

T.C.  
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI  
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI  
Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-105[315-2012/VUK-1- . . .]-1011

17/04/2014

**Başlık :** Gayrimenkul sermaye iradında gerçek gider ve amortisman hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; gayrimenkul sermaye iradı yönünden gelir vergisi mükellefi olduğunuz, GMSİ beyannamesini götürü gider yöntemine göre verdiğiniz, 2012 dönemine ilişkin verilecek beyannameyi gerçek gider yöntemine göre vermek istediğiniz belirtilerek, kira geliri elde edilen söz konusu gayrimenkuller için götürü gider yöntemine göre beyanının verilmesinden dolayı 2012 takvim yılı beyannamesinin gerçek gider yöntemine göre verilip verilemeyeceği ile amortisman tutarının hesaplanmasında taşınmazın hangi değer üzerinden dikkate alınacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

**GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN;**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Gayrimenkul Sermaye İradının Tarifi" başlıklı 70 inci maddesinde; binaların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu hüküm altına alınmış olup; 71 inci maddesinde ise; "*Gayrimenkul sermaye iradında safi irat, gayrisafi hasıllattan iradın sağlanması ve idamesi için yapılan giderler indirildikten sonra kalan müspet farktır.*" hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 74 üncü maddesinde de;

*"Safi iradın bulunması için, 21'inci maddeye göre istisna edilen gayrisafi hasıllata isabet edenler hariç olmak üzere gayrisafi hasıllattan aşağıda yazılı giderler indirilir.*

...

*6.Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar (Amortisman tabii değer, malum ise maliyet bedeli, malum değilse, bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için Vergi Usul Kanununun 267'nci maddesinin 3'üncü sırasına göre tespit edilen emsal değeridir);*

...

*10. Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli (Kira indirimi gayri safi hasıllattan bu maddenin 1 ila 9 ve 11 numaralı bentlerinden yazılı giderler düşüldükten sonra, kalan miktar üzerinden yapılır; kiranın indirilemeyen kısmı 88 inci maddenin 3 üncü fıkrasının uygulamasında gider fazlalığı sayılmaz); "* hükmü yer almaktadır. Aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise, "*Mükellefler (hakları kiraya verenler hariç) diledikleri takdirde yukarıda yazılı giderlere karşılık olmak üzere hasıllatlarından % 25 'ini götürü olarak indirebilir. Götürü gider usulünü kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler.*" hükmüne yer verilmiştir.

Anılan maddede yer alan " Götürü gider usulünü kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler "hükmünden; gayrimenkul sermaye iradı beyannamelerini götürü gider usulünü seçerek veren mükelleflerin, söz konusu dönemi takip eden yıl için verecekleri gayrimenkul sermaye iradı beyannamelerinde gerçek gider usulünü seçemeyeceklerinin anlaşılması gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 2010-2011 takvim yılına ait gelirler için götürü gider usulü seçilerek beyanda bulunulması dolayısıyla 2012 yılına ilişkin verilecek beyannamede gerçek gider usulünün seçilmesinde bir engel bulunmamakta olup, kira gelirinin beyanında gerçek gider usulünü seçilmesi halinde, Gelir Vergisi Kanununun 74/6'ncı maddesine göre kiraya verilen gayrimenkuller için ayrılan amortismanın indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca gider olarak yazılacak amortisman tutarının hesaplanmasında; amortismanına tabi değer olarak, biliniyorsa maliyet bedeli, bilinmiyorsa vergi değerinin esas alınması gerekeceği tabidir.

### **VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN;**

Gelir Vergisi Kanununun 74 üncü maddesi uyarınca gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespitine ilişkin olarak gider kaydedilecek amortisman tutarının hesaplanmasında, amortismanına tabi değer olarak biliniyorsa maliyet bedelinin bilinmiyorsa bina ve arazi için vergi değerinin esas alınması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanununun 262 nci maddesine göre maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamı olup, Kanunun 270 inci maddesinde de gayrimenkullerde maliyet bedeline giren giderlere ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Anılan Kanunun 268 inci maddesinde ise vergi değerinin bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değeri olduğu hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, aynı Kanunun 313 üncü maddesinde, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesinin amortisman mevzuunu teşkil edeceği, 314 üncü maddesinde, boş arazi ve boş arsaların amortismanına tabi olmadığı, 315 inci maddesinde ise mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri ve ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır.

Kanunun 315 inci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden amortisman tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları" tespit edilmiş ve bu oranlar 339, 365, 389, 399, 406 ve 418 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki liste ile açıklanmıştır.

Kanunun 320 nci maddesinde "*Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür.*

...

*Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir.*

*Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.* " hükmü yer almaktadır.

Gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin irad sağladıkları gayrimenkullere ait amortismanı hangi değer üzerinden ayıracıklarına ilişkin açıklamalara 112 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer verilmiştir. Buna göre, kiraya verilen bina ve arazinin normal olarak maliyet bedeli üzerinden amortisman tabi tutulması gerekmekte; vergi değeri ancak, maliyet bedelinin bilinmemesi hainde başvurulması gereken ikinci derecede bir ölçü teşkil etmektedir. Bu nedenle, satın alma suretiyle iktisap edilen bina ve arazinin amortismanına, tapuda kayıtlı alış bedeli ve varsa buna ilişkin giderlerden teşekkül edecek maliyet bedeli üzerinden devam edilmeli, inşa suretiyle iktisap edilen veya satın alındıktan sonra tadilata uğrayan bina ve arazi amortismanında da, bilindiği takdirde aynı şekilde maliyet bedeli; maliyet bedelinin belli olmaması halinde ise Vergi Usul Kanununun 268 inci maddesine göre tespit edilen vergi değerleri esas alınmalıdır.

Türk Medeni Kanununa göre gayrimenkullerde hukuki tasarruf tapuya tescil ile mümkün olmaktadır. Ancak bazı hallerde hukuki tasarruf yani tapuya tescil gerçekleşmeden önce de kişiler fiilen tasarrufta bulunabilmektedir.

Buna göre, gayrimenkuller için iktisap genel olarak tapuya tescil tarihinde gerçekleşmekle birlikte, gayrimenkulün fiili tasarruf hakkının alıcıya tapuya tescilden önce bırakılması halinde iktisabın gerçekleşmiş sayılması gerekmektedir.

Amortisman uygulamasında esas olan amortisman tabi iktisadi kıymetin aktife girmesi ve kullanılmaya hazır hale gelmesidir. Aktife girme kavramı ile bir iktisadi kıymetin iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilmesi, değerlendirme gününde envantere dahil olması ve kullanılmaya hazır bulundurulması kastedilmektedir.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanunu kapsamında mükellefler gelir vergisine tabi gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespitinde gerçek veya götürü gider yöntemini kullanabilmektedirler. Mükelleflerin götürü gider yöntemini kullandıkları süre zarfında iradın kaynağı olan gayrimenkul üzerinden amortisman ayırmalarına imkan bulunmamaktadır.

Götürü gider yöntemini seçen mükelleflerin daha sonra gerçek gider yöntemini seçmeleri halinde ilgili yıllarda ayırmadıkları amortisman tutarlarını geçmişe dönük olarak ayırmaları mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, özelge talep formu eki dilekçenizin incelenmesinde gayrimenkul sermaye iradına kaynak teşkil eden binanın 2000 yılında tamamlandığı ve bu tarih itibarı ile kira geliri elde etmeye başladığınız ancak söz konusu binayı 2008 yılında cins tashihi yaparak tapuya tescil ettirdiğiniz anlaşılmıştır.

Bu itibarla, taşınmazın fiili tasarruf hakkının tapuya tescilden önce kazanılmış olması sebebiyle, binanın tamamlandığı ve kira gelirinin elde edilmeye başlandığı 2000 yılı itibarıyla amortisman hesaplanması mümkün olmakla birlikte, götürü gider usulünü tercih ettiğiniz dönemlere ilişkin olarak indirim konusu yapılmayan amortisman tutarlarının 2012 yılına ilişkin olarak verilecek beyannamede gerçek gider usulüne geçmeniz halinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Amortisman tutarlarının hesaplanmasında gayrimenkulün maliyet bedelinin, bu bedelin bilinmemesi halinde ise 2000 yılı vergi değerinin esas alınması gerektiği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.