

## **Türkiye’de Yerleşmiş Olmayan Yabancıların ve Türk Vatandaşlarının Türkiye’deki Kira Gelirlerinin Beyanı**

Gelir Vergisi Kanunumuzda gelir vergisine tabi olacak **gerçek** kişiler “**tam mükellefler**” ve “**dar mükellefler**” olarak iki gruba ayrılmış olup, **tam** mükelleflerin gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirileceği; **dar** mükelleflerin ise **sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecekleri** hüküm altına alınmıştır.

Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler “**dar mükellef**” olarak adlandırılmakta olup, dar mükelleften kasıt, ikametgahı Türkiye’de bulunmayanlar veya bir takvim yılı içinde devamlı olarak Türkiye’de altı aydan fazla oturmayanlardır. Bu kişiler yabancı ülke vatandaşları olabileceği gibi Türk vatandaşı da olabilirler.

Bu yazımızda dar mükellef kapsamındaki gerçek kişilerin **2013** yılında, sahip oldukları mal ve hakları Türkiye’de kiraya vermeleri halinde elde ettikleri gelirlerin beyanına ve vergilendirilmesine ilişkin açıklamalarımıza yer verilecektir.

### **Kira Gelirinin Hangi Hallerde Türkiye’de Elde Edilmiş Sayılacağı**

Dar mükellefler açısından, gayrimenkul sermaye iratlarında (*kira gelirlerinde*); **gayrimenkul Türkiye’de** ise ve bu mahiyetteki mal ve haklar **Türkiye’de kullanılıyorsa** ya da **Türkiye’de değerlendiriliyorsa**, gelirin Türkiye’de elde edildiği kabul edilmektedir. “**Türkiye’de değerlendirme**”den kastedilen ise; ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır (*ödeyen tarafından gider kaydedilmesidir*).

Öte yandan, Gayrimenkul kira gelirleri, Türkiye’nin akdettiği Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının “Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelir” başlıklı 6 ncı ve “Gayrimaddi Hak Bedelleri” başlıklı 12 nci maddelerinde ele alınmakta olup, Anlaşmaların 6 ncı maddesi esas olarak taşınmaz varlıkların ve bunlara bağlı hakların kiralanmasından elde edilen gelirlere ilişkin olup, gayrimenkulün bulunduğu devletin bu türden gelirler üzerinde vergileme hakkı bulunmaktadır. Bu Anlaşmalar uyarınca, Anlaşmaya taraf olan diğer devlette mukim olan gerçek kişilerce Türkiye’de bulunan bir gayrimenkulden elde edilecek kira gelirlerinde vergileme, Türkiye’de iç mevzuatın öngördüğü usul ve esaslar çerçevesinde yapılacak olup, söz konusu anlaşmalarda iç mevzuatı sınırlandıran bir hüküm bulunmamaktadır.

Anlaşmalarının 12 nci maddesinde tanımlanan gayrimaddi hakların kiraya verilmesi nedeniyle dar mükellefler tarafından elde edilen gelirler üzerinde ise Türkiye’nin sınırlı oranda vergileme hakkı bulunmaktadır. Söz konusu gelirler üzerinden yapılacak vergi tevkifatına ilişkin oran Anlaşmalarda ülkeden ülkeye değişiklik gösterebilmekte olup, Anlaşmanın 12 nci maddesinde öngörülen tevkifat oranı ile iç mevzuatımızdaki oranın birbirinden farklı olması durumunda, vergi tevkifatının düşük olan oran üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Ancak, bunun için Anlaşmaya taraf diğer ülkede yerleşik (tam

mükellef) olanların kendi ülkelerinin yetkili makamlarından “mukimlik belgesi” almaları ve bu belgenin aslı ile noterce veya bu ülkelerdeki Türk konsolosluklarınca tasdik edilecek Türkçe tercümesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine veya kendilerine yapılan ödeme üzerinden vergi sorumlularınca vergi tevkifatı yapılması durumunda ise vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir.

Mükelleflerce bir takvim yılı içinde “o yıla” veya “geçmiş yıllara” ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedelleri o yılda elde edilmiş gelir kabul edilir. Ancak, “gelecek yıllara” ait olup peşin tahsil edilen kira bedelleri, ilgili yılın geliri olarak kabul edilerek ilgili yıllarda beyan edilir.

### **Kira Gelirleri Üzerinden Kiracılarca Vergi Kesintisi Yapılması**

Gelir Vergisi Kanununun 94. Maddesi hükmü uyarınca, Türkiye’de bulunan binaların “işyeri” olarak kiralanması halinde, bu gayrimenkullerin kiracıları tarafından, ödenen kira bedelleri üzerinden, gayrimenkul sahibinin gelir vergisine mahsuben vergi tevkifatı (*vergi kesintisi*) yapılmak zorundadır. (*Kiracı, basit usulde vergilemeye tabi bir mükellef ise, vergi kesintisi yapma yükümlülüğü bulunmadığından, kira ödemesi üzerinden vergi kesintisi yapmayacaktır.*) Keza, gayrimenkul mahiyetindeki mal ve hakların tevkifat yapma zorunluluğu bulunan kişilere kiralanması ve bu kişilerin bu mal ve hakları işlerinde kullanmak üzere kiralama halinde de kira ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapılmak zorundadır. Binaların “konut” olarak kiraya verilmesi halinde ise, bu kira ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmaz. Kiraya verilen gayrimenkulün hem konut hem de işyeri olarak kullanılması halinde ise; mali idare, kiralanın yerin tamamı veya bir kısmı işyeri olarak kullanıldığı sürece, kira bedelinin tamamı üzerinden vergi kesintisine tabi tutulacağı görüşündedir.

### **Yıllık Beyanname Verme Zorunluluğu ve İstisna**

Gelir Vergisi Kanununun 85. Maddesine göre; mükellefler, Gelir Vergisi Kanununda sayılan 7 gelir unsurundan (*ticari kazançlar, zirai kazançlar, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve değer artış kazançları ve arazi kazançları*) bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratlarını, anılan Kanunda aksine hüküm yoksa, **yıllık beyanname** ile beyan etmek zorundadırlar. Öte yandan, Gelir Vergisi kanununun 86. Maddesi hükmü uyarınca; **dar mükellefiyette**, tamamı **tevkif suretiyle vergilendirilmiş** olan **gayrimenkul sermaye iratları** ya da **diğer kazanç ve iratlar** için ayrıca yıllık beyanname verilmez veya başka gelirler için yıllık beyanname verilmek zorunda olursa bile bu gelirler yıllık beyannameye dahil edilmez. Dolayısıyla, dar mükelleflerin kira gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılmışsa, bu kira gelirleri ayrıca yıllık beyanname ile beyan edilmez, üzerinden vergi kesintisi yapılmamış kira gelirleri için ya da diğer gelirler için yıllık beyanname verilse bile, üzerinden vergi kesintisi yapılmış kira gelirleri bu beyannameye dahil edilmez.

Öte yandan, Binaların mesken (konut) olarak kiraya verilmesi halinde, buradan 2013 yılında elde edilecek kira hasılatının 3.200 TL’si vergiden müstesnadır. Başka bir deyişle; kira gelirinin bu kadarlık tutarı üzerinden vergi alınmayacaktır. (*Ancak, kira gelirinin yanı sıra ticari, zirai veya mesleki kazancını beyan etmek zorunda olanlar ile 3.200 TL’nin 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 gayri safi tutarları toplamı 94.000 TL'yi aşanlar, 3.200 TL'lik bu istisnadan yararlanamazlar.)* Bir konuta birden fazla kişinin ortak olması halinde, bu konuttan elde edilen kira gelirlerinin vergilendirilmesinde, her bir ortak için 3.200 TL istisna ayrı ayrı uygulanacaktır. Mirasın paylaşılmamış olması halinde, her bir mirasçı istisnadan ayrı ayrı yararlanacaktır. Bir mükellefin birden fazla konuttan kira geliri elde etmesi halinde, istisna kira gelirleri toplamına bir defa uygulanacaktır.

2013 yılı içinde elde edilen ve toplamı 1.390 TL'yi aşmayan, tevkifat ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul sermaye iratları için de yıllık beyanname verilmeyecektir. Bu tutar bir istisna olmayıp, beyanname verme sınırındır. Bu tutarı aşan bir kira geliri olduğunda tamamı beyan edilecektir.

Yukarıdaki açıklanan düzenlemeler uyarınca, beyana tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından(kira gelirinden) ibaret olan dar mükelleflerden;

- Bir takvim yılı içinde elde ettiği konut kira geliri, 3.200 TL'yi aşanlar,
  - Bir takvim yılı içinde mal ve hakların kiralanmasından elde edilen gelirlerden tevkifat ve istisna uygulamasına konu olmayan ve tutarı 1.390 TL'yi aşanlar
- yıllık beyanname vereceklerdir.

### **Beyan Edilecek Kira Gelirinden Yapılabilecek İndirimler**

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde, **kira gelirleri** için yıllık beyanname verilirse ya da diğer gelirler için verilecek yıllık beyannameye kira gelirleri dahil edilmek durumunda kalırsa; beyan edilecek bu kira gelirlerinden ya “**gerçek gider yöntemi**” ya da “**götürü gider yöntemi**”nden biri seçilerek belirlenecek **giderler** beyanname üzerinde indirim konusu yapılacak ve bu indirimden sonra kalan tutar üzerinden gelir vergisi hesaplanacaktır. Götürü veya gerçek gider yönteminin seçimi, taşınmaz malların **tümü** için yapılır. Bunlardan bir kısmı için gerçek gider, diğer kısmı için götürü gider yöntemi seçilemez.

#### **A- Gerçek Gider Yönteminin Seçilmesi Durumunda İndirilecek Giderler Nelerdir?**

Gerçek gider yönteminin seçilmesi durumunda;

- 1- Kiraya veren tarafından, kiraya verilen gayrimenkul için ödenen; aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri,
- 2- Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün önemi ile mütenasip olan idare giderleri,
- 3- Kiraya verilen mal ve haklara ait sigorta giderleri,
- 4- Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların **faizleri** ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren 5 yıl süre ile **iktisap bedelinin %5'i** (iktisap bedelinin %5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasılatla uygulanacak, indirilmeyen kısım gider fazlalığı sayılmayacaktır.),
- 5- Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen, emlak vergisi, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya veren tarafından belediyelere ödenen harcamalara katılma payları,
- 6- Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar,

- 7- Kiraya veren tarafından, kiraya verilen gayrimenkul için yapılan onarım giderleri ile bakım ve idame giderleri,
- 8- Kira ile tuttukları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralara ve diğer gerçek giderler,
- 9- Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin **kirayla oturdukları konut** veya lojmanların **kira bedeli** [Dar mükelleflerin – ki yurt dışında işçi olarak çalışan Türk vatandaşlarımız da dar mükellef kapsamındadır- yabancı ülkelerde ödedikleri kira bedelleri hariç],
- 10- Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak sözleşmeye, kanuna veya ilama istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar

brüt kira tutarından indirilir.

**Ancak**, bu giderlerin vergiden istisna edilen tutara isabet eden kısmı indirilemez. Vergiye tabi hasıllata isabet eden, yani **indirilebilecek gider kısmı** (Vergiye Tabi Hasılat x Toplam Gider/Toplam Hasılat) formülü kullanılarak bulunacaktır:

### **B- Götürü Gider Yönteminin Seçilmesi Durumunda Gider İndirimi Nasıl Yapılır?**

Götürü gider yöntemini seçen mükellefler, (hakları kiraya verenler hariç) kira gelirlerinden **istisna tutarını düşükten sonra kalan tutarın %25'i** oranındaki **götürü gideri** gerçek giderlere karşılık olmak üzere indirebilirler.

### **C- Kira Gelirlerine Uygulanacak Diğer İndirimler Nelerdir?**

Kira geliri elde eden gayrimenkul sermaye iradı sahibi mükellefler, Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesinde yer alan ve önemli olanları aşağıda özetlenen bağış ve yardımları ya da harcamalarını, verdikleri beyanname üzerinde, safi iratlarından indirim konusu yapabileceklerdir:

- 1- Beyan edilen gelirin (safı iradın) %10'unu (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta primleri için beyan edilen gelirin %5'ini) ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla, mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, analık, doğum ve tahsil gibi **sigorta primleri** ile **bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları**,
- 2- Beyan edilen gelirin (safı iradın) %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**,
- 3- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere okul, yurt ve sağlık tesisleri için yapılan bağış ve yardımların tamamı,
- 4- Diğer bağış ve yardımlar ( bağışın yapıldığı yere ve bağışın niteliğinin göre ya bağış tutarının tamamı ya da beyan edilen gelirin belli bir oranı dahilinde)

### **Beyanname Verme Dönemi ve Verginin Ödenmesi**

1 Ocak 2013 – 31 Aralık 2013 dönemine ait beyana tabi gayrimenkul sermaye iradı gelirleri için Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin 1 MART - 25 MART 2014 tarihleri arasında verilmesi gerekmektedir. Beyanname verme süresinin son gününün resmi tatil gününe rastlaması halinde, tatilden sonraki ilk iş gününün tatil saatine kadar beyanname verilebilir.

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.

Beyanname; normal (adi) posta ile veya özel dağıtım şirketleri aracılığıyla gönderilirse, vergi dairesine ulaştığı tarihte, taahhütlü posta ile gönderilmiş ise zarfın üzerindeki postaya verilmiş tarihinde verilmiş sayılır. Dolayısıyla, cezai işleme muhatap olmamak için, beyannamenin 1-25 Mart tarihleri arasında Vergi Dairesine intikal etmiş olmasına dikkat etmek gerekir.

Beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi MART ve TEMMUZ aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.