

VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz. Sayı: 11 -- Nisan 2025



AZINLIK VAKIFLARINA BAĞLI OKULLARIN VERGİ MUAFİYETİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME: VAKIFLARCA ALINAN BAĞIŞLAR HANGİ DURUMDA İKTİSADİ İŞLETME OLUŞTURABİLİR?



Yabancıların
Türkiye’de KDV’siz
Taşınmaz Edinmeleri
ile Vatandaşlık
Kazanımlarına İlişkin
Yasal Mevzuatların
Benzerlik ve
Farklılıkları

Emre SAVCI

Credit Note ve Debit Note
Belgelerinin Vergi
Mevzuatındaki Yeri ve
Örnek Muhasebe
Kayıtları

Adem YALÇIN
Ceren CANAKCI

Sermaye Şirketlerinin
Kendi Hisse
Senetlerini veya
Ortaklık Paylarını
Satın Alma Nedenleri
ile Konuya İlişkin Kâr
Dağıtım Sayılan
Haller

Ahmet YAVUZ

VERGİ PUSULASI



7.YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın

Sahibi	Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı Adile ECEMİŞ GÜLEÇ
Genel Yayın Yönetmeni	Oytun YAĞLITEPE - Seda ERKAN
Sorumlu Yazı İşleri Müdürü	İbrahim Anıl SÜTÇÜ
Dış İlişkiler Koordinatörü ve Reklam Sorumlusu	İbrahim Eren ARSLAN
Yayın Kurulu	Şenay OTO Funda ŞAHİN Ayfer KAYACAN Naciye TAŞKESEN Ömer YÜREK Fırat DEMİR Adem YALÇIN Nasuh ERDÖNMEZ Abdullah YEKELER Ertan DERDİYOK Müslüm KAYMAZ
İstanbul Temsilcisi	Ahmet KESKİNSOY
Ankara Temsilcisi	Halit KORKMAZ
İzmir Temsilcisi	Kazım ATİK
Makale Göndermek İçin	yayin@mded.org
Dizgi ve Görsel Tasarım	Oğuz BEYOĞLU
Yayın Satış ve Yazışma Adresi	Rumeli Cad. Matbaacı Osmanbey Sk. Şükraniye Apt. 34 / 6 Şişli - İSTANBUL (212) 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org
Baskı Cilt	Aryan Basım Tanıtım ve Matbaa Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti. Yüzyıl Mah. Mas-Sit Matbaacılar Sitesi 5. Cadde: No: 57-58 Bağcılar / İstanbul - (212) 544 99 06
Yıllık Abone Bedeli	2.000 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları derginin son sayfasında yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da bastırılamaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

VERGİ PUSULASINDA BU AY

İÇİNDEKİLER

- 10 Fırat DEMİR / Vergi Başmüfettişı**
AZINLIK VAKIFLARINA BAĞLI OKULLARIN VERGİ MUAFİYETİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME: VAKIFLARCA ALINAN BAĞIŞLAR HANGİ DURUMDA İKTİSADİ İŞLETME OLUŞTURABİLİR?
- 23 Emre SAVCI / Vergi Müfettişı**
YABANCILARIN TÜRKİYE'DE KDV'SİZ TAŞINMAZ EDİNMELERİ İLE VATANDAŞLIK KAZANIMLARINA İLİŞKİN YASAL MEVZUATLARININ BENZERLİK VE FARKLILIKLARI
- 32 Adem YALÇIN / Vergi Müfettişı**
Ceren ÇANAKCI / Vergi Müfettiş Yardımcısı
CREDIT NOTE ve DEBIT NOTE BELGELERİNİN VERGİ MEVZUATINDAKİ YERİ ve ÖRNEK MUHASEBE KAYITLARI
- 48 Ahmet YAVUZ / Vergi Müfettişı**
SERMAYE ŞİRKETLERİNİN KENDİ HİSSE SENETLERİNİ VEYA ORTAKLIK PAYLARINI SATIN ALMA NEDENLERİ İLE KONUYA İLİŞKİN KÂR DAĞITIMI SAYILAN HALLER
- 59 Şeyma GÜLER / Vergi Müfettişı**
7524 NO'LU KANUN KAPSAMINDA UZLAŞMA İLE İLGİLİ YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

- 67 Mehmet Gökay AYKAÇ / Vergi Müfettişi**
TÜRK VERGİ SİSTEMİ VE SÜRDÜRÜLEBİLİR KALKINMA: FIRSATLAR VE GELİŞTİRİLMESİ
GEREKEN YÖNLER
- 76 Sinem YEŞİLDAĞ DEMİR / Vergi Müfettişi**
Osman ÇELİK / Vergi Müfettiş Yardımcısı
DAVA YOLUYLA GEÇMİŞ DÖNEME AİT TAHSİL EDİLEN KİRA GELİRİNİN BEYANI
- 85 Seda ERKAN / Vergi Müfettişi**
TÜRKİYE'DEN YURTDIŞI MUKİMİ KİŞİ VE KURUMLARA VERİLEN HİZMETLERE İLİŞKİN
KAZANÇ İSTİSNASINDA ÖZELLİKLİ HUSUSLAR
- 94 MEVZUATTAKİ GELİŞMELER**
Kamil SIR / Vergi Müfettişi
- 108 ÖZELGE BÜLTENİ**
Adem YALÇIN / Vergi Müfettişi
Ahmet YAVUZ / Daire Başkan Yardımcısı
- 121 ULUSLARARASI VERGİLENDİRME**
Dr. Adile Ecemiş GÜLEÇ / Vergi Müfettişi

Değerli Okurumuz,

Vergi Pusulası'nın yeni sayısını istifadelerinize sunmaktan kıvanç duyuyoruz.

Dergimizin bu sayısı, alanında uzman kişilerce hazırlanmış 8 adet makale, seçkin özelge bülteni, vergi mevzuatındaki son değişiklikleri ortaya koyan çalışma ve küresel ölçekte vergicilikteki güncel gelişmelerin yer aldığı uluslararası vergilendirme bölümünden müteşekkildir.

Hiç şüphesiz ki vergi, hayatın her alanına temas etmektedir. Makalelerimizde de bu gerçeklikten hareketle geniş bir konu yelpazesi benimsenmiştir. Buna göre ülkemizin çok kültürlü yapısının yansıması olan azınlık vakıflarına yapılan bağışlar; ülke ekonomimizde son yıllarda büyük yer tutan yabancıya konut satışları; bankacılıkta kullanılan muhtelif belge ve uygulamalar; hisse geri satın alımı (buyback) işlemleri; günden güne önemi artan sürdürülebilirlik kavramı; birçok kesimden vatandaşın hayatında son dönemde yer tutan kira ihtilafları ve yabancı kişilere verilen hizmetler vergisel yönleriyle ele alınmış, ayrıca uzlaşma müessesesinde son yapılan değişiklikler ortaya konmuştur.

Dergimizin bu sayısında emeği geçen tüm meslektaşlarımıza teşekkür eder, eserlerin siz değerli okurlarımız için faydalı olmasını temenni ederiz.

**Vergi Pusulası Dergisi
Yayın Kurulu**

DAVA YOLUYLA GEÇMİŞ DÖNEME AİT TAHSİL EDİLEN KİRA GELİRİNİN BEYANI

Sinem YEŞİLDAĞ DEMİR

Vergi Müfettişi

ORCID No

0009-0004-9979-7423

İletişim:

sinem.yesildag.demir@vdk.gov.tr

Osman ÇELİK

Vergi Müfettiş Yardımcısı

0009-0003-3793-7307

osman.celik@vdk.gov.tr

ÖZET

Ülkemizde özellikle son yıllarda yüksek enflasyon gibi ekonomik faktörlerdeki değişimlerle kira bedeli gerçek kira bedellerinin altında kalmış ve bu durum da kiracılar ile mülk sahipleri arasında birçok münakaşa ve hukuki ihtilafa sebebiyet vermiştir. Mülk sahipleri ile kiracının yeni kira bedeli konusunda anlaşamadığı hallerde kira bedelinin güncel piyasa koşullarına uygun olarak yargı kanalı ile belirlenmesi amacıyla kiraya veren veya kiracı tarafından belirli koşulları sağladıkları takdirde kira tespit davası açılabilmektedir. Ayrıca kiracıların kira bedellerini ödememesi gibi sebeplerle mülk sahipleri dava yoluna da gidebilmektedir. Dava sonucu hükmün kesinleşmesiyle de geçmiş dönemlere ait kira gelirlerinin toplu tahsil edilmesi ve elde edilen gelirin beyanı konusu gündeme gelmektedir.

Anahtar Kelimeler: Dava, Kira Geliri, Tahsilat

GİRİŞ

Türk Dil Kurumu (TDK)¹ Sözlüğünde kira; *“Bir konutun, bir mülkün veya taşıt gibi herhangi bir şeyin belli bir bedel karşılığında, bir süre için sahibi tarafından başkasına verilmesi”* olarak tanımlanmıştır.

Kira tespit davasına ise 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun² 344’üncü maddesinde yer verilmiştir. Söz konusu maddede; *“Tarafların yenilenen kira dönemlerinde uygulanacak kira bedeline ilişkin anlaşmaları, bir önceki kira yılında tüketici fiyat endeksindeki oniki aylık ortalamalara göre değişim oranını geçmemek koşuluyla geçerlidir. Bu kural, bir yıldan daha uzun süreli kira sözleşmelerinde de uygulanır. Taraflarca bu konuda bir anlaşma yapılmamışsa, kira bedeli, bir önceki kira yılının tüketici fiyat endeksindeki oniki aylık ortalamalara göre değişim oranını geçmemek koşuluyla hâkim tarafından, kiralananın durumu göz önüne alınarak hakkaniyete göre belirlenir. Taraflarca bu konuda bir anlaşma yapıp yapılmadığına bakılmaksızın, beş yıldan uzun süreli veya beş yıldan sonra yenilenen kira sözleşmelerinde ve bundan sonraki her beş yılın sonunda, yeni kira yılında uygulanacak kira bedeli, hâkim tarafından tüketici fiyat endeksindeki oniki aylık ortalamalara göre değişim oranı, kiralananın durumu ve emsal kira bedelleri göz önünde tutularak hakkaniyete uygun biçimde belirlenir. Her beş yıldan sonraki kira yılında*

bu biçimde belirlenen kira bedeli, önceki fıkralarda yer alan ilkelere göre değiştirilebilir. Sözleşmede kira bedeli yabancı para olarak kararlaştırılmışsa 20/2/1930 tarihli ve 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun hükümleri saklı kalmak şartıyla, beş yıl geçmedikçe kira bedelinde değişiklik yapılamaz. Ancak, bu Kanunun, “Aşırı ifa güçlüğü” başlıklı 138 inci maddesi hükmü saklıdır. Beş yıl geçtikten sonra kira bedelinin belirlenmesinde, yabancı paranın değerindeki değişiklikler de göz önünde tutularak üçüncü fıkra hükmü uygulanır.” hükmüne yer verilmiştir.

Kira tespit davalarında ise hükmedilen artış farkının 1 yıllık tutarı istinaf sınırını (2025 yılı istinaf sınırı 40.000-TL’dir.) geçiyorsa karara karşı istinaf yolu açık olacak, aksi halde mahkeme tarafından verilen karar kesin olacaktır.

Kira davalarında istinaf yoluna başvurulabileceği hususu da göz önüne alındığında hükmün kesinleşmesi ve akabinde icra takibiyle geçmişe yönelik kira tahsilatı uzun bir süreç alabilmektedir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)’nın³ 70’inci maddesinde yazılı mal ve hakların sahipleri ya da mutasarrıfları zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar, GVK’da gayrimenkul sermaye

¹ <https://sozluk.gov.tr/>, (Çevrimiçi), S.E.T. 02.03.2025.

² 04.02.11 Tarih ve 27836 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³ 06.01.1961 Tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

iradı olarak açıklanmış olup, bu yazımızda, dava yoluyla geçmiş döneme ait tahsil edilen kira bedelinin vergilendirilmesi, hesaplanması ve beyanı konusu detaylı olarak açıklanmaya çalışılmıştır.

1. VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN YARGI YOLUYLA TAHSİL EDİLEN KİRA BEDELİ

GVK'nın 1'inci maddesinde “*Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir birgerçekkişinin birtakvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safî tutarıdır.*” hükmüne yer verilmiştir. GVK'nın 1'inci maddesine bakıldığında GVK'nın konusunu elde edilen kazanç ve iratların oluşturduğu görülmektedir. Bu demek oluyor ki bir işlemin sonucunda verginin ortaya çıkabilmesi için kazanç veya iradın varlığı gerekmektedir. Peki, irat nedir? Yine TDK'ya göre irat “*gelir*”, “*gelir getiren mülk*” olarak tarif edilmiştir. Vergi kanunları açısından bakıldığında ise irat, zihinsel veya bedensel bir çalışma gerektirmeden taşınır veya taşınmaz sermayeden elde edilen getiridir⁴.

GVK'nın 2'nci maddesinde gelire giren kazanç ve iratlar tadadi olarak sayılmış ve beşinci bendinde de gayrimenkul sermaye iradına (GMSİ) yer verilmiştir. GMSİ'ye ilişkin esaslar ise GVK'nın 70 ila 74'üncü maddelerinde düzenlenmiştir. Kanun koyucu GVK'da iradın veya GMSİ'nin tanımına açıkça

yer vermemiş, Kanun'un 70'inci maddesinde GMSİ'nin tarifini yapmakla yetinmiştir. Bu kapsamda mezkur maddede sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların GMSİ olduğu kabul edilmiştir.

Buna göre anılan maddede belirtilen ve kira getirisi bakımından GMSİ'ye konu edilebilecek mal ve haklar aşağıdaki gibidir;

“ 1. Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir.), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;

2. Voli mahalleri ve dalyanlar;

3. Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen, mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilümmü tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri;

4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;

5. Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralananmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), 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

⁴ Prof. Dr. Hüseyin Bayraklı, “Gelir Vergisi Kanununda Gelir Kavramı Ve Sapmalar”, Mevzuat Dergisi, Sayı:36, Aralık 2020. <https://www.mevzuatdergisi.com/2000/12a/02.htm#:~:text=Bu%20ba%C4%9Flanda%20ticari%2C%20ziirai%20kazan%C3%A7,ve%20menkul%20sermaye%20irad%C4%B1%20gibi,S.E.T.02.03.2025.>

bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.);

6. Telif hakları (Bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.);

7. Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilümun motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;

8. Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.”

Yine GVK'nın 70'inci maddesi uyarınca, yukarıda yazılı mallar ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dâhil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazanç olarak değerlendirilecektir. Ticaret erbabına ait olsa dahi, işletmeye dâhil bulunmayan gayrimenkullerle haklar hakkında da GVK'nın GMSİ'ye ilişkin hükümleri uygulanacaktır. Herhangi bir vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler (vakıf evlatlarına ödenen tutarlar) ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri yine GVK açısından GMSİ olarak kabul edilecektir.

GMSİ'de matrahın tespitinde ise safi iratın ortaya koyulması gerekmektedir. GVK'nın “Safi İrat” başlıklı 71'inci maddesinde “Gayrimenkul sermaye iradından safi irat,

gayrisafi hasılatı iradın sağlanması ve idamesi için yapılan giderler indirildikten sonra kalan müspet farktır.” hükmüne yer verilmiş ve elde edilen gayrisafi irat ile safi irat ayrımında Kanun'un kabul ettiği giderlerin indirilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Safi iratın tespitinde ise indirilebilecek giderlerin neler olduğu yine GVK'nın “Giderler” başlıklı 74'üncü maddesinde tek tek sayılmıştır. İlgili gider kalemleri sırasıyla şu şekildedir;

“1. Kiraya veren tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri;

2. Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün ehemmiyeti ile mütenasip olan idare giderleri;

3. Kiraya verilen mal ve haklara mütaallik sigorta giderleri;

4. Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin %5'i (İktisap bedelinin %5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasılatı uygulanır. Ancak, indirilmeyen kısım 88 inci maddenin 3 üncü fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz.);

5. Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya verenler tarafından ödenmiş olmak şartıyla belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları;

6. Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar (Amortismana tabi değer; malûm ise maliyet bedeli, malûm değilse, bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinin 3 üncü sırasına göre tesbit edilen emsal değeridir) ile kiraya veren tarafından yapılan ve gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar (Bu harcamalar bir takvim yılı içinde Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesinde belirlenen tutarı aşıyor ise maliyet olarak dikkate alınabilir.);

7. Kiraya verenin yaptığı onarım giderleri (Emlakin iktisadi değerini artıracak surette tevsii, tadili veya bunlara ilaveler yapılması için ihtiyar olunan giderler onarım gideri sayılmaz);

8. Kiraya verilen mal ve haklara ait bakım ve idame giderleri;

9. Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler;” yer almaktadır.

Bilindiği üzere, 328 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği⁵ ile 17.10.2024 tarihinden itibaren konut kira ödemeleri bankalar veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi (PTT) aracı kılınmak suretiyle yapılmalıdır. Bu ödemelerin GVK’nın 70’inci maddesinde yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir

takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedelleri olarak kabul edilen kısmı gayri safi hasılat olarak değerlendirilmektedir. Öte yandan adı geçen Tebliğ uyarınca konut ve iş yerini kiraya verenler ve bunları kiralayanların, kira bedeline ilişkin mahkeme ve icra yoluyla veya aynı olarak yaptıkları tahsilat ve ödemeleri tevsik zorunluluğu kapsamında değildir. Yani mahkeme sonucunda ve icra kanalı ile tahsil edilen kira bedellerinde banka ve PTT tarafından düzenlenen ödeme belgeleri aranmayacaktır.

GVK’nın 72’nci maddesi uyarınca örneğin takvim yılının 1 Ocak - 31 Aralık dönemine isabet eden kısmında tahsil edilen geçmiş dönem ve içinde bulunulan döneme ait kira gelirinin ilgili dönemin beyannamesinde yer alması gerekmekte iken gelecek yıllara ait olup peşin tahsil olunan kiralar, ilgili bulundukları yılların hasılatı sayılacak ve izleyen dönemlere ait tahsil edilen kira gelirleri izleyen ilgili dönem beyannamelerinde beyan edilecektir.

GMSİ elde edenler için bir istisna haddi belirlenmiş olup, bu had yalnız konut kira geliri elde edenlere sağlanmıştır. GVK’nın 21’inci maddesi uyarınca, binaların mesken (oturma başka bir ifade ile ikamet amaçlı) olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 2025 yılı için 47.000 TL’ye⁶ kadar olan kısmı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip

⁵ 17.10.2024 tarihli ve 32695 sayılı Resmi Gazete yayımlanmıştır.

⁶ Bu rakamsal sınır 30.12.2024 tarihli ve 32768 (2. Mükerrer) sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 329 Gelir Vergisi Genel Tebliğ ile belirlenmiştir.

beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamayacaktır.

Diğertaraftan GVK açısından vergilendirme sürecinde beyan esas geçerlidir. Yani aksi bir durum olmadıkça GVK'nın 83'üncü maddesi uyarınca gelir vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Yine GVK'nın 84'üncü maddesine göre, gelir vergisi beyanları üç çeşit beyanname ile yapılır. Bunlar kanunî sırasıyla yıllık, muhtasar ve münferit beyanamedir. Yıllık beyanname, çeşitli kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların bir araya getirilip toplanmasına ve bu suretle hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirilmesine mahsus bir beyanname çeşididir. Muhtasar beyanname, vergi tevkifatı yapan diğer kimseler tarafından kesilen vergilerin matrahları ile birlikte, toplu olarak vergi dairesine bildirilmesine mahsustur. Münferit beyanname ise, dar mükellefiyete tabi olanların yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlardan, vergisi tevkif suretiyle alınmamış olanların bildirilmesine mahsus bir beyanname çeşididir.

GMSİ'nin beyanı genel olarak yıllık beyanname ile yapılmaktadır. Bu durum genel olarak konut kira gelirleri için geçerlidir. İşyeri kira gelirleri ise kiracının tevkifat yapmakla sorumlu olması durumunda tevkifata tabi bir kira geliri olarak karşımıza çıkmaktadır. Tabi hem konut kira gelirinin

sınırlı da olsa muhtasar beyanname yolu⁷ ile hem de işyeri kira gelirinin yıllık beyanname ile beyan edilme durumları da söz konusu olabilmektedir.

GMSİ'nin yıllık beyanname ile beyanı esas olmakla birlikte bazı haller vardır ki bu durumlarda yıllık beyanname verilmez ayrıca diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dâhil edilmez. Bu durumlara GVK'nın 86'ncı maddesine göre toplamaya yapılmayan haller denmektedir. Mezkûr maddenin;

-86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine göre, vergiye tâbi gelir toplamının 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan gayrimenkul sermaye iratları,

-86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (d) bendine göre, bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 18.000 TL aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul sermaye iratları,

-86'ncı maddesinin ikinci fıkrasına göre, dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan gayrimenkul sermaye iratları

için yıllık beyanname verilmeyecek diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde yine bu gelirler beyannameye dâhil edilmeyecektir.

Öte yandan mülk sahipleri ile kiracılar

⁷ Örneğin kiracının ticari kazanç sahibi bir gerçek kişi ya da kurumlar vergisi mükellefi bir şirket olması ve kiralandığı konutu çalışanlarına lojman olarak kullanımına tahsis etmesi.

arasında dava konusu edilen kira gelirlerine ilişkin 09.07.2004 tarihli 25 no.lu Gelir Vergisi Sirküleri'nde açıklamalara yer verilmiştir.

- Yargı kararlarına göre tahsil edilen kira ve faiz gelirlerinin vergilendirilmesinde tahsil edilen kira bedelinin gayrimenkul sermaye iradı, faiz gelirinin ise alacak faizi kapsamında menkul sermaye iradı olarak tahsil edildiği takvim yılının geliri olarak vergilendirilmesi gerektiği yer almaktadır.

- Mükelleflerce dava konusu edilen kira gelirine ilişkin beyannamelere dahil ettikleri gayrimenkul sermaye iradının tespitinde gerçek gider usulü seçilmişse yargı kararına göre icra kanalıyla tahsil ettikleri kira bedelleri üzerinden icra idaresince icra masrafları karşılığı kesilen tutarları kiraya verilen malların idare gideri olarak indirim konusu yapabilecekleri yer almaktadır. Gayrimenkul sermaye iradının belirlenmesinde gider yöntemi olarak götürü gider yöntemini seçenlerin bu masrafları indirim konusu yapmalarının mümkün olmadığı yer almaktadır.

- Kira bedelinin tevkiyata tabi olması, yani kiracının kira bedeli üzerinden 94'üncü maddenin birinci fıkrası gereği tevkiyat yapmakla sorumlu olması durumunda; ödenen kira bedeli üzerinden GVK'nın 94'üncü

maddesinin 5-a bendine göre gelir vergisi tevkiyatı yapılması gerekmektedir. Söz konusu stopaj beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilmektedir.

Ülkemizde ilk derece ve istinaf aşamaları göz önüne alındığında yargılamanın süreler bakımından 1 yıldan fazla sürmesi olası bir durum olarak değerlendirilmektedir. Bu bakımdan yargılama sonucunda kesinleşen kira gelirleri genellikle geçmiş yıllara ait kira geliri olmaktadır. Hem GVK'da yer alan hükümler ile hem de 25 no.lu Gelir Vergisi Sirkülerinde yer alan açıklamalara bakıldığında, yargı kararlarına göre tahsil edilen kira gelirlerinin vergilendirilmesinde tahsil edilen kira bedeli GMSİ olarak kabul edilecek ve buna göre beyan edilip vergilendirilecektir.

Konunun daha iyi anlaşılması adına örnekler vermek yerinde olacaktır.

Örnek 1: Bay (A) kiracısına emsal tespit davası açmış olup 2022, 2023, 2024 yıllarına ait oluşan fark kira gelirlerini toplu olarak 2025 yılında 150.000-TL olarak tahsil etmiştir. Başka geliri bulunmayan Bay(A) götürü gider yöntemini seçmiştir.

Bay (A)'nın toplu olarak 2025 yılında tahsil ettiği kira geliri 2025 yılının geliri olarak dikkate alınıp beyan edilecektir. 2025 yılı istisna haddi 47.000-TL'dir.

Vergiye Tabi Hasılat	103.000 TL (150.000- 47.000)
Götürü Gider	15.450 TL (103.000 x %15)
Vergiye Tabi Gelir	87.550 TL (103.000-15.450)
Hesaplanan Gelir Vergisi	13.132,5 TL

Örnek 2: Bay (D) kiracısına emsal kira tespit davası açmış olup 2022, 2023, 2024 yıllarına ait oluşan fark kira gelirlerinin yarısı olan 90.000-TL'yi 2025 yılında tahsil etmiş yarısını ise tahsil edememiştir. Başka geliri bulunmayan Bay (D) gayrimenkulü ile

ilgili olarak 10.000 TL harcama yapmış olup, gerçek gider yöntemini seçmiştir.

Mükellef, 10.000 TL tutarındaki toplam giderin vergiye tabi hasılatı isabet eden kısmını gerçek gider olarak indirebilecektir. 2025 yılı istisna haddi 47.000-TL'dir.

Vergiye Tabi Hasılat	43.000 TL (90.000-47.000)
İndirilebilecek Gider	4.777 TL ((43.000x10.000)/90.000)
Vergiye Tabi Gelir	38.223 TL (43.000-4.777)
Hesaplanan Gelir Vergisi	5.733,45 TL

Bay (D)'nin 2025 yılında tahsil ettiği kira geliri sadece 2025 yılının geliri olarak dikkate alınıp beyan edilecek, tahsil edemediği kısmı beyan edilmeyecektir.

SONUÇ

İrat, fiziksel ve zihinsel sermayeye dayanmayan bunun yanında taşınır veya taşınmazlardan elde edilen getiri olarak kabul edilmektedir. GVK kapsamında gelirin unsurlarından olan gayrimenkul sermaye iradı da mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından GVK'nın 70'inci maddesinde yazılı mal ve hakların kiraya verilmesi sonucunda elde

edilen iratlar olarak vergiye tabi gelirin bir unsurunu oluşturmaktadır. GMSİ'nin tespitinde geçmiş ve cari dönem kira gelirlerinin nakden veya aynen tahsili önem arz etmektedir. Bazı kira gelirleri davaya konu edilmekte ve uzun süren yargılama sonucunda kiraya verenler kira gelirlerini cari yıl yerine gelecek yıllarda elde edebilmektedirler. Bu bakımdan mükellefler yargılama neticesinde tahsil edilen kira gelirlerini tahsil edildikleri

yılın geliri olarak yıllık beyanname ile beyan etme konusunu dikkate almalıdırlar.

Diğer taraftan mükellefleri ilgilendiren bir başka konuda kira tahsilatı ve ödemelerinin banka ve PTT aracılığıyla yapılması ve yine bu kurumlarca düzenlenen belgelerle tevsik edilmesidir. Bu zorunluluk 328 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 17.10.2024 tarihinden itibaren konut kira ödemeleri ve tahsilatları için getirilmiştir. Anılan Tebliğ ile getirilen bu düzenleme, konut ve iş yerini kiraya verenler ve bunları kiralayanların, kira bedeline ilişkin mahkeme ve icra yoluyla veya aynı olarak yaptıkları tahsilat ve ödemelerin tevsik zorunluluğunu kapsama almamaktadır.

KAYNAKÇA

1. <https://sozluk.gov.tr/>,(Çevrimiçi), S.E.T. 02.03.2025.
2. Prof. Dr. Hüseyin Bayraklı, “Gelir Vergisi Kanununda Gelir Kavramı Ve Sapmalar”, Mevzuat Dergisi, Sayı:36, Aralık 2020. <https://www.mevzuatdergisi.com/2000/12a/02.htm#:~:text=Bu%20ba%C4%9Flamda%20ticari%2C%20ziirai%20kazan%C3%A7,ve%20menkul%20sermaye%20irad%C4%B1%20gibi>, S.E.T. 02.03.2025.
3. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
4. 6098 Türk Sayılı Borçlar Kanunu
5. 328 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
6. 329 Gelir Vergisi Genel Tebliğ
7. 25 no.lu Gelir Vergisi Sirküleri



Gürok Grup 75 Yaşında!

Gürok Grup olarak 1948'den bu yana Türkiye'yi ileriye taşıyan projelerle üretmeye devam ediyoruz.

Yenilikçi ve vizyoner bakış açımızla dünya markaları yaratma hedefiyle çalışıyor, Cumhuriyetimizin 100. yılında 75. yaşımızı kutlarken üretim ve ihracat rekorlarıyla ülkemize değer katıyoruz.

Kültürel mirasımızla gelecek arasında kurduğumuz bağla topluma değer katan projeler üretiyor; yaptığımız her işte dünya, toplum ve insanı odağımıza alarak daha iyi bir gelecek için var gücümüzle çalışıyoruz.

