

MESKENLERDEN ELDE EDİLEN KİRA GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

RENT OF DWELLINGS TAXATION

Elif CENKERİ*

Özet : Çalışmada meskenlerden elde edilen kira gelirlerinin vergilendirilmesi açısından gerçek gider ve götürü gider usulleri, gerçek gider usulünde indirilecek giderleri takiben, konut istisnasına ilişkin Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili madde hükmü, bahse konu istisnadan yararlanma şartları ve beyanname verilmemesinin hukuki sonuçları irdelenmektedir. Ayrıca, ilgili çalışmada kira gelirlerinin vergilendirilmesinde uygulamada karşılaşılan bazı sorunlar değerlendirilmeye çalışılmaktadır.

Anahtar kelimeler: Gerçek Gider Usulü, İndirilecek Giderler, Götürü Gider Usulü, Konut İstisnası.

Abstract : In this study; in terms of taxation of dwellings rents, the procedures of the actual and flat expenses following the deductible expenses, relevant article provision of the Income Tax Act related to the housing exemption, the provisions of benefit related to this subject and the legal consequences of not filing the statements are considered. Also, problems faced during tax practices of rental income will be discussed.

Key words: Real Expense Procedure, Deductible Expenses, Flat Expense Procedure, Housing Exemption.

I-GİRİŞ

Ülkemizde son zamanlarda gayrimenkul sermaye iratları ayrıntılı olarak vergi incelemelerine konu olduğundan, olası bir vergi incelemesiyle muhatap olunmaması açısından elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının doğru olarak tespiti giderek önem arz etmektedir. Bu itibarla, kira geliri elde edenlerin, verecekleri beyannamelerde konuya ilişkin hesaplamaları doğru yapmalarının yanı sıra beyannamelerini süresi içerisinde vermeleri gerekmektedir.

* Araş. Gör. Dr., İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Ana Bilim Dalı ecenkeri@istanbul.edu.tr.

II- VERGİYE TABİ KİRA GELİRLERİ

Gayrimenkullerin mesken olarak kira verilmesinden elde edilen kira gelirlerinin vergilendirilmesinde; mükellefler gerçek gider ya da götürü gider usulleri arasında tercih yapabilmektedirler. Diğer bir anlatımla, GVK¹ mükelleflere vergiye tabi kira gelirlerinin belirlenmesinde, tercihlerine göre uygulayabilecekleri gerçek ve götürü gider usullerini sunmakta; mükelleflerin ise seçtikleri yöntemi beyanname bazında kullanmaları icap etmektedir.

A- GERÇEK GİDER USULÜ

Mükelleflerin gayrimenkul² sermaye iratlarının tespitinde gerçek usulü seçmeleri bağlamında kısıtlama bulunmamaktadır.³ Gerçek gider usulünde; gayrimenkullerin kiralananmasından elde edilen⁴ gayrisafi hâsıllardan, belgeye dayalı gerçek giderlerin düşülmesi ile elde edilen gayrimenkul sermaye iradı hesaplanmaktadır.⁵ Bu itibarla, mükelleflerin elde ettikleri kira gelirlerinin vergilendirilmesinde gerçek gider usulünü tercih etmeleri durumunda; safi iradın belirlenmesi açısından indirilecek giderler GVK'nın 74'üncü maddesinde hüküm altına alınmaktadır.

¹ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Kabul Tarihi: 31/12/1960; Resmi Gazete Sayısı/Tarihi: 10700 - 6/1/1961.

² Gayrimenkul; sözcük anlamıyla "taşınmaz mal" anlamı taşımakla beraber; vergi hukuku bağlamında gayrimenkuller; tüm taşınmazlar ile ilgili taşınmazların mütemmim cüzleri, teferruatları, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ile maddi olmayan hakları kapsamaktadır. Bkz. Ejder Yılmaz, Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005, s. 400; Yusuf Kıldıç, "Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Gayrimenkul Kavramı ve Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi ile İlgili Özellikli Durumlar", Vergi Dünyası, Sayı: 332, Nisan 2009, s. 179.

³ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2011, s. 81.

⁴ Gayrimenkul sermaye iratlarında elde etme "tahsil esası"na bağlanmaktadır. GVK'nu uyarınca tahsil; nakdi ve aynı bir şekilde elde edilmiş değerleri içermektedir. Aynı tahsilatın söz konusu olması durumunda; GVK'nın 72'nci maddesine göre; "Aynı olarak tahsil edilen kiralalar, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir". Ayrıca, ilgili madde hükmü uyarınca; geçmiş yıllara ait tahsil edilen kiralalar, tahsil edildiği yılın iradı olarak değerlendirilirken; gelecek yıllara ait olup peşin olarak tahsil edilen kiralalar ise ait oldukları yılların hâsılatı sayılmaktadır.

Döviz karşılığı tahsil edilen kira bedelleri açısından ise; ilgili tutarın TL'ye çevrilmesinde kiranın ödendiği tarihteki borsa rayici ile borsa rayicinin bulunmaması durumunda ise; Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kur üzerinden hesaplamalar yapılmalıdır. Bkz. Bumin Doğrusöz, "Kira Gelirlerinin Vergilendirilmesinde Bazı Sorunlar", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 121, Ocak 2003, s. 40.

⁵ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *a.g.e.*, s. 81.

İlgili madde hükmü uyarınca; *“safi iradın bulunması için, 21’inci maddeye göre istisna edilen gayrisafi hâsılata isabet edenler hariç olmak üzere gayrisafi hâsılattan”* bazı giderlerin indirilebilmesi mümkün olmaktadır. Diğer bir anlatımla, uygulama açısından kiraya verilen konutun konut istisnasından yararlanması durumunda, öncelikle bahse konu istisna tutarının gayrisafi hâsılattan düşülmesini takiben kanunda düzenlenen giderlerin indirilmesi gerekmektedir.

Burada bir hususa değinmek gerekmektedir. Vergi mükellefleri gerçek giderlerine ilişkin belgeleri verecekleri beyannamelere eklemeyecek olsalar da, söz konusu belgeleri vergi dairesinin talebi üzerine ibraz etmeleri gerekmekte olduğundan, bahse konu belgelerin zamanışımı süresi boyunca muhafazası gerekmektedir.⁶

B- GÖTÜRÜ GİDER USULÜ

Götürü gider usulünde; elde edilen gayrisafi hâsılattan indirilecek götürü gider oranı, ilgili yılın gayrisafi hâsılâtının %25’idir. GVK’nın 74’üncü maddesi uyarınca; *“mükellefler (hakları kiraya verenler hariç)”*⁷ *dedikleri takdirde yukarıda yazılı giderlere karşılık olmak üzere hâsılâtlarından %25’ini götürü olarak indirebilir”*.

İlgili madde hükmünde dikkati çeken; vergiye tabi gelirin tespitinde götürü gider usulünü seçen vergi mükelleflerinin iki yıl geçmediği sürece bahse konu yöntemi uygulamaktan dönemeyecekleridir. Uygulamada önem arz eden diğer bir husus ise; mükelleflerin tercihleri uyarınca giderlerinin tespitinde kullanacakları usulün mükellef bazında beyan edilen tüm kira gelirleri açısından bütünlük arz etmesidir.

III- GAYRİSAFİ HASILATTAN İNDİRİLECEK GİDERLER

GVK uyarınca; gerçek gider usulü uygulamasında; gayrisafi hâsılattan iradın sağlanması ve idamesi için yapılan indirim kabul edilen giderlerin indirilmesi neticesinde safi hâsılata ulaşılmaktadır.⁸ Bu bağlamda, GVK’nın konuya ilişkin maddesinde safi hâsılâtın belir-

⁶ A.e., s. 83.

⁷ Madde hükmünde de açıkça ifade edildiği üzere; götürü gider yönteminden haklarını kiraya verenlerin yararlanamayacağı düzenlenmektedir. Bu itibarla, bahse konu yöntem; haklar dışındaki gayrimenkuller açısından uygulanabilmektedir.

⁸ Bkz. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu m. 71.

lenmesinde indirilecek giderler sıralanmaktadır. Bahse konu giderlerin, elde edilen gayrisafi hâsılatın indirilebilmesi açısından; yapılan giderlerin belgelendirilmesi ve kiraya veren kişi tarafından gerçekleştirilmiş olması icap etmektedir. Diğer bir anlatımla, ilgili giderlerin kira sözleşmesi ile kiracıya yansıtılması ya da kiracı tarafından yapılması durumunda, giderlerin safi iradın tespiti açısından kiraya veren kişi tarafından indirilmesi mümkün olmamaktadır.⁹ Söz konusu madde hükmü uyarınca indirilecek giderler;

- Kiraya veren tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri;¹⁰
- Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün ehemmiyeti ile mütenasip olan idare giderleri;¹¹
- Kiraya verilen mal ve haklara ilişkin sigorta giderleri;
- Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin¹² % 5'i;¹³
- Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya verenler tarafından ödenmiş olmak şartıyla belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları;
- Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar;¹⁴

⁹ Bumin Doğrusöz, "Kira Geliri Sahiplerinin Dikkate Alabileceği Harcamaları", *Referans Gazetesi*, 29.10.2009.

¹⁰ Kira sözleşmesinde taraflar arasında ilgili giderlerin kiraya verence ödenmesinin kararlaştırıldığı bir durumda elde edilen gayrisafi hâsılatın indirilebilmesi mümkün olmaktadır. Bkz. Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, a.g.e., s. 84.

¹¹ Bahse konu giderlerin gayrisafi hâsılatın indirimi; gerçek gider usulünü seçenler tarafından kiraya verilen gayrimenkulün önemine uygun ve orantılı olarak mümkün olmaktadır. Bkz. a.e., s. 84.

¹² İktisap bedeli; meskenin bir inşaat şirketinden alınması durumunda; ilgili şirket tarafından fatura edilen tutar ile tapu harçları toplamıdır. Bkz. Bumin Doğrusöz, "Kira Gelirlerinin Vergilendirilmesinde Bazı Sorunlar", s. 39.

¹³ Mükellef tarafından kiraya verilen konutların birden fazla olması durumunda; söz konusu indirim mükellef tarafından seçilen sadece bir konut açısından uygulanabileceği ve diğer konutlar indirimden yararlanamayacaktır. Ayrıca, indirime tabi konuttan elde edilen hâsılatın yetersizliği ya da ilgili konuta ilişkin giderlerin fazlalığı sebebiyle indirilemeyen kısım gider fazlalığı olarak dikkate alınmayacaktır. Bkz. Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, a.g.e., s. 86.

¹⁴ Yapılacak hesaplamalarda amortismanına tabi değer bilinmekte ise maliyet bedeli,

- Kiraya verenin yaptığı onarım giderleri; (Emlakın iktisadi değerini artıracak surette tevsi, tadili veya bunlara ilaveler yapılması için ihtiyar olunan giderler onarım gideri sayılmaz);
- Kiraya verilen mal ve haklara ait bakım ve idame giderleri;¹⁵
- Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler;
- Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli;¹⁶

bilinmiyor ise binalar için vergi değeri üzerinden amortisman ayrılacaktır. Bkz. a.e., s. 84.

¹⁵ Bakım ve onarım gideri olarak; kırılan, aşınan ve eskiyen kısımların tamirine ilişkin ve gayrimenkulün değer ve ömrünü arttırıcı nitelikte giderler dikkate alınmaktadır. Burada dikkat edilecek husus; VUK'nun 272 nci maddesi bağlamında; emlakın iktisadi değerini arttıracak şekilde genişletilmesi, değiştirilmesi veya ilaveler yapılması amacıyla yapılan giderlerin, onarım giderleri kapsamında değerlendirilmemesidir. Böylesi giderlerin yapılması durumunda, yapılan giderleri elde edilen malsıfattan indirmek yerine söz konusu giderlerin tutarlarının gayrimenkulün hâsilyet bedeline eklenmek suretiyle amortisman tabi tutulması icap etmektedir.

¹⁶ Konutlarını kiraya verenlerin, kiralamak suretiyle oturdukları konutun bulunması durumunda; bahse konu kişilerin elde ettikleri kira gelirlerini, ödedikleri kirayı aldıkları kiradan indirmek suretiyle vergi dairesine beyan etmeleri gerekmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus; yapılacak indirimin mükelleflerin kiraya verdikleri muhtelif yerlerin mevcudiyeti durumunda; elde ettikleri toplam geliri üzerinden değil ancak, mesken olarak kiraya verdikleri yerlerden elde ettikleri kira gelirlerinden indirilebilecek olmalarıdır. Bu itibarla, uygulama açısından kiracının sıfatı yerine kiralanan yerin kullanım şekli önem arz etmektedir. Bkz. Bumin Doğrusöz, "Kira Gelirlerinden Ödenen Kiranın İndirilmesi", Referans Gazetesi, 14.06.2007.

Ayrıca, eşlerin kendi dairelerini kiralamak suretiyle başka yerde kirada oturmaları durumunda; ilgili yerler açısından ödenen kira bedelleri, ikamet edilen meskenin kira sözleşmesi adına yapılan eşin kira gelirinden gider olarak indirilebilir. Ancak, ikamet edilen meskenin kira sözleşmesinin iki eşin adına yapıldığı durumlarda ise; her bir eş açısından ödenen kira bedelinin yarısı gider olarak indirilebilir. Bkz. Bumin Doğrusöz, "Kira Gelirlerinin Vergilendirilmesinde Bazı Sorunlar", s. 39.

Ayrıca, Danıştay'ın görüşü doğrultusunda; yurtdışında kira ödeyenlerin Türkiye'den kira geliri elde etmeleri durumunda, kira gelirlerinin saptanmasında gerçek gider usulünü seçmeleri halinde yurtdışında ödedikleri kirayı Türkiye'de elde ettikleri konut kirasından indirebileceklerdir. Bkz. Şükrü Kızılot, "Kira Gelirlerinin Beyanında İnce Noktalar", Hürriyet, 4.3.2009; Danıştay 3'üncü Dairesi E: 1986/1207 K: 1986/1964 T: 9/10/1986; Danıştay 3'üncü Dairesi E: 1986/1208 K:1986/1965 T:9/10/1986. Bkz. Bumin Doğrusöz, "Kira Gelirlerinden Ödenen Kiranın İndirilmesi", Referans Gazetesi, 14.06.2007. Ancak, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın konuya ilişkin görüşü aksi yöndedir. Bkz. Bumin Doğrusöz, "Kira Gelirlerinden Ödenen Kiranın İndirilmesi", Referans Gazetesi, 14.06.2007.

- Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak sözleşmeye kanuna veya ilama istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlardır.¹⁷

Konuya ilişkin olarak belirtilmesi gereken; mükelleflerin kira gelirlerinin belirlenmesinde hükmün uygulanması açısından para cezaları ve vergi cezalarını hâsılatlarından gider olarak indiremeyecekleridir.

Yukarıda da belirtildiği üzere; kira gelirlerinin saptanmasında gerçek gider usulünü seçen mükelleflerin kiraya verdikleri gayrimenkullere ilişkin gider veya harcamalara ait belgeleri beyannamelerine ekleyerek vergi dairelerine vermeleri gerekmeseyse de, ilgili belgelerin zamanaşımı süresi itibarıyla muhafazası ve talep edildiği durumda ibrazı gerekmektedir. Ayrıca, gerçek gider usulünü seçen vergi mükellefleri, istisna ve giderleri elde ettikleri hâsılattan indirmeleri neticesinde tespit ettikleri vergiye tabi kazançlarından, özel sigorta, bireysel emeklilik primleri¹⁸ ve mükellefin kendisi, eşi ve çocukları için yaptığı eğitim ve sağlık harcamaları¹⁹ gibi GVK'nın 89'uncu maddesinde hüküm altına alınan diğer harcamaları²⁰ da indirebilmektedirler.

¹⁷ Ödenen tazminatların ödeyen kişinin şahsi kusurundan doğması halinde gider olarak indirilmeleri söz konusu olamamaktadır. Bkz. Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, a.g.e., s. 86.

¹⁸ GVK'nın 89'uncu maddesinin 1 numaralı fıkrası uyarınca; *"beyan edilen gelirin % 10'unu (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta primleri için, beyan edilen gelirin % 5'ini) ve asgarî ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla, mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (sigortanın veya emeklilik sözleşmesinin Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta veya emeklilik şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim ve katkı 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 ve katkı payları kendi gelirlerinden indirilir)"*.

¹⁹ İndirilecek giderlere ilişkin madde hükmünün ikinci fıkrası uyarınca; *"beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları (mükerrer 121 inci madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler)"*.

Bahse konu katkı payları, sigortanın merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta şirketine yapılmış olması, primlerin gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması, mükellefin ücret gelirinin mevcudiyeti durumunda, ücret matrahının belirlenmesinde dikkate alınmamış olması, eşlerin ya da çocukların ayrıca beyanname verdikleri durumlarda ilgili beyannamelerde gösterilmemiş olması icap etmektedir. Bkz. Bumin Doğrusöz, *"Kira Gelirlerinin Vergilendirilmesinde Bazı Sorunlar"*, s. 40.

²⁰ Çalışmada konunun bütünlüğünü bozmamak açısından ilgili madde hükmüne değinilmekle beraber, *"diğer harcamalara"* ayrıntılı olarak yer verilmemektedir.

IV- KONUT İSTİSNASI

Gelir Vergisi Kanunu'nda hüküm altına alınan konut istisnası; şahıslara tanınan istisna olması sebebiyle; mükellefin birden fazla konut gelirin bulunması durumunda bahse konu istisna elde edilen toplam kira gelirlerine uygulanmaktadır. Ayrıca, konut istisnasının kişilere tanınmış olmasının diğer bir sonucu ise; iştirak halinde mülkiyette maliklerin istisnadan payları oranında değil, tam olarak istifade etmeleridir.²¹ Bunun yanı sıra, istisnanın mükellefin şahsına tanınması; söz konusu istisnanın, aile reisi, eş ve çocukların elde ettikleri gayrimenkul sermaye iratlarına ayrı ayrı uygulanmasını gerektirmektedir.²²

Mesken olarak kiraya verilen gayrimenkullere ilişkin istisnanın düzenlendiği GVK'nun 21. maddesi uyarınca; binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hâsılatın 2011 yılı için 2.800 TL²³ istisna tutarı düşüldükten sonra kalan tutarın mevcudiyeti durumunda beyanname verilecektir. Diğer bir ifadeyle, belirtilen tutar aşılmıyor ise ilgili dönem açısından beyanname verilmesi söz konusu olmamaktadır. Ancak, istisna haddi üzerinde hâsılat elde edilip, elde edilen hasılatın beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde ilgili istisnadan yararlanılamaz.

Ayrıca, istisnadan yararlanılması açısından; kiraya verilen gayrimenkullün kiracı tarafından mesken olarak kullanılması, diğer bir anlatımla konut olarak kiraya verilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, kiraya verilen gayrimenkulün kat mülkiyeti esasları ya da yönetim planı uyarınca konut olarak dikkate alınsa dahi, kiracının ilgili yeri işyeri olarak kullanması durumunda konut istisnasından yararlanılması söz konusu olmamaktadır. İstisnadan yararlanmanın ikinci şartı ise; kira gelirini beyan eden ve kira geliri elde eden adına beyanda bulunan mükellefin, gerçek usulde vergiye tabi, gelirlerini yıllık beyannamelerle beyan eden ticari, zirai ve serbest meslek kazancının olmamasıdır. Bu itibarla, serbest meslek erbabı kişiler ya da bahse konu kişilerin veli ya da vasi sıfatıyla küçük veya kısıtlı mükellefler namına beyanname vermeleri durumunda söz konusu istisnanın uygulanması mümkün değildir.²⁴

²¹ Bumin Doğrusöz, "Kira Gelirlerinde İstisna", *Referans Gazetesi*, 11.3.2010.

²² Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, a.g.e., s. 87.

²³ Bkz. GVK 278 No'lu Tebliğ.

²⁴ Bumin Doğrusöz, "Kira Gelirlerinde İstisna", *Referans Gazetesi*, 11.3.2010.

Ayrıca, GVK'nın 21'inci maddesinin ikinci bendi uyarınca; yukarıda da belirtildiği üzere, bahse konu istisnadan yararlanabilmek için kira gelirin tam ve doğru bir şekilde beyan edilmiş olması gerekmektedir. Bu itibarla, kira gelirin eksik beyan edilmesi durumunda, ikmalen veya resen yapılacak tarhiyatta istisnadan istifade edilmiş olunması durumunda, istisnadan sağladığı vergi avantajı da cezalı tarhiyatta dikkate alınacaktır. Bunun yanı sıra, kira gelirin beyan dışı kaldığı bir durumda resen yapılacak vergi tarhiyatlarında istisna tutarı dikkate alınmayacaktır.²⁵

Konut istisnasının uygulanmasında önem arz eden husus; gerçek gider usulünü tercih eden ve konut istisnasından istifade eden bir mükellefin, gerçek giderlerinin tamamını gider olarak indiremeyecek olmasıdır. Bu bağlamda, mükellefin gerçek giderlerinin istisnaya isabet eden kısmı indirilememektedir. Gerçek gider usulünün seçilmesi halinde;

"İndirilecek Gider= (Vergiye Tabi Hâsılat²⁶×Toplam Gider)/Toplam Hâsılat"²⁷ şeklinde formüle edilebilir.

V- BEYANNAME VERİLMEMESİNİN HUKUKİ SONUÇLARI

GVK'nun 92'nci maddesi uyarınca; bir takvim yılına ait beyannamelerin izleyen yılın Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairelerine verilmeleri gerekmektedir. Beyanname verme süresinin son günü resmi tatil gününe rastlar ise, tatilden sonraki ilk iş gününün tatil saatine kadar beyanname verilebilecektir. Ayrıca, beyanname adi posta ile ya da özel dağıtım şirketleri aracılığıyla gönderilir ise beyanname vergi dairesine ulaştığı tarih itibarıyla, taahhütlü olarak gönderilmiş ise de zarfın üzerinde yer alan postaya verilmiş tarihinde verilmiş sayılacaktır.

Takvim yılı içerisinde yurt dışına çıkanlar, ülkeyi terk etme tarihinden önceki 15 gün içinde beyannamelerini vermek zorundadırlar. Ölüm durumunda ise; mirasçılar tarafından beyanname ölüm tarihin-

²⁵ A.e.

²⁶ Formüldeki "*vergiye tabi hasılat*"; toplam hasılattan mesken kira geliri istisnasının indirilmesi neticesinde kalan tutardır.

²⁷ Yusuf Kıldıç, "*Konut Kira Gelirlerinin Vergilendirilmesi ve Beyanı ile İlgili Özellikli Durumlar*", E-Yaklaşım Dergisi, Mart 2009, Sayı: 195, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090314104.htm.

den itibaren dört ay içinde verilmeli ve beyannamede hesaplanan verginin birinci taksidi Mart ayının sonuna kadar, ikinci taksidi ise Temmuz ayının sonuna kadar ödenmelidir.

Vergi beyannamelerinin süresinde verilmemesi durumunda I. derece usulsüzlük suçu işlenmiş olur.²⁸ Bunun yanı sıra usulsüzlük re'sen takdir gerektirmekte ise ceza iki kat olarak kesilir. Eğer mükellef süresinde vermediği beyannamesini VUK'nun 371'nci maddesi kapsamında pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmak suretiyle verecek olur ise vergi ziyai cezasına tabi olmaksızın usulsüzlük cezasına tabi olacaktır. Ancak, mükellef pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanmak suretiyle beyannamesini vermez ise, ayrıca vergi ziyai cezası kesilecektir ve vergi ziyai ve usulsüzlük cezasından ağır olanıyla muhattap olacaktır.

VI- SONUÇ

Çalışmada da belirtildiği üzere; kira geliri elde edenlerin, beyannamelerinde hesaplamaları doğru olarak yapmaları ve beyannamelerini vaktinde vermeleri gerekmektedir. Bu bağlamda, mesken olarak kiralanan gayrimenkullerden elde edilen kira gelirlerinin vergilendirilmesinde; elde edilen gayrisafi hâsılatın öncelikle konut istisnası tutarı indirildikten sonra; mükellefler bahse konu gelirlerinden indirecekleri giderler açısından gerçek gider ya da götürü gider usulünü tercih edebilmektedirler.

Mükellefin götürü gider usulünü seçmesi durumunda; konut istisnasından yararlanabilmek için gerekli şartları taşıması halinde, söz konusu tutarı hâsılatından indirmesini takiben herhangi belgeye bağlı olmaksızın kalan tutarın %25'ini götürü gider olarak indirebilmektedir. Burada dikkat edilecek husus; götürü gider usulünü uygulayan mükellefin iki yıl üst üste bahse konu yöntemi uygulamasının gerekmesidir.

Mükellefin gerçek gider usulünü seçmesi durumunda ise; öncelikle elde ettiği hâsılatın konut istisnası tutarı indirilecek ve daha sonra ise mükellefin gerçek giderlerinin istisnaya isabet eden kısmı düşülmek suretiyle, geriye kalan giderlerin de ilgili tutardan indirilmesi ile gelir vergisi matrahı belirlenmektedir.

²⁸ Bkz. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu m. 352.

KAYNAKLAR

- Doğrusöz, Bumin; "Kira Gelirlerinin Vergilendirilmesinde Bazı Sorunlar", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 121, Ocak 2003.
- Doğrusöz, Bumin; "Kira Geliri Sahiplerinin Dikkate Alabileceği Harcamaları", *Referans Gazetesi*, 29.10.2009.
- Doğrusöz, Bumin; "Kira Gelirlerinde İstisna", *Referans Gazetesi*, 11.3.2010.
- Doğrusöz, Bumin; "Kira Gelirlerinden Ödenen Kiranın İndirilmesi", *Referans Gazetesi*, 14.06.2007.
- Kıldış, Yusuf; "Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Gayrimenkul Kavramı ve Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi ile İlgili Özellikli Durumlar", *Vergi Dünyası*, Sayı: 332, Nisan 2009.
- Kıldış, Yusuf; "Konut Kira Gelirlerinin Vergilendirilmesi ve Beyanı ile İlgili Özellikli Durumlar", *E-Yaklaşım Dergisi*, Mart 2009, Sayı: 195, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090314104.htm.
- Kızılot, Şükrü; "Kira Gelirlerinin Beyanında İnce Noktalar", *Hürriyet*, 4.3.2009.
- Şenyüz, Doğan; YÜCE, Mehmet; GERÇEK, Adnan; *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2011.
- Yılmaz, Ejder; *Hukuk Sözlüğü*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005.