

No: 2014/22**Tarih:** 21.02.2014

Konu: 286 Sıra No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Özet: 18.2.2014 tarih ve 28917 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 286 Sıra No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde; 31.5.2012 tarihli ve 6322 sayılı Kanunla, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 21 inci maddesinde, binaların mesken olarak kiraya verilmesinde uygulanan mesken istisnasına ilişkin olarak değişiklik yapılmış olup, değişikliğe ilişkin açıklamalar bu sirkülerin konusunu oluşturmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 21 inci maddesine göre, binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılında elde edilen hasılatın belli bir kısmının gelir vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmış olup, söz konusu istisnanın uygulanması da belli şartlara bağlanmıştır.

- ✚ Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyannameyle bildirmek zorunda olanlar söz konusu istisnadan yararlanamayacaklardır.
- ✚ Gelir Vergisi Kanununun mezkûr maddesinde 6322 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, anılan Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarın (2013 yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere 94.000 TL) üzerinde ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve irat elde edenler söz konusu istisnadan yararlanamayacaklardır.
- ✚ Mesken kira gelirine istisna uygulanıp uygulanmayacağına yönelik tutarın tespitinde ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratların, ayrı ayrı veya birlikte elde edilmesine bakılmaksızın, elde edilen kazanç ve iratların brüt tutarlarının toplamı dikkate alınacaktır. Söz konusu tutarın tespitinde, sayılan bu kazanç ve iratların beyan edilip edilmemesinin ya da bu kazanç ve iratlara herhangi bir istisna uygulanıp uygulanmamasının önemi bulunmamaktadır.
- ✚ Diğer taraftan, istisna haddinin altında elde edilen mesken kira gelirleri, ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratları toplamının anılan Kanunun 103 üncü maddesinde yer alan tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı aşp aşmadığına bakılmaksızın yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmeyecektir. Söz konusu istisna tutarı, 284 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2013 takvim yılında elde edilen kira gelirlerine uygulanmak üzere 3.200 TL olarak tespit edilmiştir.

1. Yasal düzenleme

6322 sayılı Kanunun 5 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 21 inci maddesinin ikinci fıkrası 1/1/2013 tarihinden sonra elde edilen hasılatlara uygulanmak üzere, aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde 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 gayri safi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar.”

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanununun 86/1-a maddesinde, "kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı" için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği belirtilmiştir.

2. İstisnanın uygulanması

Gelir Vergisi Kanununun 21 inci maddesine göre, binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılında elde edilen hasılatın belli bir kısmının gelir vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmış olup, söz konusu istisnanın uygulanması da belli şartlara bağlanmıştır.

Buna göre, istisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi durumunda bu istisnadan yararlanılamayacaktır. Mükellefler, idarece herhangi bir tespit yapılmadan önce, süresinde beyan etmedikleri veya süresinde verdikleri beyannameye yer almayan mesken kira gelirlerini, pişmanlık ve ıslah hükümleri dahil olmak üzere kendiliklerinden süresinden sonra verecekleri beyanname ile beyan etmeleri halinde de söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir.

2.1. Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olanlar için istisna uygulaması

Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyannameyle bildirmek zorunda olanlar söz konusu istisnadan yararlanamayacaklardır.

2.2. Ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve irat elde edenler için istisna uygulaması

Gelir Vergisi Kanununun mezkûr maddesinde 6322 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, anılan Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarın (2013 yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere 94.000 TL) üzerinde ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve irat elde edenler söz konusu istisnadan yararlanamayacaklardır.

Mesken kira gelirine istisna uygulanıp uygulanmayacağına yönelik tutarın tespitinde ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratların, ayrı ayrı veya birlikte elde edilmesine bakılmaksızın, elde edilen kazanç ve iratların brüt tutarlarının toplamı dikkate alınacaktır. Söz konusu tutarın tespitinde, sayılan bu kazanç ve iratların beyan edilip edilmemesinin ya da bu kazanç ve iratlara herhangi bir istisna uygulanıp uygulanmamasının önemi bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, istisna haddinin altında elde edilen mesken kira gelirleri, ücret, menkul sermaye iradı,

gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratları toplamının anılan Kanunun 103 üncü maddesinde yer alan tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı aşıp aşmadığına bakılmaksızın yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmeyecektir. Söz konusu istisna tutarı, 284 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği³ ile 2013 takvim yılında elde edilen kira gelirlerine uygulanmak üzere 3.200 TL olarak tespit edilmiştir.

Mesken kira gelirinin yanında ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve irat elde edenlerin, mesken kira geliri istisnasından yararlanıp yararlanamayacağına ilişkin örneklerle aşağıda yer verilmiş olup, örneklerde verilen gelirler brüt tutarları ile dikkate alınmıştır.

Örnek 1- Bay (A), 2013 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 5.000 TL kira geliri ile birlikte tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 40.000 TL işyeri kira geliri ve 40.000 TL mevduat faizi elde etmiştir.

Bay (A)'nın elde ettiği kira gelirine istisna uygulanıp uygulanmayacağı, 2013 yılında elde edilen kira gelirinin istisna haddi üzerinde olması şartıyla, beyan edilip edilmeyeceklerine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte mükellefin elde etmiş olduğu varsa ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayrisafı tutarları toplamının Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı aşıp aşmadığına bakılarak tespit olunacaktır.

Buna göre, Bay (A)'nın 2013 yılı içerisinde elde ettiği 5.000 TL'lik mesken kira gelirinin istisna haddi üzerinde olması nedeniyle, istisnadan yararlanıp yararlanılamayacağının tespitinde bu tutar da hesaplama katılacak olup, elde edilen tüm gelir (kazanç ve iratlar) toplamının da 94.000 TL'yi aşması durumunda istisnadan yararlanılması söz konusu olmayacaktır.

Dolayısıyla, 2013 yılı içerisinde elde ettiği gelir toplamı $(40.000 + 40.000 + 5.000 =)$ 85.000 TL, 2013 yılı bakımından Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (94.000 TL) aşmadığından Bay (A)'nın elde ettiği kira geliri için istisna uygulanacaktır.

Örnek 2- Bayan (B), 2013 yılında konut olarak kiraya verdiği dairesinden 95.000 TL kira geliri elde etmiştir.

Bayan (B)'nin elde ettiği konut kira geliri (95.000 TL), 2013 yılı bakımından Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (94.000 TL) aştığından elde edilen kira geliri için istisna uygulanmayacaktır.

Örnek 3- Bay (C), 2013 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 4.000 TL kira geliri, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 16.000 TL işyeri kira geliri ve 75.000 TL ücret geliri elde etmiştir.

Elde edilen gelir toplamının $(4.000 + 16.000 + 75.000 =)$ 95.000 TL, 2013 yılı bakımından Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (94.000 TL) aşması nedeniyle, 4.000 TL'lik konut kira geliri bakımından istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Örnek 4- Bay (D), 2013 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 3.000 TL kira geliri, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 15.000 TL mevduat faiz geliri ve 72.000 TL ücret geliri elde

etmiştir.

Bay (D)'nin elde etmiş olduğu kira geliri 2013 yılı bakımından öngörülen 3.200 TL'lik istisna haddinin altında kaldığından, bu gelirin istisnaya konu edilip edilmeyeceğinin tespiti bakımından mükellefin elde etmiş olduğu menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ve ücret geliri toplamının Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yer alan tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı aşp aşmadığına ayrıca bakılmayacaktır. Dolayısıyla Bay (D), elde etmiş olduğu söz konusu mesken kira geliri istisna tutarının altında kaldığından, bu gelir için beyanname vermeyecektir.

Örnek 5- Bayan (E), 2013 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 2.500 TL kira geliri, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 20.000 TL iş yeri kira geliri, birinci işverenden 45.000 TL, ikinci işverenden ise 30.000 TL ücret geliri elde etmiştir.

Bayan (E)'nin elde etmiş olduğu konut kira geliri 2013 yılı bakımından öngörülen 3.200 TL'lik istisna haddinin altında kaldığından, bu kira geliri yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmeyecektir.

Örnek 6- Bay (F), 2013 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 5.000 TL kira geliri, ortağı olduğu anonim şirketten tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 100.000 TL kâr payı elde etmiştir.

Her ne kadar anonim şirketlerden elde edilen kâr payının yarısı Gelir Vergisi Kanununun 22 nci maddesine göre gelir vergisinden istisna olsa da bu tutarın tamamı mesken kira gelirine istisna uygulanıp uygulanmayacağına yönelik kıyaslamaya esas tutarın tespitinde dikkate alınacaktır. Buna göre elde edilen gelir toplamının, $(100.000 + 5.000 =) 105.000$ TL, 2013 yılı bakımından Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (94.000 TL) aşması nedeniyle, 5.000 TL'lik konut kira geliri bakımından istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Örnek 7- Bayan (G), 2013 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 5.000 TL kira geliri, birinci işverenden 20.000 TL, ikinci işverenden ise 15.000 TL ücret geliri ve gayrimenkul satışından kaynaklı 60.000 TL değer artış kazancı elde etmiştir.

Her ne kadar 2013 yılı bakımından gayrimenkul satışından elde edilen değer artış kazancının 9.400 TL'si Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesine göre gelir vergisinden istisna olsa da, mesken kira gelirine istisna uygulanıp uygulanmayacağına yönelik kıyaslamaya esas tutarın tespitinde istisna düşülmeden önceki tutarın tamamı dikkate alınacaktır. Buna göre elde edilen gelir toplamının, $(5.000 + 20.000 + 15.000 + 60.000 =) 100.000$ TL, 2013 yılı bakımından Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (94.000 TL) aşması nedeniyle, 5.000 TL'lik konut kira geliri bakımından istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Örnek 8- Kamu kurumunda aylık brüt 4.490 TL maaşla çalışan Bay (H), 1/7/2013 tarihinde emekli olup, 60.140 TL emekli ikramiyesi almış ve kendisine 2.700 TL emekli aylığı bağlanmıştır. Ayrıca 2013 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 7.500 TL kira geliri elde etmiştir.

Bay (H)'nin elde ettiği kira gelirine istisna uygulanıp uygulanmayacağı, 2013 yılında elde edilen kira gelirinin istisna haddi üzerinde olması şartıyla, beyan edilip edilmeyeceklerine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte mükellefin elde etmiş olduğu varsa ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul

sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayrisafi tutarları toplamının Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı aşmış olduğuna bakılarak tespit olunacaktır.

Bay (H)'nın 2013 yılı içerisinde elde ettiği 7.500 TL'lik mesken kira gelirinin istisna haddi üzerinde olması nedeniyle, istisnadan yararlanılıp yararlanılamayacağının tespitinde bu tutar da hesaplama katılacak olup, elde edilen tüm gelir (kazanç ve iratlar) toplamının da 94.000 TL'yi aşması durumunda istisnadan yararlanılması söz konusu olmayacaktır.

Buna göre, 2013 yılı içerisinde elde ettiği gelir toplamı $[(6 \times 4.490) + 60.140 + (6 \times 2.700) + 7.500 =]$ 110.780 TL, 2013 yılı bakımından Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (94.000 TL) aşması nedeniyle, 7.500 TL'lik konut kira geliri bakımından istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Saygılarımızla.

ERK Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik

Hizmetleri Ltd. Şti.

Mehmet ERKAN

Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. Ayrıntılı açıklamalar için bu sirkülerde yer alan ilgili mevzuata veya görüş için ERK YMM'ye başvurulmasında yarar bulunmaktadır.