

KİRA GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ VE BEYANI

Mehmet SARITAŞ
Hesap Uzmanı

İsmail ERGÜNEŞ
Hesap Uzmanı

TÜRMOB YAYINLARI- 170
ANKARA - 2002
Sirküler Rapor Serisi
Seri No :2002 - 1

TÜRMOB Adına Sahibi
Mustafa ÖZYÜREK

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

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

ÖNSÖZ

TÜRMOB olarak büyük önem verdiğimiz konuların başında mesleki eğitim gelmektedir. Mesleki eğitime katkı sağlaması ve uygulamacılara yol göstermesi amacıyla yayınlamaya başladığımız **Sirküler Rapor Serisi** bu amacımıza ulaşmada oldukça önemli bir fonksiyon üstlenmiştir.

Geçtiğimiz iki 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 sürdürmekteyiz.

Sirküler Rapor kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2002-1 Seri Numaralı bu kitabı; Hesap Uzmanı Mehmet SARITAŞ ve Hesap Uzmanı İsmail ERGÜNEŞ tarafından hazırlanan "**Kira Gelirlerinin Vergilendirilmesi ve Beyanı**" isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Bundan sonraki sirküler kitaplarımız, bir plan doğrultusunda hazırlanarak, her ay bir kitap olarak sizlere ulaştırılacaktır. Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum. Eğitim serimize gösterilen ilgi ve destekten dolayı meslektaşlarımıza ve stajyerlerimize teşekkürlerimi sunarım.

Nail SANLI
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

1. GİRİŞ	1
2. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI NEDİR?	1
2.1. Ticari veya Zirai Bir İşletmeye Dahil Olan Mal ve Hakların Kiralınması Karşılığı Elde Edilen Gelirlerin Niteliği.	1
3. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADINDA MÜKELLEF	2
3.1. Sahip (Malik)	3
3.2. Zilyet	3
3.3. Mutasarrıf	3
3.4. İrtifak Hakkı Sahibi	3
3.5. İntifa Hakkı Sahibi	4
3.6. Kiracı	4
4. KİRA GELİRİ, GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI SAYILAN MAL VE HAKLAR.	4
4.1. Arazi, Bina (Döşeli Olarak Kiraya Verilenlerde Döşeme İçin Alınan Kira Bedelleri Dahildir), Maden Suları, Menba Suları, Madenler, Taş Ocakları, Kum ve Çakıl İstihsal Yerleri, Tuğla ve Kiremit Harmanları, Tuzlalar ve Bunların Mütemmim Cüzileri ve Teferruatları (G.V.K. Md. 70/I-1)	5
4.1.1. Arazi	5
4.1.2. Bina	5
4.1.3. Maden Suları	5
4.1.4. Madenler	6
4.1.5. Taş Ocakları	6
4.1.6. Kum ve çakıl üretim yerleri	7
4.1.7. Tuğla ve kiremit harmanları	7
4.1.8. Tuzlalar	7
4.1.9. Mütemmim cüz (tamamlayıcı parça)	7
4.1.10. Teferruat	7
4.2. Voli Mahalleri ve Dalyanlar (G.V.K. Md.70/I-2)	8
4.2.1. Voli mahalleri	8

4.2.2.	Dalyanlar	8
4.3.	Gayrimenkullerin, Ayrı Olarak Kiraya Verilen Mütemmim Cüzileri ve Teferruatı İle Bilumum Tesisatı, Demirbaş Eşyası ve Döşemeleri (G.V.K. Md. 70/I-3).	8
4.4.	Gayrimenkul Olarak Tescil Edilen Haklar (G.V.K. Md.70/I-4).	8
4.5.	Arama, İşletme, İmtiyaz Hakları v.b. (G.V.K. Md. 70/I-5).	9
4.6.	Telif Hakları (G.V.K. Md. 70/I-6).	9
4.7.	Gemi ve Gemi Payları (G.V.K. Md. 70/I-7).	10
4.8.	Motorlu Nakil ve Cer Casıtalrı, Her Türlü Motorlu Araç, Makine ve Tesisat İle Banların Eklentileri (G.V.K. Md. 70/I-8).	10
4.9.	Vakfın Gelirinden Hizmet Karşılığı Olmayarak Alınan Hisseler İle Zirai Faaliyete Bilfiil İştirak Etmeksizin Sadece Üründen Pay Alan arazi Sahiplerinin Gelirleri Gelir Vergisi Uygulamasında Gayrimenkul Sermaye İradı Addolunur.	11
5.	GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINDA GAYRİSAFİ HASILATIN TESPİTİ.	11
5.1.	Nakden Tahsilat	12
5.1.1.	Kiracıdan Tahsil Edilen Gider Karşılıkları	12
5.1.2.	Döviz Cinsinden Kiraya Verme İşlemlerinde Hasılat Nasıl Hesaplanır?	13
5.2.	Aynen Tahsilat	13
5.2.1.	Emsal Bedel Nedir?	14
5.2.2.	Kiracı Tarafından Kira Süresinin Sonunda Bedelsiz Olarak veya Düşük Bedelle Mal Sahibine Devredilen ve Gayrimenkulün Değerini Artırmış Bulunan Kıymetler	15
5.3.	Tahsil Sayılan Haller	16
5.4.	Üçüncü Bir Tahsilat Şekli; Para Faizsiz Ev Kirasız Uygulaması	17
6.	KİRA GELİRLERİNDE VERGİLENDİRME DÖNEMİNİN TESPİTİ	17
6.1.	İçinde Bulunulan Yıla İlişkin Olarak Tahsil Edilen Kira Bedelleri	18
6.2.	Geçmiş Yıllara Ait Olarak Tahsil Edilen Kira Bedelleri.	18

6.3.	Gelecek Yıllara Ait Olup Peşin Tahsil Edilen Kira Bedelleri	19
6.4.	Ölüm ve Memleketi Terk Hallerinde Kira Geliri Nasıl Beyan Edilir?	20
6.5.	Kira Bedelinin Senetle Tahsili Halinde Gelir Ne Zaman Elde Edilir?	21
6.6.	Kiralama Sırasında Alınan Depozitolar	22
7.	EMSAL KİRA BEDELİ	22
7.1.	Emsal Kira Bedeli Nedir?	22
7.2.	Emsal Kira Bedelinin Tespiti Nasıl Yapılır?	23
7.3.	Hangi Durumlarda Emsal Kira Bedeli Uygulanır?	23
7.3.1.	Gayrimenkulün Bedelsiz Olarak Başkasının İntifasına Bırakılması Neyi İfade Eder?	24
7.3.2.	Bedelsiz Olarak Başkasının İstifadesine Bırakılan Gayrimenkulün Kira Bedeli	24
7.4.	Emsal Kira Bedelinin Uygulanmadığı Haller Nelerdir?	25
7.5.	Emsal Kira Bedeli Konusunda Maliye Bakanlığı'nın Son Görüşü	26
8.	NET KİRA TUTARININ TESPİTİ	28
8.1.	Gerçek Gider Usulünde Net Gelir Nasıl Tespit Edilir?	29
8.1.1.	Kiraya veren tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri	29
8.1.2.	Kiraya verilen taşınmazların idaresi için yapılan ve taşınmazın önemi ile orantılı idare giderleri	29
8.1.3.	Kiraya verilen mal ve haklara ilişkin sigorta giderleri	30
8.1.4.	Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren 5 yıl süreyle iktisap bedelinin %5'i	30
8.1.5.	Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya verenler tarafından ödenmiş olmak şartıyla belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları	32
8.1.6.	Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar	32
8.1.7.	Kiraya verenin yaptığı onarım giderleri	34

8.1.8.	Kiraya verilen mal ve haklara ait bakım ve idame giderleri.. . . .	34
8.1.9.	Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler.	35
8.1.10.	Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutların kira bedeli.	35
8.1.11.	Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak sözleşmeye, kanuna ve ilama dayanılarak ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar.	37
8.1.12.	Şahıs Sigorta Primleri	37
8.1.13.	Bağış ve Yardımlar	38
8.2.	Kısmen Kiraya Verme Halinde Giderlerin Dağıtımını	39
8.3.	Götürü Gider Usulünde Net Gelir Nasıl Hesaplanır?	41
9.	KİRA GELİRLERİNDE İSTISNA UYGULAMASI	42
10.	KİRA GELİRLERİNDE STOPAJ	46
11.	KİRA GELİRLERİNİN BEYANI	48
11.1.	Tam Mükellefiyette.	48
11.2.	Dar Mükellefiyette	49
11.3.	Yurt Dışında Çalışan Türk Vatandaşların Beyanı	49
12.	2001 TAKVİM YILI GELİRLERİNE UYGULANANACAK VERGİ TARİFESİ	50
13.	OCAK-2001 GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN DOLDURULMASI	51
13.1.	Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin Doldurulmasında Dikkat Edilecek Hususlar.	51
14.	KİRA GELİRLERİNİN NET TUTARININ HESAPLANMASINA VE BEYANNAMESİNİN DOLDURULMASINA İLİŞKİN ÖRNEKLER	53
15.	KİRA GELİRLERİNİN BEYANI VE ÖDEME ZAMANLARI.	62

1. GİRİŞ

Gayrimenkul sermaye iradlarının vergilendirilmesi pek çok kimseyi yakından ilgilendiren önemli bir konudur. Özellikle günlük yaşantıda birçok kimsenin ev sahibi veya kiracı olduğu düşünülürse konunun ne kadar çok kişiyi ilgilendirdiği ve önemi daha da anlaşılmış olur.

Bu sirkülerde, gayri menkul sermaye iratlarının mahiyeti, bir gerçek kişi tarafından elde edilmesi durumunda, elde edilen gelirin vergilenmesi ve beyanı konusu ayrıntılı olarak açıklanacaktır

2. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI NEDİR?

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

2.1. Ticari veya Zirai Bir İşletmeye Dahil Olan Mal ve Hakların Kiralanması Karşılığında Elde Edilen Gelirlerin Niteliği

GVK'da sayılan mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen değerlerin, gayrimenkul sermaye iradı sayılabilmesi için bunların işletmelerin aktifinde yer almaması gerekir. Eğer, sözü edilen mal ve haklar işletmelerin aktiflerinde kayıtlı ise, işletmelerin yürüttükleri faaliyetlerinden elde etmiş olduğu kazançlar gibi değerlendirilir ve ona göre vergilendirilir. Dolayısıyla, bu mal ve haklardan elde edilen kira bedelleri gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmez.

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

Örnek : 1

(A) A.Ş'nin, envanterinde bir adet apartman dairesi ve dükkan kayıtlı bulunmaktadır. (A) A.Ş'nin envanterine kayıtlı bulunan apartman dairesini bir gerçek kişi konut, dükkanı ise bir ticari işletme mağaza olarak kullanmak üzere (A) A.Ş'nden kiralamıştır.

Bu durumda (A) A.Ş.'nin envanterine kayıtlı gayrimenkullerden elde ettiği kira geliri ticari kazanç olarak kabul edilecektir. Ayrıca, kira geliri karşılığı şirket (katma değer vergisi dahil)¹ fatura düzenleyecek ve kira hasılatını kurum kazancına intikal ettirecektir.

Örnek : 2

Bilgisayar pazarlama işi ile uğraşan Burhan Bey, işletmesine dahil olmayan, adına kayıtlı gayrimenkulü Ayhan Bey'e konut olarak kullanılmak üzere kiraya vermiştir.

Bu durumda Burhan Bey'in konut olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden elde ettiği gelir, gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilecek ve bu kapsamda gelir vergisine tabi tutulacaktır.

3. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADINDA MÜKELLEF

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde yer alan tanımdan anlaşılacağı üzere gayri menkul sermaye iradında mükellefiyet kiraya verme işlemi ile ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde sayılan mal ve hakları, başkalarına kiralayan, bu mal ve hakların,

- Sahipleri,

1 Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-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.

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

gayrimenkul sermaye iradında mükellef olarak karşımıza çıkar

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

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.

3.2. Zilyet

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

3.3. Mutasarrıf

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

3.4. İrtifak Hakkı Sahibi

İrtifak hakkı, bir taşınmaz üzerinde diğer bir taşınmaz veya şahıs lehine tesis edilen dolayısıyla başkasına ait taşınmazı kullanma ve ondan faydalan-

ma yetkisi veren aynı haktır Tapuya tescil ile hüküm ifade eder. Taşınmaz lehine tesis edildiği durumlarda taşınmaz aracılığıyla sahibine hak sağlar

3.5. İntifa Hakkı Sahibi

İntifa hakkı, 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.

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 gelir yine gelir vergisine tabi olacaktır.

4. KİRA GELİRİ, GAYRİMENKUL SERMAYE İRADİ SAYILAN MAL VE HAKLAR

Gayrimenkul sermaye iradında en önemli unsur olarak karşımıza kiraya verilen mal ve haklar çıkmaktadır. Bu nedenle mal ve hakların tespiti önem arz etmektedir. Bu mal ve hakların neler olduğu ise, Gelir Vergisi Kanunu'nun "Gayrimenkul Sermaye İradının Tanımı" başlıklı 70. maddesinde ayrıntılı olarak hükme bağlanmıştır. Aynı geçen kanun maddesi uyarınca kiralanmaları karşılığı elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı kabul edilen mal ve haklar şunlardır:

4.1. 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 kir emit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatları (G.V.K. md. 70/I-1).

4.1.1 Arazi

Sınırları muhtelif işaretlerle belirlenmiş bulunan yeryüzü parçalarıdır

4.1.2. 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.²

Binalar döşeli olarak kiraya verildiğinde, döşeme ve mobilya için alınan bedel de, kiraya dahildir.

4.1.3. 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.³

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

3 Nazmi KARYAĞDI, Kira Gelirlerinin Beyanı ve Vergilendirilmesi, Oluş Yayıncılık, Ankara:1999, s. 9.

4.1.4. Madenler

Doğada, basit, bileşik ve karışık durumda bulunan enerji madenleri, metal madenleri, sanayi madenleri, kıymetli taşlar ile bu madenleri ihtiva eden ve bu madenlerin elde edilmesinde kullanılan gaz ve sulardır

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.

Kıymetli taşlar: Elmas, yakut, safir, oniks, ve yeşim gibi değerli madenlerdir. Bunlar ayrı ayrı Maden Kanunu'nda sayılmıştır⁴

4.1.5. 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.

4 YILMAZ, a.g.e., s. 440-441.

4.1.6. 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.

4.1.7. Tuğla ve kiremit harmanları

Tuğla ve kiremit ürünlerinin imal edildiği yerlerdir.

4.1.8. 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.⁵

4.1.9. Mütemmim cüz (tamamlayıcı parça)

Bir şeyin esaslı bir unsurunu oluşturan, o şey telef, tahrip ve tağyir edilmedikçe ondan ayrılması mümkün olmayan parçalar o şeyin tamamlayıcı parçalarıdır (Medeni Kanun md. 619).

4.1.10. 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).

5 KARYAĞDI, a.g.e., s. 11

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

4.2.1. Voli mahalleri

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

4.2.2. 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 özgül yerlerdir⁶.

4.3. Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzile-ri 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.

4.4. 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

⁶ YILMAZ, a.g.e., s. 154.

hakların kiraya verilmesi sonucunda elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı olarak gelir vergisine tabidir.

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

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinin bir numaralı fıkrasının 5. bendi ne 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),
- Alameti 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

4.6. 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 kiralanmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır

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

Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaksızın gemi ve gemi payları ile bilimum 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.

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

Otomobil, kamyon, otobüs, uçak vb. ulaşım araçları ile traktör, biçerdöver

vb. tarım makinelerinin, her türlü iş makineleri ile bunların eklentilerinin kiralanması karşılığı elde edilen gelirler gelir vergisi uygulamasında gayrimenkul sermaye iradı sayılırlar

4.9. 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.

Gelir Vergisi Kanunu'ndaki (GVK) gayrimenkul ifadesi, Medeni Kanun'dakinden (MK) daha geniş ve kapsamlıdır. Çünkü, yukarıda yapılan açıklamalardan görüldüğü üzere bazı varlık ve haklar GVK hükümlerine göre gayrimenkul olarak kabul edildiği halde, bunlar MK hükümlerine göre gayrimenkul sayılmamaktadır. Örneğin, gayrimenkullerden ayrı bir şekilde kiraya verilen demirbaş eşya; her türlü motorlu nakil ve çekme araçları; telif ve işletme hakları; gemi ve gemi payları Gelir Vergisi Kanunu'nda gayrimenkul olarak kabul edildiği halde (GVK: Md. 70), MK'da gayrimenkul olarak kabul edilmez.

5. GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINDA GAYRISAFİ HASILATIN TESPİTİ

Gayrimenkul sermaye iratlarında (GMSİ) safi irat; gayrisafi hasılatın bu iradın sağlanması ve devam ettirilmesi için yapılan giderler indirildikten sonra kalan müspet farktır (GVK: Md. 71). Kanunda belirtilen hasılat ise, GVK'nun 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarıdır. Aynı olarak tahsil edilen kiralar, Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir (GVK: Md. 72). Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere, gayrimenkul sermaye iratlarında gayrisafi hasılatın elde edilmesinde tahsil esası benimsenmiştir. Bu sebeple alacak şeklinde doğan iratlar tahsilat gerçeğe-

şene kadar gelir vergisinin konusuna girmez. Hasılatın tahsilatı nakit veya ayın şeklinde de olabilir. Aşağıda tahsil şekilleri ve bu şekillere ilişkin açıklanması gereken bazı özellikli hususlar açıklanmıştır

5.1. Nakden Tahsilat

Kira bedellerinin Türk Lirası veya yabancı parayla tahsil edilmesidir. Kiracıdan gider karşılığı alınan paralar da hasılatı dahil edilir. Nakden tahsilata ilişkin yapılan açıklamalar doğrultusunda aşağıda yer alan konuların alt başlıklar halinde açıklanması yerinde olacaktır

5.1.1. Kiracıdan Tahsil Edilen Gider Karşılıkları

Uygulamada kiracıdan 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 yöntem başvurmaları, götürü gider usulüne göre gider tespiti yapan mükelleflerde vergi kaybına yol açabilecektir. Zira götürü gider usulüne göre yapılan indirimde, bedelleri hasılatı geçirilmemiş olan gider karşılıklarına ait giderler de bulunabilecektir⁷.

7 KARYAĞDI, a.g.e., s. 29-30.

5.1.2. Döviz Cinsinden Kiraya Verme İşlemlerinde Hasılat Nasıl Hesaplanır?

Enflasyon paranın satın alma gücünü azaltmaktadır Bu nedenle belirli bir dönemi kapsayan ve Türk Lirası üzerinden yapılan kira sözleşmelerinin reel değerinde zamanla azalma yaşanmaktadır. Reel değerde yaşanan bu azalmayı önlemek için günlük hayatta kiraya verme işlemlerinin döviz üzerinden yapılması sıklıkla karşılaşılan bir uygulamadır Bu durumda tahsilatın yapıldığı tarihteki, Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınarak gayrisafi irat belirlenir (V.U.K.G.T. Seri No : 130).

Örnek : 3

Ercan Bey, İstanbul Etiler semtinde bulunan dairesini 1 Ekim 1999 tarihinde bir yıllığına Ekrem Bey'e kiralamıştır Yapılan kira sözleşmesinde kira bedeli aylık 1000 ABD Doları olarak belirlenmiştir. Ercan Bey sözleşme uyarınca, bir yıllık kira bedeli olan 12.000 ABD Dolarını aynı gün tahsil etmiştir. Tahsil işleminin gerçekleştiği tarihteki Merkez Bankası'nın döviz alış kuru 520.500 liradır. Bu durumda Ercan Bey 1999 yılına ait 3 aylık kira bedeli olan 3.000 ABD Doları karşılığı (3.000 x 520.500=) 1.561.5000.000.- Türk Lirasını Ocak 2000'de beyanı gereken 1999 takvim yılı gayri menkul sermaye iradının tespitinde gayrisafi irat olarak dikkate alacaktır. 2000 yılına ilişkin olarak peşin tahsil edilen (1.000 x 9=) 9.000 ABD Doları karşılığı (9.000 x 520.500=) 4.684.500.000.-Türk Lirası ise 2000 takvim yılı gayrisafi iradı olarak dikkate alınacak ve Ocak 2001'de beyan edilecektir.

5.2. Aynen Tahsilat

Kiranın aynı olarak tahsil edilmesi halinde alınan ayın değer VUK hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir. (G.V.K. md. 72/2). Genel olarak emsal bedelin, VUK'un 267. maddesinin üçüncü sırasına göreTaktır Komisyonları tarafından belirlenmesi gerekir. Eğer kira karşılığı olarak

zirai ürün alınır VUK'un 267. maddesi hükmüne göre Takdir Komisyonları değil, zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedel yerine geçer. Aynen tahsilata ilişkin yapılan açıklamalar doğrultusunda aşağıda yer alan konuların alt başlıklar halinde açıklanması yerinde olacaktır

5.2.1. Emsal Bedel Nedir?

Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline 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 : 4

Ebru Hanım sahibi bulunduğu dairesini 01.01.2001 tarihinde bir yıllığına konut olarak heykeltıraş Alev hanıma kiraya vermiştir. 01.10.2001 tarihinde 2001 yılı kirasına karşılık olmak üzere kiracı Alev Hanımdan 1 adet heykel almıştır. Bu durumda Ebru Hanım takdir komisyonuna başvurarak kira karşılığında aldığı heykelin emsal bedelini tespit ettirecek ve bu tutarı gayrisafi irat olarak Ocak 2002’de beyan edecektir.

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

Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen değerler, kira süresinin sonunda bedelsiz olarak kiralayana devir olduğu takdirde, bu değerler kiralayan bakımından, bu tarihte aynen tahsil olunmuş sayılır. Devrin emsal bedelinden düşük değerle gerçekleşmesi halinde de aradaki fark tahsil edilen kira olarak kabul edilir (GVK: Md. 72). Söz konusu kıymetlerin paraya çevrilmesinde emsal bedeli esas alınır.

Örnek : 5

Figen Hanım kendisine ait 17 dairelik apartmanı muhtelif şahıslara konut olarak kiraya vermiştir. Kiracılar binaya asansör ilave ettirmişler ve kira süresinin bitiminde asansör tesisatını bedelsiz olarak Figen Hanıma devretmişlerdir. Bu durumda Figen Hanımın takdir komisyonuna başvurarak apartmanına ilave edilen asansör tesisatının emsal bedelini tespit ettirmesi ve bu değeri tesisatı devraldığı yılın gayrimenkul sermaye radı olarak beyan etmesi gerekir.

Örnek: 6

Feridun Bey kendisine ait Oteli işletilmek üzere Ayça Hanıma kiralamış-

tır. Ayça Hanım otelin havalandırma sistemini baştan sona yenilemiş ve kira süresinin bitiminde havalandırma sistemini 15 milyar lira karşılığında Feridun Bey'e devretmiştir. Bunun üzerine Feridun Bey havalandırma sisteminin değerini takdir ettirmek üzere takdir komisyonuna başvurmuş ve komisyon havalandırma sisteminin değerini 30 milyar lira olarak belirlemiştir. Bu durumda devir emsal bedelden 15 milyar lira düşük değerle gerçekleştiği için, bu değer havalandırma sisteminin devralındığı yılın gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerekir.

5.3. Tahsil Sayılan Haller

GVK'nun 72. maddesi hükmüne göre gayrimenkul sermaye iradı sahipleri açısından aşağıda belirtilen hallerin de tahsil hükmünde olduğu kabul edilmiştir. Yani aşağıda sayılan hallerin gerçekleşmesi durumunda gayrimenkul sermaye iradı elde edilmiş sayılır

- Gayrimenkul sahibi namına kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması tahsil hükmündedir Ancak bu gibi durumların tahsil olarak kabul edilebilmesi için mal sahibinin bu para yatırma işleminden haberdar olması gerekir

- Kira olarak doğan alacağın başka bir şahsa temlik veya kiracısına olan borcu ile takas edilmesi tahsil hükmündedir. Burada kira alacağının başka bir kişiye temlikine karşılık, karşı taraftan bir şey alınmış olup olmadığının önemi bulunmamaktadır Diğer yandan, temlik karşılıklı olması halinde, bu karşılığın tahsil edilmiş olması da şart olarak aranmamaktadır

Örnek : 7

Ali Bey sahibi bulunduğu daireyi işyeri olarak kullanılmak üzere mimar Zeynep Hanıma 01.11.2001 tarihinde aylık 400 milyon lira karşılığı kiraya vermiştir. Ali Bey, mimar kiracısına beş taksitte ödenmek üzere 2 milyar lira değerinde bir proje çizdirmiştir. Kiracısı ile yaptığı sözleşme uyarınca

proje bedeli taksitlerinin ay sonları itibariyle kira alacağına takası kararlaştırılmıştır. Bu durumda Ali Bey'in ay sonları itibariyle kira alacağı ile proje nedeniyle doğan borcun takası sonucu gayrimenkul sermaye iradı elde edilmiş olacaktır. Ali Bey 2001 takvim yılına ilişkin olarak takas yoluyla elde ettiği (2 x 400 milyon=) 800 milyon lirayı Ocak 2001'de gayrisafi irat olarak beyan edecektir.

Ocak 2002, Şubat 2002 ve Mart 2002'de gerçekleşen takas işlemlerinde ise 1 milyar 200 milyon lira tutarındaki takas yoluyla yapılan tahsilat 2002 yılının geliri sayılacaktır.

5.4. Üçüncü Bir Tahsilat Şekli; Para Faizsiz Ev Kirasız Uygulaması

Nakden veya ayın olarak tahsilat dışında para ile temsil edilen bir menfaat sağlanması suretiyle de kira bedeli alınabilir. 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 kiralanan gayrimenkul karşılığında, kullanılan paranın faizi kadar bir menfaat sağlanmış olur. Faizsiz olarak para kullandıran kimse- nin de bedelsiz oturduğu evin kirası kadar bir faiz sağladığı kabul edilir. Kira ve faiz tutarının tespiti de Takdir Komisyonlarınca yapılır.

6. KİRA GELİRLERİNDE VERGİLENDİRME DÖNEMİNİN TESPİTİ

Hasılatın tahsil zamanının bilinmesi gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilme döneminin belirlenmesi için gereklidir. Gayrimenkul sermaye iradında tahsil zamanı ile vergilendirme dönemi arasındaki ilişkiyi ortaya koyan önemli hususlar aşağıda açıklanmıştır.

6.1. İçinde Bulunulan Yıla İlişkin Olarak Tahsil Edilen Kira Bedelleri

İçinde bulunulan yıla ilişkin olarak tahsil edilen kira bedelleri tahsil edildiği yılın geliri sayılır

Örnek: 8

Hakan Bey sahibi olduğu apartman dairesini 01.01.2001 tarihinde 4 yıllığına Ömer Beye kiralamıştır Hakan Bey 4 yıllık kira bedeli olan 12 milyar lirayı 01.01.2001 tarihinde tahsil etmiştir. Hakan Beyin 4 yıllık kira bedeli olarak 2001 yılında tahsil ettiği 12 milyar liranın, 2001 yılına ait kısmı 3 milyar liradır Hakan Bey 2001 yılına ilişkin olarak tahsil ettiği 3 milyar liralık kira gelirini 2001 takvim yılının gelir hesabında dikkate alacaktır.

6.2. Geçmiş Yıllara Ait Olarak Tahsil Edilen Kira Bedelleri

Geçmiş yıllara ait olarak tahsil edilen kira bedelleri tahsil edildiği yılın geliri sayılır

Örnek: 9

Ayşe Hanım sahibi olduğu daireyi 01.01.1999 - 01.01.2001 tarihleri arasında 9 milyar liraya kiraya vermiş ve kira bedelini 01.01.2001 tarihinde tahsil etmiştir. Burada, Ayşe Hanım geçmiş dönemler için 9 milyar lira olan kira bedelini 01.01.2001 tarihinde tahsil ettiği için, tahsil edilen kira gelirini 2001 yılının geliri olarak 2002 yılında beyan edecektir

Örnek : 10

Can Bey Kadıköy ilçesinde bulunan apartman dairesini konut olarak 01.01.1999 tarihinde 3 yıllığına Fatih Beye kiraya vermiştir Kira sözleşmesine göre yıllar itibariyle kira bedelleri aşağıdaki gibidir.

Yıllar	Yıllık Kira Tutarı (TL)
1999	600.000.000.-
2000	900.000.000.-
2001	1.600.000.000.-

Can Bey çeşitli nedenlerle tahsil edemediği 1999 ve 2000 yılı kira bedellerinin tamamı ile 2001 yılı kira bedelinin 1 milyar liralık kısmını Aralık 2001'de tahsil etmiştir. Bu durumda Can Bey 2001 takvim yılına ilişkin olarak Ocak 2002'de vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesinde; geçmiş yıllara ilişkin 1 milyar 500 milyon lira ile 2001 yılına ilişkin 1 milyar liranın giderler ve istisnalar düşülmeden önceki gayrisafi irat tutarı olarak beyan edecektir.

6.3. Gelecek Yıllara Ait Olup Peşin Tahsil Edilen Kira Bedelleri

Gelecek yıllara ait olup, peşin tahsil edilen kira bedelleri, ilgili buldukları yılların hasılatı sayılır

Örnek: 11

Erdal Bey sahip olduğu daireyi 01.01.2001 tarihinde üç yıllığına kiraya vermiştir. Kira sözleşmesine göre yıllar itibarıyla kira bedelleri aşağıdaki gibidir.

Yıllar	Yıllık Kira Tutarı (TL)
2001	3.000.000.000.-
2002	3.000.000.000.-
2003	3.000.000.000.-

Erdal Bey üç yıllık kira bedeli tutarı olan 9 milyar lirayı 01.01.2001 tarihinde peşin tahsil etmiştir. Bu durumda Erdal Bey, 2001 takvim yılına ilişkin olarak Ocak 2002'de vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesinde; 2001 yılına ilişkin 3 milyar lirayı giderler ve istisnalar düşülmeden önceki gayrisafı irat tutarı olarak beyan edecektir. Erdal Bey, 2002 ve 2003 yıllarına isabet eden kira bedellerini 01.01.2001 tarihinde tahsil ettiği için tahsil edilen kira gelirlerini ayrı ayrı olarak ilgili oldukları yılların (2002 ve 2003 yılları) gelirleri kabul edecek ve o yıllara ilişkin gelir vergisi beyannamesiyle beyan edecektir.

6.4. Ölüm ve Memleketi Terk Hallerinde Kira Geliri Nasıl Beyan Edilir?

Ölüm ve memleketi terk hallerinde ise, mükellefiyetin kalktığı tarihi takip eden zamanlara ait olmak üzere peşin tahsil olunan kiralara, mükellefiyetin kalktığı dönemin hasılatı kabul edilir

Ölüm tarihi itibarıyla 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.⁸

Örnek : 12

Hüseyin Bey sahibi bulunduğu daireyi 15.04.2001 tarihinde yıllık 3 milyar liraya kiraya vermiş ve 3 yıllık kira bedeli olan 9 milyar lirayı da peşinen tahsil etmiştir. Hüseyin Bey bu kiralama işleminden 4 ay sonra 15.08.2001 tarihinde vefat etmiştir. Bu durumda Hüseyin Bey tarafından tahsil edilen 9 milyar liranın tamamı Hüseyin Beyin mirası red etmemiş varisleri tarafından ölümün meydana geldiği tarihten itibaren 4 ay içinde ilgili vergi dairesine gayrisafi irat olarak beyan edilecektir.

Örnek : 13

Yılmaz Bey, sahibi bulunduğu apartman dairesini 20.02.2001 tarihinde yıllık 2 milyar liraya kiraya vermiş ve kira bedelinin 2 yıllık tutarının 31.10.2001 tarihinde ödenmesi konusunda kiracı ile anlaşmıştır. Ancak Yılmaz Bey bu işlemten bir ay sonra 20.03.2001 tarihinde vefat etmiştir. Apartman dairesi Yılmaz Beyin tek mirasçısı durumunda bulunan kızına intikal etmiş ve kızı, babası ile kiracı arasında yapılan anlaşma uyarınca 31.10.2001 tarihinde iki yıllık kira tutarı olan 2 milyar lirayı kiracıdan tahsil etmiştir. Bu durumda kira geliri, kızın gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilecektir.

6.5. Kira Bedelinin Senetle Tahsili Halinde Gelir Ne Zaman Elde Edilir?

Kira bedelinin bono karşılığında ödendiği durumlarda taşınmaz kiraya verenin bono karşılığını kiracıdan tahsil ettiği tarihte gayrimenkul sermaye iradı elde edilmiş sayılır

8 KARYAĞDI, a.g.e., s. 29.

Örnek : 14

Hasan Bey sahibi olduğu gayrimenkulü işyeri olarak kullanılmak üzere bir şirkete 15.11.2000 tarihinde kiraya vermiştir. Kira bedelinin yıllık olarak 15.11.2001 tarihinde ödenmesi taraflar arasında kararlaştırılmıştır. Hasan Bey, 15.11.2001 tarihinde kira bedelinin ödenmesini teminat altına almak için kiracısı olan şirketten 15.11.2001 vadeli bono almıştır. Bono tutarı 15.11.2001 tarihinde Hasan Bey tarafından tahsil edilmiştir. Bu durumda Hasan Beyin Bono karşılığını tahsil ettiği yıl olan 2001 yılında kira geliri elde edilmiş sayılacaktır.

6.6. Kiralama Sırasında Alınan Depozitolar

Gayrimenkul sahipleri kiraya verdikleri gayrimenkullerde kiracının kullanımına bağlı 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 dolar 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 itibarıyla gayrimenkul sermaye iradı hüviyetini kazanmaktadır.

7. EMSAL KİRA BEDELİ

7.1. 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 sınır olup, 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.

7.2. Emsal Kira Bedelinin Tespiti Nasıl Yapılır?

Bina ve arazide 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.

Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve hakların maliyet bedelinin, maliyet bedeli bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin %10'udur.

7.3. Hangi Durumlarda Emsal Kira Bedeli Uygulanır?

Gelir Vergisi Kanununa göre emsal kira bedeli; kiraya verilen gayrimenkullerin, kira bedellerinin emsal kira bedelinden düşük olması veya bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılması durumlarında uygulanır.

Örnek : 15

Emsal kira bedeli yıllık 1 milyar lira olan bir konutun bir şahsa kira bedeli alınmaksızın kiraya verilmesi durumunda 1 milyar lira konutun kiraya verilmesi karşılığında elde edilen hasılat olarak kabul edilecektir.

7.3.1. Gayrimenkulün Bedelsiz Olarak Başkalarının İntifasına Bırakılması Neyi İfade Eder?

Mülkiyet veya tasarruf hakkının bütünüyle mal sahibine ait olması, buna rağmen istifa hakkının başkasına bırakılmış olmasını ifade eder. Bir başkası lehine, tapuya tescil suretiyle intifa hakkı tesis edildiği takdirde emsal bedeli uygulaması yapılamaz. Bu hallerde intifa hakkının ivazsız veya ivaz karşılığı devredilmiş olmasına göre, veraset vergisi veya tapu harcı ödenir. Gayrimenkulün sağladığı irat, intifa hakkı sahibinin geliri sayılır⁹

Örnek: 16

Mehmet Bey sahip olduğu apartmanın intifa hakkını oğlu Cemil Beye bağışlamıştır. Oğul Cemil Beyde söz konusu apartmanın dairelerini muhtelif kişilere kiralamış ve kira bedellerini kendi nam ve hesabına tahsil etmiştir. Bu durumda elde edilen kira geliri oğul Cemil Beyin geliri olarak vergilendirilir. İntifa hakkının bedelsiz verildiği gerekçesiyle, Cemil Beyde yapılan vergilendirmenin dışında emsal kira bedeli üzerinden, baba Mehmet Beyde vergilendirme yapılamaz.

7.3.2. Bedelsiz Olarak Başkasının İstifadesine Bırakılan Gayrimenkulün Kira Bedeli

Emsal kira bedeli uygulaması için; istifadesine bedelsiz gayrimenkul tahsis edilen kimsenin, o gayrimenkulden kiraya verme dışında bizzat kullanma veya çeşitli şekillerde yararlanması gerekir. Gayrimenkul o kimse tarafından kiraya verildiğinde, hasılat emsal kira bedeli değil alınan gerçek kiradır ve mal sahibine ait gelir unsuru sayılır¹⁰

9 Yılmaz ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara: 1998, s. 581.

10 ÖZBALCI, a.g.e., s.582.

7.4. Emsal Kira Bedelinin Uygulanmadığı Haller Nelerdir?

Aşağıdaki durumlarda "Emsal Kira Bedeli" 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, fûruğ veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Usul, fûruğ ve kardeşlerden her birinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz.)

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.

Örnek : 17

Ayhan Bey ve eşi, Ayhan Beyin kardeşinin apartman dairesinde bedelsiz olarak oturmaktadır. Aynı zamanda Ayhan Beyin eşi Işıl Hanım'ın kardeşi de Ayhan Bey ve eşine 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.

c- Mal sahibi ile birlikte akrabaların da 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.

7.5. Emsal Kira Bedeli Konusunda Maliye Bakanlığının Son Görüşü

Maliye Bakanlığının uygulamadan kaldırdığı 18.02.1985 tarih ve 3-2131-4-426/10337 sayılı Genel Yazısında; emsal kira bedeli esas uygulamasına ilişkin görüşünü şöyle açıklamıştır:

Kiraya verilen bina ve arazi için yetkili özel mercilerce tespit edilmiş kirası mevcut değilse, beyannamede gösterilen gayrisafi yıllık kira bedelleri 213 sayılı Vergi 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 arttırılmasına 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"

Maliye Bakanlığının bu görüşüne Vergi Yargısı verdiği kararlarla katılmamıştır. 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. Vergi sistemimiz idare açısından delil serbestliği ilkesini kabul etmiş ve vergilendirmede olayların fiili yönünü esas almıştır. Bunun anlamı mükellef de tam açıklama

ma ve kanıtlama hakkına sahiptir Bu nedenle pratikte yukarıda yazılı şekilde elde edilen gelir ispatlandığında emsal kira bedeli esas alınmaz. 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**).

Bu yargı kararları karşısında Maliye Bakanlığı görüşünü yargı kararları doğrultusunda değiştirmiştir. 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 intifama 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 değerinin %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 gelirinin 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.

8. NET KİRATUTARININ TESPİTİ

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 tutandır"¹¹ Gayrimenkul sermaye iradında safi irat; gayrisafi hasıllattan iradın elde edilmesi için yapılan giderler indirilmesinden sonra ortaya çıkan olumlu farktır

Gelir Vergisi Kanununa göre gayrimenkul sermaye iradında, net gelirin tespiti için, gayrisafi hasıllattan indirilecek giderler, gerçek ve götürü olmak üzere iki şekilde tespit edilebilir.

11 Bu tanım, Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında 01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olan tanımdır. Ancak 11.08.1999 tarih ve 4444 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanuna eklenen geçici 56. maddede uyarınca, bu değişikliğin yürürlük tarihi 01.01.1999 tarihinden başlayarak 31.12.2002 tarihine kadar ertelenmiştir. Dolayısıyla 01.01.1999 – 31.12.2002 yılları arasında gerçek kişilerin vergilendirilmesinde 4369 sayılı Kanun öncesindeki tanım esas alınacaktır. 4369 sayılı Kanun öncesinde yer alan gelir tanımı, " ... bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutandır"

8.1. Gerçek Gider Usulünde Net Gelir Nasıl Tespit Edilir¹²

Gerçek gider usulünde, gayrisafi hasıllattan indirilecek giderler Gelir Vergisi Kanununun 74.üncü maddesinde ayrıntılı olarak sayılmıştır

Giderler, mahiyet ve tutar itibariyle kesinlik kazanıp, tahakkuk etmiş olmak şartıyla, fiilen ödenmemiş olsa bile, ilgili olduğu yılın matrahından indirilebilir. Gayrimenkul sermaye iradında, elde etme, tahsilata bağlanmış olmakla beraber, gelecek yıllara ait olarak peşin tahsil edilen kiralar bakımından, kira süresinin dolması şartı aranmak suretiyle tahakkuk esasına da yer verilmiştir. Buna paralel olarak mahiyet ve tutar itibariyle tahakkuk etmiş olan giderlerin de fiilen daha sonra ödense bile, ilgili olduğu dönem matrahından düşülebileceğinin kabul edilmesi gerekir¹².

Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek tutarları kanıtlanmak koşulu ile matrahtan indirilebilecek giderler ve söz konusu giderlere ilişkin ayrıntılı açıklamalar şöyledir.

8.1.1. Kiraya veren tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri

Bu giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için kiraya veren tarafından yapılmış olması gerekir Söz konusu giderlerin kiracı tarafından üstlenilmesi durumunda bu nitelikteki giderlerin gayrisafi hasıllattan indirilmesi mümkün değildir.

8.1.2. Kiraya verilen taşınmazların idaresi için yapılan ve taşınmazın önemi ile orantılı idare giderleri

Bu giderler genellikle iş hanları ve apartmanlarda kapıcı, kaloriferci ve idare memuru niteliğindeki kişilere verilen ücretlerle kira sözleşmelerinin düzenlenmesi sırasında ödenen giderleri ve benzeri ödemeleri kapsar. Bu

12 ÖZBALCI a.g.e., s. 586.

nitelikteki giderlerin gayrisafi hasıllardan indirilebilmesi için gayrimenkulün önemi ile orantılı olması gerekir

8.1.3. Kiraya verilen mal ve haklara ilişkin sigorta giderleri

Kiraya verilen mal ve hakların sigorta ettirilmesi nedeniyle ödenen sigorta primleri hasıllardan indirilebilir. Sigorta giderleri ancak ait oldukları yılın hasıllarından indirilebilir. Örneğin 01.06.2001 tarihinde 1 yıllığına sigorta yaptırılan ve kiraya verilen bir gayrimenkulden sağlanan kira gelirinden, 2001 yılında sigorta giderlerinin sadece yarısı indirilebilecektir. Bu dönemsel ilkesinin bir gereğidir. Sigorta masrafının geriye kalan kısmı ise 2002 yılında gider olarak dikkate alınabilecektir.

8.1.4. Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren 5 yıl süreyle iktisap bedelinin %5'i

Kiraya verilen mal veya hakların satın alınması, bakımı, onarımı veya geliştirilmesi gibi nedenler için borçlanmak suretiyle elde edilen paranın faizi hasıllardan indirilebilir. Gayrimenkullerin iktisabı için borçlanmak suretiyle edinilen paraya ait faizin maliyete dahil edilmeden doğrudan ilgili olduğu yıl matrahından indirilmesi gerekir.

Gelir Vergisi Kanununun 74. maddesinde 4369 sayılı Kanun ile yapılan yeni düzenleme uyarınca "konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren 5 yıl süreyle iktisap bedelinin %5'i gayrisafi hasıllardan indirilebilir."

Bu indirim sadece kira gelirinin elde edildiği gayrimenkulden elde edilen kira geliri için uygulanabilir. Gider fazlası olduğunda diğer gelir unsurlarından indirilemez. Beş yıllık süre gayrimenkulün alım tarihinden itibaren başlar. 29.07.1998 tarihinden önce alınmış olan gayrimenkullere iliş-

kin olarak da beş yıllık süre henüz bitmemişse, kalan süre için indirimden yararlanma hakkı vardır Kiraya verilen birden fazla konut varsa, bir konutla ilgili hasılat indirimi, diğer konutlardan sağlanan kira gelirlerine uygulanamaz. Elde edilen kira gelirinin yetersizliği nedeniyle hasılat indiriminin kullanılmayan kısmı daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılamaz.

Örnek : 18

1998 yılında 10 milyar liraya alınan bir adet daire konut olarak kiraya verilmiştir.

Söz konusu bu daireden elde edilen kira gelirinden yapılacak indirim 1998 yılından itibaren başlanacak ve beş yıllık süre ile iktisap bedelinin %5'i net kira gelirinin tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir

Örnek : 19

1997 yılında 5 milyar liraya satın alınan bir daire 1999 yılına kadar ev sahibi tarafından kullanıldıktan sonra 2000 yılından itibaren konut olarak kiraya verilmiştir.

Bu durumda beş yıllık süre dairenin satın alındığı yıl olan 1997 yılından itibaren başlayacaktır. Bu nedenle sadece 2000 ve 2001 yılı kira gelirinin net tutarının tespitinde her iki yıl için de alım bedelinin %5'i olan 250 milyon lira gider olarak indirim konusu yapılabilir.

Örnek : 20

1997 yılında 9 milyar liraya alınan bir daire 1997 yılında boş tutulmuştur 1998 ve 1999 yıllarında işyeri olarak, 2000 ve 2001 yıllarında ise konut olarak kiraya verilmiştir.

Bu durumda gayrimenkulün boş olarak tutulduğu 1997 ve işyeri olarak

kiraya verildiği 1998 ve 1999 yıllarına ilişkin olarak iktisap bedelinin %5'lik kısmı net kira gelirinin tespitinde indirim olarak dikkate alınmaz. Gayrimenkulün konut olarak kiraya verildiği 2000 ve 2001 yıllarına ilişkin olarak, her bir yıl için alım bedelinin %5'i olan 450 milyon lira gider olarak indirim konusu yapılabilir.

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

Kiraya verilen bina, arsa ve araziler ile diğer mal ve haklar için ödenen aynı vergi, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya veren tarafından ödenmiş olmak koşuluyla belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları gayrisafi hasıllardan indirilebilir. Dolayısıyla kiraya veren tarafından bina, arsa ve arazi 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 değildir¹³.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 14. maddesine göre, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununa bağlı (I), (II) ve (III) sayılı tarifelerde yer alan taşıtların kiraya verilmesi durumunda kiraya verilen taşıtlar için ödenen motorlu taşıtlar vergisi net kira gelirinin tespitinde gider olarak indirilemez.

Aynı zamanda her türlü para ve vergi cezaları da gider olarak indirilemez.

8.1.6. Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar

Amortisman, ilke olarak maliyet bedeli üzerinden ayrılır Ancak gayrimenkul sermaye iradının net tutarının hesaplanmasında, amortisman; bili

13 Erdal SÖNMEZ, Garip AYAZ. Kira Gelirlerinin Vergilendirilmesi ve Beyanı, TÜRMOB Yayınları, Ankara:2000, s.30.

niyorsa maliyet değeri, bilinmiyorsa bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinin 3. sırasına göre tespit edilen emsal bedeli üzerinden ayrılacaktır

Maliyet bedeli, inşa edilen taşınmazlarda inşa dolayısıyla yapılan tüm giderleri, satın alma halinde satın alma bedelini, imal edilen makine ve tesistatta ise imal giderlerini 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 ayıracağı 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.¹⁴

Mükellefler amortisman tabi iktisadi kıymetlerinin değerini, %20 oranından fazla olmamak üzere, serbestçe tespit ettikleri nispetler üzerinden yok ederler. Ancak, bina ve araziler ile %20 nispetinden daha yüksek bir nispette amortisman tabi tutulacak iktisadi kıymetler için uygulanacak amortisman oranları, Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan olunan nispetler üzerinden yok edilir.¹⁵

14 ÖZBALCI, a.g.e., s. 589-590.

15 Bina ve arazilerde uygulanacak amortisman oranları Maliye Bakanlığınca 18.10.1983 tarih ve 18195 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 153 seri no.lu Vergi Usul Genel Tebliğinde ayrıntılı olarak belirlenmiştir.

Boş arazi ve arsalar için amortisman ayrılmaz. (V.U.K. md. 314).

8.1.7. 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, çatlayan duvarının onarılması gibi ¹⁶

Kiraya verilen gayrimenkuller için yapılacak onarım giderlerinin gayrimenkulü genişletecek veya ekonomik değerini devamlı bir şekilde artıracak şekilde olması halinde yapılan giderlerin aktifleştirilmesi gerekir. Söz konusu bu durumlarda yapılan giderler ancak amortisman yoluyla matrahattan düşülür. Örneğin, binaya kat eklenmesi, katın genişletilmesi, kalorifer veya asansör tesisatı olmayan bir gayrimenkule kalorifer veya asansör tesisatı konulması gibi giderler gayrimenkulün değerine eklenerek amortisman tabi tutulur.

Aynı şekilde motorlu nakil aracının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdir (VUK md. 272)

8.1.8. Kiraya verilen mal ve haklara ait bakım ve idame giderleri

Kiraya verilen gayrimenkullerin yıpranmasını önlemek amacıyla yapılan giderlerdir. Örneğin bina bacalarının temizlenmesi, asansör ve kalorifer tesislerinin normal bakımı ve badana giderleri gibi giderler kira gelirlerinden indirilebilir.

16 SÖNMEZ, AYAZ., a.g.e., s. 33.

8.1.9. Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler

Kiralanan mal ve hakların kiraya verilmesi suretiyle elde edilen kira bedelleri gayrimenkul sermaye iradidir. Bu durumda kiraya verme sonucunda elde edilen gayrisafi hasılatın üzerinden ödenen kiralar ve kiralama ile ilgili diğer gerçek giderler indirilebilir. Örneğin Ali bey kira ile tuttuğu bir taşınmazı daha yüksek kira bedeli ile kiraya vermiştir. Bu durumda Ali Bey ödeyeceği kira bedelini, elde edeceği gayrisafi kira hasılatından indirilebilecektir.

8.1.10. Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutların kira bedeli

Sahibi oldukları konutları kiraya verenler gerçek gider usulünü seçmeleri halinde bu konutlardan elde ettikleri gayrisafi hasılatın üzerinden kira ile oturdukları konut için ödedikleri kira bedelini gider olarak indirebilirler. Bu indirim yapılması için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi gerekir.¹⁷

- Kira ile oturuş konutunun kira bedelinin, gider olarak indirilebilmesi için sahip olunan gayrimenkulün de konut olarak kiraya verilmesi gerekir.
- Ödenen kiraların indirim esas alınacak tutarı konut olarak kiraya verilen konutun sağladığı kira bedeli ile sınırlıdır.
- Birden fazla konutun kiraya verilmesi durumunda, ödenen kira bunlardan sadece birinin (en yüksek kira geliri getiren konutun) kirası ile kıyaslanır ve bu tutarla sınırlı olarak indirilebilir.

Sahibi oldukları konutları kiraya verenler, kendilerinin kira ile başka bir

17 Mustafa Ali SARILI, Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyanı ve Vergilendirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi, HUD Yayınları, Haziran 1999, Sayı:214

konutta oturmaları nedeniyle zarar beyan edemezler. Oturulan konuta ödenen kira bedeli elde edilen gayrisafı hasılatın istisna dikkate alınarak gerçek giderler indirildikten sonra kalan kısımdan düşülebilir. Ancak götürü gider usulünü seçenler ödedikleri bu kiralara indiremezler.

Konut kavramı, bir kişinin devamlı yerleşmek amacıyla oturduğu yerdir. Yani konut kavramı ikametgahı temsil etmektedir. Dolayısıyla sahibi oldukları konutları kiraya verenler, geçici olarak kiraladıkları yazlıklara ödedikleri kiralara gider olarak indiremezler.

Örnek : 21

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

Örnek : 22

Hasan Bey sahibi olduğu apartman dairesini kiraya vermiş olup aynı yıl içinde 3 aylığına yazlık ev tutmuştur. Bu durumda Hasan Bey yazlık ev için ödediği kira tutarını kiraya verdiği apartman dairesinden elde ettiği kira tutarından indiremeyecektir.

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), buldukları ülkelerde ödedikleri konut kiralara Türkiye’de konut olarak kiraya verilen gayrimenkullerden sağlanan kiralardan düşülebileceğini vergi idaresi kabul etmiştir.

Bu esas Almanya ve diğer dış ülkelerde alışan Türler için geçerli değildir. Çünkü bunların vergi uygulamasında dar mükellefiyete tabi oldukları kabul edilmektedir (210 Seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği). Bu durumda yurt dışında işçi olarak çalışan kişilerin buldukları ülkelerde ödedikleri kira giderlerini Türkiye’de elde ettiği kira gelirinden indirmeleri mümkün değildir.¹⁸

8.1.11. 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 mahkeme kararına dayanılarak ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar hasıllattan indirilebilir. Ancak taşınmaz sahibinin şahsi kusurundan doğan zarar, ziyan ve tazminatlar kanuna, mahkeme kararına veya sözleşmeye dayansa dahi hasıllattan indirilemez.

8.1.12. şahıs Sigorta Primleri

Beyan edilen gelirin %10’unu (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta primleri için beyan edilen gelirin % 5’ini) ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla, mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları mükelleflerin yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirlerden indirilebilir (G.V.K. md. 89/1).

Sigortanın veya emeklilik sözleşmesinin Türkiye’de kain ve merkezi Türkiye’de bulunan bir sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş, prim ve katkı payı tutarlarının gelirin elde edildiği yılda denmiş olması gerekir

18 KARYAĞDI, a.g.e., s. 56.

8.1.13. Bağış ve Yardımlar

Bağış ve yardımların yıllık beyanname de veyiye tabi gelirden indirilebilmesi belli Őartlara bağlıdır.

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

1. Bağış ve yardımların aşağıda sayılan kurum ve kuruluŐlara yapılmış olmasđ gerekir. Sayılan kurum ve kuruluş dışındaki kişi veya kuruluŐlara 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 kuruluŐlara,

-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. Bağış ve yardımların makbuz karşılığında yapılmış olması gerekir. Örneğin kamu menfaatine yararlı bir derneğin düzenlediği balonun bilet bedeli veya bunlarca çıkarılan deği, gazete veya kitabın bedeli bağış ve yardım olarak indirim konusu yapılamaz¹⁹.

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

4. Bağış ve yardımın ayın olarak yapılması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu uyarınca takdir komisyonu tarafından tespit edilecek emsal bedeli değeri indirime esas alınır.

Bağış ve yardım, gelirin elde edilmesi ile ilgili değildir. Yapılan bağış ve yardımların matrahtan indirilebilmesi vergiye tabi bir gelirin bulunmasına bağlıdır. Dönem sonucu zararla kapandığında veya önceki yıllardan devren gelen zararın mahsubu nedeniyle vergiye tabi matrahın oluşmadığı durumda, bağış ve yardımın matrahtan indirimi mümkün değildir. Bu tür ödemeler gelirin harcanması ile ilgili olup, indirimin yapılabilmesi için gelir harcamasının doğmuş olması gerekir.

8.2. Kısmen kiraya verme halinde giderlerin dağıtımı

Gayrimenkullerin ve gayrimenkul mahiyetindeki mal veya hakların kısmen kiraya verilmesi halinde, sadece kiraya verilmiş kısımlara isabet eden giderler hasılatından indirilebilir (G.V.K. md. 74/II).

¹⁹ ÖZBALCI, a.g.e., s. 753.

Kiraya verilmeyen kısımlara isabet eden masrafların hangi ölçüye göre hesaplanacağı Yasada belirtilmiş değildir. Bu konuda makul düzeyde değişik ölçüler kullanılabilir. Örneğin, ısıtma ve aydınlatma giderleri gayrimenkul yüzölçümlerine, diğer giderler ise vergi değerlerine göre dağıtılabilir gibi giderlerin tümü, sadece vergi değerleri dikkate alınarak dağıtılabilir²⁰.

Sahibinin veya usul ve furuğun kullanımına tahsis edilen gayrimenkullerle sahibinin isteği nedeniyle kiraya verilmeyip boş bırakılan gayrimenkullere isabet eden giderler hasılat düşülemez.

Onarım dolayısıyla kiralanmamış olan gayrimenkullerde onarım süresince kiraya verilmeyen gayrimenkuller için yapılan giderlerin tamamı matrahattan indirilebilir. Çünkü kiraya vermeme, gayrimenkulü onarmak suretiyle kira gelirinin devamını sağlamak amacına yöneliktir.

Kiraya arz edildiği halde müşteri bulunamadığı için (ev sahibinin kusurundan kaynaklanmayan nedenlerle) boş kalmış olan gayrimenkullerde boş kalan gayrimenkullere isabet eden giderler hasılattan indirilebilir.

Örnek : 23

On daireli bir binaya sahip olan Ayşe Hanım, dairelerden bir tanesini kendisine bir tanesini ise kızına tahsis etmiştir. Dairelerden bir tanesini ise Amerika'da okuyan oğlu için hazırlamış olup oğlunun Türkiye'ye döneceği tarihe kadar boş tutulacaktır. Geriye kalan yedi daireden yıllık toplam (4.800.000.000., TL x 7=) 33.600.000.000.- TL kira geliri elde etmektedir. Ayşe Hanım, kira gelirinin elde edildiği 2001 yılında bina için toplam 2.000.000.000.- TL gider yapmıştır. Vergi değerlerinin alınan kira bedelleri aynı tutarda olduğu varsayımı altında gayrisafi hasılattan indirilebilecek giderler şöyle hesaplanacaktır.

²⁰ Beyanname Düzenleme Rehberi 2001, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul:2001 s.189

	Vergi Değeri	Oranı
Kirada Bulunan Daireler	33.600.000.000	7/10
Diğer Daireler	14.400.000.000	3/10
Toplam	48.000.000.000	

Elde edilen kira gelirlerinden, sadece binanın tümü için yapılmış olan giderlerin kiraya verilen gayrimenkullere isabet eden kısmı (7/10' u) indirilebilecektir. Bu tutar ise (2.000.000.000.- TL x 7/10 =>) 1.400.000.000.- TL' dir.

8.3. Götürü Gider Usulünde Net Gelir Nasıl Hesaplanır?

Gelir Vergisi Kanununa göre dileyen mükellefler gerçek gider usulü yerine götürü gider usulünü uygulayabilirler. Bu usulde gayrisafı kira hasılatının %25'i götürü olarak brüt hasılattan indirilebilecektir. Götürü gidere ilaveten gerçek giderlerden herhangi birini ayrıca indirmek mümkün değildir. Götürü gider uygulaması ile ilgili olarak Gelir Vergisi Kanununda öngörülen esaslar şöyle özetlenebilir²¹.

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

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

21 SÖNMEZ, AYAZ, a.g.e., s. 40-41

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 yapılır 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 tereddüt de zaten kalmamıştır

9. KİRA GELİRLERİNDE İSTİSNAUYGULAMASI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 21. maddesine göre;

"Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 240.000.000,(2000/1689 sayılı BKK ile 2001 yılı gelirlerine uygulanmak üzere 700.000.000,) 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."

Kira gelirlerine uygulanacak istisna uygulamasının şartları ile uygulamaya ilişkin olarak önemli görülen hususlar ana başlıklar halinde aşağıdaki gibidir.

a- İstisna, sadece binaların mesken olarak kiraya verilmesi karşılığında elde edilen hasılatı uygulanabilmektedir. Hakların kiralanmasında veya bi-

naların işyeri olarak kiraya verilmesi durumunda istisna uygulaması mümkün değildir.

b. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz. Yani söz konusu istisnadan sadece iyi niyetli kişiler yararlanabilecektir.

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

Gelir Vergisi Kanunu'nun 93. maddesinde düzenlenmiş bulunan "Aile Reisi Beyanı" esaslı 4369 sayılı Kanunla, 1998 yılı gelirlerinden itibaren uygulanmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır Yapılan bu düzenleme sayesinde aile içinde elde edilen kazanç ve iratların bunları elde eden kişiler tarafından ayrı ayrı beyan edilmesi esasına geçilmiştir Dolayısıyla 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 uygulama alanı kalmamıştır Bu nedenle, ticari, zirai veya mesleki kazançları nedeniyle yıllık beyanname verenlerin eş ve küçük çocukları da istisnadan yararlanabilecektir.

d. İstisna şahsa bağlıdır Bir konuta birden fazla kişinin ortak olması halinde, bu konuttan elde edilen kira gelirlerinin vergilendirmesinde, her bir ortak için 700.000.000 liralık istisna ayrı ayrı uygulanacaktır

e. Vergiye tabi tutarın tespitinde kira gelirleri istisnasından yararlanılan kısma isabet eden giderler dikkate alınmaz

f. Bir mükellefin birden fazla konuttan kira geliri elde etmesi halinde, istisna kira gelirleri toplamına bir defa uygulanacaktır. Örneğin 2 konutunu

kiraya veren bir şahıs her bir konut için ayrı ayrı istisnadan yararlanamaz. İstisna tutarı iki konutun yıllık toplam hasılatından yalnızca bir kez indirilir.

Binaların konut olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılat için uygulanacak istisna tutarı Gelir Vergisi Kanunu'nun 21. maddesinde yer almaktadır Gelir Verisi Kanunu'nun mükerrer 123. maddesi uyarınca bu tutar *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.*

2001 yılında binaların konut olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılat için uygulanacak istisna tutarı 700.000.000.- (2000/1689 sayılı BKK ile belirlenen tutar) TL'dir.

Örnek : 24

İbrahim Bey konut olarak kiraya verdiği iki adet daireden 2001 yılında toplam 9 milyar lira kira geliri elde etmiştir. İbrahim Bey safi gelirin tespitinde götürü gider usulünü seçmiştir. Bu durumda safi geliri aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

1-Gayrimenkul Sermaye İradı Hasılatı	9.000.000.000.-TL
2-Gayrimenkul Sermaye İradı İstisnası	700.000.000.-TL
3-İstisnadan Sonra Kalan(1-2=)	8.300.000.000.-TL
4-Götürü Gider(3 x %25=)	2.075.000.000.-TL
5-Vergiye Tabi Gayrimenkul Sermaye İradı(3-4=)	6.225.000.000.-TL

Örnek : 25

Yukarıdaki örnekte İbrahim Bey'in 2001 yılında elde ettiği kira geliri toplamının 9 milyar lira değil 14 milyar lira olduğu daha sonraki bir tarihte saptanmıştır İbrahim Bey elde ettiği konut kira gelirini eksik beyan ettiği için, gayrimenkul sermaye iradı istisnasından yararlanamayacaktır (G.V.K. md. 21).

Bu durumda hesaplanacak vergiye tabi gelir aşağıdaki gibi olacaktır

1-Gayrimenkul Sermaye İradı Hasılatı	14.000.000.000.-TL
2-Gayrimenkul Sermaye İradı İstisnası	0
3-İstisnadan Sonra Kalan(1-2=)	14.000.000.000.-TL
4-Götürü Gider(3 x %25=)	3.500.000.000.-TL
5-Vergiye Tabi Gayrimenkul Sermaye İradı(3-4=)	10.500.000.000.-TL

Örnek : 26

Yavuz Bey bir tanesi kendisine diğeri eşine ait olmak üzere iki adet konutu 2001 yılında mesken olarak kiraya vermiştir. Kendisine ait olan konuttan 7 milyar lira, eşine ait olan konuttan ise 10 milyar lira kira geliri elde etmişlerdir. Yavuz Bey ve eşi net gelirin tespitinde gerçek usulü tercih etmişlerdir. Söz konusu gelirlerin elde edilmesi için yapılan gerçek giderlerin tutarları ise sırasıyla 1 milyar ve 500 milyon liradır

Yavuz Bey'in ve eşinin 2001 yılında başka bir gelirleri bulunmamaktadır. Bu durumda beyan edilecek gayrimenkul sermaye iradının safi tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Yavuz Bey'in Gelirinin Hesabı

1-Gayrimenkul Sermaye İradı	7.000.000.000.-TL
2-İstisnaya İsbet Eden Gider (700.000.000/7.000.000.000) x 1.000.000.000=	100.000.000.-TL
3-İndirilecek Gerçek Gider(1.000.000.000-100.000.000=)	(-)900.000.000.-TL
4-Konut İstisnası	(-)700.000.000.-TL
5-Vergiye Tabi Gayrimenkul Sermaye İradı(1-3-4=)	5.400.000.000.-TL

Eşin Gelirinin Hesabı:

1-Gayrimenkul Sermaye İradı	10.000.000.000.-TL
2-İstisnaya İsbet Eden Gider (700.000.000/5.000.000.000) x 500.000.000=	70.000.000.-TL
3-İndirilecek Gerçek Gider(500.000.000-70.000.000=)	(-)430.000.000.-TL
4-Konut İstisnası	(-)700.000.000.-TL
5-Vergiye Tabi Gayrimenkul Sermaye İradı(1-3-4=)	8.870.000.000.-TL

Yavuz Bey ve eşi ayrı ayrı verecekleri gelir vergisi beyannamelerinde yukarıda anılan tutarları Ocak 2002'de beyan edeceklerdir

10. 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 sermaye iradı kapsamında yer alan mal ve hakların kiralanması karşılığındaki ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada (avans olarak ödenenle dahil) gayrimenkul sahiplerinin gelir vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanunu uyarınca stopaj yapmak mecburiyetindedirler.

Gelir Vergisi Kanununun 94/5-a maddesi hükmü uyarınca gayrimenkul sermaye iradı kapsamındaki mal ve hakların kiralanması karşılığında yapılan ödemelerden %20 (27.11.1999 tarih ve 99/13646 sayılı BKK) oranında stopaj yapılması gerekmektedir. Ayrıca kira ödemeleri sırasında tevkif suretiyle kesilen gelir vergisi üzerinden %10 oranında fon payı hesaplanır

Gelir Vergisi Kanununun 94/5-b maddesi hükmü uyarınca vakıflar ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden de % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Kendisine kira ödemesinde bulunulan derneğin kamuya yararlı dernek veya vakfın Bakanlar Kurulu' nca vergi muafiyetine sahip vakıf olması önem taşımamaktadır

Ancak, özel kanunlarında gelir veya kurumlar vergisine ilişkin istisna veya muafiyet hükümleri bulunan dernek veya vakıflara yapılacak ödemelerden tevkifat yapılmayacaktır (KVG 57)

Gelir Vergisi Kanununun 94/5-c maddesi hükmü uyarınca kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden de % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir

Kiraya verilen mal ve hakların ticari veya zirai bir işletmeye dahil olması halinde, elde edilecek iradın safi tutarı ticari veya zirai kazancın saptanmasına ilişkin hükümlere göre hesaplanacaktır. Böyle durumlarda elde edilen kira geliri ticari veya zirai kazancın bir unsurudur. Dolayısıyla, ticari veya zirai işletmelere ait mal ve hakların kiralanmasında, bunlara yapılacak ödemelerden vergi tevkifatı yapılmayacaktır

11. KİRA GELİRLERİNİN BEYANI

11.1. Tam Mükellefiyette

Türkiye’de yerleşmiş olan Türk ve yabancılarla (ikametgah esası) 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 vatandaşları (tabiyet esası), Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler.

Gayrimenkulünü işyeri olarak kiraya veren tam mükelleflerin elde ettikleri ve brüt tutarları toplamı 2001 yılı için 4.900.000.000.-TL’yi aşmayan kira gelirleri için beyanname vermeleri gerekmez. Bu tutarı aşan miktardaki kira gelirleri için stopaj yapılmış olsa dahi yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir.

GVK’nun 86. maddesi uyarınca sadece tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan gayrimenkullerden elde edilen gayrisafi hasılatın belirli sınırı aşması durumunda beyana tabi olduğu hüküm altına alınmıştır Kanunda tevkif yoluyla vergilendirilmeyen konut kira gelirlerinin, gayrimenkul sermaye iratlarının toplamına dahil edilip edilmeyeceği belirtilmemiştir Kanunun lafzında yer almayan bu durum Maliye Bakanlığı’nın 220 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmıştır Bu tebliğde, konut kira gelirlerinin istisna tutarını aşan kısmı ile işyeri kira gelirlerinin gayri safi tutarları toplamının beyan sınırını aştığı takdirde beyan edileceği açıklanmıştır²².

Yapılan bu düzenleme uyarınca konut kira geliri ile stopaj yoluyla vergilenen kira gelirinin brüt tutarları toplamı 2001 yılı için 4.900.000.000 lira lık haddi aşıyorsa, bunlar birleştirilir ve aynı beyanname ile beyan edilir

²² 220 seri no.lu tebliğ, kanunda düşünülmeyen veya unutulmuş bu eksikliği gidermeye yönelik olarak çıkarılmıştır. Tebliğ ancak kanunda bulunan hükümleri açıklamak için çıkartılır aksine yeni bir hüküm tesis edemez. Dolayısıyla böyle bir değişikliğin ancak kanunla yapılması gerekir.

Elde edilen kira gelirinin konut kirasından oluşması durumunda, konut kirasının yıllık brüt tutarının 700.000.000 liralık istisna haddini aşan kişiler bu gelirleri için yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeleri gerekir. Tam mükellefiyette, gayrimenkulunu konut olarak kiraya verenlerden konut kira gelirleri toplamı 700.000.000 lira ve altında olanlar yıllık beyanname vermeyecekler, diğer kazançları nedeniyle beyanname vermek zorunda olsalar bile bu iratlarını beyannamelerine dahil etmeyeceklerdir

11.2. Dar Mükellefiyette

Dar mükellef gerçek kişinin elde ettiği kira gelirin tamamı üzerinden stopaj suretiyle vergilendirme yapılmış ise tutarı ne olursa olsun, bu gelir için beyanname verilmez. Diğer gelirleri nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelir beyannameye dahil edilmez.

Dar mükellef gerçek kişilerin Türkiye’de stopaja tabi tutulmamış kira geliri elde etmeleri durumunda yıllık beyanname vermeleri gerekir

11.3. Yurt Dışında Çalışan Türk Vatandaşlarının Beyanı

Yurt dışında oturma veya çalışma izni alarak altı aydan fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarımızın bulunan vatandaşlarımızın (Gelir Vergisi Kanununun 3’üncü maddesinin 2 numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere), Türkiye’de elde ettikleri gelirleri nedeniyle dar mükellefiyet esasında vergilendirilmeleri gerekmektedir. (GVGT 210)

Bu vatandaşlarımızdan kesin dönüş yapanlar Türkiye’ye yerleşenler ile bir takvim yılı içinde altı aydan daha fazla süreyle Türkiye’de oturanlar ise tam mükellefiyet esasında vergilendirileceklerdir.

Yurt dışında çalışan ve orada ikamet eden Türk vatandaşlarından

- Bir takvim yılı içinde elde ettiği konut kira geliri istisna tutarını (2001 yılı için 700.000.000 lirayı) aşanlar,

- İşyerini vergi kesintisi yapma zorunluluğu olmayanlara (örneğin, basit usulde vergiye tabi mükelleflere) kiralayanlar,

- Diğer mal ve haklardan kira geliri elde edenler

Yıllık beyanname vermek zorunda.

Kira geliri stopaj suretiyle vergileniyorsa, tutarı ne olursa olsun, yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir. (GVK Md. 86/2-a)

12. 2001 TAKVİM YILI GELİRLERİNE UYGULANANCAK VERGİ TARİFESİ

2001 yılı gelirlerine uygulanmak üzere 01.01.2001 tarihinden itibaren geçerli olan GVK'nun 103. maddesi aşağıdaki şekildedir.

Gelir Vergisine tabi gelirler;

2.800.000.000 liraya kadar	% 20
7.000.000.000 liranın 2.800.000.000 lirası için 560.000.000 lira, fazlası	% 25
14.000.000.000 liranın 7.000.000.000 lirası için 1.610.000.000 lira, fazlası	% 30
35.000.000.000 liranın 14.000.000.000 lirası için 3.710.000.000 lira, fazlası	% 35
70.000.000.000 liranın 35.000.000.000 lirası için 11.060.000.000 lira, fazlası	% 40
50.000.000.000 liradan fazlasının 70.000.000.000 lirası için 25.060.000.000 lira, fazlası	% 45

13. OCAK-2001 GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN DOLDURULMASI

Beyana tabi geliri sadece kira gelirlerinden ibaret olanlar "1001 B" kodlu yıllık gelir vergisi beyannamesini dolduracaklardır. Beyanname verecekler aynı zamanda elde ettikleri kira gelirlerinin ayrıntısına ilişkin bilgileri beyannamenin arka sayfasında yer alan kısma (en fazla beş adet) yazacaklardır. Beş adet üzerindeki mal veya hakkın kiraya verilmesi durumunda ise "1101 F1" kodlu " Gayrimenkul Sermaye İradına İlişkin Ek Föy"ün de doldurularak beyannameye eklenmesi gerekmektedir.

13.1. Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin Doldurulmasında Dikkat Edilecek Hususlar

Yıllık gelir vergisi beyannamesi ve gelir elde edilen gayrimenkul sayısının beşten fazla olması halinde kullanılacak ek föy doldurulurken aşağıda yer alan hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir²³,

- KARBON KAĞIDI KULLANILMADAN İki örnek doldurulacaktır. Fotokopi ile çoğaltılan beyannameler kesinlikle kullanılmayacaktır
- Mavi veya siyah tükenmez kalem kullanılarak BÜYÜK MATBAA HARFLERİ ile doldurulacaktır
- Kurşun kalem kesinlikle kullanılmayacaktır
- Her kutuya bir harf veya rakam yazılacaktır
- Silinti ve kazıntı yapılmayacak, beyanname ve ek föy katlanmayacak ve buruşturulmayacak, okunaklı düzenlemeye özen gösterilecektir.

23 Sadece Kira Geliri Elde Edenler İçin Yıllık Gelir Vergisi Düzenleme Rehberi (2002), Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara:2001. s. 7.

- Rakamlar arasına herhangi bir işaret konulmayacaktır. BİLGİLER İLGİLİ ALANA SİĞDİĞİ KADAR YAZILACAKTIR.
- Sayısal ifadeler romen rakamı ile yazılmayacaktır
- Alfabetik karakterler sola, sayısal karakterler sağa yanaşık olarak yazılacaktır
- Kelimeler arasında bir karakter boşluk bırakılacaktır
- Noktalama işaretinden sonra boşluk bırakılmayacaktır

1 - 4 No.lu alanlara; kimlik bilgileri, nüfus cüzdanında yazılı olduğu şekilde ve kısaltmadan aynen yazılacaktır Kimlik bilgilerinin ayrılan alana sığmaması durumunda, isimler sığdığı kadarıyla yazılacaktır

5 No.lu doğum yeri alanına; İLÇE ADI YAZILACAKTIR. İLÇENİN AYRI BİR ADI YOKSA İL ADI YAZILACAKTIR. KÖY VE BUCAK İSMİ YAZILMAYACAKTIR.

6 No.lu adres alanına; mahalle, cadde / sokak bilgileri yazılacak ve POSTA KODU muhakkak belirtilecektir. Varsa telefon numarası alan kodu ile birlikte yazılacaktır Adres bilgileri açık bir şekilde alanlara sığıyorsa kısaltma yapmadan yazılacaktır Alanlara sığmaması halinde anlaşılır kısaltmalar yapılabilir.

7 No.lu alanda; doğum tarihi gün, ay ve yıl olarak belirtilecektir.

8 No.lu mesleği alanına; mükellefin esas uğraş konusu yazılacaktır. Birden fazla meslekle uğraş söz konusu ise ağırlıklı olan yazılacaktır

9 No.lu uyruğu alanına; Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olanlar T.C rumuzunu, başka ülke tabiyetinde olanlar ise, ülkelerinin Uluslararası Trafik Kodunu yazacaklardır.

14. KİRA GELİRLERİNİN NETTUTARININ HESAPLANMASINA VE BEYANNAMENİN DOLDURULMASINA İLİŞKİN ÖRNEKLER

Örnek : 27

Beşiktaş Vergi Dairesi bölgesinde ikamet eden, Yavuz KEBAPÇI İstanbul'da bulunan ve konut olarak kiraya verdiği dairesinden 2001 yılında 3 milyar 200 milyon lira kira geliri elde etmiştir. Yavuz Bey'in 2001 yılında beyana tabi başka geliri bulunmamaktadır.

Yavuz Bey kira gelirinin net tutarının hesaplanmasında %25'lik götürü gider usulünü tercih etmiştir.

Buna göre Yavuz Bey'in kira gelirine ilişkin gelir vergisi ve fon payı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır

1. Brüt Kira Geliri	3.200.000.000.-TL
2. Gayrimenkul Sermaye İradı İstisnası	700.000.000.-TL
3. İstisnadan Sonra Kalan (1-2=)	2.500.000.000.-TL
4. Götürü Gider (3 x %25=)	625.000.000.-TL
5. Vergiye Tabi Gelir (3-4=)	1.875.000.000.-TL
6. Hesaplanan ve Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	375.000.000.-TL
7. Fon Payı Matrahı	375.000.000.-TL
8. Hesaplanan ve Ödenmesi Gereken Fon Payı (7x%10=)	37.500.000.-TL

12
YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ
(Yeni ve Tam Gelir Sahibi Gelirlerin Sınırlı Dışı Gelirler İçin)

1001 B

Maliye Bakanlığı
GELİRLER
(Gelir ve Vergiler)

1) **BEŞİKTAŞ** VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE
2) **İSTANBUL** İLİ-İLÇE

3) VERGİLENDİRME YÖNÜMÜ: 01 01 2001
4) VERGİ KİMLİK NO: 31 12 2001
5) VERGİ KİMLİK NO: 65 35 42 75 06

VD 3000
(Yeni Davanın Tutulmuş Adı)

TABLO I
MÜKELLEFLERİN KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ

1) Soyadı: **KEBAĞCI**
2) Adı: **YAVUZ**
3) Doğum Yılı: **06 12 1965**
4) Baba Adı: **TAHIR**
5) Anne Adı: **AYŞE**
6) Doğum Yeri: **KASTAMONU**
7) Doğum Tarihi: **06 12 1965**
8) Mesleği: **MÜHÜRBAŞI**
9) Evrakı: **TC**

10) Kimlik No: **31 12 2001 65 35 42 75 06**
11) Adres: **YILDIZLI MAHALLESİ ZİMMON SOKAĞI KAPISININ 58 DAİRESİ 12 No'lu BEŞİKTAŞ**
12) İlçe: **İSTANBUL**
13) Posta Kodu: **80860**
14) Telefon No: **212 2781122**

TABLO II
GAYRİMENKUL SERMAYE İRADINA İLİŞKİN BİLDİRİM

15) Çayırbaşı Emlak Tapulu (12/2001) 3 200 000 000
16) Çayırbaşı Emlak Tapulu (12/2001) 7 000 000 000
17) Çayırbaşı Emlak Tapulu (12/2001) 2 500 000 000
18) Çayırbaşı Emlak Tapulu (12/2001) 6 750 000 000
19) Çayırbaşı Emlak Tapulu (12/2001) 1 875 000 000
20) Çayırbaşı Emlak Tapulu (12/2001) 3 200 000 000

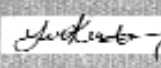
21) Emlak Tapulu (12/2001) Çayırbaşı Çayırbaşı Çayırbaşı

22) Çayırbaşı Emlak Tapulu (12/2001) 7

TABLO III
VERGİ BİLDİRİMİ

23) Gelir Türü: **1 875 000 000**
24) Gelir Türü: **1 875 000 000**
25) Gelir Türü: **3 950 000 000**
26) Gelir Türü: **3 950 000 000**
27) Gelir Türü: **3 950 000 000**
28) Gelir Türü: **3 950 000 000**
29) Gelir Türü: **3 950 000 000**
30) Gelir Türü: **3 950 000 000**
31) Gelir Türü: **3 950 000 000**

BEYANNAMENİN NANGİ İSPATLA VERİLDİĞİ

32) Mükellef: Mükellef: Kanunen Temsilde (Vak, Vakıf, Kurum) Vergi Kimliği No:
33) Tarih: **16 01 2002** 34) Emlak Tapulu No:
35) Adı ve Soyadı: **YAVUZ KEBAĞCI** 36) İmza: 

PARANIZI BİR

(1) Vergi Kimliği No: Mükellefinin Mükellef / Kanunen Temsilde (Vakıf, Kurum) Kimliği Olmalıdır.

Çizim No: 1054- MÜHÜR VEYA MÜHÜR İZLENİMİ KALEMLE OKUNAKLI VE BÜYÜK HARFLER VEYA BEZİMLERLE OKUNAMASINA BÖLGELENDİRİLMİŞTİR.

TABLO IV		GAYRİMENKUL SERMAYE BRANŞINA İLİŞKİN BİLGİLER (*)	
Bulunduğu Yer		Vergi Dedeği	
Mül. No:	KIRAZLAR MAHALLESİ	(Yerleşim Yeri)	
Cadde/Sokak:	YENİKE SOKAK	Mül. No: K İlçe: İlçe:	
Kapı No:	11 Daire No: 6 Kat No: 30930 Eski Ad: SARIYER	Yeni Ad: 34	
Mül. Sahibi	Yerleşim Yeri	Gayrimenkul İmtiazı	
1	12 100 A	3 2 0 0 0 0 0 0 0 0 B	
Bulunduğu Yer		Vergi Dedeği	
Mül. No:		(Yerleşim Yeri)	
Cadde/Sokak:		Mül. No: İlçe: İlçe:	
Kapı No:	Daire No: Kat No: Eski Ad:	Yeni Ad:	
Mül. Sahibi	Yerleşim Yeri	Gayrimenkul İmtiazı	
2	A	B	
Bulunduğu Yer		Vergi Dedeği	
Mül. No:		(Yerleşim Yeri)	
Cadde/Sokak:		Mül. No: İlçe: İlçe:	
Kapı No:	Daire No: Kat No: Eski Ad:	Yeni Ad:	
Mül. Sahibi	Yerleşim Yeri	Gayrimenkul İmtiazı	
3	A	B	
Bulunduğu Yer		Vergi Dedeği	
Mül. No:		(Yerleşim Yeri)	
Cadde/Sokak:		Mül. No: İlçe: İlçe:	
Kapı No:	Daire No: Kat No: Eski Ad:	Yeni Ad:	
Mül. Sahibi	Yerleşim Yeri	Gayrimenkul İmtiazı	
4	A	B	
Bulunduğu Yer		Vergi Dedeği	
Mül. No:		(Yerleşim Yeri)	
Cadde/Sokak:		Mül. No: İlçe: İlçe:	
Kapı No:	Daire No: Kat No: Eski Ad:	Yeni Ad:	
Mül. Sahibi	Yerleşim Yeri	Gayrimenkul İmtiazı	
5	A	B	
32	Gayrimenkul İmtiazı Toplamı		
33	Gayrimenkul İmtiazı Toplamı		
34	Gayrimenkul İmtiazı Toplamı		
35	GENEL TOPLAM (32-34)		
36	Gayrimenkul İmtiazı Toplamı		
37	Gayrimenkul İmtiazı Toplamı		
38	Gayrimenkul İmtiazı Toplamı		
39	GENEL TOPLAM (36-38)		

Örnek : 28

Ümraniye Vergi Dairesi bölgesinde ikamet eden, İbrahim SARIKAYA, Ankara'da bulunan ve konut olarak kiraya verdiği dairesinden 2001 yılında 4 milyar 200 milyon lira kira geliri elde etmiştir. İbrahim Bey'in 2001 yılında beyana tabi başka geliri bulunmamaktadır.

İbrahim Bey kira gelirinin net tutarının hesaplanmasında gerçek gider yöntemini seçmiş olup, bu konut ile ilgili gerçek giderleri toplamı 1 milyar 100 milyon liradır.

Buna göre İbrahim Bey'in kira gelirine ilişkin gelir vergisi ve fon payı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

1. Brüt Kira Geliri	4.200.000.000.-TL
2. Gayrimenkul Sermaye İradı İstisnası	700.000.000.-TL
3. İstisnadan Sonra Kalan(1-2=)	3.500.000.000.-TL
4. Vergiye Tabi Kira Gelirine İsabet Eden Gerçek Gider Tutarı	915.000.000.-TL
5. Vergiye Tabi Gelir (3-4=)	2.585.000.000.-TL
6. Hesaplanan ve Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	517.000.000.-TL
7. Fon Payı Matrahı	517.000.000.-TL
8. Hesaplanan ve Ödenmesi Gereken Fon Payı (7x% 10=)	51.700.000.-TL

(Gerçek gider usulünü seçen mükellefler, vergiden istisna edilen kısma isabet eden giderleri hasılatlarından gider olarak indiremeyecekler, sadece vergiye tabi hasılatlara isabet eden giderleri indirebileceklerdir.

Vergiye tabi kira gelirine isabet eden gerçek gider tutarı:

$$(3.500.000.000 / 4.200.000.000) \times 1.100.000.000 = 915.000.000.- TL)$$

12
VİLLİK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ
Yıllık Gelir Vergisi Gelirleri, Gayrimenkul Sermaye Gelirleri Üzerine Dürer Beyannamesi

1001 B

GELİRLER
Genel Müdürlüğü

1 **ÖMRANİYE** 2 Yıllık Gelir Vergisi Adres No: 01 01 2001 3
VERGİ BADESİ MÜDÜRLÜĞÜNE 31 12 2001 YB 8000
4 İSTANBUL 5 Yıllık Gelir Vergisi Numarası (Y): 5806221789

TABLO I MÜKELLEFİN KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ

1 Soyadı: SARIKAYA
2 Adı: İBRAHİM
3 Adı: AYLA
4 Soyadı: SEVGI
5 Doğum Yılı: 1970
6 Doğum Yeri: GÖZÜM
7 Doğum Tarihi: 03 02 1970
8 İhtisap: PAZARLAMA
9 Ülke: TC
10 Mülkiyet Adresi: GAZLİK MAHALLESİ, GENİĞÜN SOKAK, 21 Üsküdar, 34600 İstanbul, 216 4463412

TABLO II GAYRİMENKUL SERMAYE İRADINA İLİŞKİN GELİRLER

10	Çevreli Tapu Gelirleri (22 Nolu Kanun Hükmünde Kararname)	4 200 000 000	11	Gayrimenkul Satış Gelirleri (2002)	X
11	Yatırım Gelirleri (2002)	7 000 000 000	12	Çevreli Tapu Gelirleri (2002)	
12	Kira Gelirleri (2002)	3 500 000 000	13	Gayrimenkul Sermaye Gelirleri (2002)	
13	Gelirler (2002)	9 150 000 000			
14	Ödenen Gelir Vergileri (2002)	2 535 000 000			
15	Soluk Gelirleri (2002)				

TABLO III VERGİ GELİRLERİ

16	Soluk Gelirleri (2002)	2 535 000 000
17	Makine Mülkiyet Vergisi Gelirleri (2002)	
18	Emlak Vergisi Gelirleri (2002)	
19	Gayrimenkul Sermaye Gelirleri (2002)	
20	Yatırım Gelirleri (2002)	2 535 000 000
21	Çevreli Tapu Gelirleri (2002)	5 170 000 000
22	Kira Gelirleri (2002)	
23	Emlak Vergisi Gelirleri (2002)	5 170 000 000
24	Çevreli Tapu Gelirleri (2002)	
25	Yatırım Gelirleri (2002)	5 170 000 000
26	Çevreli Tapu Gelirleri (2002)	5 170 000 000
27	Soluk Gelirleri (2002)	
28	Emlak Vergisi Gelirleri (2002)	
29	Yatırım Gelirleri (2002)	
30	Çevreli Tapu Gelirleri (2002)	
31	Soluk Gelirleri (2002)	

BEYANNAMENİN İZİNİ İZİNLE VERİLMİŞTİR.

Mühür: X Mühür: Kasten Tutulmuş (Yol, Yür, Kırmızı) Vergi Kurumu No: 15 01 2002
Tarih: 15 01 2002
Adı ve Soyadı: İBRAHİM SARIKAYA İmza: [İmza]
Denge Vergisi

(*) Vergi Kurumu Mühürüyle Mühür Edilen Beyannamesiye Gözetimdir. PARASİZDİR
Özellik No: 1001 MAVİ YEKA BEYAN TUKANMEE KALEMLERİ ÖRTÜNER VE MÜHÜR HARKLI VEYA BELGİSİZ ÖRTÜNERİNE BULUNMULANLARDIR.

TARİHİV		GAYRİMENKUL ŞEHİRCİLİK İZİNİ BİLGİLERİ (*)	
Bulunduğu Yer		Vergi Deyimi	
Mülk No: GANLIZ MAHALLESİ		(Emlak İşleri Kanunu)	
Çoklu Saha: OBASOKAK		Mülkiyet: <input checked="" type="checkbox"/> Temin: <input type="checkbox"/> Diğer: <input type="checkbox"/>	
Kayıt No: 11 Daire No: 3 Kat No: 34600 Blok Adı: UMRANIYCI Etiler: 34		Gayrimenkul İnat (Emlak İşleri Kanunu)	
Dilekçe No: 112 Per. Önem: 100 A: 4200000000 B: 0000		Kamusal Gelir Vergisi (Emlak İşleri Kanunu)	
Bulunduğu Yer		Vergi Deyimi	
Mülk No:		(Emlak İşleri Kanunu)	
Çoklu Saha:		Mülkiyet: <input type="checkbox"/> Temin: <input type="checkbox"/> Diğer: <input type="checkbox"/>	
Kayıt No: 2 Daire No: 3 Kat No: 34600 Blok Adı: UMRANIYCI Etiler: 34		Gayrimenkul İnat (Emlak İşleri Kanunu)	
Dilekçe No: 112 Per. Önem: 100 A: 4200000000 B: 0000		Kamusal Gelir Vergisi (Emlak İşleri Kanunu)	
Bulunduğu Yer		Vergi Deyimi	
Mülk No:		(Emlak İşleri Kanunu)	
Çoklu Saha:		Mülkiyet: <input type="checkbox"/> Temin: <input type="checkbox"/> Diğer: <input type="checkbox"/>	
Kayıt No: 3 Daire No: 3 Kat No: 34600 Blok Adı: UMRANIYCI Etiler: 34		Gayrimenkul İnat (Emlak İşleri Kanunu)	
Dilekçe No: 112 Per. Önem: 100 A: 4200000000 B: 0000		Kamusal Gelir Vergisi (Emlak İşleri Kanunu)	
Bulunduğu Yer		Vergi Deyimi	
Mülk No:		(Emlak İşleri Kanunu)	
Çoklu Saha:		Mülkiyet: <input type="checkbox"/> Temin: <input type="checkbox"/> Diğer: <input type="checkbox"/>	
Kayıt No: 4 Daire No: 3 Kat No: 34600 Blok Adı: UMRANIYCI Etiler: 34		Gayrimenkul İnat (Emlak İşleri Kanunu)	
Dilekçe No: 112 Per. Önem: 100 A: 4200000000 B: 0000		Kamusal Gelir Vergisi (Emlak İşleri Kanunu)	
Bulunduğu Yer		Vergi Deyimi	
Mülk No:		(Emlak İşleri Kanunu)	
Çoklu Saha:		Mülkiyet: <input type="checkbox"/> Temin: <input type="checkbox"/> Diğer: <input type="checkbox"/>	
Kayıt No: 5 Daire No: 3 Kat No: 34600 Blok Adı: UMRANIYCI Etiler: 34		Gayrimenkul İnat (Emlak İşleri Kanunu)	
Dilekçe No: 112 Per. Önem: 100 A: 4200000000 B: 0000		Kamusal Gelir Vergisi (Emlak İşleri Kanunu)	
32 Gayrimenkul İnat: Toplam	4200000000	33 Kamusal Gelir Vergisi: Toplam	4200000000
33 ÇOKLU SAHA VE/VEYA ZEMİN İZİNİ / ÇOKLU YER TALEBİNDE KAMUSAL GELİR VERGİSİ		34 ÇOKLU SAHA GELİR VERGİSİ TOPLAM	
34 ÇOKLU SAHA GELİR VERGİSİ TOPLAM		35 ÇOKLU SAHA GELİR VERGİSİ TOPLAM	
35 ÇOKLU SAHA GELİR VERGİSİ TOPLAM		36 ÇOKLU SAHA GELİR VERGİSİ TOPLAM	

(*) Gayrimenkul Şehircilik İzni, Emlak İşleri Kanunu'nun 34. Maddesinde Yer Almaktadır.

Yüksek Kurumlar Bakanlığı, Ankara - 2011

Örnek : 29

Başkent Vergi Dairesi bölgesinde ikamet eden, Mukadder BAHTİYAR, Ankara'da bulunan ve konut olarak kiraya verdiği dairesinden 2001 yılında 6 milyar lira, işyeri olarak kiraya verdiği daireden ise 12 milyar lira brüt kira geliri elde etmiştir. İşyeri için ödenen kira bedelleri üzerinden 2 milyar 400 milyon TL tevkifat yapılmıştır

Mukadder Hanım'ın 2001 yılında beyana tabi başka geliri bulunmamaktadır. Mukadder Hanım kira gelirinin net tutarının hesaplanmasında %25'lik götürü gider usulünü tercih etmiştir.

Konut kira gelirinin istisna haddini aşan kısmı ile tevkifata tabi tutulan işyeri kirasının toplamı 4 milyar 900 milyon lirayı aştığından, konut ve işyeri kira gelirleri birlikte beyan edilecek olup, buna ilişkin gelir vergisi ve fon payı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır

1. Konut Kira Geliri	6.000.000.000.-TL
2. İşyeri Kira Geliri	12.000.000.000.-TL
3. Toplam Gayrimenkul Sermaye İradı (1+2=)	18.000.000.000.-TL
4. Gayrimenkul Sermaye İradı İstisnası	700.000.000.-TL
5. İstisnadan Sonra Kalan (3-4=)	17.300.000.000.-TL
6. İndirilecek Götürü Gider (5 x %25=)	4.325.000.000.-TL
7. Vergiye Tabi Gayrimenkul Sermaye İradı(5-6=)	12.975.000.000.- TL
8. Hesaplanan Gelir Vergisi	3.402.500.000.-TL
9. Mahsup Edilecek Gelir Vergisi	2.400.000.000.-TL
10. Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi (8-9=)	1.002.500.000.- TL
11. Fon Payı Matrahı	3.402.500.000.-TL
12. Hesaplanması Gereken Fon Payı (11 x % 10)	340.250.000.-TL
13. Mahsup Edilecek Fon Payı	240.000.000.-TL
14. Ödenmesi Gereken Fon Payı (12-13=)	100.250.000.- TL

12
YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ
(Devlet İktisat Bankası Gayrimenkul Satışları İhtisası Bankası)

1001 B

1 BAŞKENT **3** VERGİ YILI (Yıl) 01 01 2001
Vergi Mükellefinin Adı (Soyadı) 31 12 2001 KADINLAR (Yeni Davetiler Dahil)

2 ANKARA **4** VERGİ KİMLİK NO (T.C.) 6 7 1 2 0 8 1 6 8 1

TABLO I MÜKELLEFIN KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ

1 Soyadı: BAHTIYAR **8** Doğum Yılı: 08 06 1973
2 Adı: MUKADDER **9** Mesleği: ÖĞRETMEN
3 İsmi Adı: AHMET **10** Uyruğu: TC
4 Ana Adı: FERİDİ
5 Doğum Yeri: ANKARA
6 İşyeri Adı: KURTULUŞ
Caddesi: KIBRIS CADDESİ
7 Posta No: 60 **11** Posta No: 2 **12** İlçe: GANCA
13 İl: ANKARA **14** Telefon No: 06570 **15** Faks No: 312 3511002

TABLO II GAYRİMENKUL SAKLAMA İRADINA İLİŞKİN BİLDİRİM

16 Gayrimenkul Satışları Toplamı: 18 000 000 000
17 Gayrimenkul Satışları Toplamı: 300 000 000
18 Kira Gelirleri: 19 300 000 000
19 Çiğdem Gelirleri: 6 325 000 000
20 Kira Gelirleri: 12 975 000 000
21 Diğer Gelirler: 2 400 000 000
22 Diğer Gelirler: 3 402 500 000
23 Diğer Gelirler: 1 002 500 000
24 Diğer Gelirler: 3 402 500 000
25 Diğer Gelirler: 3 402 500 000
26 Diğer Gelirler: 2 400 000 000
27 Diğer Gelirler: 1 002 500 000
28 Diğer Gelirler: 1 002 500 000

TABLO III VERGİ BİLDİRİMİ

29 Gelir Vergisi: 12 975 000 000
30 Kurumlar Vergisi: 3 402 500 000
31 Diğer Vergiler: 3 402 500 000
32 Diğer Vergiler: 2 400 000 000
33 Diğer Vergiler: 1 002 500 000
34 Diğer Vergiler: 1 002 500 000

BEYANNAMENİN HANGİ ŞİFATLA VERİLDİĞİ

Mükellef Mükellef Kasıtlı Temevli (Yol, Vakıf, Akçe) Vergi Kesim No:
Tarih: 22 01 2002 Mükellef İmzası:
Adı ve Soyadı: MUKADDER BAHTIYAR İmza:

PARASIZDIR

(*) Yeni Kurulmuş Mükellefler İçin Mükellef Adı ve Soyadı ile Mükellef Adı ve Soyadı Aynı Olmalıdır. Aksi Halden Mükellef Adı ve Soyadı Aynı Olmaz. Mükellef Adı ve Soyadı Aynı Olmaz. Mükellef Adı ve Soyadı Aynı Olmaz.

TABLO IV									
GAYRİMENKUL SERMAYE İRADINA İLİŞKİN BİLGİLER (*)									
Bulunduğu Yer					Vergi Dairesi (Dairesel İradeler İçin Gerekli)				
Mülk No/No:	SEHİT ZİK MAHALLESİ				35 0000000000				
Çoklu/Çoklu:	BİLGE SOKAK				Mülk No:	<input checked="" type="checkbox"/> İpotek <input type="checkbox"/> Diğer			
Kayıt No:	İmar No:	Plot No:	06420		İmar No:	GANKAYA			
İmar No/No:	İmar No:	Gayrimenkul İradesi (Dairesel İradeler İçin Gerekli)			Kendisi Gelir Vergisi (Dairesel İradeler İçin Gerekli)				
1	12	100	A	6000000000		B			
Bulunduğu Yer					Vergi Dairesi (Dairesel İradeler İçin Gerekli)				
Mülk No/No:	MEPRUTIYET MAHALLESİ				80 0000000000				
Çoklu/Çoklu:	LAK SOKAK				Mülk No:	<input checked="" type="checkbox"/> İpotek <input type="checkbox"/> Diğer			
Kayıt No:	İmar No:	Plot No:	06310		İmar No:	GANKAYA			
İmar No/No:	İmar No:	Gayrimenkul İradesi (Dairesel İradeler İçin Gerekli)			Kendisi Gelir Vergisi (Dairesel İradeler İçin Gerekli)				
2	12	100	A	12000000000		B			
Bulunduğu Yer					Vergi Dairesi (Dairesel İradeler İçin Gerekli)				
Mülk No/No:									
Çoklu/Çoklu:					Mülk No:	<input type="checkbox"/> İpotek <input type="checkbox"/> Diğer			
Kayıt No:	İmar No:	Plot No:			İmar No:				
İmar No/No:	İmar No:	Gayrimenkul İradesi (Dairesel İradeler İçin Gerekli)			Kendisi Gelir Vergisi (Dairesel İradeler İçin Gerekli)				
3	A				B				
Bulunduğu Yer					Vergi Dairesi (Dairesel İradeler İçin Gerekli)				
Mülk No/No:									
Çoklu/Çoklu:					Mülk No:	<input type="checkbox"/> İpotek <input type="checkbox"/> Diğer			
Kayıt No:	İmar No:	Plot No:			İmar No:				
İmar No/No:	İmar No:	Gayrimenkul İradesi (Dairesel İradeler İçin Gerekli)			Kendisi Gelir Vergisi (Dairesel İradeler İçin Gerekli)				
4	A				B				
Bulunduğu Yer					Vergi Dairesi (Dairesel İradeler İçin Gerekli)				
Mülk No/No:									
Çoklu/Çoklu:					Mülk No:	<input type="checkbox"/> İpotek <input type="checkbox"/> Diğer			
Kayıt No:	İmar No:	Plot No:			İmar No:				
İmar No/No:	İmar No:	Gayrimenkul İradesi (Dairesel İradeler İçin Gerekli)			Kendisi Gelir Vergisi (Dairesel İradeler İçin Gerekli)				
5	A				B				
23	Gayrimenkul İradesi Toplamı (1/4, 2/4, 3/4 ve 5/4 Paylarına Göre)				18 000 000 000				
24	Gayrimenkul İradesi Toplamı (1/4, 2/4, 3/4 ve 5/4 Paylarına Göre)				18 000 000 000				
25	Kendisi Gelir Vergisi Toplamı (1/4, 2/4, 3/4 ve 5/4 Paylarına Göre)				2 400 000 000				
26	Kendisi Gelir Vergisi Toplamı (1/4, 2/4, 3/4 ve 5/4 Paylarına Göre)				2 400 000 000				
27	Kendisi Gelir Vergisi Toplamı (1/4, 2/4, 3/4 ve 5/4 Paylarına Göre)				2 400 000 000				
28	Kendisi Gelir Vergisi Toplamı (1/4, 2/4, 3/4 ve 5/4 Paylarına Göre)				2 400 000 000				
29	Kendisi Gelir Vergisi Toplamı (1/4, 2/4, 3/4 ve 5/4 Paylarına Göre)				2 400 000 000				

(*) Gayrimenkul Sermayesi Yatırımları Kanunu'nun 10. maddesi ile değiştirilmiştir.

15. KİRA GELİRLERİNİN BEYANI VE ÖDEME ZAMANLARI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 92. maddesi uyarınca bir takvim yılında elde edilen gelirin sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olması halinde izleyen yılın Ocak ayı içerisinde yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir. Mükelleflerin beyan edilmesi gereken gayrimenkul sermaye iratlarının yanı sıra, beyanı gerekmeyen gelir unsurlarının da olması halinde de beyanname izleyen yılın Ocak ayı içerisinde verilecektir. Beyan edilmesi gereken gayrimenkul sermaye iradının, yıllık beyanname ile bildirilmesi zorunlu olan diğer gelir unsurlarından biri veya birkaçıyla birlikte elde edilmiş olması halinde ise yıllık beyanname izleyen yılın Mart ayı içerisinde verilecektir.

Yıllık beyannamenin Ocak ayı içerisinde verilmesi durumunda gayrimenkul sermaye iradı üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi Ocak, Nisan ve Temmuz aylarında; beyannamenin Mart ayı içerisinde verilmesi durumunda ise Mart, Haziran ve Eylül aylarında olmak üzere üç eşit taksitte ödenecektir.

Tam mükellefiyette beyanname ikametgahın bulunduğu yerin bağlı bulunduğu vergi dairesine, dar mükellefiyette ise Türkiye'de vergi muhatabı varsa onun Türkiye'de oturduğu yerin, Türkiye'de vergi muhatabı yoksa işyerinin bulunduğu yer vergi dairesine verilir veya taahhütlü olarak posta ile gönderilir.

Hesaplanan vergi ve fon payı; mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine veya bağlı olunan vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları dışındaki vergi dairelerine yada yetkili banka şubelerine ödenebilir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

Beyanname Düzenleme Rehberi 2001, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul:2001

ÇİLİNGİR, Fazlı. Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyanı ve Vergilendirilmesinde  zellik Gösteren Hususlar, Vergi Dünyası Dergisi, HUD Yayınları, Temmuz 1999, Sayı:215

DEMİRAL, Halit. ÇAKMAK, Timur. Gayrimenkul Sermaye İradlarının Vergilendirilmesi ve Beyanı, Oluş Yayıncılık, Ankara:2000.

KARYAĞDI, Nazmi. Kira Gelirlerinin Beyanı ve Vergilendirilmesi, Oluş Yayıncılık, Ankara:1999.

ÖZBALCI, Yılmaz. Geliri Vergisi Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara:1999.

Sadece Kira Geliri Elde Edenler İçin Yıllık Gelir Vergisi Düzenleme Rehberi (2002), Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara:2001

SARILI, Mustafa Ali. Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyanı ve Vergilendirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi, HUD Yayınları, Haziran 1999, Sayı:214

SÖNMEZ, Erdal. AYAZ, Garip. Kira Gelirlerinin Vergilendirilmesi ve Beyanı, TÜR-MOB Yayınları, Ankara:2000

YILMAZ, Ejder. Hukuk Sözlüğü (3. Baskı), Seçkin Kitabevi, Ankara:1986

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

Resmi Gazeteler

Tebliğler