli değildir. Bir kısmının işyeri olarak kullanılıyor olması durumunda elde edilen gelirin hepsi üzerinden kesinti yapılmak zorundadır. Örneğin; Ahmet Bey 2017 yılında 5.000 TL kira geliri elde etmiştir. İş yeri olarak kiraladığı gayrimenkulünden de 20.000 TL kesintiye tabi tutulmuş kira geliri elde etmiştir. 2016 yılı konut istisna tutarı 3.900 TL olduğundan konut kirasının $(5.000-3.900=)$ 1.100 TL si ve işyeri kira gelirini toplayıp $(20.000+1.100=)$ 21.100 TL işyeri kira geliri istisnasını (2017 yılı için 30.000 TL) geçip geçmediğine bakılır. Geçmediğinden sadece konut istisnasını aşan kısım (1.100 TL) için beyanname verilir.

Örneğin; Mehmet Bey 2017 yılı için 8.000 TL konut kira geliri elde etmiş olsun. İşyeri olarak kiraladığı gayrimenkulden de 28.000TL kesintiye tabi tutulmuş geliri olsun. 2017 yılı için 3.900 TL konut istisnası uygulanacak $(8.000-3.900 =)$ 4.100 TL ve işyeri kirasının toplamı $(28.000+4.100=)$ 32.100 TL, 2017 yılı için belirlenmiş olan 30.000 TL beyanname verme sınırını aştığından işyeri kirası ile konut istisnasının aşan kısmı (32.100 TL) beyan edilecektir. Ayrıca basit usulde ticari kazanç elde edenlerin kaynakta vergilendirme yükümlülüğü yoktur. Kiraya verilen iş yerinde ticaret yapan mükellefin basit usulde mükellef olması durumunda kira stopajı olmadığı için bu iş yerinin maliki tarafından elde edilen kira gelirinin 1.600,00 TL'yi geçmesi halinde beyanı yapılacaktır (Alpaslan, 2017). İşyeri kiralarda gelir vergisi 2017 yılı için 30.000 TL'ye kadar kaynakta vergilendirme yöntemiyle kesilmektedir. 30.000 TL'yi aşması durumunda beyanname verilmek zorundadır. Kaynakta vergilendirmeye tabi kira geliri 30.000 TL'yi aşmaması durumunda ve konut istisna tutarı da istisnayı aşmaması halinde beyanname verilmeyecektir. Sadece konut istisnası 2017 yılı için 3.900 TL'yi aşması durumunda sadece istisnayı aşan tutar beyan edilecektir.

Kira gelirinin gelecek yıllara ait olup olmamasının kesinti yapılması açısından bir farklılığı yoktur. Gelecek yıllara ait olup peşin ödenmiş olan kira gelirleri nakden ya da aynen tahsil edildiği anda kesintiye uğrar. Ancak yapılan kesintinin fazla olması durumunda geri ödenecek tutar ilgili yılda ödenebilir. İş yeri kira gelirlerinden kesinti yapılmasının, konut kiralari nedeniyle beyanname verilmesi durumunda hesaplanan vergiden mahsup edilmesi için kaynakta vergilendirmenin ödenmiş olması şartı aranmaz. Kaynakta vergilendirme kiralayan sorumluluğunda olduğu için kiraya verenin hiçbir yükümlülüğü yoktur. Yıllık

beyanname ile beyan edilen kira geliri üzerinden hesaplanan vergiden, yıl içinde kesilen vergilerin mahsubundan; kesilen verginin beyan edilen kira gelirine ilişkin olması, kesintiyi yapan vergi sorumlularının adı-soyadı veya unvanının, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numaralarını, kesintiye esas alınan brüt tutarları, kesilen vergiler ile kesinti yapılan dönemleri gösteren tablonun yıllık beyannameye eklenmesi yeterlidir(Çağlar, 2016: 239). Konuyla ilgili B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 121-119 sayılı 24/05/2010 tarihli özelge şu şekildedir;

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, işyeri kira geliri elde ettiğiniz, elde ettiğiniz işyeri kira gelirinin gayrisafi tutarı üzerinden adınıza gelir vergisi kesintisi yapıldığı, adınıza tevkif edilen vergilerin, beyanname vermeniz durumunda, beyanname üzerinden hesaplanacak olan verginizden daha fazla olması dolayısıyla nakden iade alacağınızın doğacağı belirtilerek, nakden iade için ibrazı gerekli olan belgelerden birisi olan kira kontratı yerine, geçmiş yıllarda yine aynı kiracınız ile imza altına almış olduğunuz kira kontratı fotokopisinin ibrazının yeterli olup olmayacağı hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

193 Sayılı GVK'nın "Vergi Tevkifatının Mahsubu" başlıklı 121 inci maddesinde: "Yıllık beyanname gösterilen gelire dâhil kazanç ve iratlardan bu Kanun'a göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisine mahsup edilir. Mahsubu yapılan miktar Gelir Vergisi'nden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine ret ve iade olunur.

Maliye Bakanlığı; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranacak belgeleri belirlemeye yetkilidir. Bu yetki; kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukuki statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabilmesi gibi belli hadler çerçevesinde de kullanılabilir. Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık gelir vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılır. İkmalen veya resen yapılan tarhiyatlarda mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınarak yapılır. Aranan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilâtlar yönünden düzeltme yapılmaz." Hükümü yer almaktadır. Öte yandan, konuya ilişkin olarak Bakanlığımızca

yayımlanan 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde tevkif yoluyla kesilen vergilerin iade ve mahsubuna ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

Söz konusu tebliğin “Nakden İade” başlıklı 1.3.2 bölümünde; iade taleplerinin dilekçe ile yapılması gerektiği ile iade edilmesi gereken tutar ve iade konusunu oluşturan gelir türlerine göre “Nakden İade” müessesenin usul ve esasları ortaya konmuştur. Anılan tebliğde; nakden iade edilecek tutarın 10 milyar lirayı geçmemesi ve gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olması halinde, iade talebinin, yıl içinde yapılan gelir vergisi kesintilerine ilişkin tablo (Ek:1) ile birlikte gayrimenkul sermaye iradına ilişkin kira kontratının, ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirileceği,

Nakden yapılacak iade taleplerinin 10 milyar lirayı aşması halinde, 10 milyar lirayı aşan kısmın Vergi Usul Kanununa göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edileceği, 10 milyar liraya kadar olan kısmın ise, dilekçe ekinde, yukarıda belirtilen belgelerin yer alması koşuluyla teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iade edileceği, iade talebinin, teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin yerine getirileceği, belirtilmiştir. Bu itibarla, nakden iade edilecek tutarın 10 milyar lirayı geçmemesi ve gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olması halinde, iade talebinizin, yıl içinde yapılan gelir vergisi kesintilerine ilişkin tablo ile birlikte, geçmiş yıllarda kiracınız ile imza altına almış olduğunuz kira kontratının, noter veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla yerine getirilmesi mümkün bulunmaktadır.

2.6. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Zararın Doğması

Gayrimenkul sermaye iradı beyannameesi giderin gelirden fazla olması halinde takip eden 5 yıl boyunca zararlar gelirden düşülebilmektedir. 5 yıl sonunda hala kalan zarar varsa bu zararlar silinir. Giderlerin gelirlerden fazla olması yani zarar doğması halinde de mükellefler beyanname vereceklerdir. Aynı zamanda gayrimenkul sermaye iratların ayrılan sermayelerde herhangi bir eksilme olduğu takdirde zarar olarak düşülmesi söz konusu değildir. Örneğin; kiraya verilen bir arabanın kaza yapması, kiraya verilen bir evin yanması sonucunda amortisman giderlerinde bir eksilme olacağından zarar olarak indirimi mümkün değildir.

Çünkü gelir vergisine tabi tutulan değer sermayenin kendisi değil, kira gelirdir. Bundan dolayı sermayede meydana gelen eksilmeler zarar olarak beyan edilemez. Gayrimenkul sermaye iratlarında giderlerin zarar yazılamamasının iki istisnası daha mevcuttur. Bunlar;

- Birincisi, GVK'nın 74/4'üncü bendinde yer alan hükme göre gayrimenkulün konut olarak kiraya verilmesi durumunda iktisap edildiği yıldan itibaren beş yıl boyunca iktisap bedelinin %5'i indirilebilmekteydi. Bu kanun çerçevesinde iktisap bedelinin %5'inin indirilmeyen kısmı gelecek yıllara devredilemez. Örneğin; Bay (A), 2016 yılında 200.000 TL'ye aldığı konutu mesken olarak yıllık 8.000 TL'ye kiraya vermektedir. 200.000 TL'nin %5'i olan (200.000x0.05=) 10.000 TL iktisap bedelinin indirilebilecek kısmıdır. İktisap bedelinin kullanılmayan kısmı (10.000-8.000=) 2.000 TL indirim konusu yapılamayacaktır.
- İkincisi ise, mükellef kirada oturduğu konuta ödediği kira geliri elde ettiği kira gelirinden fazla olması durumunda, fazlalık kısım gelecek yıllara zarar olarak devredilemez. Örneğin; Bay (B), 2016 yılında mesken olarak kiraya verdiği dairesinden 8.000 TL kira geliri elde etmekte, kendi oturduğu meskene ise yıllık 12.000 TL kira ödemektedir. 4.000 TL'lik fazlalık gelecek yıla zarar olarak devredilmeyecektir.

2.7. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Defter, Kayıt Ve Belgelerin Saklanması

Gayrimenkul sermaye iratlarının defter, kayıt ve belgelerinin saklanması VUK'un 208'inci maddesinde hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre defter tutmak zorunda olan gerçek kişiler Gelir vergisine tabi gayrimenkul sermayelerle bunlardan elde edilen iratları ve bunlara ilişkin giderleri defterikebir veya işletme hesabının veya serbest meslek erbabı kazanç defterinin ayrı bir sayfasına veya ayrı bir deftere veyahut bir cetvele ayrı bir şekilde kaydetmeye mecburdurlar. Ayrıca, bu hesap mükellefin diğer kazançlarını tespit için tuttuğu hesaplara karıştırılmamalı ve onlarla birleştirilmemelidir. Defter tutmak zorunda olmayan mükellefler ise, gayrimenkul sermaye iratlarını ilgilendiren belgeleri bir dosya içerisinde saklarlar. Bu belgeler, kira kontratı, makbuz, masraf belgeleri vb. dir. Beyannamelerini bu belgelere göre düzenlerler ve gerektiği durumlarda kanıtlayıcı unsur olarak bunları gerekli mercilere ibraz etmek zorundadırlar.

2.8. Ev Kirasız-Para Faizsiz Uygulaması

Ev kirasız-para faizsiz uygulaması ülkemizde ortaya çıkmış ve İkinci Dünya Savaşı sonrasında yaşanan ekonomik sıkıntıların giderilmesi aşamasında sıklıkla kullanılmıştır. Ev kirasız-para faizsiz uygulaması, kiracının evde kirasız oturmasını ev sahibinin parayı faizsiz kullanmasını sağlar. 104 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde hükümleri belirtilmiş olan ev kirasız-para faizsiz uygulaması sermaye sahibinin sermayesini ev sahibine faizsiz kullanmasına, sermaye sahibinin de ev sahibinin evinde kira ödemedi oturmasını sağlayan bir anlaşmadır. Bu durumda ev sahibi de sermaye sahibi de mükellef olur. Ev sahibi gayrimenkul sermaye iradı mükellefi, sermaye sahibi de menkul sermaye iradı mükellefi olmuş olur.

Ev kirasız-para faizsiz uygulaması iki tarafında menfaatine olan bir uygulamadır. Parayı kullanan mükellefin faizsiz parayı kullanmasını, evde oturanın ise kira ödemedi oturmasını sağlamaktadır. Örneğin; Ev sahibi Bay (A), 100.000 TL borç aldığı Bay (B)'nin 3 yıl boyunca evinde kira vermeden oturmasına izin vermektedir. Bu durumda Bay (A), evinden kira geliri elde etmemiş, Bay (B) de verdiği borçtan faiz geliri elde etmemiştir. Ancak iki taraf da gelir vergisi mükellefidir.

89 Seri No.lu GVK Genel Tebliği'nde karşılıklı sağlanmış olan bu menfaatlerin tutar olarak tespitinde GVK'nın 73'üncü maddesinde hükme bağlanmış olan emsal kira bedeline göre hareket edilmesi, emsal kira bedelinin ev sahibi için kira bedeli, kiracı için de faiz sayılması gerektiği açıklanmıştır. Ancak daha sonra yayımlanan 104 Seri No.lu GVK'nın Genel Tebliği'nde bu açıklamalar değiştirilmiş ve kira ve faiz tutarının çevrenin hayat şartlarına, ekonomik bünyesine kredi ve kira piyasasına göre karşılıklı olarak takdir edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca, faiz ve kiranın tespiti tebliğ hükmüne göre takdir işlemi ile gerçekleşeceğine göre, bu takdir işleminin takdir komisyonlarınca yapılması gerektiği açıktır. Bu durum emsal kira bedeli esası uygulamasından sapma gibi görünse de, özü itibariyle belirtilen muamelede (olayda) gayrimenkullerin bedelsiz olarak kullandırılması söz konusu olmadığından emsal kira bedeli esasının uygulanmasını gerektirecek bir durum da yoktur. Yapılan takdir işlemi sağlanan menfaatin tutar olarak tespitine yöneliktir (Vergikanun Haberleri, 15.06.2011).

3. TÜRKİYE’DE ve SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ BEYANI VE VERGİLENDİRİLMESİ

Bu kısımda, gayrimenkul sermaye iratlarının tam mükellef ve dar mükellefler açısından beyan edilmesi, beyannamenin verilme zamanı ve yeri, önceden hazırlanmış kira beyanname sistemi, yıllık beyannameye dahil edilmeyecek gelirler, 2017 yılı için beyan edilecek gelirlere uygulanacak gelir vergisi tarifesi, konut ve işyeri kira gelirlerinin ayrı ayrı ve beraber elde edildiğinde nasıl vergilendirileceği ve bu hususlara yönelik örnek olaylara yer verilecektir.

3.1. Türkiye’de Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyanı

Gayrimenkul sermaye iradı mükellefleri kazançlarını aksine bir hüküm bulunmadıkça yıllık beyanname ile beyan etmek zorundadırlar. Bu durum GVK’nın 85. maddesinde yer alan ‘Mükellefler 2 nci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Bu Kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanması zorunludur. Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler. Bu hüküm şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere kollektif şirket ortakları ile komanditeler hakkında da uygulanır’ (GVK, Md: 85) hükmü ile açıklanmıştır. O halde ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetinde bulunan mükellefler kazanç elde etmiş olmasalar bile beyanname vermek zorundadırlar. Gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükellefler de gelirlerini yıllık beyanname ile beyan etmek ve ticari, zirai veya serbest mesleklerinden dolayı yıllık beyanname vermek zorunda iseler verecekleri beyannameye gayrimenkul sermaye iradından elde ettikleri kazançlarını da eklemekle yükümlüdürler.

Yukarıda açıklanan gayrimenkul sermaye iradının yıllık beyanname ile beyan edilmesinin bir istisnası bulunmaktadır. Kaynakta kesinti ile vergilendirilen işyerleri dönem içinde kira ödemeleri esnasında kesintiye tabi tutulduğundan muhtasar beyanname sistemi kullanılmaktadır. O halde gayrimenkul sermaye iratlarının beyanında muhtasar ve yıllık beyanname sistemleri kullanılıyor

denebilir. Bu kısımda yıllık ve muhtasar beyannamenin ne olduğu, ne zaman ve hangi sürede verileceği, mükellefleri açıklanacaktır.

3.1.1. Yıllık Beyanname

Yıllık beyanname ile ilgili hükümler GVK'nın 85'inci maddesi ve devamında düzenlenmiştir. İlgili maddede GVK'nın 2'inci maddesinde yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname vermekle yükümlüdürler. Ticari, zirai ve serbest meslek erbabı olanların, kazanç elde edip etmediklerine bakılmaksızın her yıl yıllık beyanname vermeleri zorunludur. Ticari, zirai ve serbest meslek erbaplarının diğer gelir unsurlarından da kazanç elde etmeleri durumunda beyannamelerine bu gelirlerini de eklemelidirler.

Tam mükellef gerçek kişiler, yabancı ülkelerde elde ettikleri gelirlerini de yıllık beyanname ile beyan etmek ve diğer gelirleri nedeniyle verecekleri beyannameye dahil etmekle yükümlüdürler. Bu durumda mükellefin gelirin kaynakta vergilendirmeye tabi tutulup tutulmadığına, tutarına ve gelir türüne bakılmaksızın yabancı ülkelerde elde edilen bütün gelirler için geçerlidir. Yabancı ülkelerde elde edilen gelirin, mükellefin iradesi dışındaki sebeplerle Türkiye' ye getirilemediğinin kanıtlanması durumunda bu gelir, elde edildiği yılın geliri sayılmayacaktır. Bu durumda gelir, mükellefin bu gelire tasarruf edebildiği yılın geliri sayılarak yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Yabancı ülkede elde edilen gelire hukuken ve fiilen tasarruf edilebildiği halde iradi olarak Türkiye' ye getirilmemesi durumunda bu gelir, tasarruf edildiği yılın geliri olarak yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Beyan edilen gelir üzerinden tarh edilen vergiden, yabancı memleketlerde ödenen vergilerin mahsubu ise GVK'nın 123'üncü maddesindeki esaslara göre yapılacaktır (Türmob Yayınları, 2015: 98).

3.1.1.1. Yıllık beyannameden yapılabilecek indirimler

Bu çalışmanın ikinci bölümünde ayrıntılı bir şekilde anlatılmış olan beyanname üzerinden yapılabilecek indirimler şunlardır;

- Hayat Sigortası ve Şahıs Sigortası Primleri
- Eğitim ve Sağlık Harcamaları İndirimi

- Engellilik İndirimi
- Bağış ve Yardım İndirimi
- Sınırlı Bağışlar
- Sınırsız Bağışlar
- Sponsorluk Harcamaları
- Ar-Ge İndirimi
- Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Ayni ve Nakdi Bağışlar
- Türkiye Kızılay Derneğine Ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine Makbuz Karşılığı Yapılan Nakdi Bağış Ve Yardımlar
- Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi
- Expo 2016 Antalya Ajansına Yapılan Her Türlü Nakdi Ve Ayni Bağış Ve Yardımlar
- Diğer Kanunlara Göre Tamamı İndirilecek Bağış Ve Yardımlar.

Beyan edilen gelirler belirlenir ve beyan edilecek gelir üzerinden yukarıda sayılan harcamalar kanunun öngördüğü miktarda beyanname üzerinden indirilmektedir.

3.1.1.2. Yıllık beyannamenin verilmesi

Yıllık beyannamenin verilmesi ile ilgili hükümler GVK'nın 92'inci maddesinde düzenlenmiştir. Bahsi geçen hükme göre, bir takvim yılına ait beyanname bir sonraki yılın Mart ayının 1 ile 25. günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir. Beyanname mükellefin ikametgahının bulunduğu yerin vergi dairesine verilmektedir. Dar mükellefler için kanuni temsilci mevcut ise temsilcinin ikametgahının bulunduğu yerin vergi dairesine, kanuni temsilci mevcut değil ise işyerinin bulunduğu yerin ya da işyeri birden fazla ise işyerlerinden herhangi birinin bulunduğu yerin vergi dairesine verilir. Beyanname vergi dairesine verilebileceği gibi posta ile de gönderilebilmektedir. Taahhütlü Posta ile

gönderilmesi durumunda yıllık beyannamenin postaya verildiği tarih, vergi dairesine verilme tarihi olarak kabul edilir.

Mükelleflerin takvim yılı içinde memleketi terk etme durumlarında, memleketi terk etmeden 15 gün önce beyanname vermek zorundadırlar. Mükellefin ölümü halinde ise, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde mükellefin yakınları tarafından verilmelidir. Bu durumda 2017 yılının gelirleri 2018 yılının Mart ayının 1'i ile 25'i akşamına kadar verilecektir. Beyanname verme süresinin son gününün tatile denk gelmesi durumunda izleyen ilk işgünü içinde beyanname verilebilmektedir. Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını gerektiren durumlarda, beyan üzerine tarh edilen vergiler beyanname verme süreleri içinde ödenecektir. Hesaplanan vergi, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine ödenebileceği gibi, vergi tahsiline yetkili banka şubelerine de ödenebilecektir (Türmob Yayınları, 2015: 112).

3.1.2. Muhtasar Beyanname

Gayrimenkul sermaye iratlarının yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerektiği ancak bu durumun bir istisnasının bulunduğu daha önce de bahsedilmişti. GVK'nın 94/5'inci maddesinde geçen hükme göre bahsi geçen gayrimenkul mükellefleri muhtasar beyannameye tabidirler. Muhtasar beyanname ile ilgili düzenlemeler GVK'nın 94-100'üncü maddelerinde açıklanmıştır. Muhtasar beyanname, mükelleflerin kaynakta vergilendirme yapma zorunluluğu olması durumunda söz konusu olmaktadır. Gayrimenkul sermaye iratlarında işyeri kiralarının da kaynakta kesintiye tabi tutulması muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekliliğini getirmektedir. Muhtasar beyanname, işverenler veya vergi tevkifatı yapan diğer kişiler tarafından kesilen vergilerin matrahları ile birlikte, toplu olarak vergi dairesine bildirilmesidir.

Muhtasar beyanname ile beyan edilecek ve kiracılar tarafından ödenecektir. Muhtasar beyanname ile gelirlerin beyan edilmesi ve ödenmesindeki amaç kira gelirinin mükellefe ulaşmadan ödenme sırasında vergi kesintisine tabi tutulmasıdır. Böylelikle vergi kaçaklarının önlenmesi vergi güvenliğinin sağlanması amaçlanmaktadır. VUK'un 11'inci maddesine göre yaptıkları ya da yapacakları ödemelerden vergi kesintisi yapacak olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve diğer ödevlerinden sorumludurlar. Bu durum asıl mükelleflerin vergi yükümlülüğünden cayma hakkını doğurmaz. Yani kiracıların

stopajı ödememe veya eksik beyan etme gibi durumlarından asıl mükellef de sorumludur. GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında kesinti yapmak zorunda olanlar sayılmıştır. Bu fıkra hükmüne göre kaynaktan kesinti yapmak zorunda olanlar şunlardır:

- Kamu idareleri,
- Kamu müesseseleri,
- İktisadi kamu müesseseleri
- Sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri
- İş ortakları,
- Dernek ve vakıflar,
- Dernek ve vakıfların iktisadi 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.

Yukarıda sayılmış olan mükellefler GVK'nın 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında 15 bentte sayılmış olan kazanç ve iratları elde etmeleri durumunda tevkifat yolu ile vergilendirilmek zorundadırlar.

GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının 5'inci maddesinde yer alan hükme göre;

- GVK'nın 70'inci maddesinde yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden,

- Vakıflar ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden,
- Kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden,
- Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşları ile uluslararası kuruluşlara ait diplomatik statüsü bulunmayan gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden, kesinti yapılması zorunludur.

Anlaşılabacağı üzere GVK'nın 94/5'inci maddesi gayrimenkullerin kiralanması ile ilgilidir. İlk olarak GVK'nın 70'inci maddesinde sayılan mal ve haklara atıfta bulunularak, bu gayrimenkullerin kullanılması sonucunda kaynaktan vergilendirme ile vergilendirilecek olan gayrimenkullerin muhtasar beyanname ile beyan edileceği anlaşılmaktadır. Vakıflar ve dernekler ticari bir amaç gütmeyen, toplumsal yardımlaşmayı ve dayanışmayı hedefleyen kuruluşlardır. Bundan dolayı dernek ve vakıflar kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Dernek ve vakıflara ait işletmenin kurulması durumunda işletme kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Dernek ve vakıflara ait işletmenin aktifine kayıtlı olan bir gayrimenkulün kiralanması durumunda bu kazanç ticari kazanç olacak ve gayrimenkul sermaye iradı sayılmayacaktır. Yalnız GVK'nın 94/5'inci maddesinin konusuna giren husus dernek ve vakıfların kendi bünyelerinde kayıtlı olan gayrimenkul sermaye iratlarının kiraya verilmesidir. Bu tür gayrimenkuller kaynaktan vergilendirme yolu ile vergilendirilir ve muhtasar beyanname yolu ile beyan edilir.

Kaynaktan vergilendirme uygulamasında derneğin, kamuya yararlı dernek olması yukarıda sayılan gayrimenkullerin, kanun uyarınca kesinti yapmak ya da vakfın Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış bir vakıf zorunda olan kişi ve kurumlara kiralanması durumunda, ödenen kira olmasının önemi yoktur. Başka bir deyişle, mazbut vakıflar hariç, bedelleri üzerinden %20 oranında kesinti yapılması gerekmektedir. Hiçbir ayırım yapılmaksızın tüm dernek veya vakıflara ödenen kira bu kesinti kira bedelinin nakden veya hesaben (avans olarak bedellerinden bu kesintinin yapılması gerekmektedir ödemeler de dahil) ödendiği sırada yapılır (EY, 2014: 6). Kooperatifler KVK'nın 1'inci maddesinde kurumlar vergisine tabidir. Yalnız GVK'nın 94/5-c maddesine göre kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması durumunda ödenecek olan kira geliri kesintiye tabi tutulmaktadır. Bu durumda kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması

durumunda muhtasar beyanname verilmesi gerekmektedir. Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşları ile uluslararası kuruluşlara ait diplomatik statüsü bulunmayan gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden de tevkifat yapılması ilgili madde ile hükme bağlanmış ve muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. GVK'nın 94/5'inci maddesinde sayılan gayrimenkullerin kiralanması işleminde, bu kiralamalardan %20 oranında kesinti yapılacaktır. Bakanlar kurulu bu oranı 0'a kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar yükseltmeye yetkilidir.

➤ **Muhtasar Beyannamenin Verilmesi**

Muhtasar beyannamenin verilmesi ile ilgili hükümler GVK'nın 98'inci maddesinde açıklanmıştır. Bu maddeye göre '94 üncü madde gereğince vergi kesintisi yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Yıl sonlarında tahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden kesilecek vergilerin bildirilmesi için bu süre bir ay uzatılır. Aynı belediye hudutları içinde muhtelif yerlerde yapılan ödeme ve tahakkuklar ile bunlara ait vergilerin bir merkezden bildirilmesi caizdir'. Muhtasar beyanname ilgili kanunda da açıklandığı gibi her ayın 23'üncü günü akşamına kadar verilmekte ve aynı ayın 26'sına kadar ödenmektedir.

Tevkif edilen vergilerin vergi dairesine yatırılmasındaki genel kural bu olmakla birlikte, bu maddenin sonundaki bir fıkra ile vergi dairesinin iş yükünü azaltmak ve vergi dairesi ile bazı mükellef guruplarını sık sık karşı karşıya getirmemek gerekçesiyle üç ayda bir muhtasar beyanname verebilme esası getirilmiştir (Erdoğan, 2011). Mükelleflerin her ay ya da üç ayda bir muhtasar beyanname düzenleme işlemini seçmeleri kendi kararlarıdır. Mükellefler istedikleri yöntemi kullanabilirler. Yalnız bu durumun iki istisnası bulunmaktadır. Zira ürün bedelleri üzerinden kesinti yapanlar bu uygulamadan yararlanamamakta ve her ay beyanname vermek zorundadırlar. İkinci istisna ise, mükelleflerin çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olanlar bu uygulamadan yararlanabilmektedir. O halde mükelleflerin üç ayda bir muhtasar beyanname verme uygulamasından yararlanabilmeleri için;

- Zirai ürün bedeli üzerinden kaynakta vergilendirme yapılmaması,
- Çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısının 10 ve daha az olması gerekmektedir.

Çizelge 3.1. Muhtasar Beyannamenin Verilme Zamanları

Beyanname Türü	Beyanname Verme Zamanı	Ödeme Süresi
Muhtasar Beyanname(3 Aylık)	İzleyen ayın 23. günü akşamına kadar verilir.	Beyanname verilen ayın 26. günü akşamına kadar ödenir.
Muhtasar Beyanname (3 Aylık)	Ocak- Şubat- Mart ⇒23 Nisan	26 Nisan
Muhtasar Beyanname (3 Aylık)	Nisan- Mayıs- Haziran ⇒ 23 Temmuz	26 Temmuz
Muhtasar Beyanname (3 Aylık)	Temmuz- Ağustos- Eylül ⇒ 23 Ekim	26 Ekim
Muhtasar Beyanname (3 Aylık)	Ekim- Kasım- Aralık ⇒ 23 Ocak	26 Ocak

3.2. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Kaynakta Vergilendirme

3.2.1. Gayrimenkul Sermaye İratlarına Uygulanan Kaynakta Vergilendirme Oranı

GVK'nın 94'üncü maddesinde kaynakta vergilendirme yapmak zorunda olanlar 'Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi 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' olarak sayılmıştır. Gayrimenkul sermaye iratlarından işyeri kiralalarının, kaynakta vergilendirme yolu ile vergilendirildiğinden daha önceki bölümlerde bahsedilmişti. GVK' nın 94/5. maddesinde bulunan ve aşağıda sayılan bentlerin de tamamıyla gayrimenkul sermaye iradını ilgilendiren bir madde olduğu belirtilmişti. GVK' nın 94/5. maddesinde bulunan bentler şu şekildedir;

- a) 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiralınması karşılığı yapılan ödemelerden,
- b) Vakıflar (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralınması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden,
- c) Kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralınması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden,
- d) Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşları ile uluslararası kuruluşlara ait diplomatik statüsü bulunmayan gayrimenkullerin kiralınması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden,

kaynakta vergilendirme yapılmaktadır.

GVK'nın 94'üncü maddesinde belirtilen kanuni kesinti oranı %25 olarak belirtilmiştir. Bakanlar kurulu bu oranı 0'a kadar indirmeye bir katına kadar arttırmaya yetkilidir. Bakanlar kurulu aynı zamanda 94'üncü maddede sayılmış olan kaynakta vergilendirmeye tabi gelirlerin her biri için farklı oranlar belirleyebilmektedir. Gayrimenkul sermaye iratlarından kesinti yapmak zorunda olanlar için kesinti oranı bakanlar kurulu tarafından %20 olarak belirlenmiştir. Bu durumda GVK'nın 94/5 maddede sayılmış olan iradlar için uygulayacağı kesinti oranı % 20'dir.

3.2.2. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Kaynakta Vergilendirmeye Tabi Olan Mükellef

Gayrimenkul sermaye iratlarının kaynakta vergilendirilmesi işyeri kirası elde eden mükellefleri ilgilendiren bir husus olduğu ikinci bölümde bahsedilmiştir. Gayrimenkul sermaye iratlarının kaynakta vergilendirilmesi hem kiracıyı hem de kiralayanı ilgilendiren bir olgudur. GVK'da kaynakta vergilendirme ile ilgili hükümlerin yer aldığı 94'üncü maddede sayılmış olan; Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi 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 kesinti yapmak zorundadırlar. O halde ilgili kanunda sayılmış olan bu kuruluşların kiraladıkları işyerleri ödemeleri

üzerinden kiralayana ödeme yapılmadan, kira bedeli kesintiye tabi tutulmaktadır. Basit usulde vergilendirilen mükellefler vergi kesintisi yapmakta yükümlü değillerdir ve muhtasar beyanname vermezler. Burada asıl vergi mükellefi işyerini kiralyan olmakla beraber, kiracı işyeri sahibi adına kira üzerinden kesinti yapmakla yükümlü tutulmuştur. VUK'un 11'inci maddesindeki hükme göre vergi kesenlerin sorumluluğu şu şekilde açıklanmıştır; 'Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz.'

Bu durumda kiracı işyeri kira bedelini öderken gayrimenkuller için bakanlar kurulunun belirlemiş olduğu %20 kesinti oranını kesmekle yükümlüdür. Kaynakta vergilendirmenin ödenmemesinden kiracı sorumludur. Mükellefin diğer gelirlerinden dolayı yıllık beyanname vermesi durumunda işyeri kirası da verilecek beyannameye eklenir. Yıl içinde yapılan kesintiler matrahtan mahsup edilir. Mükellefin gelirinden yıl içinde yapılan kaynaktan kesintiler hesaplanan vergiden fazla ise fazla olan kısım mükellefe iade edilir. Eğer yıl içinde yapılan kesintiler hesaplanan vergiden az ise, ödenen stopajlar hesaplanan vergiden düşülür ve geri kalan kısım mükellefin ödemekle yükümlü olduğu vergidir. Danıştay Üçüncü Daire'sinin 1992/1178 Esas No'lu 1993/3116 Karar No'lu vermiş olduğu bir karar şu şekildedir(Kızılot, 1996: 180);

Uyuşmazlık davacının ticari faaliyette bulunduğu babasına ait işyeri için kira stopajı yapıp muhtasar beyannamesini yasal süreçte vermemesi nedeniyle takdir komisyonu kararına dayanılarak yapılan cezalı tarhiyata ilişkin bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde, ticaret şirketleri ve maddede sayılan diğer gerçek ve tüzel kişilerin aynı Kanun'un 70. maddesinde yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden istihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsuben kaynakta kesinti yapmaya mecbur oldukları belirtilmiş, 'vergi kesintisi uygulanacak esaslar' başlıklı 96'ncı maddesinde; vergi kesintisinin 94'üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanacağı ve bu maddede geçen hesaben ödeme deyiminin vergi kesintisine tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade edeceğine değinilmiş, 97'inci maddenin 2574 Sayılı Kanununun 21'inci maddesiyle değişik 2'inci bendinde, 94'üncü maddede yazılı ödemelerden yapılan vergi kesintisinin vergi kesenin kayıt

ve hesaplarında ayrıca gösterileceği kurala bağlanmış ve 98'inci maddesinde de 94'üncü madde gereğince vergi kesintisi yapmaya mecbur olanların bir ay içinde yaptıkları ödemeler ile bunlardan kestikleri vergileri ertesi ayın 20'nci günü akşamına kadar vergi dairesine bildirmeye mecbur oldukları hükmüne yer verilmiştir. Bu hükümlerin birlikte incelenmesinden anlaşılacağı üzere, 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılarak ertesi ayın 20'nci günü akşamına kadar bir muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirilmesi için ilgili ay içinde işyeri sahibine 'nakden' veya kendilerini istihkak sahibine karşı borçlu durumda gösteren bir kayıt veya işlemde bulunulmak suretiyle 'hesaben' ödeme yapılmış olması gerekmektedir.

Olayda davacının işyeri olarak kullandığı gayrimenkulün babasına ait olduğu ve kira ödemesinde bulunmadığı iddia edilmekte ve idarece de işyeri için davacı tarafından kira ödendiğine veya işyeri sahibi tarafından kira tahsil edildiğine ilişkin herhangi bir tespit yapılmadığı anlaşıldığından, bir başka anlatımla anılan işyeri için kira ödemesi gerçekleşmediği halde vergi mahkemesince emsal kira bedeline göre kira kesinti beyanında bulunulması gerektiğinden bahisle tarhiyatın tadilen onanmasında isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulüne, Gaziantep Vergi Mahkemesinin 6.11.1991 Gün ve E: 1991/1573, K: 1992/1271 Sayılı kararının bozulmasına oybirliğiyle karar verildi.

3.2.3. Kiralayanlar Açısından Kaynakta Vergilendirme

Kiralayanların vergi kesintisi sorumlulukları GVK'nın 94/5'inci maddesinin alt bentlerinde belirtilmiştir.

GVK'nın 70'inci maddesinde yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemeler: GVK'nın 94/5-a alt bendinde geçen hükme göre gayrimenkul sermaye iradının 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması kast edilmiştir. O halde ilgili bentte mükelleflerin kanuni kişiliğinden değil, kiralanacak mal ve haklardan bahsedilmiştir. İlgili kanunda belirtilen mal ve hakların kiralanması sonucunda kesinti yapılabilecek ve sayılan mal ve hakların ticari veya zirai işletmeye kayıtlı olması durumunda elde edilen kira geliri gayrimenkul sermaye iradı değil ticari veya zirai kazanç sayılacaktır ve kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Bunun yanında gerçek kişiler kaynakta vergilendirme yapmak zorunda olanlar arasında sayılmadığından, gerçek kişiler tarafından diğer gerçek kişilere konut olarak kiralanan gayrimenkullere ilişkin ödenen kiralardan kesinti yapılmamaktadır (Ey, 2014: 6). Bir diğer önem arz eden husus ise, kiralanan yerin hem işyeri hem de konut olarak tahsis edilmesidir. Bu durumda konut tamamen işyeri olarak kabul edilir ve konut için ödenen kira bedelinin tamamı kesintiye tabi tutulur.

Vakıflara veya derneklere Ait Gayrimenkullerin Kiralanmasında Kaynakta Vergilendirme: Gerçek kişilerin yanı sıra, dernek ve vakıflara ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri de kaynakta vergilendirme kapsamındadır. Ancak Vakıflar Genel Müdürlüğüne yönetilen ve temsil edilen vakıflara (mazbut vakıf) yapılan kira ödemelerinden kesinti yapılmamaktadır (Ey, 2014: 6).

Mazbut vakıflar hariç, tüm vakıf ve ya derneklere ödenen kira gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılmaktadır. Vakıf ve derneklere ait bir ticari işletmenin bulunması ve kira geliri elde edilen gayrimenkulün bu işletme defterine kayıtlı olması durumunda, bu gayrimenkulden elde edilen kira geliri gayrimenkul sermaye iradı sayılmamakta ve kesinti yapıp muhtasar beyanname verilmemektedir. Ancak vakıf ve derneğin kendi bünyesinde kayıtlı olan gayrimenkuller kesintiye tabidir ve muhtasar beyanname verilmesi gerekmektedir.

Dernek ve vakıflar, toplumsal yardımlaşmayı ve dayanışmayı amaçlayan müesseselerdir. Kazanç elde edip, kar dağıtmak gibi amaçları bulunmamaktadır. Bundan dolayı kurumlar vergisi mükellefi değildir ve bünyelerinde bulunan gayrimenkullerin işyeri olarak kiraya verilmesi durumunda elde edilen kira bedeli üzerinden kesinti yapılmaktadır. Sendikalar, ticaret odaları, sanayi odaları, ticaret borsaları, esnaf odaları ve bunların birlikleri ile diğer mesleki kuruluşlara ait oda ve birlikler, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıklarına yapılan kira ödemelerinden de kesinti yapılması gerekmektedir.

Kooperatiflere Ödenen Kiralarda Kaynakta Vergilendirme: Kooperatifler KVK'nın 1'nci maddesinde kurumlar vergisine tabi kurumlar arasında sayılmıştır. Bu durumda genel çerçevede kooperatifler kurumlar vergisi mükellefidir. GVK'nın 94/5-c maddesinde geçen hükme göre kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiraya verilmesi durumunda gelirleri üzerinden gelir vergisi

kesintisi yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Kooperatifin gelirinin yalnızca kiraya ait olan gayrimenkul sermaye iradı olması durumunda, kira geliri için beyanname verilmeyecek ve kesilen vergiler nihai vergi sayılacaktır.

Diğer taraftan, kooperatife kira ödemesinde bulunan kişilerin kesinti yapma mecburiyetlerinin bulunmaması veya kooperatifin gayrimenkul kira gelirinin dışında kurumlar vergisine tabi başkaca gelirinin bulunması durumunda kurumlar vergisi beyannamesini vermek zorunda olduklarından kira gelirlerini de beyannameye dahil edeceklerdir. Ancak, kira gelirleri üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesinin 5/c bendi gereğince kaynakta vergilendirme suretiyle ödenen vergi varsa, KVK'nın 44'üncü maddesine istinaden beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi gerekmektedir.

Yabancı Devletlere, Yabancı Kamu İdare Ve Kuruluşları İle Uluslararası Kuruluşlara Ait Diplomatik Statüsü Bulunmayan Gayrimenkullerde Kaynakta Vergilendirme: GVK'nın 94/5-d maddesi 6322 sayılı kanununun 10'uncu maddesinde belirtilen hüküm ile 15.06.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. İlgili madde yer alan hükme göre, yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşları ile uluslararası kuruluşlara ait diplomatik statüsü bulunmayan gayrimenkullerin kiralanması durumunda ödenen kira bedellerinin üzerinden kesinti yapılmaktadır. Yapılacak olan kesinti oranı GVK'nın 94/5'inci maddesinin diğer bentlerinde olduğu gibi 30.06.2012 tarihinde yürürlüğe giren 2012/3322 sayılı BKK ile %20 olarak belirlenmiştir.

3.2.4. Kiracılar Açısından Kaynakta Vergilendirme

GVK'nın 70'inci maddesinde yer alan mal ve hakları bir bedel karşılığı kullanan gerçek ya da tüzel kişilere kiracı denilmektedir. Kiracılar, işyeri olarak kiraladıkları mal ve haklara ait kira bedelini öderken kiralayanın mükellefi olduğu vergi kesintisini yapmakla görevlidir. GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılan kesinti yapmakla sorumlu olan kuruluşlar şu şekilde sayılmıştır; kamu idareleri, kamu müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortakları, dernek ve vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi 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 çiftçilerdir.

Bu durumda yukarıda sayılmış olan kesinti yapmakla yükümlü olan kuruluşlar dışında kalanlar kaynaktan kesinti yapmakla yükümlü değil ve muhtasar beyanname verilmek zorunda da değildir. Ayrıca daha öncede bahsedildiği üzere basit usule tabi işyeri sahipleri kesinti yapmaz ve muhtasar beyanname vermezler. GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılan kesinti yapmakla yükümlü olan kuruluşlar ilgili maddede 18 bent halinde sayılmış olan ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin adına kesinti yapmakla sorumludurlar.

3.2.5. Emsal Kira Bedeli Esası Kapsamında Kaynakta Vergilendirme Uygulaması

Emsal kira bedeli uygulaması GVK'nın 73'üncü maddesinde açıklanmıştır. Maddede geçen hükme göre; Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır(GVK, Md. 73). Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin % 5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve hakların maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin % 10'udur.

GVK'nın 73'üncü maddesinin alt bentlerinden emsal kira bedeli uygulaması yapılmayacak olan haller sayılmıştır. Sayılmış olan bentlerden ilk 3'ü konutların bedelsiz olarak kullandırılması ile ilgili iken 4. maddede geçen hüküm şöyledir' Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda' emsal kira bedeli uygulanmaz(GVK, Md.73/4). İlgili hükümden anlaşılması gereken, genel bütçeye dahil daireler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda GVK'nın 94'üncü maddesi gereğince kesinti yapılmalıdır. Yalnız bahsi geçen kamu kuruluşlarına gayrimenkul, bedelsiz kullanıma verildiği takdirde emsal kira bedeli uygulanamayacağından kesinti de yapılmayacak ve muhtasar beyanname verilmeyecektir. Buna göre, emsal kira bedeli uygulamasında özellikle aile bireylerine ait işyerlerini mükelleflerin, aile bireylerine nakden veya hesaben ödeme yapmaları halinde mutlaka stopaj da yapmaları gerekmektedir. Ancak bu durumda herhangi bir ödeme yapılmamışsa stopaj yapılmasına da gerek bulunmamaktadır. Bu durumda stopaj yapılmasına

gerek bulunmamakla birlikte, aile bireyi tarafından emsal kira bedeli tutarında kira geliri elde edilmiş kabul edileceğinden, gayrimenkulün sahibince söz konusu emsal kira bedelinin yıllık beyanname ile mutlaka beyan edilmesi gerekmektedir(Yücel, 2015: 141). Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü' nün vermiş olduğu 01/07/2010 tarih ve B.07.4.DEF.0.53.10.00-GVK/2010-1-6 sayılı özelge şu şekildedir;

İlgide kayıtlı dilekçenizde, şahsınıza ait gayrimenkulün eşinizle birlikte %50 hissesine sahip olduğunuz şirketin kanuni iş merkezi olarak kullanıldığı ve hissedarı olduğunuz şirket tarafından adınıza herhangi bir kira ödemesi yapılmadığı belirtilerek, kira geliri elde etmediğiniz bu işyeri için gayrimenkul sermaye iradı beyannamesi verilmesinin gerekip gerekmediği hususunda görüş talep edilmektedir.

... Bu hükümler çerçevesinde, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi gereğince kaynakta vergilendirme yapılabilmesi için nakden veya hesaben bir ödemenin bulunması gerekmektedir. Buna göre, şahsınıza ait gayrimenkulün, eşinizle birlikte % 50 hissesine sahip olduğunuz şirketin kullanımına bedelsiz bir şekilde tahsis edildiği durumda, tarafınıza nakden veya hesaben kira ödemesi yapılmadığından, anılan şirketçe Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi gereğince gelir vergisi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır.

Öte yandan, mülkiyetinizde bulunan gayrimenkulün, ortağı olduğunuz şirketinizin kullanımına bedelsiz bırakılması nedeni ile Gelir Vergisi Kanununun 73'üncü madde hükmüne göre emsal kira bedeli hesaplanması ve kira bedellerinin yıllar itibariyle 1.070 TL'yi (2009 yılı için) ve 1.090 TL'yi (2010 yılı için) aşması halinde ise tarafınızca gayrimenkul sermaye iradı olarak aynı Kanunun 86'ncı maddesine göre yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Ancak, mülkiyetinizde bulunan ve ortak olduğunuz şirketçe işyeri olarak kullanılan gayrimenkulünüz için anılan şirketçe hesaben (vergi kesintisine tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemler, hesaplarda işyeri kirası karşılığı olarak gider gösterilmesi gibi) kira ödemesi söz konusu olduğu takdirde, hesaben ödenen kira bedeli üzerinden kesinti yapılarak vergi dairesine yatırılması gerekmekte olup, tarafınızca elde edilen gelirin yine aynı Kanunun 86'ncı maddesinin birinci bendinin (c) alt bendi gereğince ilgili bulunduğu yıl için belirlenen haddi (2009 ve 2010 yılları için

22.000 TL) aşması halinde tarafınızca beyan edileceği, aşmaması halinde ise beyan edilmeyeceği tabiidir.

3.2.6. Peşin Kira Ödemelerinde Kaynakta Vergilendirme Uygulaması

GVK'nun 96'ncı maddesinde; "Vergi kesintisi, 94'üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi kesintisine tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder..." hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla stopajda vergiyi doğuran olayın, ödemenin yapılıp yapılmamasına bağlıdır (Ateş, 2014). Bu durumda, peşin yapılan ödemenin yapıldığı ay muhtasar beyanname verilecek ve ödenmiş olan bütün bedel üzerinden kesinti yapılacaktır. Aynı zamanda yapılan ödemedan, ödendiği tarih için belirlenmiş olan kaynakta vergilendirme oranı üzerinden kesilecektir. Örneğin; bir iş yerine ait 2 yıllık kira ödemesi 15.04.2017 tarihinden yapıldı ise, ayın 23'üne kadar muhtasar beyanname ile beyan edilmeli ve ayın 26'sı akşamına kadar ödenmelidir. Üç aylık muhtasar beyanname uygulamasının seçilmesi durumunda ise 23 Temmuzda muhtasar beyanname verilip 26'sı akşamına kadar ödemesi yapılmalıdır. Gelir İdaresi Başkanlığının konu ile ilgili 30.07.2013 tarihinde yayınladığı 62030549-120[94-2012/19713]-1128 sayılı özelge şu şekildedir;

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, ... adresinde bulunan mülkiyeti tarafınıza ait olan akaryakıt istasyonunu, BP Petrolleri A.Ş.'ye 7 yıllığına 734.162,80 TL'ye kiraya verdiğiniz, bu bedel üzerinden 146.833,00 TL gelir vergisi kesintisi yapıldığı belirtilerek, 2011 yılında elde ettiğiniz kira geliri ve kesilen gelir vergisinin diğer yıllardaki uygulamasının nasıl yapılacağı hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup, konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

Yine aynı Kanunun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86'ncı maddesinin birinci bendinin (c) alt bendinde; vergiye tabi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2011 yılı için 23.000-TL) aşmaması koşuluyla, Türkiye'de kaynakta vergilendirmeye tabi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları için

yıllık beyanname verilmeyeceği hüküm altına alınmış olup, aynı Kanununun 94 üncü maddesinde ise, "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben kesinti yapmaya mecburdurlar." hükmüne yer verilmiş olup, aynı maddenin birinci fıkrasının (5-a) bendinde ise; 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben %20 oranında gelir vergisi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; vergiye tabi gelir toplamınızın anılan Kanununun 103'üncü maddesinde yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2011 yılı için 23.000 TL) aşması nedeniyle, BP Petrolleri A.Ş. ile yapmış olduğunuz 7 yıllık kiralama işlemi neticesinde, peşin olarak elde etmiş olduğunuz kira gelirinizin ilgili olduğu döneme isabet eden kısmının, beyana dâhil edilmesi ve söz konusu kira gelirinin tamamı üzerinden yapılan kesintinin Yıllık Gelir Vergisi Beynamesi üzerinden hesaplanan vergiden ilgili yıllara isabet eden kısmının mahsup edilebilmesi mümkün bulunmaktadır.

İlgili özeldede yer alan hükme göre, peşin ödenen kira gelirinin ödendiği ayda kesintiye tabi tutulacağı ve peşin ödemesi yapılmış olan yıl verilecek olan yıllık beyannameye ilgili yıla isabet eden kesinti tutarının hesaplanan vergiden mahsup edilebileceği açıklanmıştır. O halde peşin ödenen kira bedeli üzerinden ödemenin yapıldığı yıl kesinti uygulanmış olsa da mükellefin yıllık beyanname vermek zorunda olduğu durumlarda yapılan kesintiler ödemenin isabet ettiği yılda hesaplanan vergiden düşülebilmektedir. Bu durumda mükellefin ödenecek vergisi kalmayabilir ve hatta gelirinin vergi diliminin ilk kısmında kalması durumunda %15 vergi ödemekle yükümlü olduğundan kaynaktan vergilendirme oranı da %20 olarak belirlendiğinden kaynaktan kesinti fazla olacağından mükellefe iade edilecek tutar çıkabilir.

3.2.7. Net ve Brüt Kira Üzerinden Kaynakta Vergilendirme Uygulaması

Gelir vergisi kesintisi brüt tutar üzerinden yapılmaktadır. Kiracı ile kiralayan arasında yapılan anlaşma sonucunda kiranın net tutar üzerinden anlaşılması durumunda vergi sorumlusu kiracı olmaktadır. Stopaj tutarı anlaşılmiş net tutar brüte çevrilerek bulunur. Kiracı, net tutarı ve brüt tutar üzerinden hesapladığı stopaj miktarını asıl mükellefe öder.

$$\text{Netten Brüte Ulaşma} = \text{Net Tutar} / 0.80 = \text{Brüt Kira}$$

$$\text{Brütten Nete Ulaşma} = \text{Brüt Tutar} \times 0.80 = \text{Net Kira}$$

Örneğin; işyerine 2.000 TL' ye net tutar üzerinden kira veren kişi brüt tutarı şu şekilde hesaplar.

$$2.000 / 0.80 = 2.500 \text{ TL} \Rightarrow \text{Brüt Tutar}$$

O halde kiracı 2.000 TL kiralayana olan kira tutarını ve (2.500–2.000=) 500 TL stopaj tutarını ödemektedir. Konu ile ilgili 17/03/2014 tarihli 62030549-120[94-2013/966]-581 sayılı özelge şu şekildedir;

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, iş yeri olarak kiraladığımız gayrimenkule ait kira kontratında kira tutarının net veya brüt olacağı belirtilmediğinden, yapılacak gelir vergisi kesintisinin hangi tutar üzerinden yapılacağı hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

Bilindiği üzere, 193 sayılı GVK'nın 70'inci maddesinde yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu hükme bağlanmıştır. Aynı Kanun'un "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında, "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 kesinti yapmaya mecburdurlar". hükmüne yer verilmiş olup söz konusu fıkranın 5/a numaralı bendinde, 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerde kesinti oranı (2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince) %20 olarak belirlenmiştir.

Yine aynı Kanun'un 96'ncı maddesinde, "Vergi kesintisi, 94'üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi kesintisine tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder. Vergi kesintisi, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır." denilmiştir. Bu hükümlere göre, kira sözleşmesinde belirtilen kira bedelinin net veya brüt olduğunun belirlenmemesi durumunda, kira sözleşmesine göre fiilen ödenen tutarın net tutar olarak kabul edilerek, bu tutarın brüte iblağ edilmek suretiyle kesinti matrahının belirlenmesi gerekmektedir.

3.2.8. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Kaynakta Vergilendirmenin Beyanı ve Ödeme Süreleri

GVK'nın 94'ncü ve devam eden maddelerinde geçen hükümlere göre, gayrimenkul sermaye iratlarından işyeri kira gelirlerinin kaynakta vergilendirme yolu ile vergilendirileceği ve muhtasar beyanname ile beyan edileceği açıklanmıştır. Bu durumda ilgili maddeler gereğince işyeri kira geliri bulunan mükelleflerin her ayın 23'ncü günü akşamı 24:00'a kadar muhtasar beyannamelerini vermeleri ve aynı ayın 26'ncı günü akşamına kadar kesinti yapmaları gerekmektedir. Mükelleflerin üç aylık muhtasar beyanname verme uygulamasına tabi olmaları durumunda da Ocak, Nisan, Temmuz, Ekim aylarının 23'ncü günü akşamına kadar beyanname verilmeli ve beyanname verilen ayların 26'ncı günü akşamına kadar da ödeme yapılmalıdır. Ayın 23 ve 26'ncü günlerinin tatil gününe rastlaması durumunda izleyen ilk iş günü beyanname vermenin ve ödeme yapmanın son günü sayılır. Mükelleflerin diğer gelirlerinden dolayı yıllık beyanname verilmesi durumunda yıl içinde yapılan kesintiler hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri, muhtasar beyannamelerini elektronik ortamda göndermek zorundadırlar. Bu

nedenle söz konusu muhtasar beyannamenin 23'ü akşamı saat 24:00'e kadar sistem üzerinden onaylamak suretiyle verilmesi mümkün bulunmaktadır.

3.2.9. Gayrimenkul Sermaye İradında Kaynakta Vergilendirme Yapılmasının Sorumluluğu

Kira bedelini ödeyen (kiracı), vergi kanunları bakımından vergi sorumlusu olarak kabul edilmiştir. Bu sıfatı ona, kira ödemesi yaptığı sırada vergiyi kesme ve Kanun'da belirlenen süreler içinde vergi dairesine beyan edip yatırma sorumluluğunu yüklemektedir (Ey, 2014: 7). Gelir İdaresi Başkanlığı'nın işyeri kira geliri üzerinden kesinti yapılmasını zorunlu kılmasındaki amaç verginin zamanında ödenmesi vergi kaçırılmasının önlenmek istenmesidir. İşyeri kira gelirinin kaynakta vergilendirme yolu ile vergilendirilmesinde asıl vergi mükellef kiraya veren olduğu gibi kiracıyı da bağlayan hususlar bulunmaktadır. Brüt kira bedeli üzerinden ödeme esnasında kesinti yapılacağından kiracı vergiyi ödemekle sorumlu tutulmuştur.

3.3. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Beyan

Gayrimenkul sermaye iratları mükellefleri GVK'nın 70'inci maddesinde gayrimenkul sayılan mal ve hakların; sahipleri, mutasarrıflar, zilyed, irtifak ve intifa hakkı sahipleri, kiracılar olarak sayılmıştır. VUK'un 8'inci maddesine göre mükellef; vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir. GVK'ya göre de gelir vergisi mükellefleri sadece gerçek kişilerdir. Türkiye'de veya yurtdışında elde ettiği gelirlerinin hepsi Türkiye'de vergilendirilen mükellefler tam mükellef, yalnızca Türkiye'de elde ettiği gelirleri vergilendirilen mükellefler ise dar mükellef olarak adlandırılmaktadır. Gayrimenkul sermaye iratları beyan üzerinden vergi kesintisine tabi tutulmaktadır. Bundan dolayı, gayrimenkul sermaye iradı mükellefleri tam mükellef veya dar mükellef olmalarına ve elde ettikleri gayrimenkul sermaye iradının konusuna ve tutarına göre beyanname vermelidirler.

3.3.1. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Tam Mükellef

Bir gayrimenkul sermaye iradı mükellefinin tam mükellef olduğunun tespiti için şu hususlara bakılmalıdır:

- İkametgahının Türkiye’de olması,
- Türkiye’de sürekli bir takvim yılı içinde altı aydan fazla kalmış olması,

durumunda kişi tam mükellef gerçek kişi sayılır. Örneğin Alman uyruklu bir tüccarın Türkiye’ye 01.02.2017 tarihinde gelip 03.09.2017 tarihinde ülkesine geri dönmesi durumunda, Türkiye’de kaldığı süre altı ayı aştığı için tam mükellef sayılmaktadır. Ayrıca bir takvim yılı 01.01.2017-31.12.2017 aralığını ifade etmektedir. Örneğin; Rus uyruklu bir tüccar Türkiye’ye 10.10.2017 tarihinde gelmiş ve 10.04.2018 tarihinde ülkesine dönmüştür. Bu durumda tüccar bir takvim yılı içinde altı ay bulunmadığından tam mükellef sayılmamaktadır. Mükellefin tam mükellef sayılması için uyruğunun ne olduğunun bir önemi bulunmamaktadır. Türkiye’de yerleşmiş ya da altı aydan fazla kalmış olması yeterlidir. Bazı durumlarda yabancılar Türkiye’de altı aydan fazla kalmış olsalar da yerleşmiş sayılmazlar. Bu durumlar:

- Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye’ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat amacıyla gelenler;
- Tutukluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olanlar.

Gayrimenkul sermaye iradı elde etmiş olan bir tam mükellefin beyanname zorunluluğu elde ettiği kira gelirinin tutarına ve işyeri ya da mesken kira geliri veya her ikisini de elde etmesine göre önem arz etmektedir. Yalnızca mesken kira geliri elde eden bir mükellefin, bir takvim yılı içinde elde ettiği kira geliri istisna oranını (2016 yılında elde edilip 2017 yılında beyan edilecek gelirler için 3.800 TL, 2017 yılında elde edilip 2018’de beyan edilecek gelirler için 3.900 TL) aşması durumunda beyanname vermek zorundadırlar. İşyeri kira geliri kaynakta vergilendirmeye tabidir. Kaynakta vergilendirme işlemi yalnızca kiracının sorumluluğundadır. Kiraya vereni hiçbir şekilde bağlamamaktadır. Bu durumda işyeri kira geliri üzerinden vergi kesintisi yapılanlarında, kira geliri brüt tutarı beyanname verme sınırını (2017 yılında elde edilip 2018’de beyan edilen gelirler için 30.000 TL) aşması durumunda beyanname verme zorunlulukları bulunmaktadır.

Mesken ve işyeri kira geliri birlikte elde edildiği durumda, kesintiye tabi brüt kira geliri ile mesken kira gelirinin istisna tutarını aşan kısmının toplamı beyanname verme sınırı olan 30.000 TL'yi aşması durumunda beyanname verilecektir. Örneğin; Diş doktoruna iş yeri olarak kiraladığı daire üzerinden 2016 yılında 28.000 TL, mesken olarak kiraladığı dairesinden de 2017 yılında 6.500 TL kira geliri elde etmiş olan Bay (A) ilk önce mesken kira gelirinden istisna tutarını düşecek sonra işyeri ve mesken kira gelirinin istisna tutarının birlikte beyanname verme sınırını aşıp aşmadığına bakacaktır.

Çizelge 3.2. Konut ve İşyeri Kira Gelirinin Birlikte Beyan Edilmesine İlişkin Örnek

İşyeri kira geliri	28.000
Konut kira geliri	6.500
Konut İstisnası	3.900
Beyan edilecek konut kira geliri	2.600
İşyeri kira geliri + Beyan edilecek konut kira geliri	$28.000+2.600= 30.600>$ 30.000
Beyan edilecek gelir	30.600

Bu durumda konut kira gelirinin istisna tutarını aşan kısım ile işyeri kira gelirinin toplamı beyanname sınırını aştığı için işyeri kira geliri ile konut gelirinin istisna tutarını aşan kısmı birlikte beyan edilecektir. Eğer ikisinin toplamı beyanname verme sınırını aşmasaydı sadece mesken gelirinin istisna tutarını aşan kısmı beyan edilecekti.

Bir diğer husus da mal ve hakların kiralanmasından elde edilen gelirlere kesinti ve istisnaya tabi olmayan ve tutarı beyanname verme sınırını (2016 yılı için 1.600 TL) aşanlar yıllık beyanname ile beyan edilmek zorundadır. 1.600 TL bir

istisna tutarı değil, beyanname verme sınırıdır. Mal ve hakların kiralanmasından elde edilen gelirlerin 1.600 TL'yi aşması durumunda gelirin tamamı beyan edilmelidir. Aile bireylerinin her biri sahip oldukları mal ve haklardan ayrı ayrı sorumludurlar. Aile fertlerinden her biri sahip oldukları mal ve haklardan elde ettikleri kira geliri için kendi adlarına ayrı ayrı beyanname vermekle yükümlüdürler. Mal ve hakların hisseli olması durumunda da her bir hisse sahibi kendi adına hissesi oranında elde ettiği kira gelirini beyan etmek zorundadır.

Konut kira geliri elde edenler, bazı durumlarda beyanname vermeyebilir ve vergi ödemeyebilirler. Gayrisafi hasılatın safi hasılatın bulunurken gerçek gider ya da götürü gider yöntemi seçilir. Gerçek gider yöntemi seçilmesi durumunda bazı giderler hasılatın indirilebilmekteydi. Götürü gider yönteminde ise hasılatın %25'i gider olarak indirilmekteydi. Bu giderlerin indirilmesi durumunda mükellef vergi ödemeyebilir. Örneğin; mükellefin konutunun iktisap bedelinin %5'i düşürüldüğünde, konuta yapılan bakım ve idame giderleri, banka kredisi alınmışsa ödediği faizler, oturduğu konuta ödediği kira bedeli hasılatın indirilebilir ve sonuç olarak vergi ödenmeyebilir. Bir diğer husus ise, mükellefin kira geliri istisna tutarını aşmıyor ise beyanname verme ve vergi ödeme yükümlülüğü bulunmamaktadır.

3.3.2. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Dar Mükellef

Türkiye'de yerleşik olmayan veya altı aydan az kalan mükellefler dar mükellef olarak adlandırılmaktadır. GVK'nın 86/2'inci maddesinde dar mükellefler açısından tevkif suretiyle vergilendirme işlemlerinin yapılması durumunda beyanname vermeye gerek olmadığı hüküm altına alınmıştır. Mükelleflerin diğer gelirleri için beyanname vermeleri durumunda da kaynakta vergilendirme uygulanmış olan bu gelirleri beyannameye dahil edilmeyecektir. Kesinti suretiyle vergilendirme olmaması halinde Türkiye'de elde edilen gelirler için beyanname verilmeli ve vergilendirilmelidir. Dar mükellefiyet bakımından gayrimenkul sermaye iradında, tevkif suretiyle vergilendirilme yapılması durumunda bunun nihai vergi olması, eğer tevkif suretiyle vergilendirme yapılmamış ise yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekir(Türkay, 2016: 77).

Dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerin elde ettikleri gayrimenkul sermaye iradının Türkiye'de vergilendirilmesi için, GVK'nın 7'inci maddesi hükmü uyarınca gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların

Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekir. Değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı ülkede yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır. Karından ayrılması ise gider yazılması anlamına gelmektedir.(Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015: 241)

210 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile dar mükellefiyete dair hususlar açıklanmıştır. Yurtdışında oturma veya çalışma izni olan vatandaşlar buldukları ülkeye yerleşmekte hatta ailelerini de götürmektedirler. Buldukları ülke ile kişisel ve ekonomik ilişkileri daha yoğun olmaktadır. Bu durumda olan vatandaşlar için çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla ülkeler arası anlaşmalar düzenlenmektedir. Bu anlaşmaların amacı tamamen mükelleflerin zarara uğramasını, iki ülkede de vergi ödemelerinin önlemek amacını taşımaktadır. O halde yurt dışında oturma veya çalışma izni olan ve Türkiye’de altı aydan az kalan mükellefler dar mükellef kapsamında beyanname verecek ve vergilendirilecekler. Tevkif suretiyle vergilendirme işleminin gerçekleştirilmesi durumunda tutarı ne kadar olursa olsun beyanname vermeye ve tekrar vergilendirmeye gerek yoktur. Örneğin, dar mükellef bir kişinin Türkiye’de bulunan dairesini işyeri olarak bir avukata yıllık 80.000 TL’ye kiralaması sonucunda bu gelir üzerinden kesinti uygulanacak, o halde beyanname verilmeyecektir. Dar mükellefler Türkiye’de bulunan gayrimenkulleri için Türkiye’de, ikametgahlarının bulunduğu ülkede de orada bulunan mal ve hakları için vergilendirmeye tabi tutulacaklardır. Ayrıca geliri yalnızca mesken kira geliri olan dar mükellefler 2017 yılı için belirlenmiş olan 3.900 TL istisna tutarını aşan kısmını beyan etmekle yükümlüdürler.

Kendisine ait işyerini, oğluna, kızına, eşine veya bir başkasına bedelsiz tahsis eden dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilenlerin, emsal kira bedeli esasına göre kira gelirlerini beyan etmeleri zorunludur (Çelik, 2015: 82). Dar mükellefler beyannamelerini, Türkiye’de vergi muhatabı mevcut ise onun Türkiye’de oturduğu yerin vergi dairesine; Türkiye’de vergi muhatabı yoksa gayrimenkulün bulunduğu yer vergi dairesine vereceklerdir (Gelir İdaresi Başkanlığı,2016: 15).Danıştay Üçüncü Dairesinin 1992/833 Esas No’lu 1993/1374 Karar No’lu almış olduğu bir karar şu şekildedir.

Yurt dışında ödediği kira bedelini 1990 takvim yılı gayrimenkul sermaye iradından dolayı verdiği beyannameye gider olarak düşen mükellefin yurt dışında

ödediği kira bedelinin gider kabul edilmemesi üzerine tespit edilen matrah üzerinden davacı adına salınan gelir vergisine karşı açılan davayı; 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 74'üncü maddesinin 10'uncu bendinde sahibi oldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedelini düşebilecekleri hükmünün yer aldığı, safi iradın bulunması için gayrisafi irattan hangi giderlerin indirileceğinin açıklandığı, ancak kiralanan gayrimenkulün mahallinin Türkiye içinde veyahut Türkiye dışında bulunmasının neticeyi etkilemediğine dair kanunda bir açıklık bulunmadığı, yurt dışında işçi olarak çalışan davacının yurtdışında yerleşmiş kişi sayılamayacağı, bu durumda yükümlüyü tam mükellef saymak ve yurt dışında ödediği kira bedelinin, Türkiye'de elde ettiği gayrimenkul sermaye iradından düşülmesinin kabul etmenin zorunlu olduğu, davacı dilekçesinde 2.4.1991 Gün ve 269/2 Sayılı tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen vergi ve fonların tamamının terkinini talep etmiş ise de, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesine göre beyan edilen matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tahakkuk eden vergilere karşı dava açılmayacağından beyan edilen ve vergi hatası söz konusu olmayan 7.942.566 lira matrah üzerinden tahakkuk ettirilen vergi ve fonların terkinine yönelik davacı iddialarının kabulüne olanak bulunmadığı gerekçesiyle kısmen kabul ederek tarhiyatı mükellefin beyan ettiği miktar üzerinden onayan Ordu Vergi Mahkemesi'nin 29.1.1992 Gün ve E: 1991/152, K: 1992/10 Sayılı kararının; yurt dışında elde edilen iradın Türkiye'de vergilendirilmediği, yurt dışında yapılan kira ödemesinde Türkiye'de elde edilen gayrimenkul sermaye iradıyla ilgili olmaması nedeniyle gider kabul edilemeyeceği ileri sürülerek bozulması istemidir.

Karar: Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Ordu Vergi Mahkemesi'nin 29.1.1992 Gün ve E: 1991/152, K: 1992/10 Sayılı kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle dairesimizce de uygun görülmüş olup temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına oybirliğiyle karar verildi.

3.3.3. Beyannamenin Verilme Zamanı ve Yeri

Gayrimenkul sermaye iradı mükellefleri, geliri elde ettikleri yılı takip eden yılın Mart ayının 1-25'i arasında beyannamelerini vermekle yükümlüdürler. Örneğin, 2017 yılında kira geliri elde etmiş olan bir mükellef 1-25 Mart 2018 tarihlerinde beyanname vermekle yükümlüdür. Beyanname verme süresinin son

gününün resmi tatile denk gelmesi durumunda, tatilden sonraki ilk iş günü mesai bitimine kadar beyannamelerini verebilirler. Beyanname normal (adi) posta ile veya özel dağıtım şirketleri aracılığıyla gönderilirse, vergi dairesine ulaştığı tarihte beyan edilmiş, taahhütlü posta ile gönderilmiş ise zarfın üzerindeki postaya verilmiş tarihinde vergi dairesine teslim edilmiş sayılır. Önceden hazırlanmış beyanname sisteminde ise, elektronik ortamda beyanname hazırlandığından onaylandığında beyanname verilmiş sayılmaktadır. Takvim yılı içinde ülkeyi terk edenler, ülkeyi terk etmeden 15 gün içerisinde beyanname vermek zorundadırlar. Mükellefin ölümü halinde ise GVK'nın 92'inci maddesi hükümlerine göre, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içerisinde mirasçıları tarafından beyanname verilmesi gerekir. Mükellefler ikametgahlarının bulunduğu yerin vergi dairesine beyannamelerini verirler.

Beyana tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olan mükellefler, istemeleri halinde vergi dairesinden alacakları kullanıcı kodu, parola ve şifreyi kullanmak suretiyle yıllık gelir vergisi beyannamelerini elektronik ortamda doğrudan kendileri gönderebilecekleri gibi elektronik beyanname gönderme aracılık yetkisi almış meslek mensupları aracılığıyla da gönderebileceklerdir. Sadece kira geliri elde eden 60 yaş ve üzeri mükellefler ile engelli mükelleflerden yaşlılığı, engelli veya hastalığı nedeniyle vergi dairesine gidemeyecek durumda olanların, bağlı oldukları vergi dairesini veya Türkiye genelinden Vergi İletişim Merkezini (VİMER- 444 0 189) arayarak randevu almaları halinde adreslerine gidilerek beyannamelerini doldurmalarına yardımcı olunacaktır (Kıldış, 2015: 68). Beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi iki taksit halinde takip eden yılın Mart ve Temmuz aylarının sonuna kadar ilgili vergi dairesine, bağlı olunan vergi dairesinde hesabın bildirilmesi koşuluyla başka bir vergi dairesine veya ilgili banka şubelerine ödenebilir.

3.3.4. Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi

Gelir İdaresi Başkanlığı mükelleflerin işini kolaylaştırmak, işlemlerin seri ve güvenli işlenmesini sağlamak amacıyla gelişen bilgi teknolojilerini kullanarak, Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi'ni sunmuştur. 18.02.2012 tarihinde 28208 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmış olan 414 Seri Nolu VUK Genel Tebliği ile, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini ve ödevlerini vergi dairesine gitmeden, seri, kolay ve düşük maliyetle yerine getirmelerine imkan sağlamıştır. 414 Seri Nolu VUK Genel Tebliğinde belirtilen 'Önceden

Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi' ilk yıllarda sadece gayrimenkul sermaye iratlarının beyan edilmesi için uygulanmıştır. 25.02.2016 tarihli 29635 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan 470 Seri Nolu VUK Genel Tebliği ile 'Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi'nin kapsamı genişletilmiştir. 470 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin yürürlüğe girmesiyle 414 Seri Nolu VUK Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır.

2012 yılından itibaren uygulanmakta olan Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sisteminin kapsamı genişletilerek gelirleri sadece ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlardan veya bunların birkaçından veyahut tamamından ibaret olan gelir vergisi mükelleflerinin bu gelirlerine ilişkin beyannamelerinin Gelir İdaresi Başkanlığınca önceden hazırlanarak mükelleflerin onayına sunulduğu Hazır Beyan Sistemi 2015 yılı gelirlerinin beyan dönemi olan Mart/2016 tarihinde hayata geçirilmiştir. 2016 yılında elde edilen bu dört gelir unsurunu elde edenler de Mart/2017 ayında Hazır Beyan Sistemini kullanarak beyannamelerini verebileceklerdir (Türkey, 2017: 65). Bu durumda ticari, zirai veya serbest meslek kazancı elde eden mükellefler Hazır Beyanname Sistemi'nden yararlanamayacaktır. Aynı zamanda ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve irat elde eden mükellefler bu gelirlerinin yanı sıra ticari, zirai, serbest meslek kazancının elde edilmesi durumunda da ' Hazır Beyanname Sistemi' kullanılamamaktadır. Örneğin; 2016 yılında 60.000 TL ücret geliri, 12.000 TL'de kira geliri elde eden bir mükellef Hazır Beyanname Sistemini kullanarak beyannamesini kolayca gönderebilir.

Örneğin; 2013 yılında 95.000 TL'ye almış olduğu daireyi 2017 yılında 140.000 TL'ye satmış ve 45.000 TL değer artış kazancı elde edilmiştir. İş yeri olarak kiraladığı konutundan 20.000 TL kira geliri elde etmiştir. İş yeri kira bedeli üzerinden 4.000 TL kesinti yapılmıştır. Bu durumda mükellef 470 Seri Nolu VUK Genel Tebliği'ne göre bu iki ayrı gelir unsurunda da (Değer Artış Kazancı-Gayrimenkul Sermaye İradı) Hazır Beyanname Sistemi kullanılabileceğinden sistem üzerinden beraber beyan edilebilecektir.

Örneğin; Diş doktoru olan Bay (A), 50.000 TL mesken kira geliri elde etmektedir. Mükellef Bay (A), serbest meslek kazancı elde ettiğinden dolayı Hazır Beyanname Sistemi üzerinden beyanname veremeyecektir. Serbest meslek kazancı ve kira gelirinden oluşan beyannamesini İnternet Vergi Dairesi aracılığıyla e-Beyanname menüsü üzerinden gönderebilmektedir. Önceden Hazırlanmış

Beyanname Sistemi'nin amacı, vergi beyannamelerinin kolay, seri, ekonomik ve güvenilir bir şekilde idareye intikalini sağlamak, vergi beyannamelerinin doldurulması esnasındaki hataları asgariye indirerek mükellef mağduriyetini önlemek ve vergiye gönüllü uyumu sağlamaktır. Vergi dairelerinin, mükellefiyet kaydı, beyanname kabul, tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemlerini azaltmak amacıyla iş ve işlemlerini kolaylaştırmak ve verimliliği arttırmak amaçlanmaktadır.

Gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükelleflere ilişkin, banka, tapu, sigorta şirketleri, doğalgaz, elektrik, su faturalarından elde edilen bilgiler doğrultusunda Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından beyannameler hazırlanmakta ve internet ortamında otomatik olarak mükelleflere sunulmaktadır. Mükellefler sistem üzerinden Önceden Hazırlanmış Kira Beyannamelerini kontrol edebilir ve eksik, hatalı bilgileri düzenleyebilirler. Sistem üzerinden sicil, gayrimenkul, gelir tür ve tutarı, gider türü, indirim, stopaj gibi gayrimenkul sermaye iradı beyannamesinde bulunan tüm bilgilerin görüntülenmesi, doldurulması ve değiştirilmesi işlemlerinin kolay, hızlı ve kontrol edilebilir bir şekilde yapılması imkanı sağlanmaktadır.

Sistem kurulurken, mükelleflerin vergi dairesinde harcadıkları zaman kaybını ve parasal maliyetleri azaltmak ve vergiye tabi gelirlerin vergi kanunlarına hakim olmama ya da ihmal gibi nedenlerle eksik ya da yanlış beyan edilmesi gibi riskleri en aza indirmek amaçlanmıştır. Sistem mükelleflerin vergi yükünü ve ödevlerini yerine getirmek için izledikleri süreci kolaylaştırıp, böylece mükelleflerin vergi yükümlülüğünü zamanında, tam ve eksiksiz (vergiye gönüllü uyum ilkesi) olarak yerine getirmelerine katkı sağlamaktadır.

Sistem, önceden gayrimenkul sermaye iradı elde eden vergi mükellefleriyle beraber, ilk defa gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükellefleri de kapsamaktadır. İlk defa gelir vergisi mükellefi olanlar İnternet Vergi Dairesinde kendileri için hazırlanmış olan gayrimenkul sermaye iradı beyannamelerini elektronik ortamda onayladıkları anda, adlarına gayrimenkul sermaye iradı için mükellefiyet tesisi ve vergi tahakkuku işlemleri otomatik olarak gerçekleştirilecektir. Önceden hazırlanmış beyannamenin mükellef tarafından elektronik ortamda onaylanması ile beraber vergiye ilişkin tahakkuk işlemleri otomatik olarak yapılır ve tahakkuk fişi aynı anda elektronik ortamda mükellefe iletir.

3.3.5. Önceden Hazırlanmış Beyanname Sisteminin Uygulama Aşamaları

Hazır Beyan Sistemine Başkanlığın internet adresi (www.gib.gov.tr) üzerinden giriş yapılır. Mükellefler güvenlik sorularını cevaplayarak veya İnternet Vergi Dairesi şifrelerini kullanarak sisteme giriş yapabilir ve buradan Başkanlıkça kısmen veya tamamen önceden hazırlanmış beyannamelerini görüntüleyebilir, doldurabilir, değiştirebilir ve onaylayabilirler. İnternet Vergi Dairesi şifresi bulunmayan mükellefler, ekte yer alan İnternet Hizmetleri Kullanım Başvuru Formu (Gerçek Kişiler) ile herhangi bir vergi dairesine başvurarak kullanıcı kodu, parola ve şifre alabileceklerdir. Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 414)'nin ekinde yer alan Elektronik Beyanname Gönderme Talep Formu (Sadece Gayrimenkul Sermaye İradı Elde Eden Gerçek Kişiler İçin) kullanılmak suretiyle daha önce temin edilen kullanıcı kodu, parola ve şifre ile Hazır Beyan Sistemine giriş yapılabilecektir. Başkanlık, gelişen bilgi teknolojilerini dikkate alarak Sisteme giriş yöntemlerinde değişiklik veya ilave yapmaya ve bunları Sistem üzerinde kullanırmaya yetkilidir (470 Seri Nolu VUK Genel Tebliği). Önceden Hazırlanmış Beyanname Sistemi'nde uygulanacak adımlar şu şekildedir;

- Gelir İdaresi tarafından üçüncü kişilerden elde edilen bilgiler doğrultusunda beyanname hazırlanır,
- Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığının resmi internet sitesinden giriş yaparak Başkanlık tarafından adlarına önceden hazırlanmış olan beyannameyi kontrol eder; eksiklik, hata veya yanlışlıkların bulunması halinde mükellef tarafından düzeltilir ve onaylanır,
- Onaylama işlemi sonrasında sistem otomatik olarak hazırlanan tahakkuk fişini yine sistem üzerinden mükellefe iletir.

Beyannamenin verilmesi sırasında, vergi hesaplaması sistem tarafından otomatik olarak yapılacak ve tahakkuk bilgileri mükellefin onayına sunulacaktır (Türkay, 2016). Onaylama işlemi yapılmadığı takdirde beyanname verilmiş sayılmaz ve yaptırımlarından mükellef sorumludur. Gelir İdaresi Başkanlığınca 1-25 Mart beyanname verme süresi olarak belirlenmiştir. Bundan dolayı, Hazır Beyanname Sisteminden beyanname göndermek isteyen mükelleflerin onaylama işlemini en geç 25 Mart günü Saat 24:00'ten önce gerçekleştirmeleri gerekir.

Geçmiş yıllara ait düzeltme beyannamesi verilmek istenmesi durumunda, sadece kira gelirine yönelik düzeltme beyannamesi verilecekse Hazır Beyanname Sistemi üzerinden beyan edilebilir. Ancak, önceki yıllarda beyan edilen kira gelirine ücret, menkul sermaye iradı veya diğer kazanç ve iratları ekleyerek beyanname verilmek istenmesi durumunda vergi dairesine bizzat başvurularak beyanname verilecektir. Örneğin; 2014 yılında 20.000 TL mesken kira geliri elde eden mükellef, 2012 yılında 60.000 TL'ye almış olduğu arsasını 2014 yılında 150.000 TL'ye satmış ve 90.000 TL değer artış kazancı elde etmiştir. 2014 yılında yalnızca mesken kira gelirini beyan eden mükellef diğer kazanç ve iratlara konu olan 90.000 TL'yi beyan etmemiştir. 2017 yılında değer artış kazancı olan 90.000 TL'yi de beyan etmek isteyen mükellef Hazır Beyan Sistemi üzerinden düzeltme beyannamesi veremeyecektir. Bizzat vergi dairesine başvurularak beyanname vermesi gerekir.

Örneğin; 2015 yılında mesken olarak kiraya verdiği 5 daireden sırasıyla; 15.000 TL, 30.000 TL, 7.000 TL, 22.000 TL, 10.000 TL kira geliri elde eden mükellef ilgili yılda son iki kira gelirini beyan etmemiştir. 2017 yılında 22.000 TL ve 10.000 TL olan kira gelirini de beyan etmek isteyen mükellefin beyan edilecek geliri yalnızca kira gelirinden oluştuğu için Hazır Beyan Sistemini kullanarak düzeltme beyannamesi gönderebilecektir.

Ayrıca 470 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği kapsamında internet hizmetleri kullanım şifresi alan mükellefler kendilerine verilen kullanıcı kodu, parola ve şifrenin güvenliğinden sorumludurlar. Bu nedenle mükellefler kullanıcı kodu, parola ve şifrelerini başka amaçlarla kullanamazlar, herhangi bir üçüncü kişiye açıklayamazlar ve kullanımına izin veremezler, üçüncü kişilere devredemezler, kiralayamazlar ve satamazlar. Mükellefler kullanıcı kodu, parola ve şifrenin yetkisiz kişilerce kullanıldığını öğrendikleri anda (kullanıcı kodu, parola ve şifrenin kaybedilmesi, çalınması vb. durumlar dâhil) Vergi İletişim Merkezine (444 0 189) veya vergi dairelerine derhal bilgi vermekle yükümlüdürler.

3.3.6. Gayrimenkul Sermaye İradı Elde Edenlerin Yıllık Beyannameye Dahil Etmeyecekleri Gelirler

Gayrimenkul sermaye iratları elde eden mükellefler Mart ayının 1-25'i arası beyanname vermek zorundadır. Aşağıda sayılan gelirler için beyanname

verilmez, diğer gelirlerini beyan etmek zorunda olan mükellefler de aşağıda sayılan gelirleri beyannamelerine eklemeyiz. Verilecek beyannameye dahil edilmeyecek gelirler şunlardır;

- Stopaja tabi tutulmuş mevduat faizleri, repo gelirleri, katılım bankacılığında alınan kar payları, menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerine ödenen kar payları,
- Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar (sadece stopajla vergilendirilenler),
- Kazanç ve iratların istisna hadleri içerisinde kalan kısmı,
- Emekli, dul ve yetim aylıkları,
- Tek işverenden alınan ve tevkif(stopaj) suretiyle vergilendirilmiş ücretler,
- Birden fazla işverenden alınmış olmakla birlikte birden sonrakilerden elde edilen ücretin 2017 yılı için 30.000 aşmaması, 2017 yılı için 1.600 TL'yi aşmayan tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan kıyı ötesi (off-shore) hesap faizi ve alacak faizi gibi menkul sermaye iratları,
- Tüzel kişiliğe haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından ödenen irat tutarları,
- Bireysel emeklilik sisteminden yapılan ödemelerin içerisindeki irat tutarları,
- Vergi kesintisine tabi tutulmuş işyeri kira geliri elde edenler, işyeri kira geliri ile ticari veya mesleki kazançlarının toplamı 2017 yılında 30.000 TL'yi aşmaz ise kesintiye tabi tutulmuş işyeri kira gelirini ticari veya mesleki kazançları nedeniyle verecekleri yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil etmeyeceklerdir.

3.3.7. 2017 Yılında Beyan Edilecek Gelirlere Uygulanacak Gelir Vergisi Tarifesi

GVK'nın 103'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife her yıl Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından düzenlenmektedir. Vergi oranları düz, artan ve azalan oranlı

olabilmektedir. Gelir vergisi artan oranlı bir vergi tarifesine sahiptir. Mükelleflerin gelir durumuna göre vergi oranı da değişmektedir. Bunun en önemli sebebi mükelleflerin arasındaki gelir dağılımının dengesizliğini önlemeye çalışmaktır. Gelir vergisi tarifesinin amacı az kazanan mükelleften az, çok kazanan mükelleften daha çok vergi kesintisi yapılmasını sağlamaktır. 2017 yılında elde edilip 2018'in Mart ve Temmuz ayında ödenmesi gereken vergi tarifesi de aşağıda düzenlenmiştir.

Çizelge 3.3. 2017 Yılı İçin Vergi Tarifesi

13.000 TL'ye kadar	%15
30.000 TL' nin 13.000 TL'si için 1.950 TL, fazlası için	%20
70.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.350 TL, (ücret gelirlerinden 110.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.350 TL), fazlası için,	%27
70.000 TL'den fazlasının 70.000 TL'si için 16.150 TL, (ücret gelirlerinde 110.000 TL'den fazlasının 110.000 TL'si için 26.950 TL) fazlası için	%35

Gelir vergisi mükelleflerinin beyan ettikleri gelirleri vergi tarifesi belirlenmiş oranlar çerçevesinde hesaplandıktan sonra Mart ve Temmuz aylarında iki taksit şeklinde ödemeleri gerekmektedir. Mart ve Temmuz aylarının son günü vergi ödeme süresinin de son günü olarak belirlenmiştir. Bu durumda gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükelleflerin ödeyeceği vergi aşağıdaki gibi hesaplanabilmektedir:

Çizelge 3.4. Gayrimenkul Sermaye İradı Hesaplama Aşamaları

Safi İrat	Gayrisafi hasılat–İstisna Tutarı - Gider Tutarı
Vergi Matrahı	Safi İrat–İndirimler
Hesaplanan Gelir Vergisi	MatrahxVergi Oranı (Gelir Dilimine göre belirlenmiş oran)

3.4. Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi

3.4.1. Konut Kira Gelirinin Vergilendirilmesi

Daha önce de anlatıldığı üzere konut kira gelirinin vergilendirilmesinde önem arz eden birkaç husus bulunmaktadır. İlk olarak, kira gelirinin konut istisna tutarının üzerinde olması durumunda istisnayı aşan kısım beyan edilecek ve beyan edilen tutar vergiye tabi tutulacaktır. Gerçek gider yönteminin seçilmesi halinde, konut kira geliri istisnasına isabet eden gider tutarı indirilememektedir. Bu nedenle, konut kira geliri sahipleri önce gider toplamının istisna tutarına isabet eden kısmını hesaplayacaklar. İstisnaya isabet eden kısım hariç, gerçek gider tutarını indirim konusu yapacaklar(<http://www.hurriyet.com.tr/kira-gelirinin-vergisi-nasil-hesaplanacak-28470952>). Buradan anlaşılması gereken giderlerin istisna tutarını da kapsıyor olmasıdır. Giderlerin istisna tutarı düşülmeden toplam kiradan indirilmesi gerekmektedir. İstisna tutarı beyanname verdikten sonra düşürülmesinin ardından istisna tutarı ve giderler düşüldükten sonra yararlanılan indirimler var ise onlarda dikkate alınır ve vergi matrahı saptanır. Mükellefin yıllık tüm iratlardan elde ettiği geliri dikkate alınarak vergi tarifesinde uygulanacak vergi oranı bulunur ve uygulanır.

Dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise, mükellefin bir takvim yılında tüm gelir unsurlarından elde ettiği toplam gelirinin önemidir. GVK'nın 21'inci maddesince yapılan düzenlemeye göre, ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olanlar ile istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayrisafî tutarları toplamı 103'üncü madde gereğince belirtilmiş vergi tarifesinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan yararlanamamaktadır. Vergi tarifesinin üçüncü diliminde yer alan tutar 2017 yılı için 110.000 TL olarak belirlenmiştir. Örneğin; Mükellef Bay (A), 2017 yılında birinci işverenden 30.000 TL, ikinci işverenden 45.000 TL, konut kira gelirinden 15.000 TL, repo geliri olarak da 35.000 TL elde etmiştir. Mükellefin 2017 yılı için elde ettiği gelirlerinin toplamı $(30.000+45.000+15.000+35.000=125.000\text{TL})$ vergi tarifesinin üçüncü diliminde yer alan 110.000 TL'yi aştığından konut istisnasından yararlanamayacaktır. Örneğin; Mükellef (B), 2017 yılında işyeri kira gelirinden 45.000, konut kira gelirinden 12.000, mevduat faizinden 30.000 TL elde etmiştir. Mükellefin toplam

geliri (45.000+12.000+30.000=97.000 TL) vergi tarifesinin üçüncü bölümünde yer alan 110.000 TL'yi aşmadığından konut istisnasından yararlanabilecektir.

3.4.2. İşyeri Kira Gelirinin Vergilendirilmesi

İşyeri kira gelirlerinin vergilendirilmesinde konut istisnasından yararlanılmamaktadır. Konut istisnası yalnızca konut olarak kiralanan gayrimenkuller için uygulanmaktadır. GVK'nin 86'ncı maddesinde işyeri kiralamalarının 2017 yılı için belirlenmiş olan vergi tarifesinin ikinci diliminde yer alan 30.000 TL'yi aşması durumunda gelirin tamamının beyan edilmesi gerektiği ve beyan edilen gelir üzerinden vergilendirme işleminin yapılması gerektiği hükme bağlanmıştır. İşyeri kira gelirinin brüt tutarı 30.000 TL'yi aşmaması durumunda beyanname verilmez. İşyeri kira gelirleri zaten stopaja tabi tutulmaktadır. Yapılan stopajlar nihai vergi sayılacak ve beyanname verilmeyecektir. Ödenen stopajın hesaplanan vergiden yüksek çıkması durumunda, ödenen fazla vergi mükellefe iade edilecektir. Ödenen stopajın hesaplanan vergiden düşük çıkması durumunda mükellefin ödeyeceği vergi tutarı bulunmaktadır.

İşyeri kira gelirinin brüt tutarı 30.000 TL'yi aşması durumunda beyanname verilecek ve yıl içinde yapılmış olan stopaj kesintileri hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Kiracının yıl içinde vergi dairesine ödemediği stopajlar mahsubu etkilememektedir. Ayrıca kesintiye (stopaja) tabi tutulmamış işyeri kira gelirleri 2017 yılında elde edilenler için 1.600 TL'yi aşmıyorsa beyan edilmeyecek, aşmıyorsa tamamı beyan edilecektir. Örneğin; Mükellef Ahmet Bey'in 2017 yılında kesintiye tabi tutulmuş işyeri kira geliri 28.000 TL'dir. Bu durumda kesintiye tabi tutulmuş işyeri kira geliri (28.000<30.000) beyanname verme sınırını geçmediğinden beyanname verilmeyecek ve verilen beyannameye dahil edilmeyecektir. Yıl içinde yapılan stopajlar nihai vergi sayılacaktır. Örneğin; basit usule tabi Mükellef Mehmet Bey'in kesintiye tabi tutulmamış işyeri kira geliri 3.000 TL'dir. Kaynakta vergilendirmeye tabi tutulmamış geliri (3.000<1.600) 2017 yılı için belirlenmiş 1.600 TL sınırını aştığından tamamı beyan edilecektir.

3.4.3. Konut ve İşyeri Kirasının Birlikte Vergilendirilmesi

Aynı takvim yılında hem konut hem de işyeri kirası elde eden mükellef konut istisnasından yararlanabiliyorsa ilk önce konut istisna tutarını düşecek sonra

kalan konut tutarı ile işyeri kirasının toplamının 2017 yılı için belirlenmiş olan 30.000 TL tutarını aşp aşmadığına bakılacaktır. Konut ve işyeri kirası birlikte 30.000 TL'yi aşyorsa tamamı beyan edilecek, aşmıyorsa yalnızca konut kira gelirinin istisnayı aşan kısmı beyan edilip vergilendirilecektir. Konut gelirinin konut istisnasından (2017 yılı için 3.900 TL) düşük olması durumunda yalnızca işyeri kirasının beyanname sınırını (2017 yılı için 30.000 TL) aşp aşmadığına bakılır. İşyeri kira tutarı da 30.000 TL'yi aşmazsa iki gelir için de beyanname verilmeyecektir.

İstisna ve beyanname sınırına bakılarak beyan edilen gelirler mükellefin tercihine göre gerçek ya da götürü gider usulünün seçilmesinin ardından indirimin yapılması sonucunda safi irada ulaşılır ve safi irat üzerinden gelir vergisi tarifesi oranlarında gelir vergisi hesaplanır. İşyeri kira gelirinde yıl içinde yapılan kesintiler hesaplanan vergiden mahsup edilir. Örneğin; Mükellef Nejla Hanım, 2017 yılında 5.000 TL konut kira geliri, 29.000 TL kesintiye tabi işyeri kira geliri elde etmiştir. Konut kira gelirinin konut istisnası aşan kısmı (5.000–3.900=) 1.100TL her halukarda beyan edilecektir. İşyeri kirası ve konut gelirinin istisnayı aşan kısmının toplamı (29.000+1.100=) 30.100 TL beyanname sınırını (2017 yılı için 30.000 TL) aştığı için işyeri kirası ve konut gelirinin istisnayı aşan kısmı beraber beyan edilecek ve vergilendirilecektir. İşyeri kirası kesintiye tabi tutulduğu için yıl içinde kesilen stopajlar vergiden mahsup edilecektir.

Örneğin; Burak Bey, 2017 yılında 3.400 TL konut kira geliri, 32.000 TL kaynaktan vergilendirmeye tabi tutulmuş işyeri kira geliri elde etmiştir. Konut kira geliri 2017 yılı için belirlenmiş 3.900 TL olan konut istisna tutarını aşmadığından beyan edilmeyecektir. İşyeri kira geliri beyanname sınırını aştığından (32.000>30.000) tamamı beyan edilecektir. Beyan edilen gelir üzerinden mükellefin seçmiş olduğu gerçek gider yöntemi ile giderler indirilir ve vergi tarifesinde belirtilen vergi oranları dikkate alınarak vergi tutarı hesaplanır. Yıl içinde kesilen stopajlar vergiden mahsup edilir.

3.4.4. Gayrimenkul Ortaklıkta Vergilendirme

Gelir vergisi şahsa bağlı bir vergi türüdür. Mükellef hisse sahibi olduğu gayrimenkullerinden hissesi oranında vergi ödemekle yükümlüdür. Bir gayrimenkulün birden fazla malikinin olması durumunda mükellefler hisseleri oranında vergi ödemek zorundadırlar. Örneğin; Mükellef Şeyda ve mükellef Seda

bir meskenin yarı yarıya malikidirler. 2017 yılında bu meskenden 10.000 TL kira geliri elde edilmiştir. Bu durumda meskenin ortak maliki olan Seda ve Şeyda (Her ikisinin de 5.000 TL kazancı olmuştur) geliri yarı yarıya paylaşacaktır.

Aralarında kan bağı bulunan mükellefler de gayrimenkulden hisseleri oranında gelir elde etmiş sayılır ve bu gelirleri üzerinden gelir vergisine tabi tutulurlar. Örneğin; karı koca olan Fatma-Ömer Üre çifti yarı yarıya hisse sahibi oldukları konuttan 2017 yılında 8.000 TL kira geliri elde etmişlerdir. Bu durumda Fatma ve Ömer ayrı ayrı gelir vergisi mükellefi olacağından elde edilen kira geliri hisseleri oranında paylaşılacak $(8.000/2=)$ 4.000TL ve elde ettikleri gelir üzerinden ayrı ayrı gelir vergisi ödeyeceklerdir. Ortakların konut kira gelirinde ortak olmaları durumunda konut istisnasından ayrı ayrı yararlanmaktadırlar. Yalnız bir mükellefin birden fazla konut kira geliri olması durumunda bütün konutlarından elde ettiği kira gelirlerinin toplamından sadece bir kere konut istisnasından yararlanabilecektir.

Örneğin; Mükellef Müjgan Öztürk ve Hacı Öztürk ortak oldukları konuttan 2016 yılında 9.000 TL kira geliri elde etmişlerdir. Mükelleflerin hisseleri oranında paylarına düşen gelirleri $(9.000/2=)$ 4.500 TL'dir. Mükellefler ayrı ayrı beyanname verip vergiye tabi tutulacaklarından konut istisnasından da her ikisi de yararlanabilecektir. Bu durumda iki mükellefin de elde ettiği gelir üzerinden 2017 yılı için belirlenmiş olan konut istisna tutarı (3.900 TL) indirilebilecektir.

Çizelge 3.5. Gayrimenkule Ortaklıkta Verilecek Beyannameye İlişkin Örnek

	Mükellef Müjgan Öztürk	Mükellef Hacı Öztürk
Kira Geliri	4.500 TL	4. 500 TL
Konut İstisnası	3.900 TL	3. 900 TL
Beyana Tabi Gelir	600 TL	600 TL

Binaların ortak kullanım alanları bina malikleri tarafından kiraya verilebilmektedir. Binanın dış yüzeyi reklam asma amacıyla veya binanın bodrum katı iş yeri ya da depo olarak bina malikleri tarafından kiraya verilebilmektedir. Bu

durumda da kira gelirini bina malikleri hisseleri oranında paylaşmaktadırlar. Örneğin; Erdoğan Apartmanı'nın malikleri olan Ahmet ERDOĞAN, Hacı ÖZTÜRK, Mustafa ERKOÇ ve Fatih ARIBURNU 2017 yılında binanın dış yüzeyine reklam asılması için kiraya vermiş ve 12.000 TL kira geliri elde etmişlerdir. Bodrum katını da depo olarak bir mobilyacıya yıllık 24.000 TL'ye kiralamışlardır. Elde edilen gelir toplamı apartman malikleri arasında eşit paylaşılacaktır (Malikler apartmandan eşit oranda hisse sahibidirler). Bu durumda elde edilen toplam gelir (12.000 +24.000=) 36.000 TL'dir. Kişi başına düşen gelir (36.000/4=) 9.000 TL'dir. Mükellefler kişi başına elde ettikleri gelir üzerinden beyanname verecek ve gelir vergisine tabi tutulacaklardır.

Baz istasyonlarının kurulum alanları çoğunlukla binalar olmakla beraber, arsa veya araziler gibi boş alanlar da olabilmektedir. Söz konusu kurulum alanlarının GSM operatörlerine kiraya verilmesi veya ortak kullanım alanlarının herhangi bir şirkete kiralanması hizmetinden elde edilen gelir ise mahiyeti itibariyle GVK'nın 2'nci maddesinde vergilendirilmesi gereken gelir unsurlarından birisi olarak sayılan gayrimenkul sermaye iradı kapsamına girmektedir (Kıldış, 2015: 91).

Şahsi mal varlığı kapsamına giren gayrimenkuller yönünden GSM şirketlerinin baz istasyonu kurmak üzere kiraladıkları çatı veya yan duvarlar gibi bina mütemmim cüzileri için apartman yönetimine veya mal sahibine ödemeyi yaptıkları sırada nakden veya hesaben ödedikleri bu kira bedelleri üzerinden GVK 94/5-a maddesine göre kesinti yapmaları gerekmektedir (Kıldış, 2015: 91). Bu durumda GSM operatörlerine ya da reklam veya depo olarak ortak kullanım alanlarının kiraya verilmesi durumunda da işyeri kiralamalarında olduğu gibi kesinti yolu ile vergilendirme söz konusudur. Danıştay Dördüncü Daire'nin 1994/4740 Esas No'lu 195/5855 Karar No'lu almış olduğu bir karar şu şekildedir.

1988 yılı Şubat ila Aralık, 1988/Ocak ayına ilişkin kira ödemelerini beyan etmediği ileri sürülen, davacı şirket adına gelir (stopaj) vergisi salınmış kaçakçılık cezası kesilmiştir. Ankara 5'nci Vergi Mahkemesinin 2.5.1994 Günlü ve E: 1993/657, K: 1994/520 Sayılı kararıyla: tarhiyata dayanak alınan 27.11.1992 tarihli tutanakla işyerinin ortak (F.Ç.)'ye ait olduğunun belirtildiği, ancak bu işyerine kira ödendiği yolunda bir tespit yapılmadığı, ara kararı üzerine gönderilen 20.3.1987 tarihli ortaklar kurulu kararı ile işyerinin kira ödemediği şirkete bırakıldığı tespit edildiği, bu durumda, kirasız olarak davacı şirkete bırakılan

işyeri için 193 Sayılı GVK'nın 73'üncü maddesine göre emsal kira bedeline gidilmesi yerinde olup, bu gayrimenkul için beyan edilen rayiç bedelden hareketle saptanan emsal kira bedelinin tarhiyata esas alınması gerektiği gerekçesiyle matrahın azaltılmasına karar verilmiştir. Vergi Dairesi Müdürlüğü, yapılan tarhiyatın yerinde olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir. Karar: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle, temyiz isteminin reddine oybirliğiyle karar verildi.

3.5. Seçilmiş Ülkelerde Gayrimenkul Sermaye İradının Vergilendirilmesi

3.5.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Gayrimenkul Sermaye İradı Uygulaması

2007 yılından bu yana, kiralık mülk talebi büyük ölçüde konut piyasasındaki çöküşten kaynaklanan ekonomik çöküntüden dolayı çarpıcı bir biçimde hızla yükselmiştir. Konut piyasası düzelmeye devam etse de, artan ev fiyatları ve daha sıkı kredi koşulları milyonlarca Amerikalı'nın satın alma işlemi yerine kirayı seçmesine neden olmuştur. Kira oranındaki artış, yatırım mülkiyetine girmeyi seçen ev sahiplerinin sayısının da artmasına neden olmuştur (Lake, 2016). Bu durum Amerika'da gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin vergisel işlem yüklerini de arttırmıştır. Türkiye'de olduğu gibi Amerika'da da gayrimenkulünü kiraya veren mükellefler elde ettikleri kira gelirini diğer gelirlerine ekler ve yılsonunda elde edilen toplam gelirleri üzerinden gelir vergisine tabi tutulurlar. Mükelleflerin elde ettiği gelirin miktarına ve mükellefin medeni durumuna göre ödemeleri gereken vergi dilimi değişmektedir.

Çizelge 3.6. Amerika’da Evli Bireyler İçin Ortak Federal Gelir Vergisi Oranları
(Global Property Guide, 2016)

VERGİLENDİRİLEBİLİR (US\$)	GELİR	VERGİ ORANI (%)
0-18.550		% 10
18.550 – 75.300		% 15 (18.550 üzeri)
75.300 – 151.900		% 25 (75.300 üzeri)
151.900 – 230.450		% 28 (151.900 üzeri)
231.450 – 413.350		% 33 (231.450 üzeri)
413.350 – 466.950		% 35 (413.350 üzeri)
466.950 üzeri		% 39.60 (466.950 üzeri tüm gelirler)

Çizelge 3.7. Aile Reisi İçin 2016 Federal Gelir Vergisi Oranları (Global Property
Guide, 2016)

VERGİLENDİRİLEBİLİR (US\$)	GELİR	VERGİ ORANI (%)
0-13.250		% 10
13.250 – 50.400		% 15 (13.250 üzeri)
50.400 – 130.150		% 25 (50.400 üzeri)
130.150 – 210.800		% 28 (130.150 üzeri)
210.800 – 413.350		% 33 (210.800 üzeri)
413.350 – 441.000		% 35 (413.350 üzeri)
441.000 ve üzeri		% 35 (441.000 üzeri tüm gelirler)

Çizelge 3.8. Bekar (Tek) Bireyler İçin 2016 Federal Gelir Vergisi 2016 (Global Property Guide, 2016)

VERGİLENDİRİLEBİLİR GELİR (US\$)	VERGİ ORANI (%)
0-9.275	%10
9.275 – 37.650	%15 (9.275 üzeri)
37.650 – 91.150	%25 (37.650 üzeri)
91.150 – 190.150	%28 (91.150)
190.150 – 413.350	%33 (190.150)
413.350 – 415.050	%35 (413.350)
415.050 ve üzeri	%39.60 (415.050 ve üzeri bütün gelirler)

Çizelge 3.9. Evli Bireylerin Ayrı Ayrı 2016 Federal Gelir Vergisi (Global Property Guide)

VERGİLENDİRİLEBİLİR GELİR (US\$)	VERGİ ORANI (%)
0-9.275	%10
9.275 – 37.650	%15 (9.275 ve üzeri)
37.650 – 75.950	%25 (37.650 ve üzeri)
75.950 – 115.725	%28 (75.950 ve üzeri)
115.725 – 206.675	%33 (115.725 ve üzeri)
206.675 – 233.475	%35 (206.675 ve üzeri)
233.475	%39.60 (233.475 ve üzeri tüm gelirler)

Çizelge 3.4., 3.5., 3.6., 3.7.,’de görüldüğü üzere Amerika’da vergi mükellefinin evli olup olmadığı, geliri eşyle ortak elde edip etmediğine göre gelir vergisi oranı değişmektedir. Türkiye’ de ise gelirin şahsiliği ilkesinden dolayı eş de olsa her kişi tek başına değerlendirilip elde edilen gelir vergi dilimine isabet ettiği oran üzerinden hesaplanır. Bundan dolayı Türkiye’de uygulanan tek bir vergi dilimi uygulaması bulunmakta ve her birey gelirine isabet eden vergi oranına göre hesaplanan vergiyi ödemektedir. Bu durumda ABD’de gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükelleflerinin ödeyecekleri vergi, medeni durumlarına göre belirlenmektedir. Türkiye’de ise böyle bir durumla karşılaşmamakta, her birey tek bir vergi tarifesi üzerinden vergilendirilmektedir.

Türkiye’de gayrimenkuller yıllık beyanname ile beyan edilmektedir. İşyeri kira gelirleri ise muhtasar beyanname ile beyan edilip diğer gelirler için yıllık beyanname verilmesi durumunda kesilen vergiler mahsup edilmektedir. Amerika’da ise gayrimenkullerin beyan edilmesinde ‘Nakit Yöntemi’ ve ‘Tahakkuk Yöntemi’ olarak iki ayrı metot uygulanmaktadır. Kişi nakit yöntemi vergi mükellefi ise, yapısal olarak kira geliri elde ettiği yıl içinde bildirmek zorundadır. Kişi elde ettiği kira gelirini bildirdiği yılda nakit esaslı mükellefidir, geliri kazandığı zaman önemsizdir. Yapısal olarak ise, gelirin kullanıma hazır halde bulunması anlamına gelmektedir. Mükellef tahakkuk esaslı vergi mükellefi ise, geliri teslim aldığı değil, teslim alacağı tahakkuk edilmesinden sonra beyan edilir. Tahakkuk metodu kullanılırsa eğer, mükellef geliri kazandığı ve kazanacağı zamanı bildirmeli ve masrafları ödeme yapıldığında indirmelidir (Publication538, 2016: 10). Çoğu kişi nakit bazlı beyan etme yöntemini kullanmaktadır.

Peşin kira, kira süresinin kapsadığı süreden önce alınan miktardır. Alınan miktar kira süresinde kullanılan muhasebe yönteminde avans kira bedeli olarak dahil edilir. Örneğin; Mükellef bir gayrimenkule 10 yıllık kira sözleşmesi yapar. İlk yıl içinde, ilk yıl için 5.000\$ ikinci yıl için 5.000\$ alınır. İlk yılda elde edilen gelir 10.000\$ olarak bildirilmelidir. Türkiye’de ise bu durum farklılık göstermektedir. Türkiye’de ödenmesi gereken yıldan önce alınan bedeller alınması gereken yılın hasılatı sayılır ve ilgili yılda beyan edilir. Diğer bir ifadeyle, yukardaki örnekten açıklayacak olursak, mükellef ilk yıl almış olduğu 10.000 TL’nin ilk yıl için olan bedeli (5.000 TL) ilk yıl beyan edecek, ikinci yıl için olan bedeli de (5.000 TL) ikinci yılda beyan edecektir.

Bir diğer husus da teminat bedelidir. Mükellef kira işleminin ardından aldığı teminat bedelini (depozito miktarı) kiracıya geri ödeyecekse almasına gerek bulunmamaktadır. Ancak, kiracı kira koşullarına uymadığından dolayı teminat bedeli tutuluyorsa o yıl içerisinde tutulan tutar belirtilmelidir. Güvenlik depozitosu olarak adlandırılan tutar, nihai bir kira ödemesi için kullanılacak ise, bu kira avansıdır. Avans alındığında gelire dahil edilir (Internal Revenue Service, 2016). Teminat bedelini kira süresinin bitiminde kiracıya geri verilmesi planlanıyorsa gelirler arasına eklenmemelidir. Eğer kiracı kira koşullarına uymuyorsa teminat bedelinin bir kısmı veya tamamı tutulabilir, o yıl içinde tutulan tutar gelire dahil edilmelidir. Türkiye’de ise teminat bedeli (depozito) Borçlar Kanunu’nda düzenlenmiştir. Kiracılar en fazla 3 aylık kira bedeli kadar teminat bedeli verebilirler. Kiralayanlar sözleşme bittiğinde herhangi bir hasar olmadığında ve ödemeler düzenli yapıldığı takdirde bu bedeli geri ödemekle yükümlüdürler. Güvence olarak para veya kıymetli evrak verilmesi kararlaştırılmışsa kiracı, kiraya verenin onayı olmaksızın çekilmemek üzere, parayı vadeli bir tasarruf hesabına yatırır, kıymetli evrakı ise bir bankaya depo eder. Banka, güvenceleri ancak iki tarafın rızasıyla veya icra takibinin kesinleşmesiyle ya da kesinleşmiş mahkeme kararına dayanarak geri verebilir (<http://emlakkulisi.com/kiracidan-ne-kadar-depozito-alinir/341467>).

Kiracının gayrimenkule ait masraflardan herhangi birini ödemesi durumunda faturalar kiracı tarafından ödenmiş olur. Kiracı masraflardan birini öderse, ödemeler kira gelirdir. Kira sözleşmesinde böyle bir anlaşma yapılmadı ise ödenen kiralar da kira geliri tutarına dahil edilir yani mükellef faturaları kira tutarından mahsup etmeli kalan tutar kiracının ödemesi gereken tutar olmalıdır. Şayet, yapılan masraflar kiradan indirilebilecek giderler ise kiradan düşülebilir. Kiracının su ve kanalizasyon faturalarını ödemesi durumunda normal kira bedelinden mahsup eder. Kira koşullarına göre kiracının bu faturaları ödememesi gerekir. Örneğin; Mükellef şehir dışındaki, fırını kiraya vermektedir. Kiracı mükellefin ödemesi gereken onarım masrafları ve faturaları ödemektedir ve kira ödemesinden faturaları düşmektedir (Internal Revenue Service, 2016). Mükellef kira ödemesinin net tutarını ve kiracı tarafından ödenen onarım ve fatura masraflarını kayıt altına almalıdır. Mükellef onarım ve fatura masraflarını isterse kira gideri olarak düşebilir. Örneğin, kiracı mükellefin gayrimenkulü için su ve atık su bedelini öder ve normal kira bedelinden indirirse kira şartlarına göre kiracı bu faturayı ödemek zorunda değildir. Kiracının ödemesi gereken kira tutarına,

ödemiş olduğu faturalar eklenmelidir. Ödemiş olduğu faturalar kira tutarından mahsup edildikten sonra kalan tutar kiracının ödemesi gereken tutardır. Bu durumdan anlaşıldığı üzere Amerika’da kira gelirinin hangi masrafları da kapsadığı Türkiye’deki kira gelirinin neleri kapsadığından farklılık göstermektedir. Türkiye’de kiralayan kendi şahsi elektrik, su faturasını, apartmanın aydınlatma giderlerini kendisi ödemekle yükümlüdür. Onun dışında gayrimenkulün değerini arttırmaya yönelik yapılan harcamalar kiralayan tarafından yapılır.

Eğer kira olarak paranın yerine mal ya da hizmet alınırsa kira geliri bu mal veya hizmetin adil piyasa değerini kapsar. Eğer hizmetler belirlenmiş ya da anlaşılabilir fiyattan sağlanırsa, bu fiyat aksi ispat edilmezse adil piyasa değeridir. ‘Adil piyasa değeri’ Türkiye’de uygulanan ‘Emsal Bedel’e eşdeğerdir. Örneğin; Kiracının mesleği boyacılıktır. Kira bedelini, 2 ay kira ödemek yerine gayrimenkulü boyamayı ev sahibine teklif etmektedir. Kiralayan bu teklifi kabul ederse kira geliri yerine (kiracının 2 aylık ödeyeceği miktar) yaptığı boyama kabul edilir. Aynı miktarı gayrimenkulü boyamak için bir kira masrafı olarak eklenebilir. Kişi gayrimenkul sahibi ise vergi sorumluluklarının farkında olmalıdır. Tüm kira gelirleri vergi beyannamesi ile bildirilmelidir ve genel olarak ilgili masraflar kira gelirinden düşülebilir.

Mükellef konut kira gelirini teslim aldığı anda, vergi matrahı üzerinden belirli harcamaları indirebilir. Bu harcamalar, ipotek faizi, emlak vergisi, faaliyet giderleri, amortisman değeri, onarım giderlerini içerir. Gayrimenkulü korumak ve yönetmek için yapılan sıradan ve gerekli harcamalar indirilebilir (Internal Revenue Service, 2016). Sıradan harcamalar bilinen ve genellikle kabul edilen bir iş için yapılan harcamalardır. Genellikle bu harcamalar için uygun görülenler örneğin; faiz, vergi, reklam/ilan, bakım/onarım, elektrik ve sigortadır. Gayrimenkulün şartlarını iyileştirmek için belli başlı materyaller, malzemeler, onarımlar ve bakımlar indirilebilir. Yalnız, mükellef yenilik maliyetlerini indiremez. Yeniliğin maliyeti amortisman vasıtası ile ortaya çıkmaktadır. Bir diğer önemli husus ise, kayıtların tutulmasıdır. Kayıtların düzenli tutulması, vergi beyannamesinden indirilecek giderleri izlemek, mali tabloları düzenleme, makbuzların kaynağını belirlemek ve örnek vergi beyannameleri ile beyanname doldurmada yardımcı olacaktır. Kira gelirleri ve giderleri dahil tüm kira kayıtları muhafaza edilmelidir. Eğer denetim yapılır ve vergi beyannamelerine ek vergi veya ceza söz konusu olursa bu belgelerdeki bilgilere ihtiyaç vardır. Giderleri indirebilmek için türlerini

kanıtlamak gerekir. Genellikle harcamaları kanıtlamak için iptal edilen çek ve faturaların makbuzları belgesel kanıttır. Gayrimenkulün bakım/onarımı için maruz kalınan yol masraflarının da kaydı tutulmalıdır.

Türkiye’de olduğu gibi Amerika’da da dar mükellefler ve tam mükelleflerin vergilendirilmelerinde farklılık gözlenmektedir. Dar mükellefler Amerika’da elde ettikleri gelire göre iki gruba ayrılmaktadır. Bunlar Fixed Determinable Annual Periodical (FDAP) ve Effectively Connected Income (ECI). Gelir vergisi mükellefleri gelir türlerine göre bu iki sınıflandırmanın kapsamına girer ve sınıflarının belirttiği şekilde vergilerini ödemektedirler. FDAP ile anlatılmak istenen gelirin vergilendirilmesinin belirli aşamalardan geçtiğidir; Fixed (Sabitleşmiş), Determinable (Belirlenebilir), Annual (Yıllık), Periodical (Periyodik) gelirlerin sabit, belirli, düzenli ve belirli aralıklarla elde edilmesini ifade eder. Mükelleflerin bir takvim yılı içinde sabit, belirli ve yıllık periyodik aralıklarla elde ettikleri kira gelirleri FDAP kapsamındadır. Amerika’ da elde edilen kazanç veya gelirlere FDAP kapsamında %30 (ya da kanunen belirlenmiş oran) vergi oranı uygulanır, fakat Amerika’da elde edilen ticari ya da şirket gelirleri etkili bir şekilde bağlı olan gelir değildir. %30 (ya da kanunen belirlenmiş oran) Amerika’ da elde edilen gelir, kar ya da ücretlerin periyodik, yıllık, belirlenmiş ya da sabit brüt tutarına uygulanan orandır. FDAP kapsamına giren gelirlere örnek olarak şunları verebiliriz (Internal Revenue Service, 2016);

- Bireysel hizmetler için ödenen tazminat (örneğin; performanstan ötürü verilen prim ve komisyon)
- Kar payları
- Faiz
- İlk İhraç Edilen İskonto
- Emekli Maaşları ve Devlet Tahvilleri
- Nafaka
- Gayrimenkul Gelirleri, Örneğin; kiralar, gayrimenkullerin satılmasından elde edilen kazançlar

- Telif Ücretleri
- Dernek Bağışları ve Burslar
- Diğer Bağışlar, Ödüller ve Mükafatlar
- Satıştan kaynaklanan Komisyon Ödemeleri ya da Kredilendirilmiş Aylar
- Tek işlem için ödenen komisyonlar
- Gayrimenkulden dağıtılabilen net gelir ya da krediler FDAP gelirdir, ve yabancı uyruklu hak sahiplerine vergi yılı süresince ödenmeli veya kredilendirilmeli ya da sürekli dağıtılmalıdır.
- Ortakların payları FDAP gelirdir, veya yabancı ortakların brüt geliri gerçek dağıtılan tutar olmamasına rağmen dahil edilebilir.
- Vergiler, ipotek faizleri, veya sigorta prim ödemeleri, ya da kira süresince kiracı tarafından yabancı uyruklu ev sahibine ödenen mevduat.
- Yabancı uyruklu ressamın Amerika içinde sergilenmiş resimlerine verilen ödüller
- Yabancı uyruklu boksörler için Amerika' da kazandıkları ödüllerin ödemeleri
- Amerika'da yabancı uyruklu profesyonel golfçülerin turnuvalarında aldıkları ödüller
- Yabancı uyruklu bir şovcunun oyun hakkı sahibi olduğunda Amerika' ya yapması gereken ödeme.

Bu durumda dar mükelleflerin elde ettikleri gayrimenkul sermaye iratları FDAP kapsamında %30 kaynakta vergilendirmeye tabi tutulmaktadır. Genel olarak yerleşik olmayanların ABD'de ticarete veya işletmeye girdiğinde, bu tür faaliyetlerden elde edilen gelirleri Etkili Bağlı (Effectively Connected Income- ECI) olarak kabul edilir. FDAP sınıflandırması uyarınca kiralama geliri, kesinti, kişisel ödenekler veya krediler mahsup edilmeden brüt miktar üzerinden %30 kesintiye tabidir. Dar mükelleflere sadece gayrimenkullerinden elde edilen gelirle

ilgili olan bu seçenek verilir (Global Property Guide, 2016). Türkiye’de dar mükellef sayılan gayrimenkul sermaye iradı mükellefleri ise gelirleri üzerinden %20 kaynakta vergilendirmeye tabi tutulmaktadır. Dar mükellef olduklarından dolayı yapılan kesintiler nihai vergi sayılır ve beyanname verilmesi gerekmemektedir.

Türkiye’de gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükellefler ile Amerika’da elde edilen gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükelleflerin gelirlerinden indirebilecekleri unsurlar benzerlikler ve farklılıklar göstermektedir. Hayat sigorta primleri ve eğitim masrafları her iki ülkede de indirilebilirken diğer giderler farklılık göstermiştir. Amerika vatandaşları ve ikamet eden yabancı uyruklular, aşağıdaki maddeleri gelirlerinden indirebilirler (<http://taxsummaries.pwc.com/ID/United-States-Individual-Deductions>):

- Kalabalık ikamet hakkı
- Çoğu eyalet ve yerel gelir ya da satış vergisi ve emlak vergisi
- Kendi ve diğer muhasebe kesintilerinin, düzeltilmiş brüt gelirinin (AGI) %2’sini aşması durumunda, gelir üretmek için katlanılan masraflar
- Tıbbi harcamalar, kazazedeler, felaketler ve hırsızlık kayıpları ve hayır işleri katkıları, sınırlamalara tabi olarak
- Çocuk bakımı masrafları
- Hayat sigortası primleri
- Nafaka
- Belli eğitim masrafları
- İkamet etmeyen yabancılar, sınırlamalara tabi olmak kaydıyla, Birleşik Devletlerde meydana gelen kayıp ve hırsızlık kayıplarını, ABD yardım kuruluşlarına yapılan katkıları eyalet ve yerel gelir vergilerinden düşülebilir.

Amerika vergi yılı genellikle takvim yılıyla aynıdır. Bireysel gelir vergisi beyannameleri vergi yılının bitiminden sonraki 15 Nisan’a kadardır. Vergi mükellefi, gelir vergisi beyanamesini son tarihine kadar beyan etmezse otomatik

olarak altı ay uzatılabilir. Eşler genellikle, her ikisinden biri vatandaş ya da bir mukim olduğunda ortak bir beyan yapabilirler. Gelir vergisi borcunun faiz ve ceza ödemelerinden kaçınmak için 15 Nisan'a kadar ödenmesi gerekmektedir (<http://taxsummaries.pwc.com/ID/United-States-Individual-Tax-administration>).

Türkiye'de ise Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki taksit halinde ödenir ve ilgili ayların 25. günü ödemenin son tarihidir. Görüldüğü üzere Türkiye ve Amerika'da gayrimenkul sermaye iratlarının elde ediliş ve ödeniş aşamaları benzerlik ve farklılıklar göstermektedir.

3.5.2. Japonya'da Gayrimenkul Sermaye İradı Uygulaması

Türkiye'de olduğu gibi Japonya'da da gayrimenkul gelirleri mükellefin gelirlerinin bir parçasıdır ve gelir vergisi (ulusal vergi) ve yerli vergi olarak vergilendirilmektedir. Gayrimenkul gelirleri toplam kazançtan gerekli harcamaların çıkarılmasıyla hesaplanmaktadır. Gerekli giderlere dahil edilebilecek giderler bakım ve onarım giderleri, demirbaş vergisi, faiz yükümlülükleri ve amortisman giderleri vb.'dir (Japan Tax & Accounting, 2015). Vergiye tabi gayrimenkul gelirleri, apartman, yapı bürosu, ev, oda, garaj, arazinin kiralınmasının yanı sıra arazi üzerindeki hak olarak geniş bir şekilde tanımlanmıştır. Aşağıda gayrimenkul sermaye iradı sayılmayan bazı diğer kira gelirleri tanımlanmıştır.

- Oda kiralama ya da öğünlük konut kiralama işletme geliri ya da diğer gelirdir.
- Ev sahibinin işçilere yatakhane olarak kiralaması işletme gelirdir.
- Prensip olarak, gayrimenkulü kiralarken geçici olarak alınan kaparo, gayrimenkul gelirdir. Ancak, kaparo tutarı arazinin piyasa fiyatının yarısından fazla ise sermaye kazancı olarak değerlendirilecektir.
- Levha üzerinden kiralama kira gelirdir. Ancak, levha kapalı mekanda ise işletme geliri olarak sayılacaktır.

Türkiye'de olduğu gibi Japonya'da da ticari amaçla kiralama işlemleri ticari amaç güttüğünden gayrimenkul sermaye iradı değil ticari gelir sayılmaktadır. Yine Türkiye'de olduğu gibi vergiye tabi toplam gayrimenkul geliri, 1 Ocak-31 Aralık tarihleri arasında kazanılan gelirdir. Aşağıdaki tabloda Japonya'da

gayrimenkul sermaye iradı kiralılırken depozito sisteminin nasıl işlediği belirtilmiştir.

Çizelge 3.10. Japonya’da Depozito Uygulaması

Mükellef eğer depozitoyu (kısmen yada tamamını) kira süresinden sonra kiracıya geri vermek zorunda değilse	Depozito alınan yılda gelir olarak eklenir
Depozito miktarı kiralanan süreye göre değişiklik göstermezse	Artan miktar ilgili yıl gelirine eklenir
Eğer iptale karar verilip depozito iadesi yapılmazsa	İptal edilen yılda sabit tutar gelir olarak eklenir.

Kaynak: Japan Tax & Accounting, 2015

Bu durumda alınan depozitolarda kiracıya geri ödemesi söz konusu değilse gayrimenkul sermaye iradı sayılacak ve elde edilen gelir miktarına eklenmesi gerekecektir. Türkiye’de ise depozito Borçlar Kanunu’nda düzenlenmiştir. Kiracılar en fazla 3 aylık kira bedeli kadar teminat bedeli verebilirler. Kiralayanlar sözleşme bittiğinde herhangi bir hasar olmadığında ve ödemeler düzenli yapıldığı takdirde bu bedeli geri ödemekle yükümlüdürler. Güvence olarak para veya kıymetli evrak verilmesi kararlaştırılmışsa kiracı, kiraya verenin onayı olmaksızın çekilmemek üzere, parayı vadeli bir tasarruf hesabına yatırır, kıymetli evrakı ise bir bankaya depo eder. Banka, güvenceleri ancak iki tarafın rızasıyla veya icra takibinin kesinleşmesiyle ya da kesinleşmiş mahkeme kararına dayanarak geri verebilir. Bir diğer önemli husus ise Japonya’da gayrimenkul sermaye iradı üzerinden yapılabilecek indirimlerdir. Aşağıda gayrimenkul sermaye iradı üzerinden indirilebilecek harcamalar çizelgede belirtilmiştir.

Çizelge 3.11. Japonya’da GMSİ’den İndirilebilecek Harcamalar

Vergiler ve Resimler	Tüketim Vergisi, Demirbaş Vergisi, Kayıt ve Ruhsat Vergisi, Gayrimenkul Kazancı Vergisi, Damga Vergisi, İşletme Vergisi, vb. (Gelir vergisi ve yerleşik vergi hariçtir. Davalarda kayıt ve ruhsat vergisi ve gayrimenkul kazancı vergisi sermaye kazancı vergisine dahil edilebilir.)
Kaza Sigortası Primleri	Kiralanan gayrimenkul için yangın sigortası primi
Bakım ve Onarım Harcamaları	Kiralanan gayrimenkul için bakım ve onarım harcamaları
Ödenen faizler	Araziye verilen kredilerin faiz tutarı (Toplam gayrimenkul geliri giderleri karşılamıyorsa, bu diğer gelirlere karşı mahsup edilmek üzere gider olarak kaydedilmez.)
Arazi/Ev Kiraları	Kiralayanın oturduğu konuta ödediği kira bedelinin gayrimenkul kiralarına karşılık gelen kadarı
Amortisman	Binalar, yapılar ve ekipmanlar amortismanına tabi varlıklar olarak muhasebeleştirilir.
Giderler için Tazminat	Evi yeniden inşa etmeden dolayı sorunları gidermek için kiracıya tazminat olarak ödenen para.

Kaynak: Japan Tax & Accounting, 2015

Türkiye’de gayrimenkul sermaye iratlarında giderlerin indirilmesinin iki yolu bulunmaktadır: Gerçek ve götürü gider usulü. Götürü gider usulünün seçilmesi durumunda gelirin %25’i gider olarak indirilmektedir. Gerçek gider usulünün seçilmesi durumunda ise aşağıda sayılan harcamalar gayrisafi hasıllardan indirilmektedir. Bu harcamalar şunlardır:

- Kiraya verenler tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma ve asansör giderleri
- Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün önemi ile orantılı olan idare giderleri
- Kiraya verilen mal e haklara ait sigorta giderleri
- Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara harcanan borçların faizleri ve gayrimenkullerin iktisap bedelinin %5’i
- Vergi, resim, harç ve şerefiyeler (itibar değeri), belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları
- Kiraya verilen mal ve haklar için vergi usul kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar
- Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutların kira bedeli
- Zarar, ziyan ve tazminatlar
- Kısmen kiraya verilen mal ve haklarda giderlerin dağıtımı
- Mal sahibi tarafından yapılan onarım giderleri
- Bakım ve idame giderleri
- Kira ile tuttukları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer giderler

Görüldüğü üzere Türkiye’de gerçek gider usulünü seçen bir mükellefle Japonya’da gayrimenkul sermaye iradı mükellefi aynı masrafları gider olarak indirebilmektedir. Aşağıda da Japonya’da elde edilen gelirin tutarına göre

belirlenmiş vergi tarifesi verilmiştir. Japonya vergi tarifesinde en az %5 en fazla %45 gelir vergisi alınmaktadır.

Çizelge 3.12. Japonya 2016 Yılı Vergi Tarifesi

Vergilendirilebilir Gelir (JPY)	Vergi Oranı
0-1.950,000	%5
1.950,000-3.300,000	%10
3.300,000-6.0950,000	%20
6.950,000-9.000,000	%23
9.000,000-18.000,000	%33
18.000,000-40.000,000	%40
40.000,000-	%45

Kaynak: KPMG Tax Corporation, 2016

Kiracı mülk sahibine kiralama için ödeme yaptığında, kiracının kira ücretinin %20,42'sini kaynaktan vergilendirme olarak düşmesi gerekir. Kiralama tutarı 100.000 JPY (Japon Yeni) ise, 79.580 JPY (vergi kesintisi düşüldükten sonra) alınabilir. Eğer mülkü sahibi veya yakınları ikametgah olarak kullanıyorsa vergi kesintisi gerekmemektedir (SHIMADA-ASSOCIATES, 2017). Kiracı aylık kira bedelinin %20,42'sini kesmek ve bir sonraki ayın 10. gününe kadar vergi dairesine ödemek zorundadırlar. Ödenen vergi yükümlülük tutarından fazlaysa, fazlalık iade edilebilir (<http://k-s-accounting.com/japanese-tax-on-rental-income/>). Türkiye'de ise kaynaktan vergilendirme oranı %20 olarak belirlenmiştir. İşyeri kira geliri elde edilirken %20 oranında kesinti yapılması gerekmektedir.

Serbest meslek sahibi kişiler gibi bir vergi beyannamesinin verilmesi zorunlu olan kişiler bunu bir sonraki yılın 16 Şubat-15 Mart tarihleri arasında vergi dairesine postayla veya e-Vergi ile yapmalıdırlar. 2016 yılı için vergi beyannamesinin 16 Şubat ile 15 Mart 2017 tarihleri arasında dosyalanması gerekiyordu. Milli gelir vergileri ertesi yılın 15 Mart'ı (otomatik banka havalesi ile

ödeme yaparsanız Nisan ayının ortasında) tamamlanır ve iki ön ödeme, ilgili vergi yılının Temmuz ve Kasım aylarında ödenir. Ön ödemeler bir önceki yılın gelinine göre hesaplanır, yani Japonya’da ilk yılınızda vergi ödemiyorsunuz. Örneğin, 2016 yılı için Milli Gelir Vergileri ödemek zorunda kaldıysanız, ödemelerin Temmuz ve Kasım 2016’da ödenmesiyle, 15 Mart 2017’ye (veya otomatik banka havalesi ile ödeme yapılması halinde 20 Nisan 2017’ye kadar) kadar tamamının ödenmesi gerekiyordu (<http://www.japan-guide.com/e/e2206.html>). Türkiye’de de gelir vergisini ödeme sistemi benzer şekilde ilerlemektedir. Vergi yılını takip eden Mart ayının 1-25’i arası beyanname verilip ödeme yapılmaktadır.

3.5.3. Almanya’da Gayrimenkul Sermaye İradının Vergilendirilmesi

Vergilendirilebilir gelir, istihdamdan sağlanan gelir, ticaret veya mesleki çalışmalar, tarım ve ormancılık, sermaye, kira veya kiralama ya da diğer gelirlerin toplamıdır. Özel yatırım gelirleri, sermaye kazançları da dahil olmak üzere genellikle %25 kesintiye tabidir (<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/Tax/us-tax-ice-country-highlights-germany.pdf>).

Diğer ülkelerle olduğu gibi Almanya ile de gayrimenkul sermaye iratları vergilendirilmesi Türkiye ile benzerlikler ve farklılıklar göstermektedir. Bunlar vergi tarifesinden amortisman oranına kadar dayanmaktadır. İlk olarak; Türkiye’de olduğu gibi Almanya’da da dar mükelleflerin yalnızca Almanya kaynaklı gelirleri vergilendirilir. Türkiye’de yalnızca tek bir gelir vergisi tarifesi varken Almanya’da evli çiftler ve bekarlar ayrı ayrı vergi dilimine tabidir ve ayrı ayrı tahakkuk ederler. Aşağıda 2016 yılına ait Almanya’da uygulanan vergi tarifesi verilmiştir. Türkiye’de de elde edilen gelirler şahsidir. Mükellefin evli olmasının herhangi bir önemi yoktur. Her mükellef kendi gelirinin vergisini ödemekle yükümlüdür. Dar mükellefler tarafından kazanılan gelirler de Türkiye’de olduğu gibi artan oranlı vergilendirilir. Almanya’da tarifenin ilk basamağında evli ve bekar mükellefler için %0 vergi uygulanmaktadır. Türkiye’de ise bu durum farklılık göstermektedir. Türkiye’de gelir vergisi tarifesinin en alt basamağında bulunan mükellef geliri üzerinden %15 vergi kesintisine tabidir.

Çizelge 3.13. Almanya 2016 Yılı Vergi Tarifesi,

Bekar Mükellefler için Vergilendirilebilir Gelir (€)	Evli Mükellefler için Vergilendirilebilir Gelir (€)	Vergi Oranı
0 - 8.652	0- 17.304	%0
8.653 – 53.665	17.305 – 107.330	%14
53.666 -254.446	107.331 – 508.892	%42
254.447 - ve üzeri	508.893 – ve üzeri	%45

Kaynak: Pricewaterhouse Coopers, 2016

Görüldüğü üzere evli mükelleflere uygulanan vergi oranı bekar olanlara oranla daha düşüktür. Amerika’ da olduğu gibi Almanya’da da mükellefin medeni durumu ödeyeceği vergi yükünü değiştirmektedir. Vergi tarifesinde gözlemlenen farklılık gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesini de etkileyecektir. Örneğin; Almanya’da vergi tarifesinin ilk diliminde gelir elde eden mükellefler %0 vergiye tabi iken Türkiye’de %15 vergiye tabi tutulmaktadırlar.

Mükellefler geliri üretmek, korumak ve sürdürmek için brüt tahsilat üzerinden masrafları indirebilirler. Amortisman değeri genellikle var olan evler için %2, yeni inşa edilmiş evlerde ilk 8 yıl için %3 olarak belirlenmiştir. (Geçmişte bazı amortisman oranları daha yüksekti). Gayrimenkulün bakım/onarımı için yapılan yatırımlar iktisap fiyatının %15’ini geçiyorsa yıl içinde indirilemez. Bunun yerine gayrimenkulün amortisman değerine eklenmek zorundadır (Global Property Guide, 2017). Türkiye’de amortisman oranı ise %2’dir. Bu oran bütün gayrimenkul sermaye iratları için geçerlidir. Genel kural olarak, Alman kanunları kira süresini sıkı güvence altına alır, bu nedenle kiracının uzun süre kalması beklenir. Bir kiracıyı yasa dışı evden çıkarmaya kalkışmak, yasal süresinde ceza gerektiren bir suç olabilir. Almanya da çok yüksek kiralar istenmediği sürece serbestçe müzakere edilerek kira bedeli belirlenebilir. Bununla birlikte kira tutarının, üç ardışık yıl boyunca %20’den fazla arttırılmasına izin verilmez. Kiraların gelecekte sadece enflasyon nedeniyle değil yüksek kaliteli evlerin temini nedeniyle de artması bekleniyor. Genellikle % 3.5 ile 5 kira getirisi

beklenmektedir. Bu oran, açıkçası, vergi ve faiz veya bakım masraflarından öncedir (<https://www.expatriefing.com/country/germany/financial/property-investment-for-expats-in-germany.html>).

Almanya dışında bulunan bir mülkten kira geliri elde edilirse, bu muhtemelen Almanya'da bir anlaşma dışı olarak muamele görür, ancak yabancı ülkede vergilendirilebilir. Aksi takdirde, Almanya'da tamamen vergilendirilir. Örneğin; Sarah Almanya'da yaşayan İngiliz bir gurbetçidir. Londra'da bir ev sahibi olduğu için yılda 15.000 Euro indirilebilecek gideri karşılar. İngiltere'de herhangi bir İngiltere gelirinine karşı kişisel £9.440 ödenek mevcuttur. Sarah'nın (15.000-9.440) *%20 = 1.112 £ (etkin vergi oranı %7.4) Birleşik Krallık vergi borcu olacaktır. Almanya'da İngiltere kiralama sözleşmesi gereği vergiden muaf başka bir vergi yoktur. Herhangi bir Almanya kaynaklı kira geliri elde etmiş olsaydı, aşamalı oranlarda (%45'e kadar artan oranlı) vergilendirilirdi (<https://www.expatriefing.com/country/germany/financial/property-investment-for-expats-in-germany.html>).

Ülke içinde oturan eşler, yasal olarak ayrılmış olmadıkça ya da eşlerden birinin aksini talep etmedikçe ortak beyanname hazırlarlar. Yıllık beyannameler, vergi yılını takip eden yılın 31 Mayıs tarihine kadar doldurulur ve daha sonra vergi dairesi nihai bir değerlendirme bildirimini yayımlar. Vergi beyanamesi tasdikli bir vergi danışmanı tarafından hazırlanıyorsa, dosyalama son tarihi 31 Aralık'ta sona erer (<http://taxsummaries.pwc.com/ID/Germany-Individual-Tax-administration>). Türkiye'de ise her mükellef kendi gelirinden sorumludur ve herkes bireysel beyanname hazırlamak zorundadır. Aşağıda sayılan indirimler Almanya'da kira geliri üzerinden indirilebilmektedir.

Nafaka Ödemeleri: Boşanmış birinin eşine nafaka ödemesi halinde, mükellefler 13.805 EUR'ya kadar indirim yapabilir.

Hayır Amaçlı Bağışlar: Alman hayır kurumlarına ve bazı uluslararası yardım kuruluşlarına yapılan katkılar, düzeltilmiş brüt gelirin %20'sine kadar düşülebilir. Kilise vergisi de tamamen kesintiye uğrayabilir.

Çocuk Bakım Giderleri: Belirli gereksinimleri yerine getirirken, çocuk bakımı için gerçek masraf, 14 yaşından küçük çocuklar için veya özürlü çocuklar için yılda 4000 Euro'ya kadar düşülebilir.

Eğitim Masrafları: AB/AEA ülkelerinde veya Alman okullarında bulunan tanınmış bir özel okulun öğrenim ücretlerinin %30'u (çocuklar için özel bir vergi indirimi söz konusuysa ve mezuniyet hükümet tarafından onaylanırsa) geçerlidir. Talep edilen özel masraflar çocuk başına 5.000 Euro ile sınırlıdır.

Sosyal Güvenlik Bağışları: Sosyal güvenlik katkı payı ve sigorta primleri, aşağıda belirtilen sınırlara kadar düşülebilir.

- **Sağlık Sigortası ve Uzun Süreli Bakım Katkıları:** Bir sağlık sigortasına yapılan katkılar, bu primler birincil sağlık hizmetleri için ödenene kadar tamamen vergiden düşülebilir. Uzun süreli bakım sigortasına yapılan katkılar da vergiden düşülebilir.
- **İşsizlik Sigortası Katkısı:** Buna ek olarak, diğer bazı sigorta poliçelerine (örneğin işsizlik sigortası) yapılan primler, yılda en fazla 2.800 Euro'ya kadar düşülebilir (çalışanlar ve emekliler için 1.900 Euro). Bu sadece, bu miktarlar halihazırda sağlık ve uzun vadeli bakım sigortası katkıları için kullanılmamışsa geçerlidir.

Emekli Aylığı Katkıları: Yaşlılık aylığı planlarına yapılan katkılar, genel olarak, 23.362 Euro (ortaklaşa dosyalanan evli mükellefler için 46.724 Euro) tutarındaki toplam bir limit kadar vergiden düşülebilir. Bununla birlikte, bir geçiş dönemi için (2005-2025) yalnızca daha düşük bir miktar düşülebilir. 2017 yılındaki vergi indirimi, gerçek katkı paylarının %84'üne tekabül eder ve 23.362 Avro'nun (Euro 46.724) en fazla %84'ü olur ve sonraki yılların her birinde 2025 yılına kadar %2 artar. Devlet emeklilik planı, vergiden düşülebilir miktar, işveren tarafından devlet emeklilik planına ödenen katkılarla azaltılacaktır çünkü bu katkı payları gelir vergisi kanununa göre zaten muafır.

İpotek Faizi: İpotek faizi, yalnızca mülkten elde edilen gelirlere karşı (yani, özel olarak kullanılan mallar için kesinti yapılmaz) düşülebilir. Görüldüğü üzere Türkiye ile benzerlik gösteren indirimler yalnızca hayır amaçlı bağışlar ve eğitim masraflarıdır. Diğer indirimler Türkiye'de uygulanmamaktadır.

3.5.4. İngiltere'de Gayrimenkul Sermaye İradı Uygulaması

İngiltere'de de gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükellefler belirli aşamalara tabi tutularak vergilendirilmektedir. Bu aşamaların bazıları Türkiye'de

gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi ile benzerlik gösterirken bazı durumlarda farklılık gösterebilmektedir. Türkiye’de olduğu gibi İngiltere’de de elde edilen kira gelirlerinin yapısına göre vergilendirilme şekli değişmektedir. İngiltere’de elde edilen kira gelirini mükellefler, Türkiye’de olduğu gibi beyan etmek ve sonrasında çıkan vergiyi ödemekle yükümlüdürler. Türkiye’de olduğu gibi İngiltere’de de mülkler için yapılan masraflar gider olarak matrahtan düşülebilmektedir. Mükellefler vergiyi iki yöntemle ödeyebilmektedirler. Birincisi kira üzerinden kesinti yapmadan (Öz Değerlendirme Yöntemi) yıllık beyanname verilerek ev sahibinin ödemesi gerekmektedir. İkincisi ise; kiradan vergiyi düşerek yapılan (Tam Değerlendirme Yöntemi) ödeme şeklidir ve buna Türkiye’ de olduğu gibi kaynakta vergilendirme de denilebilir. HM Revenue & Customs (Gelirler ve Gümrükler Genel Müdürlüğü) tarafından bildirilmediği sürece kira geliri Öz Değerlendirme vergi beyanamesi ile beyan edilir (<https://www.gov.uk/tax-uk-income-live-abroad/rent>).

İngiltere’de konutu bulunup yurtdışında yaşayan mükellefler de Türkiye’de olduğu gibi dar mükellef olarak değerlendirilirler. Dar mükellefler isterlerse kira gelirleri üzerinden kesinti yapabilir isterlerse de kiranın tamamını alıp yıllık beyanname düzenleyebilirler. Kaynakta vergilendirme oranı Türkiye’de olduğu gibi %20’dir. Mükellefin kira gelirinden kesinti yapılabilmesi için haftalık kira gelirinin 100€’yi aşması gerekmektedir (Global Property Guide, 2016) . Türkiye’de ise böyle bir sınırlama bulunmamaktadır. Dar mükellefin yurtdışında yaşaması sebebiyle vergi ödemelerini kiracı ya da ev sahibinin belirlemiş olduğu temsilci üstlenmektedir. İngiltere’de tatil için eşyalı kiralanan evler ise gayrimenkul sermaye iradı kapsamına girmemektedir. Eşyalı olarak tatil için kiralanan evler ticari amaç gütmektedir. İngiltere’de gelir vergisi tarifesi aşağıda tablo halinde verilmiştir. Tablo’da da görüleceği üzere tarifenin en alt basamağında bulunan mükellefler %20 vergi kesintisine tabi tutulmaktadır. Yalnız vergiye tabi olan kazanç da diğer ülkelere göre daha yüksektir.

Çizelge 3.14. İngiltere 2016 Yılı Vergi Tarifesi (Gobal Property Guide, 2016)

Vergilendirilebilir Gelir (€)	
32.000'e kadar	%20
32.000-150.000	%40
150.000 üzeri	%45

İngiltere'de Japonya ve Türkiye'de olduğu gibi bütün mükellefler tek bir vergi tarifesi üzerinden vergilendirilmektedirler. Bu durumda İngiltere'de gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükellefler elde ettikleri gelir kadar yukarıdaki oranlara tabi tutulmaktadır. Türkiye'de ve İngiltere'de bütün mükellefler için tek bir vergi tarifesi uygulanırken Amerika ve Almanya'da mükellefin medeni durumuna göre vergi tarifesi oranları değişmektedir. Bu durum gayrimenkul sermaye iradı mükelleflerinin vergi yükünü de değiştirmektedir.

65 yaşın altındaki İngiltere'de yaşayan çoğu birey, 2017/2018 için 11,500 İngiliz Pound'u olan ücretsiz vergi kişisel ödeneği hakkına sahiptir. Temel kişisel ödenekler, gelir düzeylerine dayalı olarak sınırlara tabidir. Bir kişinin brüt gelirinin 100.000 Pound'u aştığı durumlarda, kişisel ödenek tutarı, 100,000 Pound üzerinde kazanılan her 2 Pound için 1 Pound indirilmektedir. 2017/2018 kişisel ödenek esas alınarak, 123,000 Pound veya daha fazla düzeltilmiş net geliri olan bir kişinin ücretsiz kişisel vergi ödeneğinden yararlanamamaktadır. Düzeltilmiş net gelir, ticaret kayıpları, emeklilik katkıları ve hediye yardımı gibi belirli indirimlerden daha az olmakla birlikte, sendikalara veya polis teşkilatlarına yapılan katkılar kesilmeden önceki toplam gelirdir (<http://taxsummaries.pwc.com/ID/United-Kingdom-Individual-Deductions>).

İngiltere'de gelir üzerinden belirli tutarda ödenek verildiğinden masrafların indirimi söz konusu olmamaktadır. Aşağıdaki masraflar için indirim yoktur:

- Nafaka
- Sağlık Harcamaları
- Sosyal Güvenlik Bağışları

- Belediye Vergisi
- Diğer İngiltere Vergileri
- Çoğu Sigorta Primi
- İpotek Faiz Ödemeleri
- Para Cezaları ve Cezalar (para cezaları, örneğin park cezaları, bir ticaret sırasında meydana gelen) hariç
- Şarta bağlı yükümlülükler (<http://taxsummaries.pwc.com/ID/United-Kingdom-Individual-Deductions>).

Vergilendirme dönemi 6 Nisan'da başlayıp 5 Nisan'da sona erer. Vergi beyannameleri vergilendirme dönemini takip eden 31 Ocak'a kadar kayda geçmiş ve tüm ödenmemiş vergiler ödenmelidir. <http://taxsummaries.pwc.com/ID/United-Kingdom-Individual-Tax-administration>). İngiltere'de mülkten elde edilen toplam gelir masraflar öncesinde vergi yılı içinde 10.000 Euro ya da daha fazla ise, ana vergi beyannamesi doldurulmalıdır. Ayrıca kira harcamaları indirildikten sonra kira geliriniz 2.500 Euro'nun üzerindeyse vergi beyannamesi doldurulması gerekmektedir (<http://www.which.co.uk/money/tax/income-tax/guides/tax-on-property-and-rental-income/allowable-expenses-and-allowances>). Bu durum Türkiye'de konut istisnası andırmaktadır. Türkiye'de de 2017 yılı için konut kira geliri 3.900 TL'yi aşması durumunda beyanname verilmektedir.

3.5.5. Taşınmaz Mallar Üzerinden Alınan Gelir Vergilerinin GSYH İçindeki Payı

Gelir vergisi ve tüketim vergileri büyümeyi olumsuz etkilemektedir. Gayrimenkul mallar üzerinden her yıl alınan vergiler ise büyüme üzerinde en az etkiye sahip vergiler olarak öne çıkmaktadır. Bu nedenle, büyüme odaklı bir vergi reformunun, vergi tabanının bir kısmının gelir vergilerinden büyümeyi daha az olumsuz yönde etkileyen vergilere kaydırılması suretiyle gerçekleştirilebileceği düşünülmektedir. Kurumlar vergisinde olduğu gibi gelir vergisinde de yüksek oranlar ekonomik büyümeyi olumsuz yönde etkilemektedir. Büyüme odaklı gelir vergisi tasarımı, geniş bir vergi tabanını ve vergi oranlarında az sayıda farklılığı gerektirir (Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2014: 20). Bu durumda büyümenin

fazla olması için vergi oranlarının çok yüksek olmaması gerekmektedir. Taşınmaz mallar üzerinden alınan gelir vergisi bir mülkün düzenli bir şekilde kullanılması üzerinden alınan vergiyi ifade etmektedir. Türkiye’de olduğu gibi diğer ülkelerde de bu vergi genellikle arazi ve binalar üzerinden alınmaktadır. Alınan vergi tutarı, malın niteliğine göre, kira gelirinin getirisine göre değişmektedir. Aşağıda OECD verilerinden elde edilen tabloda seçilmiş ülkelerin taşınmaz mallardan elde ettikleri vergilerin Gayri Safi Yurtiçi Hasıla İçindeki (GSYH) payı verilmiştir. Bu tabloda taşınmaz mallar üzerinden sadece gayrimenkul sermaye iradı olarak elde edilen vergi gelirleri değil, değer artış kazançları, emlak vergisi gibi taşınmazlar üzerinden alınan tüm vergileri içermektedir. Tablada da görüldüğü gibi taşınmaz mallar üzerinden alınan vergiler GSYH içindeki payı çok düşük seviyelerde seyretmektedir.

Çizelge 3.15. Taşınmaz Mallar Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH İçindeki Payı (%).

Yıl	Almanya	Japonya	Türkiye	Amerika	İngiltere
2001	0.4	2.1	0.1	2.5	2.9
2002	0.4	2.1	0.1	2.6	3.0
2003	0.4	2.0	0.3	2.7	3.0
2004	0.4	2.0	0.2	2.7	3.0
2005	0.4	2.0	0.2	2.7	3.0
2006	0.4	1.9	0.2	2.7	3.0
2007	0.4	1.9	0.2	2.8	2.9
2008	0.4	2.1	0.2	2.8	3.0
2009	0.4	2.1	0.2	3.0	3.2
2010	0.4	2.1	0.2	2.9	3.2
2011	0.4	2.2	0.2	2.8	3.2
2012	0.4	2.1	0.2	2.7	3.2
2013	0.4	2.0	0.2	2.7	3.2
2014	0.4	2.0	0.2	2.6	3.1
2015	0.4	2.0	0.2	2.6	3.1

Kaynak: OECD. Stat., 2015

2001-2015 yılları içinde Almanya’nın Taşınmaz Malların GSYH içindeki payı % 0.4’ tür ve ilerleyen yıllarda bir değişme göstermemiştir. Japonya’da bu

oran zaman zaman çok küçük artmalar ve azalmalar göstermiştir. Türkiye’de durağan bir seyir göstermekte ve genelde % 0.2 seviyesindedir. Amerika’da ise 2009 yılında en yüksek seviyesine ulaşmış sonraki yıllar azalma göstermiştir. Rakamlara bakıldığında GSYH içindeki taşınmaz mallar üzerinden alınan vergi oranı Japonya ve Amerika’da Türkiye ve Almanya’da olduğundan daha yüksektir. Bu durumun sebebi ülkelerin gelişmişlik seviyelerinin farklılık göstermesi nedeniyle elde edilen GSYH tutarının farklı olması ve kira gelirlerinin vergilendirilmesinde kira tutarına uygulanan vergi oranının farklılık göstermesidir. Görüldüğü üzere taşınmaz mallar üzerinden alınan vergi GSYH içindeki payı çok düşük değerlerdir. Bu durum taşınmaz malların büyümeye etkisinin düşük olduğunu kanıtlamaktadır. Bu durumun bir diğer sebebi ise ülkelerin vergi dilimlerinde belirtilen vergi oranlarının farklılık göstermesidir. Almanya’da ilk vergi diliminde vergi alınmazken Japonya, Türkiye ve Amerika ve İngiltere’de sırasıyla %5, %15, %10,%20 vergi alınmaktadır. Aynı zamanda Almanya ve Amerika’da mükelleflerin medeni durumuna göre de oranlar farklılık göstermektedir.

3.5.6. Taşınmaz Mallar Üzerinden Alınan Gelir Vergilerinin Toplam Vergi Hasılatı İçindeki Payı

Vergiler devletin kamu harcamalarını finanse etmeye yarayan, iktisadi büyümeye katkıda bulunan unsurlardır. OECD’de ‘Taşınmaz Mallar’ olarak adlandırılan gayrimenkul üzerinden elde edilen vergi gelirinin toplam vergi hasılatı içindeki oranları aşağıdaki tabloda görülmektedir. Aşağıda verilen oranlar sadece gayrimenkul sermaye iradı üzerinden alınan oranları değil, taşınmaz malları üzerinden alınan tüm vergileri kapsamaktadır.

Çizelge 3.16. Taşınmaz Mallar Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Hasılatı İçindeki Payı (%).

Yıl	Almanya	Japonya	Türkiye	Amerika	İngiltere
2001	1.2	7.8	0.3	9.3	8.8
2002	1.2	8.2	0.6	10.6	9.4
2003	1.3	7.9	1.0	10.9	9.4
2004	1.3	7.7	0.7	10.8	9.2
2005	1.3	7.3	0.7	10.3	9.1
2006	1.3	6.8	0.8	10.2	8.9
2007	1.2	6.8	0.7	10.4	8.9
2008	1.2	7.3	0.7	10.9	9.2
2009	1.2	7.9	0.8	13.1	10.2
2010	1.3	7.7	0.9	12.4	9.8
2011	1.2	7.5	1.0	11.8	9.5
2012	1.2	7.0	0.9	11.4	9.7
2013	1.2	6.8	0.8	10.5	9.7
2014	1.2	6.4	1.0	10.1	9.6
2015	1.2	-	1.0	9.7	9.5

Kaynak: OECD.Stat., 2015

Taşınmaz mallardan alınan vergileri toplam vergilerin içindeki payı en yüksek Amerika'da sonra sırasıyla Japonya, Almanya ve Türkiye gelmektedir. Almanya'da %1.2-1.3 arasında, Türkiye'de %0.3-1.0 arasında gidip gelirken Japonya'da %6.4-7.8 aralığındadır. Amerika'da ise %9.3-12.4 aralığında seyretmektedir. Yalnız, Japonya'da bu oran giderek düşüş göstermektedir. Bu durum taşınmaz mallardan elde edilen vergilerin toplam gelir içinde düşük bir orana sahip olduğunu göstermektedir. Taşınmaz malların vergi tutarları içindeki oranının en yüksek olduğu ülke Amerika ve Japonyadır. Bu durum ülkemizde taşınmaz mallardan elde edilen vergilerin düşük olduğunu göstermektedir. Aynı zamanda gelişmiş ülkelerin konut piyasasına ilişkin politikalar izlediği ve taşınmaz malların yıllar içinde durağan bir seyir izlediği gözlenmiştir.

GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Hükümetlerin vatandaşlara daha iyi hizmet sunabilmeleri ve görevlerini düzenli bir şekilde yapabilmeleri için vatandaşlara düşen görev vergilerini düzenli ve zamanında ödemeleridir. Devletin kamu hizmetlerini gerçekleştirebilmeleri için sahip oldukları gelirlerden en önemlisi vergilerdir. Bu vergiler Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi gibi vergilerdir. Gelir vergisinin unsurlarından biri olan gayrimenkul sermaye iratları genel anlamda taşınmazların kira gelirleri olarak belirtilmektedir.

GVK'nın 70'nci maddesinde arazi, bina, maden suları memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı, gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri taşınmaz olarak değerlendirilebilecekken; 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 ile 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 gibi haklar, telif hakları, gemi ve gemi payları, motorlu araçlar taşınmaz mal niteliğinde olmadıkları halde gayrimenkul sayılmaktadır. Bu durumda gayrimenkul sermaye iradını tanımlarken taşınmaz mülklerin kiraya verilmesi yerine, mükellefte kaydı bulunan mal ve hakların kiraya verilmesi durumunda elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradıdır denilebilir.

Gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükellefler, gelirlerini 1-25 Mart tarihleri arasında beyan etmek ve hesaplanan vergileri Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksit halinde ödemekle yükümlüdürler. Gayrimenkul sermaye iradının bir ticari ya da zirai işletmeye kayıtlı olup olmadığına dikkat edilmelidir. Ticari veya zirai işletmeye kayıtlı olan gayrimenkullerden elde edilen kazanç gayrimenkul sermaye iradı değil, ticari ya da zirai kazanç sayılmaktadır. Beyanname üzerinden de yapılan hayat/şahıs sigorta primleri, eğitim ve sağlık harcamaları, bağış ve yardımlar, sponsorluk harcamaları, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine Makbuz Karşılığı Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar, Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi, Expo 2016 Antalya Ajansına Yapılan Her Türlü Nakdi ve Ayni Bağış ve Yardımlar, Diğer Kanunlara Göre

Tamamı İndirilecek Bağış ve Yardımlar indirilebilmektedir. Mükellefin işyeri kira geliri elde etmesi halinde (basit usule tabi işyeri kira gelirleri hariç), gelir yıl içinde muhtasar beyanname ile beyan edilmekte ve kaynaktan kesinti yöntemi ile vergi alınmaktadır. Bu işlemin amacı vergi kaçağının önüne bir nebze de olsa geçebilmektir. Mükellefin diğer gelirleri nedeniyle yıllık beyanname vermesi durumunda yıl içinde kesilen vergiler hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir. Bu gibi durumlarda mükellefe iade edilecek tutar bile ortaya çıkabilir. Şöyle ki, Türkiye’de artan oranlı vergi dilimi kullanılmaktadır. Az gelirliden az vergi, çok gelirliden çok vergi alınması amaçlanmıştır. Yalnız, kaynaktan kesinti yolu ile vergi ödeyen mükellefler %20 oranında vergi kesintisine tabi tutulmakta yılsonunda elde ettikleri toplam gelir vergi diliminin ilk sırasında yer alıyorsa (vergi diliminin ilk sırasına uygulanan vergi oranı %15) iade edilecek tutar meydana gelmektedir. Mükelleflerin yıllık beyanname vermelerinin gerektirecek herhangi bir ek gelirlerinin bulunmaması durumunda kaynaktan kesinti yöntemi ile kesilen %20 oranında vergi nihai vergi sayılmaktadır. Bu da düşük gelirli mükelleflerin zararına olmaktadır. Düşük gelirli mükelleflerin karşılaştığı bu durumun önüne geçebilmek için yıl içinde verilen muhtasar beyannamenin yanı sıra yıllık beyanname de istenebilir.

Türkiye’de elde edilen gayrimenkuller ile seçilmiş Amerika, Japonya, Almanya ve İngiltere’de gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilme şekilleri bazı benzerlikler ve farklılıklar göstermektedir. Türkiye’de olduğu gibi diğer ülkelerde de gayrimenkul için yapılan harcamalar gelirden indirilmektedir. Beyanname verildikten sonra ödenen sigorta primleri eğitim harcamaları bağış ve yardımlar belirlenen oranda indirilebilmektedir. Seçilmiş diğer ülkelerde de Türkiye’de olduğu gibi artan oranlı vergi dilimi kullanılmaktadır. Yalnız, Amerika ve Almanya’da bu vergi dilimi mükellefin evli olup olmamasına göre değişiklik göstermektedir. Evli olanların bekar olanlara oranla gelir tutarı daha yüksekken daha düşük oranla vergilendirildiği görülmektedir. Türkiye’de de vergi dilimlerinin mükellefin medeni durumuna göre değişiklik göstermesi yaşam standardının yükselmesine yardımcı olabileceği kanaatindeyiz. Gayrimenkul sermaye iradının beyanı ve vergilendirilmesi aşamalarında seçilmiş olan ülkeler arasında en çok Almanya ile benzerlik görülmektedir. Türkiye’de uygulanmakta bulunan konut istisnası uygulamasına İngiltere dışında diğer seçilmiş ülkelerde rastlanılmamaktadır. İngiltere’de mükelleflere kişisel ödenekler sunulmaktadır. Bu mükelleflerin sadece konut geliri için değil tüm gelirleri için kullanılmaktadır. Bu

durum mükelleflerin daha çok menfaatine uygun ve toplam gelirlerinden kişisel ödenekleri düşebilmektedirler. Böyle bir uygulamanın Türkiye’de de olması mükelleflerin daha çok yararına olacaktır. Sonuç olarak; vergi adaletsizliğini ortadan kaldırmak için Türkiye’de kaynakta vergilendirme sistemi gözden geçirilmeli, gelişmiş ülkelerde gayrimenkul sermaye iratlarının nasıl beyan edildiği ve vergilendirildiğinin incelenmesi gerektiği özellikle İngiltere’deki kişisel ödenek sistemi Türkiye için de önerilmektedir.

KAYNAKÇA

- Alpaslan, G.N. (09.01.2017). Kira Gelirleri İçin Mart 2017 Vergi Beyanları. 08.02.2017, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/nazligayealpaslan/087/>
- Atabey, T. (2015). Gelir Vergisi Rehberi. Vergi Sorunları Dergisi, 318, 116-136
- Ateş, K. (23.09.2014). Kiranızı Peşin Öderken Bir Daha Düşünün!. 15.02.2017, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/koray/0100/>
- Aytekin, S. (2007). Gayrimenkul Kavramı Ve Gayrimenkullerin Kiralanmasında Kdv Uygulaması. Mali Çözüm Dergisi, 80, 207-220
- Başak, L. (2010). Yerli ve Yabancı Yatırımcılar İçin Gayrimenkul Rehberi. Erişim: 05.11.2016, <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/EKutuphane>
- Coşgun, O. (2013), Yeni Bir Finansal Araç: Bireysel Katılım Sermayesi. Mali Çözüm Dergisi. 116. 147-156
- Çağlar, K. (2016). Gayrimenkul Alım Satımı ile Kira Gelirlerinin Vergilendirilmesi (1. Baskı). Adalet Yayınevi: Ankara
- Çakır, İ. (22.03.2008). Sponsorluk Harcamalarının Önemi ve Vergisel Boyutu. 06.02.2015, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ilknur/001>
- Çakmak, T. (2016). 15 Temmuz Dayanışma Kampanyası İçin Yapılan Yardımlar Vergiden İndirilebilir mi?. 6 Şubat 2017, <http://www.vergialgi.net/vergi/15-temmuz-dayanisma-kampanyasi-icin-yapilan-yardimlar-vergiden-indirilebilir-mi/>
- Çelik, M.Y., Sarıışık, A., Gürcan, S., (2003). Mermer ve Taş Ocaklarının Çevreye Olan Etkileri. Sözel Bildiri, AKÜ, Türkiye Iv. Mermer Sempozyumu'03, Afyon,463-474.
- Çelik, Ü. (2015). Gayrimenkul Sermaye İradının Vergilendirilmesi. İstanbul Gelişim Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Doğan, M., (2011). Doğan Büyük Türkçe Sözlük (24. Baskı). Ankara: Yazar Yayınları.
- Doğrusöz, B. (10 Mayıs 2016). Eğitim Ve Sağlık Harcamaları İndirimi Ve Tasarı. 2 Şubat 2017, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/egitim-ve-saglik-harcamalari-indirimi-ve-tasari/28083>

- Dündar, H. (18 Mayıs 2015).Telif Haklarının Vergisel Açından Değerlendirilmesi. 30.12.2015, <http://www.vmhk.org.tr/>.
- Dündar, H. (2015). Götürü Gider Uygulamasına Genel Bakış ve Uygulamaya İlişkin Eleştiriler. Vergi Sorunları Dergisi. 318 (72). 67-72. Mart.
- Erdoğan, Ö. (04.12.2011). Muhtasar Beyannamenin Üç Ayda Bir Verilmesi Esası. 15.02.2017, <http://www.ertadenetim.com/2011/12/muhtasar-beyannamenin-uc-ayda-bir-verilmesi-esasi/>
- EY, (2014), Kira Gelirinin Vergilendirilmesi, 07.02.2016 <http://www.vergidegundem.com/documents/10156/c8174056-8e2d-404b-a451-d077ce53f7a3>
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2016), Kira Geliri Elde Edenler İçin Beyanname Düzenleme Kılavuzu. 05.02.2015
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2016). Kira Geliri Elde Edenler İçin Beyanname Düzenleme Rehberi, 31.10.2016, www.gib.gov.tr
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2016). Türkiye’de Yerleşmiş Olmayanlar (Dar Mükellefler) İçin Kira Geliri Rehberi. 18.02.2017, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2016_darmukellefkira.pdf
- Global Property Guide. (2016). The complicated U.S. tax system. 14 Nisan 2017, <https://www.globalpropertyguide.com/North-America/United-States/Taxes-and-Costs>
- Global Property Guide. (2017). Rental income tax is high in Germany. 02.05.2017, <http://www.globalpropertyguide.com/Europe/Germany/Taxes-and-Costs>
- Internal Revenue Service.(2016). Rental Income and Expenses - Real Estate Tax Tips.16 Nisan 2017, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/rental-income-and-expenses-real-estate-tax-tips>
- Internal Revenue Service. (2016). Tips on Rental Real Estate Income, Deductions and Recordkeeping. 20. Nisan 2017, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/tips-on-rental-real-estate-income-deductions-and-recordkeeping>
- Internal Revenue Service. (2016). Fixed, Determinable, Annual, Periodical (FDAP) Income. 21. Nisan 2017. <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/fixed-determinable-annual-periodical-fdap-income>

- Japan Tax & Accounting. (2015). Japan Tax on Real Estate and Rental Income. 25. Nisan 2017, <http://investment-japan.jp/japantaxonproperty/2659.html>
- KPMG Tax Corporation. (2016). Taxation in Japan 2016. 30 Nisan 2017, <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/jp/pdf/jp-en-taxation-in-japan-201612.pdf>
- Kaçak, N. (2006). Eşya Hukukuna İlişkin Hükümler. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kıldış, Y. (2015). Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi (1. Basım). KitapAna: İzmir.
- Kızılot, Ş. (1996). Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Cilt: 3, Yaklaşım Yayınları: Ankara. 177-185
- Lake, R. (29 Mart 2016). 4 Questions to Ask Before Becoming a Landlord. <https://smartasset.com/mortgage/4-questions-to-ask-before-becoming-a-landlord>. 12.08.2017
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği.(2015). 2015 Beyanname Düzenleme Kılavuzu Gelir Vergisi Kanunu
- OECD.Stat. (2015). Recurrent Taxes on Immovable Property/ Tax Revenue as % of GDP. 30.05.2017, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#>
- OECD.Stat. (2015). Recurrent Taxes on Immovable Property/ Tax Revenue as % of Total Taxation. 30.05.2017, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#>
- Onuncu Kalkınma Planı 2014-201. (Ankara 2014). Özel İhtisas Komisyonu Raporu.7Haziran 2017, <http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/zel%20htisas%20Komisyonu%20Raporlar/Attachments/246/Vergi%20C3%96zel%20C4%B0htisas%20Komisyonu%20Raporu.pdf>
- Ozansoy, A. (2008). Okul Harcamaları Vergiden Düşülüyor Mu?. 5 Şubat 2017, https://www.burhaneray.com/Makale/okul-harcamalari-vergiden-dusuluyor-mu_831.aspx
- Özgür, B. (7 Ocak 2015). Kira Kazançlarında Konut İstisnası. 18. Ocak 2017, <http://www.alomaliye.com/2015/01/07/kira-kazanclarinda-konut-istisnasi/>
- Öztan, B. (2006). Medeni Hukuk'un Temel Kavramları (24. Basım). Ankara: Turhan Kitabevi.

- Özmen, M. Ö. (2011). Türkiye’de Madencilik Sektöründe Vergi Uygulamaları. Yayınlanmış Yüksek lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Pehlivan, O. (2012). Vergi Hukuku (1. Baskı). Trabzon: Murathan Yayınevi
- Publication 538 (2016). Accounting Periods and Methods. 17 Nisan 2017, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p538.pdf>
- Pricewaterhouse Coopers. (2016). Individual – Taxes on Personal Income. 01.05.2017 <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Germany-Individual-Taxes-on-personal-income>
- Sarılı, M.A. (2011). Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması. Ankara: Hermes Baskı Hizmetleri.
- Sarılı, M.A.(2015). Türk Vergi Sistemi. Ankara: Hermes Tanıtım Ofset Baskı Hizmetleri Ltd. Şti.
- Seven, A. (2015). *Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Bedelin Belirlenmesinde Yaşanan Sorunların Türk Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi*. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek lisans tezi.
- Sezgin, B. (2011). Son Gelişmeler Işığında Emsal Kira Bedeli Esası. *Mali Çözüm Dergisi*, 103. 151-161.
- Türkay, İ. (2016). 2016 Yılı Kira Gelirinin Hazır Beyan Sistemi İle Beyanı. *Vergi Sorunları Dergisi*. 339 (108). 100-109.
- Türkay, İ. (2017). Gelir Vergisi Beyannamesinde Yapılacak İndirimler. *Vergi Sorunları Dergisi*, 340 (128). 63-72.
- Türk Dil Kurumu. (2016). Güncel Türkçe Sözlük. Erişim: 15.10.2016. <http://www.tdk.gov.tr/>
- Türkay, İ (2016). 2015 Yılı Mesken ve İşyeri Kira Gelirinin Beyanı. *Vergi Sorunları Dergisi*. 330. 66-78
- Türkay, İ (2017). Türk Vergi Hukukunda Hazır Beyan Sistemi. *Vergi Sorunları Dergisi*. 341. 63-75
- Türkay, İ. (2016). Hazır Beyan Sistemi ile Beyanname Vermek Çok Kolay. 19.02.2017, <http://www.vergialgi.net/vergi/hazir-beyan-sistemi-ile-beyanname-vermek-cok-kolay/>
- Türmob Yayınları*. 2015 Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi.

Vergi Sirküleri. (1 Ocak 2017). 2017 Yılında Uygulanacak Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Ceza Tutarları ile Vergi Usul Kanununa Göre Uygulanacak Çeşitli Had ve Miktarlar. 15 Ocak 2017, <http://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2017-3.aspx>

Yücel, M. (2015). Bir Vergi Güvenlik Müessesesi Olarak Emsal Kira Bedeli Uygulaması. *Mali Çözüm Dergisi*. 132. 131-146

http://www.muhasabenet.net/mh_0510_sponsorluk%20harcamalarinin%20matrahtan%20indirimi.html , Erişim: 06.02.2015

470 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

1999/1 Sıra Nolu İç Genelge. <http://blog.kararara.com/gelir-vergisi-kanunu-ic-genelgesi-sira-no-19991/>

http://www.muhasabenet.net/mh_0510_sponsorluk%20harcamalarinin%20matrahtan%20indirimi.html. Tarih: 05.10.2007, Erişim: 08. 04.2017

Vergikanun Haberleri, Tarih: 15.06.2011, Erişim: 20.04.2017, <http://vergikanunhaberleri.blogspot.com.tr/2011/06/para-faizsiz-ev-kirasz-olmaz.html>

<http://www.hurriyet.com.tr/kira-gelirinin-vergisi-nasil-hesaplanacak-28470952>

<http://emlakkulisi.com/kiracidan-ne-kadar-depozito-alinir/341467>

<https://www.gov.uk/tax-uk-income-live-abroad/rent/> / 21.09.2017

<http://www.globalpropertyguide.com/Europe/United-Kingdom/Taxes-and-Costs/> / 21.09.2017

<https://www.expatriefinding.com/country/germany/financial/property-investment-for-expats-in-germany.html> / 22.09.2017

<http://shimada-associates.com/en/japan-real-estate-income-tax-capital-gain-tax-for-non-resident-individuals.html> / 22.09.2017

<http://k-s-accounting.com/japanese-tax-on-rental-income/> / 22.09.2017

<http://www.japan-guide.com/e/e2206.html> / 22.09.2017

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/Tax/us-tax-ice-country-highlights-germany.pdf> / 23.09.2017

<http://taxsummaries.pwc.com/ID/Germany-Individual-Tax-administration> / 24.09.2017

<http://taxsummaries.pwc.com/ID/Germany-Individual-Deductions> / 24.09.2017

<http://taxsummaries.pwc.com/ID/United-Kingdom-Individual-Deductions> /
26.09.2017

<http://taxsummaries.pwc.com/ID/United-Kingdom-Individual-Tax-administration> /
26.092017

<http://taxsummaries.pwc.com/ID/United-States-Individual-Tax-administration> /
27.09.2017

<http://www.which.co.uk/money/tax/income-tax/guides/tax-on-property-and-rental-income/allowable-expenses-and-allowances> / 28.09.2017

DANIŞTAY KARARLARI ve ÖZELGELER

Sayı: B.07.4.DEF.0.06.11/VSZ-GVK-11070-21 Tarih: 17.02.1994, Erişim: 25.08.2017 , <http://www.gib.gov.tr/node/97348>

Sayı: B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 121-119. Tarih: 24/05/2010 , Erişim: 16.03.2017, <http://www.gib.gov.tr/node/97348>

Sayı: B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-70-8-407. Tarih: 13/06/2011, Erişim: 18.03.2017, <http://www.gib.gov.tr/node/97348>

Sayı: 27575268-105[313-2013-88]-910. Tarih: 26/08/2013, Erişim: 28.03.2017, <http://www.gib.gov.tr/node/97348>

Sayı: 60938891-125-34. Tarih: 08.06.2015, Erişim: 01.04.2017, <http://www.verginet.net/Yazdir.aspx?OzelgeID=348>

Sayı: 62030549-120[94-2013/966]-58. Tarih:17/03/2014. Tarih: 15.04.2017, <http://www.gib.gov.tr/node/97348>

Sayı B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 40-442 Tarih: 04/05/2011 Erişim: 20. 04.2017, <http://www.gib.gov.tr/node/97348>

Sayı: B.07.4.DEF.0.53.10.00-GVK/2010-1-6 Tarih: 01.07.2010. Erişim: 05.08.2017, <http://www.gib.gov.tr/node/99013>

Sayı: 62030549-120[94-2013/966]-581, Tarih: 17/03/2014, Erişim: 08.08.2017 <http://www.gib.gov.tr/node/97348>

Sayı: 62030549-120[94-2012/19713]-1128 Tarih: 30.07.2013 Erişim: 05.08.2017. http://www.gulbenkmusavirlik.com/tr_pesin-alinan-kira-bedelinin-vergilendirilmesi-hk-781.html

Danıştay Üçüncü Daire, E:2009/4124, K:2010/ 1769, Tarih: 27.5.2010,
<http://www.vergi.gen.tr/intifa-hakki-tesisi-karsiliginda-alinan-para-kira-sayilmaz/www.vergidunyasi.com.tr>

Danıştay Sekizinci Daire, E: 2003/5233, K: 2004/2322, Tarih: 20.5.2004. Erişim:
24.08.2017, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/>

Danıştay Dördüncü Daire, E: 2010/705, K: 2011/3658, Tarih: 12.05.2011.
28.06.2017, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/>

Danıştay Üçüncü Daire, E: /1151 K: 1986/2209, Tarih: 12.11.1986. Erişim:
30.08.2017, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/>

Danıştay Üçüncü Daire, E: 1986/490 , K: 1986/1822 , Tarih: 01.10.1986. Erişim:
24.06.2017, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/>

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Dilber ERDOĞAN
Doğum Yeri ve Tarihi : Mardin-Savur / 01.01.1991

EĞİTİM DURUMU

Lisans Öğrenimi : Giresun Üniversitesi
Görelle Uygulamalı Bilimler Yüksek Okulu,
Bankacılık ve Finans Programı – 2009
Yüksek Lisans Öğrenimi : Adnan Menderes Üniversitesi,
Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ekonomi ve Finans –
2017
Bildiği Yabancı Diller : İngilizce

BİLİMSEL FAALİYETLERİ

Katıldığı Projeler : Eurefe'16 Uluslararası Ekonomi Kongresi

İLETİŞİM

E-posta Adresi : dilber.erdogan90@gmail.com
Telefon : 05435011156
Tarih :