

***KİRA  
GELİRLERİNİN  
VERGİLENDİRİLMESİ  
VE BEYANI***

**Mustafa ÖZYÜREK**  
TÜRMOB Genel Başkanı

**Erdal SÖNMEZ**  
Hesap Uzmanı

**Garip AYAZ**  
Hesap Uzmanı

**TÜRMOB YAYINLARI- 107**  
**ANKARA - 2000**  
Sirküler Rapor Serisi  
Seri No : 2000 - 1

**Dizgi - Düzenleme**

TÜRMOB  
Basın -Yayın Servisi

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

## ÖNSÖZ

Muhasebecilik, Mali Müşavirlik mesleğinin temeli, hiç kuşku yoktur ki bilgi ve birikime dayanmaktadır. Mesleki gelişimin yolu da sürekli mesleki eğitimden geçmektedir. Mesleki eğitime katkı sağlaması ve uygulamacılara yol göstermesi amacıyla yayınlamaya başladığımız **Sirküler Rapor serisi** bu amacımıza ulaşmada oldukça önemli bir fonksiyon üstlenmiştir.

Geçtiğimiz bir yıllık dönemde **Sirküler Rapor serisi** meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin büyük takdirini toplayarak, yoğun bir ilgiyle karşılanmıştır. Böylesi geniş bir talebi karşılama uğraşımız devam ederken, eğitim serisinin sürekli hale gelmesi yönünde talepleri karşılamak için çalışmalarımızı aralıksız sürdürmekteyiz.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayan 2000-1 Seri Numaralı bu kitabı; TÜRMOB Genel Başkanı Mustafa ÖZYÜREK, Hesap Uzmanı Erdal SÖNMEZ ve Hesap Uzmanı Garip AYZAZ tarafından hazırlanan "**KİRA GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ VE BEYANI**" isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum. Eğitim serimize gösterilen ilgi ve destekten dolayı meslektaşlarımıza ve stajyerlerimize teşekkürlerimi sunarım.

**Uğur BÜYÜKBALKAN**  
Genel Sekreter

## **İÇİNDEKİLER**

<b>1. TANIMLAR</b> .....	<b>1</b>
1.1. Kiralanması Suretiyle Gayrimenkul Sermaye İradı Elde Edilen Mal ve Haklar .....	1
1.1.1. 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 teferruatları (G.V.K. md. 70/I-1) .....	1
1.1.2. Voli Mahalleri ve Dalyanlar (G.V.K. md. 70/I-2) .....	4
1.1.3. Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri (G.V.K. md. 70/I-3) .....	4
1.1.4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar (G.V.K. md. 70/I-4) .....	5
1.1.5. Arama, işletme, imtiyaz hakları vb. (G.V.K. md. 70/I-5) ..	5
1.1.6. Telif hakları (G.V.K. md. 70/I-6) .....	6
1.1.7. Gemi ve gemi payları (G.V.K. md. 70/I-7) .....	7
1.1.8. Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makina ve tesisat ile bunların eklentileri (G.V.K. md. 70/I-8) .....	7
1.1.9. Vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri gelir vergisi uygulamasında gayrimenkul sermaye iradı addolunur .....	7

1.2.	Ticari veya Zirai Bir İşletmeye Dahil Olan Mal ve Hakların Kiralanması Karşılığı Elde Edilen Gelirlerin Niteliği . . . . .	7
1.3.	Gayrimenkul Sermaye İratlarında Mükellef . . . . .	9
1.3.1.	Sahip (Malik) . . . . .	9
1.3.2.	Zilyet . . . . .	10
1.3.3.	Mutasarrıf . . . . .	10
1.3.4.	İrtifak Hakkı Sahibi . . . . .	10
1.3.5.	İntifa Hakkı Sahibi . . . . .	10
1.3.6.	Kiracı . . . . .	10
<b>2.</b>	<b>KİRAGELİRİ NE ZAMAN ELDE EDİLİR? . . . . .</b>	<b>11</b>
2.1.	Geçmiş Yıllara Ait Olarak Tahsil Edilen Kira Bedelleri . . . . .	11
2.2.	Döviz Cinsinden Kiraya Verme İşlemlerinde Gelir Ne Zaman Elde Edilir? . . . . .	12
2.3.	Kira Bedelinin Ayın Olarak Tahsili Halinde Gelir Nasıl Elde Edilir? . . . . .	13
2.4.	Kiracı Tarafından Kira Süresinin Sonunda Bedelsiz Olarak veya Düşük Bedelle Mal Sahibine Devredilen ve Gayrimenkulün Değerini Artırmış Bulunan Kıymetler . . . . .	15
2.5.	Ölüm ve Memleketi Terk Hallerinde Kira Geliri Nasıl Beyan Edilir? . . . . .	15
2.6.	Kira Bedelinin Senetle Tahsili Halinde Gelir Ne Zaman Elde Edilir? . . . . .	17
2.7.	Kiracıdan Tahsil Edilen Gider Karşılıkları . . . . .	17

2.8.	Para Faizsiz Ev Kirasız Uygulamasında Kira Geliri Nasıl Elde Edilir? . . . . .	18
2.9.	Kiralama Sırasında Alınan Depozitolar . . . . .	18
2.10.	Kira Bedelinin Tahsilinde Özelliği Olan Durumlar . . . . .	19
<b>3.</b>	<b>EMSAL KİRA BEDELİ . . . . .</b>	<b>20</b>
3.1.	Emsal Kira Bedeli Nedir? . . . . .	20
3.2.	Binalarda Emsal Kira Bedeli Nedir? . . . . .	20
3.3.	Emsal Kira Bedelinin Uygulanacağı Haller Nelerdir? . . . . .	21
3.4.	Emsal Kira Bedeli Uygulanmayacağı Durumlar Nelerdir? . . . . .	21
3.5.	Emsal Kira Bedelinin Tespiti Nasıl Yapılır? . . . . .	22
3.6.	Maliye Bakanlığı'nın Eski Görüşü . . . . .	23
3.7.	Danıştay'ın Görüşü . . . . .	24
3.8.	Emsal Kira Bedeli Konusunda Maliye Bakanlığının Son Görüşü . . . . .	26
<b>4.</b>	<b>NET KİRA GELİRİ NASIL TESPİT EDİLİR? . . . . .</b>	<b>27</b>
4.1.	Gerçek Gider Usulünde Net Gelir Nasıl Tespit Edilir? . . . . .	27
4.2.	Götürü Gider Usulünde Net Gelir Nasıl Hesaplanır? . . . . .	40
4.3.	Kira Gelirlerinde İstisna Uygulaması Nasıl Olur? . . . . .	41
4.4.	Safi Kira Gelirinin Tespitine İlişkin Örnekler . . . . .	46
<b>5.</b>	<b>KİRAGELİRLERİNDE STOPAJ . . . . .</b>	<b>48</b>
<b>6.</b>	<b>KİRAGELİRLERİNİN BEYANI . . . . .</b>	<b>49</b>

## 1. TANIMLAR

Gayrimenkul sermaye iradının tanımı Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılmıştır. Bu tanıma göre; Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde yer alan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır.

Buna bağlı olarak binalar (döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri de dahildir) ve binalardan ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile çeşitli tesisatı, demirbaş eşyaları ve döşemelerinin kiraya verilmesinden elde edilen gelirler de prensip olarak gayrimenkul sermaye iradı olarak gelir vergisine tabi tutulmuştur.

### 1.1. Kiralanması Suretiyle Gayrimenkul Sermaye İradı Elde Edilen Mal ve Haklar

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Gayrimenkul Sermaye İradının Tanımı" başlıklı 70. maddesinde, kiralanmaları durumunda elde edilen gelirlerinin gayrimenkul sermaye iradı kapsamında değerlendirileceği hüküm altına alınan mal ve haklar ayrıntılı olarak sayılmış bulunmaktadır. Kanun maddesinde geçen mal ve haklar şunlardır:

**1.1.1. 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 teferruatları (G.V.K. md. 70/I-1).**

**Arazi :** Sınırları muhtelif işaretlerle belirlenmiş bulunan yeryüzü parçalarıdır.

**Bina :** (İmar hukukunda) kendi başına kullanılabilen, üstü örtülü ve insanların içine girebilecekleri ve insanların oturma, çalışma, eğlenme ve dinlenmelerine veya ibadet etmelerine yarayan, hayvanların ve eşyaların korunmasına yarayan yapı.<sup>1</sup>

**Maden Suları :** Çeşitli erimiş mineraller içeren kaynak suları olarak tanımlanabilir Maden sularının mülkiyeti devlete ait olduğundan bunlar üzerinde özel mülkiyet kurulamaz. Ancak bunların işletme imtiyazları özel kişilere devredilebilir. İşte bu şekilde gerçek kişiler tarafından alınan işletme imtiyazları bir başka şahsa devredildiği zaman bu yoldan elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilir.<sup>2</sup>

**Madenler :** Doğada, basit, bileşik ve karışık durumda bulunan enerji madenleri, metal madenleri, sanayi madenleri, kıymetli taşlar ile bu madenleri ihtiva eden bu madenlerin eldesinde kullanılan gaz ve sularıdır

**Enerji madenleri :** Maden kömürü (linyitten antrasite kadar her nevi kömür, asfaltit vb.)

**Metal madenleri :** Altın, bakır pirit, kobalt, nikel, kurşun, çinko, gümüş, kadmiyum, bizmut, nadir elementler (indium, galyum, itriyum, talyum, germanyum), kalay, tantal, tellür, molibden, tungsten, (volframit, şelit), demir, manganez, vanadyum, arsenik, civa, antimuan, krom, platin, iridyum, palatyum, osmiyum, rutenyum, alimünyum.

**Sanayi madenleri :** Bazı killer, bentonit, sodyum, potasyum, lityum gibi madenler.

---

1) Ejder YILMAZ, Hukuk Sözlüğü (3. Baskı), Seçkin Kitabevi-1986, Ankara, s.115.

2) Nazmi KARYAĞDI, Kıra Gelirlerinin Beyanı ve Vergilendirilmesi, Oluş Yayıncılık, Ocak 1999, s.9



**Kıymetli taşlar :** Elmas, yakut, safir, oniks, ve yeşim gibi değerli madenlerdir. Bunlar ayrı ayrı Maden Kanunu'nda sayılmıştır<sup>3</sup>

**Taş Ocakları :** Alçı, kireç, çakmak, kaldırım, değirmen, mermer çakıl, granit vb. taşlarla amyant, bazalt, lav, kil, çimento, kaolin, üstübeç, flosbat, tebeşir gibi maddelerin yün ve yapağı temizlemek, boya imal etmek, çanak-çömlek yapmak için kullanılan toprakların çıkarılması için açılan ocaklardır

Bu ocakların kiraya verilmesi durumunda elde edilen gelirler, gayrimenkul sermaye iradı olarak gelir vergisinin konusuna girmektedir.

**Kum ve çakıl üretim yerleri :** Mülkiyeti devlete ait olup işletme hakkı özel kişilere devredilebilen, çoğunlukla dere, nehir, göl ve deniz kenarları yanında kurulu bulunan kum ve çakıl istihsal yerleridir

**Tuğla ve kiremit harmanları :** Tuğla ve kiremit ürünlerinin imal edildiği yerlerdir.

**Tuzlalar :** Güneş ve rüzgarın etkisiyle deniz ya da göl suyunun derişmesi sonucunda doğal olarak tuz elde edilen işletmelerdir. Deniz tuzlası, göl tuzlası, kaynak tuzlası ve kaya tuzlası gibi türleri vardır Tuzlaların malikleri ve kiracıları tarafından kiraya verilmesi sonucunda elde edilen gelirler de gayrimenkul sermaye iradidir<sup>4</sup>

**Mütemmim cüz (tamamlayıcı parça) :** Bir şeyin esaslı bir unsurunu oluşturan, o şey telef, tahrip ve tağıyir edilmedikçe ondan ayrılması mümkün olmayan parçalar o şeyin tamamlayıcı parçalarıdır (Medeni Kanun md. 619).

---

3) YILMAZ, a.g.e., s. 440-441

4) KARYAĞDI, a.g.e., s.11

**Teferruat** : Mahalli örfe veya malikin sarih arzusuna göre bir şeyin işletilmesi veya korunması veya ondan yararlanılması için sürekli bir şekilde tahsis olunan ve kullanılmada o şeye tabi kılınan ve takılan ya da onunla birleştirilen eklentilerdir (Medeni Kanun md. 621).

### **1.1.2. Voli Mahalleri ve Dalyanlar (G.V.K. md. 70/I-2)**

**Voli mahalleri** : Denizlerde, göllerde veya nehirlerde balık avlamakta kullanılan, herhangi bir engelle çevrilmemiş olan avlanma sahalarıdır.

**Dalyanlar** : Balıkların geçit yerlerine kurulan geniş ve sabit ağı tuzak; Bir veya birden çok yahut geçici dalyan kurmaya elverişli üretim alanına dalyan yeri denir. **Sabit dalyan**, denizlerde ve iç sularda su ürünleri elde etmek için kazık, çit, çubuk, tel, taş veya beton ve benzeri engellerle çevrilmek suretiyle, sınırları belirlenecek şekilde kurulan ve doğal olarak çevrilmiş su alanlarından oluşturulan, dipile irtibatlı tesislerdir. **Muvakkat dalyan (yüzer dalyan)**, şamandıra, duba, tekne vesaireye bağlı ağlarla çevrilmek suretiyle kurulan su ürünleri elde etmeye özgü yerlerdir.<sup>5</sup>

### **1.1.3. Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri (G.V.K. md. 70/I-3)**

Gayrimenkullerden ayrı olarak kiraya verilen tamamlatıcı parçalar ile eklentiler ve bu gayrimenkullerin çeşitli tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemelerinin kiralanması karşılığı elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı olarak gelir vergisine tabidir.

---

5) YILMAZ, a.g.e., s. 154.

#### **1.1.4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar (G.V.K. md. 70/I-4)**

Tapu siciline gayrimenkul olarak kaydedilebilen haklardır. Bunlar, irtifak hakları, intifa hakları, sükna hakları, kaynaklardan yararlanma hakları ve üst haklarından oluşmaktadır Tapuya gayrimenkul olarak tescil eden bu hakların kiraya verilmesi sonucunda elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı olarak gelir vergisine tabidir.

#### **1.1.5. Arama, işletme, imtiyaz hakları vb. (G.V.K. md. 70/I-5)**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinin bir numaralı fıkrasının 5. bendine göre;

- Arama, işletme, imtiyaz hakları ve ruhsatları
- İhtira beratı ( ihtira beratı mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmışsa kiralama karşılığı elde edilen kazançlar serbest meslek kazancı sayılır),
- Alamenti farika, marka, ticaret ünvanı,
- Teknik resim, desen, model, plan,
- Sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları,
- Sanayi, ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya üretim usulü üzerinde kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi hakların,

kiralanması karşılığında elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı sayılmıştır Ayrıca yukarıda ifade edilen hakların kullanılması için gerekli

olan malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı olarak gelir vergisine tabi bulunmaktadır.

#### **1.1.6. Telif hakları (G.V.K. md. 70/I-6)**

Fikir ve sanat eserleri üzerinde eser sahiplerinin sahip olduğu maddi ve manevi haklardır. Eser sahibinin sahip olduğu haklar eserin hem bütününe hem de parçalarına şamildir.

Telif hakları,

- Kamuya sunum hakkı,
- Eserde eser sahibinin isminin belirtilmesi hakkı

gibi manevi hakları ihtiva edebileceği gibi

- İşleme hakkı,
- Çoğaltma hakkı,
- Yayma hakkı,
- Temsil hakkı,
- Radyo ile yayım hakkı

gibi maddi hakları da ihtiva eder (5846 sayılı Fikir Eserleri Kanunu, md. 13-25).

Telif haklarının müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından ki

ralanmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır

**1.1.7. Gemi ve gemi payları (G.V.K. md. 70/I-7).**

Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaksızın gemi ve gemi payları ile bilumum motorlu tahmil (yükleme) ve tahliye (boşaltma) araçlarının kiralanması karşılığı elde edilen kazançlar gelir vergisi uygulamasında gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilirler

Motorsuz olarak çalışan yükleme ve boşaltma araçlarının kiralanması sonucu elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı sayılmaz.

**1.1.8. Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makina ve tesisat ile bunların eklentileri (G.V.K. md. 70/I-8)**

Otomobil, kamyon, otobüs, uçak vb. ulaşım araçları ile traktör, biçerdöver vb. tarım makinalarının, her türlü iş makinaları ile bunların eklentilerinin kiralanması karşılığı elde edilen gelirler gelir vergisi uygulamasında gayrimenkul sermaye iradı sayılırlar

**1.1.9. Vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri gelir vergisi uygulamasında gayrimenkul sermaye iradı addolunur.**

**1.2. Ticari veya Zirai Bir İşletmeye Dahil Olan Mal ve Hakların Kiralanması Karşılığı Elde Edilen Gelirlerin Niteliği**

Ticari veya zirai bir işletmeye dahil olan mal ve hakların kiralanması karşılığı elde edilen gelirler ticari veya zirai kazancın tespitine ilişkin hükümlere göre hesaplanır. Birbaşka deyişle bu şekilde elde edilen gelirler, gay-

rimenkul sermaye iradı olarak değil, ticari veya zirai kazanç olarak gelir vergisinin konusuna girer.

Tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dahil bulunmayan gayrimenkullerle hakların kiralanması karşılığında elde edilen gelirler ise gayrimenkul sermaye iradı kapsamında değerlendirilirler

### **Örnek : 1**

( X ) Ltd. Şti., envanterine kayıtlı bulunan iki adet gayrimenkulü kiraya vermiştir. Kiraya verilen gayrimenkullerden birisi bir gerçek kişi tarafından konut olarak kullanılmak üzere, diğeri ise bir ticari işletme tarafından mağaza olarak kullanılmak üzere kiralanmıştır

Bu durumda ( X ) Ltd. Şti.'nin kiraya verdiği gayrimenkullerden elde ettiği kira geliri ticari kazanç olarak kabul edilecek, kira geliri karşılığı şirket (katma değer vergisi dahil)<sup>6</sup> fatura düzenleyerek kira hasılatını belgeleterek kayıtlarına hasılat olarak intikal ettirecektir

### **Örnek : 2**

Market işletmeciliği faaliyeti ile iştigal eden Hüseyin Bey, adına kayıtlı bulunan gayrimenkulü Ali Bey'e konut olarak kullanılmak üzere kiraya vermiştir.

Bu durumda Hüseyin Bey'in konut olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden elde ettiği gelir, gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilecek ve

---

6) Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 14/4-d hükmüne göre, "iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri" katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Ancak, iktisadi işletmelere dahil olan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

bu kapsamda gelir vergisine tabi tutulacaktır.

### **1.3. Gayrimenkul Sermaye İradlarında Mükellef**

Bir önceki bölümde belirtilen mal ve hakların kiralanması sonucu elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak gelir vergisine tabi bulunmaktadır. Anılan mal ve hakların,

- Sahipleri,
- Mutasarrıfları,
- Zilyedleri,
- İrtifak hakkı sahipleri,
- İntifa hakkı sahipleri,
- (veya) Kiracıları

tarafından kiraya verilmesi durumunda elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının mükellefleri de sayılan bu gerçek kişiler olacaktır

Gayrimenkul sermaye iradının mükellefi olabilecek kişilerin tanımına devam eden açıklamalarda yer verilmiştir.

#### **1.3.1. Sahip (Malik)**

Gayrimenkul şeklindeki maddi değerler ile gayrimaddi kıymetler (haklar) üzerinde mülkiyet hakkına sahip olmayı ifade eder. Medeni Kanuna göre, taşınmazlar üzerindeki sahiplik tapuya tescil ile gerçekleşir ve hüküm ifade eder.

### **1.3.2. Zilyet**

Taşınır ve taşınmaz malları el altında bulunduran, bunlardan yararlanan ve bunlar üzerinde fiilen hakimiyet kuran kimsedir.

### **1.3.3. Mutasarrıf**

Bir mal veya hak üzerinde fiilen kullanma yetkisi olan kişidir. Bu kişi genellikle sahip veya zilyet durumundadır.

### **1.3.4. İrtifak Hakkı Sahibi**

Bir taşınmaz üzerinde diğer bir taşınmaz veya şahıs lehine tesis edilen dolayısıyla başkasına ait taşınmazları kullanma ve onlardan faydalanma yetkisi veren aynı haklardandır. Tapuya tescil ile hüküm ifade eder. Taşınmaz lehine tesis edildiği durumlarda taşınmaz aracılığıyla sahibine hak sağlar.

### **1.3.5. İntifa Hakkı Sahibi**

Bir kişiye, başkasına ait bir taşınır veya taşınmaz mal üzerinde zilyetlik, yararlanma, kullanma olanağı sağlar. İntifa hakkı taşınır mallarda taşınırın teslimi, taşınmazlarda ise tapu siciline kayıt ile hüküm ifade eder.

### **1.3.6. Kiracı**

Taşınmaz niteliğindeki mal ve hakları kiralamış olan kişidir. Kira ile tutulan taşınmazın başkasına kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelir de gayrimenkul sermaye iradı olarak gelir vergisine tabidir. Yani bir kiracı kira ile tutmuş olduğu bir taşınmazı yeniden kiraya verirse, elde edeceği ge-



lir yine gelir vergisine tabi olacaktır. Taşınmazların ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunması durumunda, bunların gelirleri ticari veya zirai kazanç olarak gelir vergisine tabi tutulur.

Tüccarlara ait olsa dahi işletmeye dahil bulunmayan taşınmazların kiralanmasından elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı olarak gelir vergisine tabi tutulur.

## **2. KİRA GELİRİ NE ZAMAN ELDE EDİLİR?**

Gayrimenkul sermaye iratlarında taşınmazların kiraya verilmesinden; bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak, nakden veya aynen tahsilatla gayrimenkul sermaye iradı ortaya çıkmaktadır Yani kira geliri- nin elde edilmesinde nakden veya aynen tahsilat esası geçerlidir Alacak şeklinde doğan iratlar tahsilat gerçekleşene kadar gelir vergisinin konusuna girmez.

### **2.1. Geçmiş Yıllara Ait Olarak Tahsil Edilen Kira Bedelleri**

Gayrimenkul sermaye iratlarında geçmiş yıllara ait olarak tahsil edilen kira bedelleri tahsil edildikleri yılın geliri sayılır (G.VK. md. 72/1).

#### **Örnek : 3**

Ahmet Bey Çankaya ilçesinde bulunan dairesini konut olarak 01.01.1997 tarihinde 4 yıllığına Mehmet Beye kiraya vermiştir Kira sözleşmesine göre yıllar itibariyle yıllık kira toplamları aşağıdaki gibidir

Yıllar	Yıllık Kira Tutarı (TL)
1997	400.000.000.-
1998	800.000.000.-
1999	1.200.000.000.-
2000	2.000.000.000.-

Ahmet Bey çeşitli nedenlerle tahsil edemediği 1997 ve 1998 kira gelirlerinin 500 milyon lirası ile 1999 kira gelirinin tamamı ve 2000 kira gelirinin 750 milyon lirasını peşin olarak Aralık 1999'da tahsil etmiştir. Bu durumda Ahmet Bey 1999 takvim yılına ilişkin olarak OCAK 1999'da vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesinde; geçmiş yıllara ilişkin 500 milyon lira ile 1999 yılına ilişkin 1 milyar 200 milyon lirayı giderler ve istisnalar düşülmeden önceki gayrisafi irat tutarı olarak beyan edecektir. 2000 yılına ilişkin olarak peşin tahsil ettiği 750 milyon liralık kısım 2000 takvim yılının gelir hesabında dikkate alınacaktır.

## **2.2. Döviz Cinsinden Kiraya Verme İşlemlerinde Gelir Ne Zaman Elde Edilir?**

Günlük hayatta enflasyonun yarattığı tahribatı önlemeye yönelik olarak kiraya verme işlemlerinin döviz üzerinden yapıldığı görülmektedir. Bu durumda tahsilatın yapıldığı tarihteki, Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınarak gayrisafi irat belirlenir (V.U.K.G.T. Seri No : 130).

#### **Örnek : 4**

Nevzat Bey Gaziosmanpaşa-Ankara semtinde bulunan dairesini 1 Eylül 1998 tarihinden itibaren aylığı 1000 ABD Doları karşılığında kiraya vermiş ve bir yıllık kira bedeli olan 12.000 ABD Dolarını aynı gün tahsil etmiştir. Tahsil işleminin gerçekleştiği tarihteki Merkez Bankası'nın döviz alış kuru 320.500 liradır. Bu durumda Nevzat Bey 1998 yılına ait 4 aylık kira bedeli olan 4.000 ABD Doları karşılığı ( $4.000 \times 320.500 =$ ) 1.282.000.000.- Türk Lirasını 1998 takvim yılına ilişkin gayrisafi irat olarak Ocak 1999'da beyan etmiştir. 1999 yılına ilişkin olarak peşin tahsil edilen ( $1.000 \times 8 =$ ) 8.000 ABD Doları karşılığı ( $8.000 \times 320.500 =$ ) 2.564.000.000.- Türk Lirası ise 1999 takvim yılı iradı olarak dikkate alınacak ve Ocak 2000'de beyan edilecektir.

#### **2.3. Kira Bedelinin Ayn Olarak Tahsili Halinde Gelir Nasıl Elde Edilir?**

Ayn olarak (karşılığında bir mal alınması veya hizmet ifa ettirilmesi suretiyle) tahsil edilen kiralar, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir (G.V.K. md. 72/2). Emsal bedelinin kiralayanın başvurusuna bağlı olarak takdir komisyonunca belirlenmesi gerekir.

Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaliye nazaran haiz olacağı değerdir.

Emsal bedeli sırasıyla aşağıdaki esaslara göre tayin olunur (V.U.K. md. 267):

1. Ortalama Fiyat Esası

2. Maliyet bedeli esası

3. Takdir Esası

Kira bedellerinin aynen tahsil edilmesi durumunda emsal bedelin tespitinde birinci ve ikinci sıranın uygulanması mümkün olmayıp, doğrudan doğruya üçüncü sıranın "Takdir Esası"nın uygulanması gerekir

Takdir esasında emsal bedel doğrudan doğruya takdir komisyonu tarafından takdir edilir. Takdir edilen bedellere karşı mükellefler vergi mahkemelerinde dava açabilirler. Örneğin, kira bedelini eski model bir otomobil almak suretiyle tahsil etmiş bulunan mükellefin bu otomobilin değerini takdir komisyonuna takdir ettirmesi neticesinde komisyonca takdir edilen tutar mükellefçe piyasa fiyatlarının üzerinde bir değer olarak görülüyorsa, mükellef otomobilin değerine ilişkin olarak kendisine tebliğ edilen takdir komisyonu kararına karşı vergi mahkemesinde dava açabilir. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

#### **Örnek : 5**

Soner Bey sahibi bulunduğu dairesini 1.1.1999 tarihinde bir yıllığına konut olarak bir ressama kiraya vermiştir. 31.12.1999 tarihinde 1999 yılı kirasına karşılık olmak üzere kiracısından 3 adet yağlı boya tablo almıştır. Bu durumda Soner Bey takdir komisyonuna başvurarak kira karşılığında aldığı tabloların emsal bedelini tespit ettirecek ve bu tutarı gayrisafi irat olarak Ocak 1999'da beyan edecektir.

#### **2.4. Kiracı Tarafından Kira Süresinin Sonunda Bedelsiz Olarak veya Düşük Bedelle Mal Sahibine Devredilen ve Gayrimenkulün Değerini Artırmış Bulunan Kıymetler**

Kiracı tarafından taşınmazı genişletecek veya ekonomik değerini devamlı surette artıracak şekilde taşınmaza eklenen kıymetler kira süresinin bitiminde bedelsiz olarak (kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır) kiralayana devr olduğu takdirde, söz konusu kıymetler kiralayan bakımından bu tarihte aynen tahsil olunmuş sayılır ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir (G.V.K. md. 75/3).

#### **Örnek : 6**

Ayla Hanım sahibi bulunduğu 10 dairelik bir binayı muhtelif şahıslara konut olarak kiraya vermiştir. Kiracılar binaya asansör ilave ettirmişler ve kira süresinin bitiminde nakden ödedikleri kiralardan dışında ayrıca asansör tesisatını da bedelsiz olarak Ayla Hanıma devretmişlerdir. Bu durumda Ayla Hanımın takdir komisyonuna başvurarak binaya ilave edilen asansör tesisatının emsal bedelini tespit ettirmesi ve bu değeri tesisatı devraldığı yıla ilişkin olarak beyan etmesi gerekir.

#### **2.5. Ölüm ve Memleketi Terk Hallerinde Kira Geliri Nasıl Beyan Edilir?**

Gelecek yıllara ait olup peşin tahsil olunan kiralardan yukarıdaki örnekte de görüleceği üzere ilgili buldukları yılların hasılatı sayılır. Ancak ölüm ve memleketi terk hallerinde mükellefiyetin kalktığı tarihi takip eden zamanlara ait olmak üzere, peşin tahsil olunan kiralardan mükellefiyetin kalktığı dönemin hasılatı sayılır.

Ölüm tarihi itibariyle tahakkuk etmiş olan ancak henüz tahsil edilememiş olan kira bedellerinin beyanname verme süresi olan 4 aylık süre içinde varisler tarafından tahsil edilmeye çalışılması; tahsil edildiği takdirde ölenin gelir vergisi beyanına ilave edilmesi gereklidir. Ancak beyanname verme süresinin bittiği tarihe kadar tahsil edilemeyen kira bedellerinin daha sonra tahsil edilmesi durumunda varislerin geliri olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Memleketi terk tarihinde tahakkuk ettiği halde tahsil edilemeyen kira bedelinin olması durumunda, memleketi terkten sonra elde edilen bu gelirlerin dar mükellef esasına göre beyan edilmesi gerekmektedir.<sup>7</sup>

#### **Örnek : 7**

Hasan Bey sahibi bulunduğu daireyi 17.02.1999 tarihinde yıllık 1,5 milyar liraya kiraya vermiş ve 3 yıllık kira bedeli olan 4,5 milyar lirayı da peşinen tahsil etmiştir. Hasan Bey bu kiralama işleminde 2 ay sonra 17.04.1999 tarihinde vefat etmiştir. Bu durumda Hasan Bey tarafından tahsil edilen 3 milyar liranın tamamı Hasan Bey'in mirası red etmemiş varisleri tarafından ölümün meydana geldiği tarihten itibaren 4 ay içinde ilgili vergi dairesine gayrisafi irat olarak beyan edilecektir.

#### **Örnek : 8**

Yılmaz Bey sahibi bulunduğu apartman dairesini 17.01.1999 tarihinde yıllık 1 milyar liraya kiraya vermiş ve kira bedelinin 2 yıllık tutarının 31.10.1999 tarihinde ödenmesi konusunda kiracı ile anlaşmıştır. Ancak Yılmaz Bey bu işlemde bir ay sonra 17.02.1999 tarihinde vefat etmiştir. Apartman dairesi Yılmaz Bey'in tek mirasçısı durumunda bulunan oğluna

---

7) KARYAĞDI, a.g.e., s.29.

intikal etmiş ve oğlu, babası ile kiracı arasında yapılan anlaşma uyarınca 31.10.1999 tarihinde iki yıllık kira tutarı olan 2 milyar lirayı kiracıdan tahsil etmiştir. Bu durumda kira geliri, oğulun gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilecektir.

## **2.6. Kira Bedelinin Senetle Tahsili Halinde Gelir Ne Zaman Elde Edilir?**

Kira bedelinin bono karşılığında ödendiği durumlarda taşınmazı kiraya ve renin bono karşılığını kiracıdan tahsil ettiği tarihte gayrimenkul sermaye iradı elde edilmiş sayılır

### **Örnek : 9**

Hüseyin Bey sahibi olduğu gayrimenkulü işyeri olarak kullanılmak üzere bir şirkete 01.10.1998 tarihinde kiraya vermiş ve kira bedelinin bir yıllık tutarına eşit meblağın 31.01.1999 tarihinde ödenmesine ilişkin olarak kiracısı olan şirketten bono almıştır Bono tutarı 31.01.1999 tarihinde Hüseyin Bey tarafından tahsil edilmiştir. Bu durumda Hüseyin Beyin Bono karşılığını tahsil ettiği yıl olan 1999 yılında kira geliri elde edilmiş sayılacaktır.

## **2.7. Kiracıdan Tahsil Edilen Gider Karşılıkları**

Uygulamada kiracılardan kalorifer, asansör gibi binanın tamamlayıcı parçalarını teşkil eden tesisatın giderlerine karşılık olarak tahsil olunan gider karşılıklarının gayrisafi hasılatı eklenmeleri zorunludur

Su parası, aydınlatma, temizleme ve resmi giderlere katılma gibi gider karşılığı olarak tahsil edilen bedeller, bunların gider olarak indirilmeleri mümkün olduğundan, gayrisafi hasılatı ilave edilmeleri gerekmektedir.

Bu bedellerin kira bedelinden ayrı bir bedel olarak tahsil edilmesinin herhangi bir önemi yoktur.

Mükelleflerin hem elde ettikleri bu bedelleri hem de yaptıkları giderleri birbirinden mahsup etmek yerine hesaplamada hiç dikkate almamaları gibi bir yõteme başvurmaları, götürü gider usulüne göre gider tespiti yapan mükelleflerde vergi kaybına yol açabilecektir Zira götürü gider usulüne göre yapılan indirimde, bedelleri hasıllata geçirilmemiş olan gider karşılıklarına ait giderler de bulunabilecektir.<sup>8</sup>

## **2.8. Para Faizsiz Ev Kirasız Uygulamasında Kira Geliri Nasıl Elde Edilir?**

Bazı şahısların borç para verdikleri şahıslardan faiz almadıkları, buna karşılık borçlunun evinde kirasız olarak oturdukları ve bu işlemin genellikle "**para faizsiz ev kirasız**" şeklinde ifade edildiği görülmektedir.

Bu durumda; borç para verenin, parayı alanın evinde kira vermeksizin sağladığı menfaat Gelir Vergisi Kanunu uyarınca menkul sermaye iradidir Evini bedelsiz olarak borç para aldığı kimsenin faydalanmasına terk eden şahıs Gelir Vergisi Kanunu uyarınca evinden emsal kira bedeli tutarında kira hasıllatı elde etmiş sayılacaktır

## **2.9. Kiralama Sırasında Alınan Depozitolar**

Gayrimenkul sahipleri kiraya verdikleri gayrimenkullerde kiracının kullanımına bağılı olarak meydana gelmesi muhtemel zararlar ile ileride kira bedelinin tahsilatında ortaya çıkabilecek muhtemel sorunlara karşı, kiracıdan depozito almaktadırlar. Depozito olarak alınan bedeller ise mark veya do-

---

8) KARYAĞDI, a.g.e., s.29-30.



lar olarak tahsil edilmekte veya bu para birimlerine endekslenmektedir. Bu durumda, güvence parası mahiyetinde olan depozitoların kira geliri olarak kabul edilmesi ve beyanı söz konusu değildir. Ancak gayrimenkul sahibinin gayrimenkulünde meydana gelen zararlara karşılık olarak veya tahsil edemediği kiralara ilişkin olarak kiracısından almış olduğu depozitoyu iade etmemesi durumunda, depozito, kira gelirine dönüşmekte ve bu tarih itibariyle gayrimenkul sermaye iradı hüviyetini kazanmaktadır

#### **2.10. Kira Bedelinin Tahsilinde Özelliği Olan Durumlar**

Gayrimenkul iradı sahipleri için,

- Bilgileri dahiline girmesi kaydıyla namlarına kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması,
- Kira olarak doğan alacağın başka bir şahsa temlik (temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz, ivazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz)
- Kira olarak doğan alacağın kiracıya olan borç ile takası

tahsil yerine geçer (G.V.K. md. 72/5).

#### **Örnek : 10**

Ali Bey sahibi bulunduğu daireyi konut olarak beyaz eşya ticareti ile uğraşan bir tacire 1.10.1999 tarihinde aylık 200 milyon lira karşılığı kiraya vermiştir. Kiracısından toplam 1 milyar lira değerinde beş taksitle ödenmek üzere beyaz eşya seti almıştır. Kiracısı ile yaptığı sözleşme uyarınca beyaz eşya taksitlerinin ay sonları itibariyle kira alacağına takası kararlaştırılmıştır Bu durumda Ali Bey'in ay sonları itibariyle kira alacağı ile beyaz eşya seti nedeniyle doğan borcun takası sonucu gayrimenkul sermaye

ye iradı elde edilmiş olacaktır. Ali Bey 1999 takvim yılına ilişkin olarak takas yoluyla elde ettiği (3 x 200 milyon=)600 milyon lirayı Ocak 2000'de gayrisafi irat olarak beyan edecektir.

Ocak 2000 ve Şubat 2000'de gerçekleşen takas işlemlerinde ise 400.000.000 lira tutarındaki takas yoluyla yapılan tahsilat 2000 yılının geliri sayılacaktır

### **3. EMSAL KİRA BEDELİ**

#### **3.1. Emsal Kira Bedeli Nedir?**

Gayrimenkul kira gelirlerinde hasılat; prensip olarak tahsil edilen kira bedelidir. Ancak bazı durumlarda Gelir Vergisi Kanunu uyarınca hasılat olarak gerçekte tahsil edilen kira bedeli yerine emsal kira bedelinin esas alınması gerekmektedir.

Emsal kira bedeli, bedelsiz veya düşük bedelle kiraya verilen mal ve hakların kira gelirlerinde asgari bir had tespiti, bir başka ifade ile kiracı ve kiralayanın serbest iradeleri ile belirlenmiş kiralama işlemlerinde bedelin eksik veya düşük gösterilmesini ve böylece vergi matrahının aşınmasını önlemek için sisteme eklenmiş olan bir oto-kontrol müessesesidir.

#### **3.2. Binalarda Emsal Kira Bedeli Nedir?**

Binalarda emsal kira bedeli varsa, yetkili özel mercilerce tespit edilmiş veya mahkemece takdir edilmiş kiradır. Bu merciler tarafından tespit veya takdir edilmiş kira bedeli mevcut değilse, Vergi Usul Kanunu'na belirlenen vergi değerinin %5'idir. Vergi değeri, emlak vergisi matrahını teşkil etmektedir.

### **3.3. Emsal Kira Bedelinin Uygulanacağı Haller Nelerdir?**

Gelir Vergisi Kanununa göre emsal kira bedeli;

-Kiraya verilen taşınmazların kira bedellerinin emsal kira bedelinden düşük olması,

-Bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılması durumlarında uygulanır.

#### **Örnek : 11**

Emsal kira bedeli yıllık 500 milyon lira olan bir konutun bir şahsa kira bedeli alınmaksızın kiraya verilmesi durumunda 500 milyon lira taşınmazın kiraya verilmesi karşılığında elde edilen hasılat olarak kabul edilecektir

### **3.4. Emsal Kira Bedeli Uygulanmayacağı Durumlar Nelerdir?**

Emsal kira bedeli esaslı şu durumlarda uygulanmaz:

**a-** Boş kalan gayrimenkullerin korunmaları amacıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması (Örneğin yazlığın korunması amacıyla kış aylarında kirasız olarak bir bekçiye bırakılması durumu).

**b-** Binaların mal sahiplerinin usul, fűrüğ veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Usul, fűrüğ ve kardeşlerden her birinin ikametine birden fazla konut tahsisi edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz.

### **Örnek : 12**

Ahmet YILMAZ evli olup, kardeşinin kendisine bedelsiz olarak tahsis ettiği konutta oturmaktadır. Ahmet YILMAZ'ın eşi Aylin YILMAZ'ın kardeşi de kendilerine bedelsiz olarak bir ev tahsis etmiştir.

Bu durumda evli eşlere kardeşleri tarafından iki tane bedelsiz konut tahsis edilmiş olup, emsal kira bedeli vergi değeri yüksek olana uygulanmayacak, diğer konut için uygulanacaktır.

Buna göre bir konut, mal sahibinin ana, baba, büyükanne, büyükbabası ya da çocuklarına, torunlarına veya kardeşlerine yalnızca oturmaları için verilirse bunların emsal kira bedelleri vergiye tabi değildir. İkametten başka bir amaç için ayrılan binaların emsal kira bedeli gelir vergisine tabidir.

**c-** Mal sahibi ile birlikte akrabalarında aynı evde veya dairede ikamet etmesi.

Konut sahibi annesi, babası, çocukları, kayınpederi ve kayınvalidesi ile birlikte oturuyorsa emsal kira bedeli esas uygulanmaz.

**d-** Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda da emsal kira bedeli uygulanmaz.

### **3.5. Emsal Kira Bedelinin Tespiti Nasıl Yapılır?**

Binalarda emsal kira bedeli özel mercilerce veya mahkemelerce takdir edilmiş veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin %5'idir.

Vergi değeri Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre binaların rayiç bedelidir.

### 3.6. Maliye Bakanlığı'nın Eski Görüşü

Maliye Bakanlığı 18.02.1985 tarih ve 3-2131-4-426/10337 sayılı Genel Yazısında; emsal kira bedeli esasını uygulamasını aıklamıştır3239 sayılı Kanunla emsal kira bedeli esasını düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesinde bazı değişiklikler yapılmış ve bu değişiklikler 149 Seri No'lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde izah edilmiş ancak; uygulama ve yorumda bir değişiklik olmamıştır. Söz konusu Genel Yazıya göre; Gelir İdaresi'nin görüşü şöyledir:

"Bilindiği tzere Gelir Vergisi Kanunu'nun emsal kira bedeline ilişkin 73. maddesinde, kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinde düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifama bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılırBina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse, Vergi usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin %5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve hakların maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerinin %10'udur denilmiştir.

Anılan hükme göre kiraya verilen bina ve arazi için yetkili özel mercilerce tespit edilmiş kirası mevcut değilse, beyannamede gösterilen gayrisafi yıllık kira bedelleri 213 sayılıVergi Usul Kanunu'nun 268. maddesinde sözü edilen vergi değerinin %5'inden aşağı olduğu takdirde, emsal kira bedeli uygulamasına gidilecek, beyannamenin elden vergi dairesine verilmesi halinde, keyfiyet mükellefe şifahen duyurulacak ve emsal kira bedeli

esas alınmak suretiyle beyan edilen matrah rızasına istinaden artırılarak gerekli tarh ve tahakkuk işlemi yapılacaktır

Ancak, mükellefin beyan ettiği matrahın artırılmasına rıza göstermemesi halinde, beyanname aynen kabul edilerek gerekli tarh ve tahakkuk işlemi yapılacak, kanuni ve ek süreler geçtikten sonra emsal kira bedeli uygulamasına gidilerek bulunan matrah ile mükellefin beyan ettiği matrah arasındaki fark üzerinden, ikmalen kusur cezalı tarhiyat yapılacaktır"

### 3.7. Danıştay'ın Görüşü

**Vergi Yargısı'na göre; mükellefler emsal kira bedelinin altında kira geliri elde ettiklerini açıklama ve kanıtlama hakkına sahiptirler . Bu konudaki ispat külfeti, mükellefe aittir. Yani kira sözleşmesi ve banka kayıtları ile emsal kira bedeli altında kira geliri elde edildiği ispatlandığı durumda emsal kira bedeli esas alınarak tarhiyat yapılamaz. Bizim vergi sistemimiz idare açısından delil serbestliği ilkesini kabul etmiş ve vergilendirmede olayların fiili yönünü esas almıştır . Bunun anlamı mükellef de tam açıklama ve kanıtlama hakkına sahiptir . Bu nedenle pratikte yukarıda yazılı şekilde elde edilen gelir ispatlandığında emsal kira bedeli esas alınmaz. Bu konuda çok sayıda karar mevcuttur. Bu kararların tümünün ana gerekçesi aşağıdaki örnekte olduğu gibidir.**

"Emsal kira bedeli, elde edilmesi beklenen kiranın, vergi değeri yoluyla hesaplanarak önceden belli edilmesi gibi bir varsayıma dayanmaktadır

Gelirin gerçek ve safi tutarı ile vergilendirilmesini esas alan vergi sistemimizin, ticari ve zirai kazançlar içinde benzeri ölçüler getirdiği bilinmektedir. Ortalama kar haddi, asgari gayrisafi hasılat, asgari zirai kazanç esasları da belli nitelik ve kapasitelere sahip işletmeden beklenen gayrisafi ka-

zançların önceden belli edilmesinden ibarettir.

Anılan varsayımlar karşısında ticari ve sosyal yaşamın gerçeklerinin dışlanamayacağı bilincinde olan yasa yapıcı, vergi denetim aracı olarak kullanılan söz konusu esasları mutlak saymamış ve yükümlülerin emsal kira bedeline ulaşlamayış nedenlerini açıklama ve kanıtlama olanakları bulunduğunu kabul etmiştir.

Her ne kadar emsal kira bedeli esasını öngören 73. maddede vergi değerinin %5' i altında beyanda bulunan yükümlülerin buna ilişkin haklı nedenler getirebilecekleri belirtilmemişse de, madde devamında emsal kira bedelinin uygulanmayacağı hallerin belirtilmesi, gayrimenkul sermaye iradının elde etme koşuluna bağlanması ve bu müessesenin yapısı gereği yukarıda belirtilen yasal ölçülerden olması gibi nedenlerle, emsal kira bedeli esasını ile mutlak bir kural getirilmiş olduğu düşünülemez.

Bu nitelikleri ile Vergi İdaresi'nin elinde bir denetim aracı olarak bulunan emsal kira bedeli esasını, bu esasa göre beyanı gerekenden daha düşük beyanda bulunan yükümlülerin beyan ettiklerinin gerçek ve doğru olduğu yolundaki kanıtlarına da açıktır. Bu nedenle, tüm yasal ölçülerin uygulandığı hallerde olduğu gibi vergi değerinin %5' inin altında beyanda bulunan, yükümlü, beyanın gerçek olduğunu kanıtlama yükü altındadır" Bu anlayışı ifade eden pek çok Danıştay kararı mevcuttur (*Danıştay 3. Daire, 07.04.1987 tarih ve E. No:1986/1558, K. No:1987/905, Danıştay 4. Daire, 08.10.1987 tarih ve E. No:1985/4143, K. No:1987/2744, Danıştay 3. Daire, 25.11.1987 tarih ve E. No:1986/2052, K. No: 1987/2675, Danıştay 4. Daire, 08.06.1988 tarih ve E. No:1987/4203, K. No:1988/2290, Danıştay 3. Daire, 18.01.1989 tarih ve E. No:1988/2428, K. No:1989/109, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 06.04.1989 tarih ve E. No:1986/186, K. No:1990/31 sayılı kararlar*).

### **3.8. Emsal Kira Bedeli Konusunda Maliye Bakanlığının Son Görüşü**

Maliye Bakanlığı'nın 05.01.1999 tarih ve 1999/1 Sıra No'lu Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesi ile yayımlanan yeni görüşü aşağıdaki gibidir.

"Bilindiği üzere, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesinde; "Kiraya verilen mal hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifaaına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kirası mevcut değilse Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin %5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve hakların maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanunu'nun servetlerin değerlemesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değere-in %10'udur." hükmüne yer verilmiştir.

Emsal kira bedeli uygulamasına ilişkin bu hüküm, esas itibariyle gayrimenkullerin bedelsiz olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesinde belirtilenler dışındaki kişilerin kullanımına tahsis edilmesi veya kira bedelinin tespit edilememesi halleri ile muvazaalı olarak gerçek kira gelirinin altında beyanda bulunulması durumlarında vergi güvenlik müessesesi olarak kullanılmak amacıyla getirilmiştir.

Elde edilen gerçek kira gelirinin kira sözleşmesi, ödemeye ilişkin banka dekontu veya havale makbuzu vb. belgelerle veya kiracının ifadesi ile ispat ve tevsik edildiği durumlarda ayrıca emsal kira bedeli karşılaştırması uygulamasına gidilmemektedir. Sözü edilen ispat veya tevsik işlemine ise, ancak beyan edilen kira gelirinin gerçek durumu yansıtmadığına ilişkin karinelerin bulunması veya vergi incelemeleri sırasında yetkililerce talep edilmesi durumunda başvurulmaktadır."



Özetle Maliye Bakanlığı'nın yeni görüşüne göre, elde edilen kira gelirin kira sözleşmesi, ödemeye ilişkin banka dekontu veya havale makbuzu vb. belgelerle veya kiracının ifadesi ile ispat veya tevsik edildiği durumlarda ayrıca emsal kira bedeli uygulaması yoluna gidilmeyecektir

#### **4. NET KİRAGELİRİ NASIL TESPİT EDİLİR?**

Gelir Vergisi Kanununa göre gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır.<sup>9</sup> Gayrimenkul sermaye iradında safi irat ise gayrisafi hasıllardan iradın sağlanması ve devam ettirilmesi için yapılan giderler indirildikten sonra kalan olumlu farktır. Gelir Vergisi Kanununa göre gayrimenkul sermaye iradında net gelirin saptanması için gayrisafi hasıllardan indirilecek giderler gerçek ve götürü olmak üzere iki şekilde saptanabilir.

##### **4.1. Gerçek Gider Usulünde Net Gelir Nasıl Tespit Edilir?**

Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek tutarları kanıtlanmak koşulu ile matrahtan indirilecek giderler şunlardır:

---

9) Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde yapılan bu tanım, 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrası tanımdır. Ancak 11.08.1999 tarih ve 4444 sayılı Kanun'un 3. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 56. madde hükmü uyarınca, 1999-2002 yılları gelirlerinin vergilendirilmesinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1, 2, 80, 81, 82, Geçici 46 ve Geçici 47. maddeleri yerine 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesi hükümler (bazı farklılıklar hariç) uygulanacaktır. Buna göre 1999-2002 yıllarının vergilendirilmesinde esas alınacak gelir tanımı, "... bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır" şeklindeki tanım olacaktır.

**a- Kiraya veren tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri.**

Bu giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için kiraya veren tarafından ödenmiş olması gerekir. Kiracı tarafından yapılan bu nitelikteki ödemelerin gayrisafi hasıllattan indirilmesi mümkün değildir.

**b- Kiraya verilen taşınmazların idaresi için yapılan ve taşınmazın önemi ile orantılı idare giderleri**

Kapıcılara ödenen aylıklar kira sözleşmelerinin düzenlenmesi sırasında ödenen giderler, kiraların tahsil edilmesi için tutulan görevlilere ödenen ücretler, kalorifercilere yapılan ödemeler bu kapsamda değerlendirilir.

**c- Kiraya verilen mal ve haklara ilişkin sigorta giderleri**

Sigorta giderleri ancak ait oldukları yılın hasılatından düşülebilir. Örneğin 01.08.1999 tarihinde 1 yıllığına sigorta ettirilen ve kiraya verilen gayrimenkulden sağlanan kira gelirinden 1999 yılında yalnızca 5 aya tekabül eden kısmı gider olarak indirilebilecektir. Geriye kalan kısmı ise 2000 yılı net gelirinin bulunmasında dikkate alınacaktır.

**d- 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 süreyle iktisap bedelinin %5'i.**

4369 Sayılı Yasa ile yeni bir düzenleme getirilmiştir. Yapılan yeni düzenlemeye göre kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen gayrimenkullerin iktisap bedelinin (alım veya edinme bedeli) **her yıl %5'i beş yıl süre ile** gayrisafi hasıllattan indirilebilir. Beş yıllık süre alım tarihinden itibaren

ren başlar. 29.07.1998 tarihinden önce alınmış olan gayrimenkullere ilişkin olarak da beş yıllık süre henüz bitmemişse, kalan süre için indirimden yararlanma hakkı vardır. Bu uygulamada şu hususlara özellikle dikkat edilmelidir.

-Kiraya verilen birden fazla konut varsa, bir konutla ilgili bu hasılat indirimi diğer konutlardan sağlanan kira gelirinden yapılamaz.

-Elde edilen kira gelirinin yetersizliği nedeniyle bu hasılat indiriminin tamamı yapılamazsa, kalan tutar sonraki yıllarda indirim konusu yapılamaz.

Bu yeni hükmün yürürlük tarihi 29.07.1998 olup 1.1.1998 tarihinden itibaren elde edilen gelirler için uygulanmaya başlanmıştır.

#### **Örnek : 13**

1998 yılında 8 Milyar liraya alınan bir konut kiraya verilmiştir. Bu durumda indirim 1998 yılından itibaren başlanacak ve 8 Milyar liranın %5'i olan ; 400 milyon 1998, 400 milyon 1999, 400 milyon 2000, 400 milyon 2001 ve 400 milyon lirada da 2002 yılı kira gelirlerinden indirim konusu yapılabilecektir.

#### **Örnek : 14**

1995 yılında 4 Milyar liraya alınan bir konut 1999 yılından itibaren kiraya verilmiştir.

Bu durumda beş yıllık süre alım yılı olan 1995 yılında itibaren başlayacaktır. Bu nedenle sadece 1999 yılı kira gelirinin net tutarının tespitinde 4 Milyar liranın %5'i olan 200 milyon lira gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

### **Örnek : 15**

1996 yılında 6 milyar liraya alınan bir konut 1996 yılında boş tutulmuştur 1997 ve 1998 yıllarında işyeri olarak, 1999 ve 2000 yıllarında ise konut olarak kiraya verilmiştir.

Bu durumda gayrimenkulün boş olarak tutulduğu 1996 ve işyeri olarak kiraya verildiği 1997 ve 1998 yıllarına ilişkin olarak %5'lik indirim söz konusu olmaz. Gayrimenkulün konut olarak kiraya verildiği 1999 ve 2000 yıllarına ilişkin olarak, her bir yıl için alım bedelinin %5'i olan 300 milyon lira gider olarak indirim konusu yapılabilir.

#### **e- Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya verenler tarafından ödenmiş olmak şartıyla belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları**

Bina, arsa ve araziler için ödenen emlak vergileri gider yazılabilir.

Belediye Gelirleri Kanununa göre alınan çevre temizlik vergisinin mükellefi kiracılar olduğu için, kiracılar tarafından ödenen bu verginin taşınmaz sahipleri tarafından gerçek gelirin tespitinde indirilmesi mümkün değildir.

#### **f- Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar.**

Amortisman hesaplamasında, amortisman tabi değer biliniyorsa maliyet değeri, bilinmiyorsa bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinin 3. sırasına göre tespit edilen emsal bedel esas alınır.

Maliyet bedeli, inşa edilen taşınmazlarda inşa dolayısıyla yapılan tüm giderleri, satın alma halinde ise satın alma bedelini kapsar Vergi değeri ise

taşınmazların rayiç bedelidir.

Veraset suretiyle iktisap edilen gayrimenkullerde, varisler, bilinmekte ise amortismanı ölene ait maliyet bedeli üzerinden ayırmaya devam ederler. Aksi halde vergi değeri veya emsal bedeli esas alınır. Bu mal ve haklar veraset ve intikal vergisi bakımından yeni bir değerlemeye konu olmuş bulunmakla beraber, gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespiti için ayrılacak amortisman yönünden, ölen kimsenin amortisman ayırdığı veya ayırması gereken değerden farklı bir değer esas alınamaz. Öte yandan, amortisman süresi de ölen kimsenin gayrimenkulü iktisap ettiği tarihten başlar. Varislerin amortisman ayıracakları süre, ölen kimsenin iktisap tarihinden ölüm tarihine kadar geçen yılların indirilmesinden sonra kalan süreden ibarettir. Kiraya verilen mal ve hak, ölümden önce tamamen itfa edilmişse veya amortisman süresi ölüm tarihinde dolmuşsa varislerin amortisman ayırması mümkün değildir.<sup>10</sup>

Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin değerini, %20 oranından fazla olmamak üzere, serbestçe tespit ettikleri nispetler üzerinden yok ederler. Ancak, arazi ve binalar ile %20 nispetinden daha yüksek bir nispette amortismanına tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değeri, Maliye Bakanlığı'na tespit ve ilan olunan nispetler üzerinden yok edilir<sup>11</sup> (V.U.K. md. 315).

Bina ve arazilerde amortisman oranları Maliye Bakanlığı'na 153 seri No.lu Vergi Usul Kanunu Tebliği ile aşağıdaki gibi tespit edilmiştir:

---

10) Yılmaz ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, Kasım 1998, s. 589-590.

11) Bina ve arazilerde uygulanacak amortisman oranları Maliye Bakanlığı'na 18.10.1983 tarih ve 18195 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 153 seri no.lu Vergi Usul Genel Tebliğinde ayrıntılı olarak belirlenmiştir.

**Amortisman  
Nispeti %**

**I- Arazi ve Binalar**

**A- Binalar :**

a) Ticari, sınıai, zirai, mesleki işletmelerin idare binaları ile sağlık ve sosyal hizmetlerinde kullandıkları binalar; ticarethane, muayenehane, yazıhane, banka, sigorta, pansiyon, otel, okul, hamam, banyo binaları, tiyatro ve benzeri eğlence yerleri, depo, ardiye, kapalı spor sahaları binaları, spor sahalarındaki tribünler ve benzeri hizmetlere tahsis olunan sair binalar, ikamete mahsus ev, apartman ve emsali binalar:

Beton, kargir, demir, çelik	2
Yarı-kargir, yarı ahşap (Ahşap yapılar üzerine beton ve emsali püskürtmek suretiyle yapılmış binalar dahil)	3
Ahşap, kerpiç	4
Galip malzemesi sac, çinko, teneke mukavvat barakalar, inşaat şantiye binaları, mevsimlik faaliyette bulunan sinema gazino ve emsali yerlerdeki cam veya ahşap tesisler ile benzeri binalar	6
Galip malzemesi cam olan binalar (Ser, depo ve tesisler) ve benzerleri Sarnıçlar ve benzerleri	5
Tanklar :	2
İspirto ve saire tankları	5
Asit tankları	10
b) Fabrika, atölye, istasyon, terminal, garaj, hangar, kantar dairesi, kazan dairesi, pompa dairesi, elektrik santral binaları ile emsali hizmetlere mahsus binalar:	
Beton, kargir, demir, çelik	4
Yarı kargir	5
Ahşap	6

Kerpiç	8
Galip malzemesi sac, çinko, teneke	10
<b>B- Arazi (Tarım İşletmeleri) :</b>	
a) Arazi ıslahatı (Tarla kurutma ve sulama kanalları gibi)	5
b) Tesisat ve tertibat:	
Su yolları ve arklar	5
c) Tesisler	
1- Zeytinlikler	1.5
2- Dutluklar	2
3- Fındıklıklar	3
4- Süs ağaçları, parklar, güllükler	5
5- Bağlar	5
6- Narenciye	4
7- Şeftali ağaçları	10
8- Kayısı, erik, badem ağaçları	4
9- Elma, armut, ayva, incir ağaçları	4
10- Vişne, kiraz ağaçları	5
11- Ceviz, kestane, antep fıstığı	2
12- Sair meyveli ağaçlar	8
13- Seralar	4

Boş arazi ve arsalar amortismanına tabi değildir (V.U.K. md. 314).

#### **g- Kiraya verenin yaptığı onarım giderleri**

Gayrisafi kira hasılatından indirilecek onarım giderleri, taşınmazın eskiyen bozulan, yıpranan taraflarının düzeltilmesi ve yenilenmesi için yapılan normal onarım giderlerini ifade eder. Örneğin bir binanın bozulan çatı ve kiremitlerinin onarılması, badanası, kapı ve pencerelerinin boyanması, çatı layan duvarının onarılması gibi.

Taşınmazın ekonomik değerini artıracak şekilde genişletilmesi, tadili veya bunlara ilaveler yapılması için yapılan giderler normal onarım gideri sayılmayacağından gayrisafi hasılatından indirilemez. Örneğin, binaya kat eklenmesi, katın genişletilmesi, kalorifer ve asansör tesisatının konulması, giriş katının işyeri haline getirilmesi suretiyle tadili gibi giderler gayrimenkulün değerine eklenerek amortismanına tabi tutulur.

#### **h- Kiraya verilen mal ve haklara ait bakım ve idame giderleri.**

Kiraya verilen kıymetlerin yıpranmasını önlemek amacıyla yapılan giderlerdir. Örneğin bina bacalarının temizlenmesi, asansör ve kaloriferlerin normal bakımı gibi giderler kira gelirlerinden indirilebilir.

#### **ı- Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralalar ve diğer gerçek giderler**

Kiralanan mal ve hakların kiraya verilmesi suretiyle gayrimenkul sermaye iradı elde etmek mümkündür. Bu durumda elde edilen gayrisafi hasılatından ödenen kiralalar ve kiralama ile ilgili diğer gerçek giderler indirilebilir. Örneğin Ahmet Bey kiraladığı taşınmazı daha yüksek kira bedeli ile taşınmaz sahibinin bilgisi dahilinde tekrar kiraya vermiştir. Ahmet Bey'in bu durumda elde edeceği kira hasılatından taşınmazın sahibine ödeyeceği kira gerçek gelirin tespitinde kira hasılatından indirilebilecektir.

#### **i-Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutların kira bedeli**

Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutların kira bedeli kira hasılatından indirilebilir. Bu hükümden yararlanabilmek için binanın konut olarak kiraya verilmesi gerekmektedir. Konut olarak inşa edilen ve bu şekilde kullanılan bir gayrimenkulün işyeri olarak



kiraya verilmesi durumunda kira ile oturlan konutun kira bedelinin indirilmesi mümkün değildir.

**İndirilebilecek konut kirası elde edilen kira hasılatı ile sınırlıdır . Sahibi oldukları konutları kiraya verenler; kendilerinin kira ile başka bir konutta oturmaları nedeniyle zarar beyan edemezler. Oturlan konuta ödenen kira bedeli elde edilen gayrisafi hasılatтан istisna dikkate alınarak gerçek giderler indirildikten sonra kalan kısımdan düşülebilir. Götürü gider usulünü seçenler ise ödedikleri bu kiralari ayrıca düşemezler.**

#### **Örnek : 16**

Hasan Bey sahibi bulunduğu konutu kiraya vermiş ve kendisi çok daha düşük kira bedeli ile bir başka konutta kiracı olarak oturmaya başlamıştır. Bu durumda Hasan Bey sahibi bulunduğu konuttan elde ettiği kira hasılatından kirada oturduğu konut nedeniyle ödediği kira bedelini indirebilecektir.

#### **j- Yurtdışında ödenen konut kirası**

Tam mükellefiyete tabi olup yabancı ülkelerde bulunanların (örneğin resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşlarının), o ülkelerde ödediği konut kirası bedelinin Türkiye’de konut olarak kiraya verilen gayrimenkulden sağlanan kiradan düşüleceğini vergi idaresi kabul etmiştir.

Bu esas Almanya ve diğ er dış ülkelerde çalışan Türler için geçerli değıldir. Çünkü bunların vergi uygulamasında dar mükellefiyete tabi oldukları kabul edilmektedir (210 Seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğı). Bu durumda yurt dışında işçi olarak çalışan kişilerin buldukları ülkelerde ödedikleri kira giderlerini Türkiye’de elde ettiğı kira gelirinden indirmeleri mümkün değıldir.<sup>12</sup>

**k- Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak sözleşmeye, kanuna ve ilama dayanılarak ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar**

Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak sözleşmeye, kanuna ve ilama dayanılarak ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar hasıllattan indirilebilir. Örneğ in tahliye davası nedeniyle kiracıya ödenen tazminat gibi. Ancak taşınmaz sahibinin şahsi kusurundan doğ an zarar, ziyan ve tazminatlar kanuna, ilama veya sözleşmeye dayansa dahi hasıllattan indirilemez. Örneğ in kiraya verilen gayrimenkulün onarılması sırasında komş u meskene zarar verilmesi ve mahkeme kararına göre tazminat ödenmesi durumunda söz konusu tazminat tutarı gider olarak dikkate alınamaz.

**l- Şahıs Sigorta Primleri**

Beyan edilen gelirin %5’ini ve herbir kişi için asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, analık, doğ um ve tahsil gibi şahıs sigortalarının primleri mükelleflerin yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirlerden indirilebilir (G.V.K. md. 89/1).

Sigortanın Türkiye’de kain ve merkezi Türkiye’de bulunan bir sigorta şirketi nezdinde aktedilmiş ve gelirin elde edildiğı yılda ödenmiş olması ge-

---

12) KARYAĞDI, a.g.e., s.56.

reker.

Dar mükellefiyete tabi olanlar sigorta indirimi yapamazlar (G.V.K. md. 89/1).

#### **m- Bağış ve Yardımlar**

22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun'la yapılan düzenlemeye göre, bağış ve yardımların yıllık beyannameye ve vergiye tabi gelirden indirilmesi belli şartlara bağlıdır

Bağış ve yardım indirimleri, gelirin elde edilmesi ile ilgili değildir. Bu indirimler gelirin harcanması sayılır Bununla beraber özellikleri göz önünde tutularak, belli ölçüyü aşmamak kaydıyla matrahtan indirilebileceği kabul edilmiştir.

Bu indirimlerin yapılabilmesinin temel şartı vergiye tabi bir gelirin bulunmasıdır Dönem sonucu zararlı olduğunda veya önceki dönemlerden devren gelen zararın mahsubu dolayısıyla matrah teşekkül etmediğinde, bağış ve yardım indirimi mümkün değildir. Bu tür ödemeler gelirin harcanması ile ilgili olduğundan, indirim yapılabilmesi için gelir harcama imkanının doğmuş olması gerekir.

Bağış ve yardımların indiriminde esas olan şartlar şunlardır (G.V.K. md. 89/2):

1. Bağış ve yardımların aşağıda sayılan kurum ve kuruluşlara yapılmış olması gerekir. Sayılan kurum ve kuruluş dışındaki kişi veya kuruluşlara yapılacak bağış ve yardımlar indirim olarak dikkate alınamaz.

-Genel bütçeye dahil dairelere,

- Katma bütçeli idarelere,
- İl özel idarelerine,
- Belediyeler,
- Köylere,
- Kamu menfaatine yararlı derneklere,
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara,
- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara,
- Müzelere,
  
- Sinema, tiyatro, opera, bale, klasik müzik, klasik Türk müziği ve plastik sanatlar alanındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda kurulacak özel araştırma, eğitim ve uygulama merkezlerine,
  
- Kültür Bakanlığınca da desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen uluslararası sanatsal organizasyonlara.

2. Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara yapılacak bağış ve yardımların makbuz karşılığında yapılmış olması gerekir. Örneğin kamu menfaatine yararlı bir derneğin düzenlediği balonun bilet bedeli veya bunlarca çıkarılan dergi, gazete veya kitabın bedeli bağış ve yardım olarak indirim konusu yapılmaz.

3. Bağış ve yardımın indirim olarak dikkate alınabilecek kısmı ilgili yıla ait olarak beyan edilen gelirin %5'i ile sınırlanmıştır. Kalkınmada öncelikli yörelerde %5'lik sınır %10 olarak uygulanır.

4. Bağış ve yardımın ayın olarak yapılması halinde, bağışlanan veya yardı

mın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümleri dairesinde takdir komisyonunca tespit edilecek değeri indirime esas alınır

#### **n- Kısmen kiraya verme halinde giderlerin dağıtımı**

Gayrimenkul sermaye mahiyetindeki mal ve hakların kısmen kiraya verilmesi halinde, yukarıda yazılı giderlerden yalnız bu kısma isabet edenler hasıllattan indirilebilir (G.VK. md. 74/II).

Giderlerin kiraya verilen ve verilmeyen kısım itibariyle dağıtımında, ilk planda açıklığa kavuşturulması gereken husus kısmen kiralamadan ne anlaşılması gerektiğidir. Şu haller söz konusu olabilir:<sup>13</sup>

- Gayrimenkul, sahibinin özel kullanımına ve yararına tahsis edildiği için, kiraya verilmemiştir.
- Usul ve furuğun kullanılmasına tahsis edildiği için kiralanmamıştır
- Onarım dolayısıyla kiralanmamıştır
- Mal sahibi herhangi bir nedenle gayrimenkulü kiraya arz etmemiş, boş bırakmıştır
- Gayrimenkul kiraya çıkarılmış fakat müşteri bulunamamıştır

1- İlk iki halde, gayrimenkulün kiralamasının söz konusu olmadığı dolayısıyla bunlara isabet eden giderlerin hasıllattan düşülemeyeceği hususunda şüphe yoktur. Bu hallerde, gayrimenkulün bilfiil kullanılması veya kullanılması için emre amade tutulması sonucu değiştirmez.

---

13) ÖZBALCI, a.g.e., s.594-595.

2- Onarım süresince kiraya verilmeyen gayrimenkuller bakımından, bir kısıtlama yapılmadan, giderlerin tamamının matrahtan indirilmesi gerekir. Bu durumlarda kiraya vermeme, gayrimenkulü onarmak suretiyle kira gelirinin devamını sağlamak amacıyla yöneliktir. Onarım giderleri gibi, bu devredeki diğer giderler de gelirin elde edilmesi için yapılmıştır.

3- Gayrimenkulün kiraya arz edilmeyip boş bırakıldığı hallerde, bunlara ait giderler matrahtan indirilemez.

4- Kiraya arz edildiği halde, müşteri bulunmadığı için boş kalmış olan gayrimenkullerde ise, genel bir kural koymak oldukça güçtür. Her hadisenin kendi özelliği içinde değerlendirilmesi icap eder.

#### **4.2. Götürü Gider Usulünde Net Gelir Nasıl Hesaplanır?**

Gelir Vergisi Kanununa göre dileyen mükellefler gerçek gider yerine götürü gider usulünü uygulayabileceklerdir. Bu usulde gayrisafi kira hasılatının %25'i götürü olarak brüt hasılatтан indirilebilecektir. Götürü gidere ilaveten gerçek giderlerden herhangi birini ayrıca indirmek mümkün değildir. Götürü gider uygulaması ile ilgili olarak Gelir Vergisi Kanununda öngörülen esaslar şöyle özetlenebilir.

**a-** Götürü gider usulü uygulaması mükellefin arzusuna bırakılmıştır. Ancak bu yöntemi seçen mükellefler iki yıl geçmedikçe gerçek usule dönemeyebilirler.

**b-** Götürü gider usulünün uygulamasında beyanname üzerinde fiilen hasılatтан götürü olarak tespit edilen gider indirilir.

**c-** Götürü gider usulünden yararlanabilmek için daha önceden vergi dairesine bildirimde bulunma zorunluluğu yoktur.

**d-** Götürü veya gerçek gider usulünün seçimi sahip olunan gayrimenkullerin tümü için geçerli olmak üzere yapılar Gayrimenkullerin bir kısmı için götürü gider usulü, diğerleri için gerçek gider usulü uygulanamaz.

**e-** Götürü gider usulü haklar dışında kalan gayrimenkullerin safi iradının tespitinde uygulanabilmektedir.

**f-** Aile birliğinde aile reisi, eş ve küçük çocuklar götürü veya gerçek gider seçimlerini ayrı ayrı yapabilirler 4369 sayılı Kanun ile aile reisi beyanı kaldırıldığından bu konuda akla gelebilecek bir soru da zaten kalmamıştır

#### **4.3. Kira Gelirlerinde İstisna Uygulaması Nasıl Olur?**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 21. maddesine göre;

**"(4369 sayılı Kanununun 27. Maddesiyle değiştirilen fıkra, Yürürlük: 1998 gelirlerine de uygulanmak üzere 29.7.1998) Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 240.000.000 lirası gelir vergisinden müstesnadır. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz.**

*Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar bu istisnadan faydalanamazlar."*

Yukarıda yer verilen istisna uygulamasının şartları ile uygulamaya ilişkin olarak önemli görülen hususlar ana başlıklar halinde aşağıda belirtilmiştir:

1. İstisna, sadece binaların mesken olarak kiraya verilmesi karşılığında el-

de edilen hasıllata uygunlabilmektedir. Hakların kiralanmasında veya binaların işyeri olarak kiraya verilmesi durumunda istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır.

2. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz. Yani mesken olarak kiraya verilen gayrimenkullerden sağlanan gelir için getirilen istisnadan sadece iyi niyetli kişiler yararlanabilecektir.

3. Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar bu istisnadan faydalanamazlar.

4. Aşağıda sayılan kişi ve kurumlara kiraya verilen konutlar nedeniyle elde edilecek kira gelirleri üzerinden kiracılar Gelir Vergisi Kanunu uyarınca stopaj yapmak zorunda olup, bu tür kiralamalarda konut sahibi istisnadan faydalanamaz.

Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler

5. Ticari, zirai veya mesleki kazançları nedeniyle yıllık beyanname verenlerin eş ve küçük çocuklarının da istisnadan yararlanmaları gerekir. Bu konuda yasal bir engel kalmamıştır.

6. İstisna şahsa bağlıdır. Örneğin Konut olarak kiraya verilmiş olan karı ve kocanın %50'şer payla sahip oldukları binadan 1999 takvim yılında 2 milyar lira kira geliri elde edilmiş ise karı ve kocadan her biri 1999 yılı için



geçerli olan istisnadan ayrı ayrı yararlanırlar

7. Kira gelirleri istisnasından yararlanan kısma isabet eden giderler vergiye tabi tutarın tespitinde dikkate alınmaz.

8. Birden fazla konut kiraya verilmiş ise istisna bir defa uygulanır. Örneğin 4 konutunu kiraya veren bir şahıs her bir konut için ayrı ayrı istisnadan yararlanamaz. İstisna haddi dört konut için de yalnızca bir kez geçerlidir.

Bilindiği üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun 93. maddesinde düzenlenmiş bulunan "Aile Reisi Beyanı" esaslı 4369 sayılı Kanunla, 1998 yılı gelirlerinden başlamak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece aile içinde elde edilen kazanç ve iratların bunları elde eden eşler ve çocuklar tarafından ayrı ayrı beyan edilmesi esasına geçilmiştir. Bu nedenle, Gelir Vergisi Kanunu'nun 21. maddesinin ikinci fıkrasında ifade edilen "Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar" şeklindeki hükmün "gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar" kısmının anlamı kalmamıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun metnine yukarıda yer verilen 21. maddesi uyarınca, binaların konut olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 1998 yılı gelirleri için 240.000.000 lirası gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bir başka ifade ile istisna edilen bu tutar vergiye tabi değildir.

1999 yılı gelirleri için Kanun metninde öngörülen 240.000.000 liralık istisnanın 1999 yılında hangi tutar olarak dikkate alınacağı konusunda ise Gelir Verisi Kanunu'nun mükerrer 123. maddesinde düzenleme yapılmıştır. Buna göre;

"1. ....

2. Bu Kanununun 21, 23/8, Ek : 2, 47 ve 48 inci maddelerinde yer alan maktu had ve tutarlar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan maktu had ve tutarların yüzde beşini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Bakanlar Kurulu, bu surette tespit edilen had ve tutarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye yetkilidir.

3. ...."

Yukarıda yer alan yasal düzenleme uyarınca 1999 yılında elde edilen gayrimenkul sermaye iratları için uygulanacak istisna oranının (240.000.000 x 77,8 = ) 426.720.000.-TL olması gerekir Ancak anılan yasa hükmüne göre bu şekilde belirlenen maktu had ve tutarların yüzde beşini aşmayan kesirlerin dikkate alınmaması nedeniyle uygulanacak istisna tutarı 420.000.000.-TL olacaktır.<sup>14</sup>

Öte yandan, Bakanlar Kurulunun bu surette tespit edilen had ve tutarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye yetkili olduğu hususunun da gözden kaçırılmaması gerekir

Devam eden açıklamalarımızda yer alan örneklerde 1999 yılı gelirlerine uygulanacak istisna oranı yukarıda yer verilen hesaplamalar neticesinde 420.000.000.-TL olarak esas alınmıştır

---

14) 1999 yılına ilişkin istisna tutarının tespitinde G.V.K.'nın mük. 123. maddesi uyarınca 1998 yılına ilişkin olarak ilan edilen yeniden değerlendirme oranı esas alınacaktır. 1998 yılına ilişkin yeniden değerlendirme oranı ise Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 267 sıra nolu V.U.K. Genel Tebliği ile % 77.8 olarak ilan edilmiştir.

### Örnek : 17

Hüseyin Bey konut olarak kiraya verilen bir daireden 1999 yılında 6 milyar lira kira geliri elde etmiştir. Hüseyin Bey safi gelirin tespitinde götürü gider usulünü seçmiştir. Bu durumda safi geliri aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

1-Gayrimenkul Sermaye İradı Hasılatı	6.000.000.000.-TL
2-Gayrimenkul Sermaye İradı İstisnası	420.000.000.-TL
3-İstisnadan Sonra Kalan(1-2=)	5.580.000.000.-TL
4-Götürü Gider(3 x %25=)	1.395.000.000.-TL
<b>5-Vergiye Tabi Gayrimenkul Sermaye İradı(3-4=)</b>	<b>4.185.000.000.-TL</b>

### Örnek : 18

Örnek 17’de yer alan Hüseyin Bey’in 1999 yılında elde ettiği konut kirasının, daha sonra yapılan bir incelemede 10 milyar lira olduğu saptanmıştır. Bu durumda hesaplanacak vergiye tabi gelir aşağıdaki gibi olacaktır.

1-Gayrimenkul Sermaye İradı Hasılatı	10.000.000.000.-TL
2-Gayrimenkul Sermaye İradı İstisnası	0
3-İstisnadan Sonra Kalan(1-2=)	10.000.000.000.-TL
4-Götürü Gider(3 x %25=)	2.500.000.000.-TL
<b>5-Vergiye Tabi Gayrimenkul Sermaye İradı(3-4=)</b>	<b>7.500.000.000.-TL</b>

Hüseyin Bey elde ettiği konut kira gelirini eksik beyan ettiği için, gay -

**rimenkul sermaye iradı istisnasından yararlanamayacaktır (G.V.K. md. 21).**

#### **4.4. Safi Kira Gelirinin Tespitine İlişkin Örnekler**

##### **Örnek : 19**

Hasan Bey birisi kendisine diğeri eşine ait iki adet konutu mesken olarak kiraya vermiştir. Kendi adına kayıtlı olan konuttan 1999 yılında 6 milyar lira, eş adına kayıtlı konuttan ise 4,5 milyar lira kira hasılatı elde etmişlerdir. Hasan Bey ve eş net gelirin tespitinde gerçek usulü tercih etmişlerdir. Söz konusu gelirlerin elde edilmesi için yapılan gerçek giderlerin tutarları ise sırasıyla 1.5 milyar ve 900 milyon liradır Bu giderlerin içinde %5 oranındaki hasılat indirimi bulunmamaktadır

Bu konutlar 1997 yılında iktisap edilmişlerdir. Hasan Bey adına kayıtlı olan konutun alım değeri 10 milyar ve eş adına kayıtlı olan konutun alım bedeli ise 8 milyar liradır. Hasan Bey'in ve eşinin anılan yılda başka bir geliri bulunmamaktadır. Bu durumda 1999 yılı geliri ile ilgili olarak 2000 Ocak ayında müstakilen verilecek beyannamelerde; beyan edilecek gayrimenkul sermaye iradının safi tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır

### Hasan Bey'in Gelirinin Hesabı

1-Hasıllattan İndirilecek Gider (10.000.000.000 x %5=)	500.000.000.-TL
2-İstisnaya İsbet Eden Gider (420.000.000/6.000.000.000) x 2.000.000.000=	140.000.000.-TL
3-İndirilecek Gerçek Gider(2.000.000.000-140.000.000=)	1.860.000000.-TL
4-Beyan Edilecek Gayrisafi Hasılat	6.000.000.000.-TL
5-Konut İstisnası	(-)420.000.000.-TL
6-İndirilebilecek Gerçek Gider	(-)1.860.000.000.-TL
<b>7-Vergiye Tabi Gayrimenkul Sermaye İradı(4-5-6=)</b>	<b>3.720.000.000.-TL</b>

### Eşin Gelirinin Hesabı:

1-Hasıllattan İndirilecek Gider(8.000.000.000 x %5=)	400.000.000.-TL
2-İstisnaya İsbet Eden Gider (420.000.000/4.500.000.000) x 1.300.000.000=	121.333.000.-TL
3-İndirilecek Gerçek Gider(1.300.000.000 - 121.333.000=)	1.178.667.000.-TL
4-Beyan Edilecek Gayrisafi Hasılat	4.500.000.000.-TL
5-konut İstisnası	(-)420.000.000.-TL
6-İndirilebilecek Gerçek Gider	(-)1.178.667.000.-TL
<b>7-Vergiye Tabi Gayrimenkul Sermaye İradı(4-5-6=)</b>	<b>2.901.333.000.-TL</b>

Hasan Bey ve eşi ayrı ayrı verecekleri gelir vergisi beyannamelerinde yukarıda anılan tutarları Ocak 2000' de beyan edeceklerdir

## Örnek : 20

Taner Bey'in geliri, sahibi olduğu konutun mesken olarak kiraya verilmesinden ibarettir. Taner Bey 1999 yılında toplam 3 milyar lira kira hasılatı elde etmiştir. Net gelirin tespitinde götürü gider usulünü seçmiştir. Bu durumda Taner Bey'in beyan edeceği gayrimenkul sermaye iradı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

1-Kira Hasılatı	3.000.000.000.-TL
2-Konut İstisna	(-)420.000.000.-TL
3-Götürü Gider(3.000.000.000-420.000.000) x %25=	(-) 645.000.000.-TL
<b>4-Beyan Edilecek Gayrimenkul Kira Geliri(1-2-3=)</b>	<b>1.935.000.000.-TL</b>

## 5. KİRA GELİRLERİNDE STOPAJ

Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler gayrimenkul sahiplerinin gelir vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanunu uyarınca stopaj yapmak mecburiyetindedirler.

**Gelir Vergisi Kanununun 94/5-a hükmü uyarınca 20.12.1996 tarih ve 96/8955 sayılı BKK ile 1.1.1997 tarihinden itibaren stopaj oranı %20 olarak belirlenmişti. Bu oran 99/12623 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 01.04.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %15 olarak yeniden belirlenmiştir. Son olarak da 27.11.1999 tarih ve**

**99/13646 sayılı BKK ile bu oran 01.12.1999 tarihinden itibaren %20 olarak yeniden düzenlenmiştir. Ayrıca kira ödemeleri sırasında tevkifat suretiyle kesilen gelir vergisi üzerinden %10 oranında fon payı hesaplanır.**

## **6. KİRA GELİRLERİNİN BEYANI**

Gelirin sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olması halinde, yıllık gelir vergisi beyannamesi takip eden yılın Ocak ayı sonuna kadar verilir. Ancak başka bir gelirin olması halinde, beyanname Mart ayında verilecektir. Beyanname Ocak ayında verildiği takdirde ilk taksit Ocak ayı sonuna kadar, ikinci taksit Nisan ayı sonuna kadar ve üçüncü taksit ise Temmuz ayı sonuna kadar ödenir.

Konut kira gelirinin brüt tutarı 420.000.000 liralık haddin içinde veya altında ise yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmez. İşyeri kiralalarında ise eğer stopaj yoluyla vergilendirilen kira gelirinin brüt tutarı 3.500.000.000 liranın (1999 takvim yılı gelirleri için uygulanacak olan had) altında ise yine yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmez. Ancak işyeri kiralalarında yıllık brüt gelir 3.500.000.000 lira veya üstünde ise beyanname verilir.

Konut kira geliri 420.000.000 lirayı aşıyorsa tutar ne olursa olsun gelir vergisi beyannamesi verilir. Çünkü stopaj yoluyla vergileme yapılmamıştır.

Konut kira geliri ile stopaj yoluyla vergilenen kira gelirinin brüt tutarı birlikte 3.500.000.000 liralık haddi aşıyorsa, bunlar birleştirilir ve aynı beyanname ile beyan edilir. Çünkü bu iki unsur da aynı gelir türüdür yani gayrimenkul sermaye iradıdır.

### **ÖRNEK : 21**

Ahmet Bey ve eşi Aysel Hanım %50'şer payla sahip oldukları bir konuttan 1999 takvim yılı içinde 600.000.000 lira kira geliri elde etmişlerdir.

Bu durumda Ahmet Bey ve Aysel Hanım beyanname vermeyeceklerdir. Çünkü her biri istisnadan yararlanma hakkına sahiptir. Her birinin payına düşen kira gelirinin brüt tutarı istisna haddi içinde bulunmaktadır.

### **ÖRNEK : 22**

Tahsin Bey emekli devlet memurudur. Kendisine ait bulunan konuttan 1999 takvim yılı içinde 2.500.000.000 lira kira geliri elde etmiştir. Ayrıca bir bankada bulunan mevduatı karşılığında brüt 18.000.000.000 lira faiz geliri elde etmiştir.

**Tahsin Bey kira gelirinin net tutarının hesaplanmasında %25'lik götürü gider usulünü tercih etmiştir. Buna göre beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.**

1. Hasan Bey bankada bulunan mevduatı karşılığı elde ettiği faiz geliri için tutarı ne olursa olsun beyanname vermeyecek, başka gelir unsurları nedeniyle beyanname vermesi durumunda da bu gelirleri beyanname dahil etmeyecektir.

4444 sayılı Kanun'un 3. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 55. madde uyarınca "1.1.1999-31.12.2002 tarihleri arasında elde edilen ve tevkiif suretiyle vergilendirilmiş bulunan Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin 7, 12 ve 14 numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları ile menkul kıymetler yatırım fonlarının katılma belgelerine ödenen kar payları için yıllık beyanname verilmez. Diğer



*gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyan - nameye dahil edilmez. Ticari işletmeye dahil olan bu gelirler, bu mad - denin kapsamı dışındadır."*

2. Tahsin Bey'in kiraya verdiği konuttan 1999 takvim yılı içinde elde ettiği 2.500.000.000 lira kira gelirin beyanı ise şu şekilde olacaktır:

1. Brüt Kira Geliri	2.500.000.000.-TL
2. Gayrimenkul Sermaye İradı İstisnası	420.000.000.-TL
3. İstisnadan Sonra Kalan(1-2=)	2.080.000.000.-TL
4. Götürü Gider(3 x %25=)	520.000.000.-TL
5. Vergiye Tabi Gelir (3-4=)	1.560.000.000.-TL
<b>6. Hesaplanan ve Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi</b>	<b>312.000.000.-TL</b>
<b>7. Hesaplanan ve Ödenmesi Gereken Fon Payı (6 x %10=)</b>	<b>31.200.000.-TL</b>

### ÖRNEK : 23

Cemal Bey'in kira geliri dışında başkaca bir geliri bulunmamaktadır. 1999 yılı içinde elde ettiği kira gelirleri ise brüt 19.000.000.000 lira işyeri kirası ve 13.000.000.000 konut kira gelirinden oluşmaktadır. İşyeri sayısı 5 ve konut sayısı ise 4'tür. Cemal Bey %25'lik götürü gider usulünü tercih etmiştir. İşyeri kiralari üzerinden 3.800.000.000 lira gelir vergisi ve 380.000.000 lira fon payı kesintisi yapılmıştır Bu göre Cemal Bey'in Ocak 2000 sonuna kadar verilecek beyanı şöyle olacaktır.

**(420.000.000 liralık istisna şahsa bağlıdır ve aynı zamanda hasılataya uygulanır. Onun için her konuta ayrı ayrı değil, toplam konut kirası hasılatına bir defa uygulanır).**

1. Konut Kira Geliri	13.000.000.000.-TL
2. İşyeri Kira Geliri	19.000.000.000.-TL
3. Toplam Gayrimenkul Sermaye İradı (1+2=)	32.000.000.000.-TL
4. Gayrimenkul Sermaye İradı İstisnası	420.000.000.-TL
5. İstisnadan Sonra Kalan (3-4=)	31.580.000.000.-TL
6. İndirilecek Gider (5 x %25=)	7.895.000.000.-TL
<b>7. Vergiye Tabi Gayrimenkul Sermaye İradı(5-6=)</b>	<b>23.685.000.000.-TL</b>
8. Hesaplanması Gereken Gelir Vergisi	7.439.750.000.-TL
9. Mahsup Edilecek Gelir Vergisi	3.800.000.000.-TL
<b>10. Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi (8-9=)</b>	<b>3.639.750.000.-TL</b>
11. Hesaplanması Gereken Fon Payı (8 x %10=)	743.975.000.-TL
12. Mahsup Edilecek Fon Payı	380.000.000.-TL
<b>13. Ödenmesi Gereken Fon Payı (11-12=)</b>	<b>363.975.000.-TL</b>

#### ÖRNEK : 24

Sedat Bey sahip olduğu konutunu ve dükkanını 1999 takvim yılında kiraya vermiştir. Konutundan 3.000.000.000 lira ve dükkanından da brüt olarak 6.000.000.000 lira kira geliri elde etmiştir. Kendisinin beyanı gereken başkaca bir geliri bulunmamaktadır. (Dükkanında elde ettiği kira geliri üzerinden 1.200.000.000 lira gelir vergisi ve 120.000.000 lira fon payı tevkif edilerek Sedat Bey'e net 4.680.000.000 lira ödemede bulunulmuştur.) Sedat Bey safi gelirinin tespitinde götürü gider usulünü tercih etmiştir. Buna göre Sedat Bey'in 1999 yılı beyanı aşağıdaki gibi olacaktır

1-Mesken Kira Geliri	3.000.000.000.-
2-İşyeri Kirası	6.000.000.000.-
3-Toplam(1+2=)	9.000.000.000.-
4-Konut İstisnası	420.000.000.-
5-Kalan (3-4=)	8.580.000.000.-
6-Giderler (5 x %25=)	2.145.000.000.-
7-Safi İrat(5-6=)	6.435.000.000.-
8-Hesaplanacak Gelir Vergisi	1.580.500.000.-
9-Mahsup Edilecek Tevkif Yoluyla Kesilmiş Gelir Vergisi	1.200.000.000.-
10-Hesaplanacak Fon Payı(8 x %10=)	158.050.000.-
11-Mahsup Edilecek tevkif yoluyla Kesilmiş Fon Payı	120.000.000.-
<b>12-Ödenecek Gelir Ver. ve Fon Payı Toplamı (8-9)+(10-11)=</b>	<b>418.550.000.-</b>