

# GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Orhan GÜRELİ

Maliye Bakanlığı Baş Hesap Uzmanı

## I

### GENEL AÇIKLAMALAR<sup>1</sup>

#### 1 — Gelir Vergisi hakkında kısa açıklamalar :

##### *Vergi Nedir?*

Gelir Vergisi hakkında genel mahiyette ve kısa bazı bilgiler vermeden önce, verginin ne olduğunu ana çizgileri ve ilk mefhumları ile belirtmeyi lüzumlu görmekteyiz.

İnsan toplulukları, Toplumları (Cemiyetleri) vucuda getirir. Her toplum müşterek yaşama için kurulmuş bir düzendir. Bu düzenin, toplumun müşterek maksatlarına uygun bir şekilde faaliyet gösterebilmesi, bir takım kuruluşların çalışmalarına bağlıdır. Yani toplumlar kamu müesseselerinin işlemeleriyle düzenli bir şekilde yönetilmiş olur.

Kamu kuruluş ve müesseselerinin şahıslardan ve vasitalardan vucuda geldiği ve bunların kamu yararına çalışmaları için de bir takım masrafların yapılması gerektiği, herkesce bilinen bir gerçektir.

Şu halde her toplumun bulunduğu yerde bir de “Kamu Masrafları” ortaya çıkar.

Devlet bu masrafların kaynaklarını nasıl ve nereden sağlar? İlk çağlardan bugüne kadar devletlerin tarihî gelişmelerine bakıldığı zaman

1) Bu kısım Maliye İlminin nazari yönü ile herhangi bir suretle temasa gelmemiş vergi mükelleflerine hitap edecek tarzda bir vülgaziyasyon şeklinde tertip edilmiştir.

görüldür ki, bu masraflar, o toplumu teşkil eden fertlerin bedeni, mal şeklinde ve para olarak yaptıkları yardımlardan temin edilmiştir.

Toplumu teşkil eden fertlerin toplumdaki kamu hizmetlerinden sağladıkları istifadeye karşılık olmak üzere, Devlete yaptıkları yardım payına “Vergi” denilmektedir.

Bu pay modern toplumlarda, vatandaşların devlete karşı olan ödevlerinin başında gelen bir mükellefiyet şeklini almıştır. Bu mükellefiyet öyle bir şekle gelmiştir ki, bugün artık vatandaş tâbiri yerine “Vergi Mükellefi” “Vergi Ödeyen” terimleri yer almıştır. Vergi ödemek, vatandaşlık şartlarının başında gelen bir unsur haline inkılap etmiştir.

### *Gelir Vergisi Nedir?*

Bu kısa açıklamalardan sonra, konumuza biraz daha yaklaşmak için, Gelir Vergisinin ne olduğunu basit çizgilerle belirtelim:

Yukarda pek umumî mahiyette yaptığımız Vergi tarifine göre, toplumu teşkil eden fertlerin hepsinin Devlete, o Devletin hizmetlerinden istifade etmesi dolayısıyla bir vergi vermesi gerektiği anlaşılmaktadır. Fakat fertler bu vergiyi nasıl vermelidirler? Yani fertlerin kamu hizmetlerinden istifade hisseleri nasıl tespit edilecektir ve herkesin iştirak payı ne olacaktır?

Vergi nazariyecileri bu soruların cevaplarını uzun uzun aradıktan sonra şu kaideyi bulmuşlardır: Fertlerin vergiye iştirak payları, onların iktisadî ve malî iktidarları ile mütenasip olmalıdır, yani herkes, iktisadî gücü kadar vergi vermelidir.

İş bu kadarla da bitmiyor. Vergi herkesin iktidarı ile mütenasip olmalıdır ama, herkesin iktidarına göre vergi ödemesini temin edecek vergi alma yolu nedir? Vatandaşların vergilerini iktidarları nispetinde ödemelerini sağlayacak olan en iyi vergi usulü hangisidir?

Bu usulü bulmak için, yüz yıllar boyunca pek çok vergi usulü ve sistemi denenmiş ve tatbik edilmiştir ve hâlâ da tatbik edilmektedir.

Memleketimizde de pek çok vergi sistemleri tecrübe edilmiş ve uygulanmıştır. Bunların arasında, yukarda belirttiğimiz fikri, yani vatandaşların iktidarları nispetinde vergi ödemeleri prensibini en iyi şekilde sağlayacak verginin “Gelir Vergisi” sistemi olduğu anlaşılmıştır.

Gelir Vergisi yurdumuzda da 18 yıldanberi oldukça başarılı bir şekilde tatbik edilmektedir. 18 yıllık tatbikattan alınan tecrübelerle

dayanılarak, vergi zaman zaman bazı düzeltmelere tabi tutulmuş, memleketimizin şartlarına intibak ettirilmesi ve geliştirilmesi imkânlarının teminine çalışılmıştır.

Gelir Vergisi, herkesin bir yıldaki kazancı üzerinden iktidarına uygun bir şekilde ve nispette alınır. Diğer vergiler, ya yapılan muameleler, alışlar, satışlar üzerinden, yahut servetler üzerinden ya da şahıs başına muayyen bir miktarda alınır. Bu gibi vergilerin vatandaşın ödeme gücü ile alâkâlı olmadığı meydandadır.

Gelir Vergisinin, vatandaşların iktidarı ile mütenasip şekilde masını temin için, vergi nispetinin müterakki olması, kendisinin ve birlikte yaşadığı eşinin ve çocuklarının en az geçimlerine tekabül eden bir miktarın vergilendirilecek gelirden indirilmesi, bazı gelirlerin vergiden muaf tutulması gibi bazı usullerden istifade edilir.

Bu arada şu ciheti de belirtmekte fayda vardır: Gelir Vergisi, elde edilmiş bir gelirden ve bu gelirin de safi miktarından alınır. Böylelikle vatandaşların iktidarı dışında, ödeme imkânlarını aşan hayalî ve farazî meblâğlar üzerinden vergi ödemelerine yer verilmemesine çalışılır.

## 2 — Hangi Kazançlar ve İratlar Gelir Vergisine tabidir?

Gelir Vergisi hangi kazançlar ve iratlar üzerinden alınır? Gelir Vergisi Kanunu, hangi kazançların veya iratların vergiye tabi tutulduğunu, açık olarak göstermiş ve saymıştır?

Evvelâ şu ciheti belirtelim ki, Gelir Vergisi gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınır. Şirketlerin kazançları Gelir Vergisine değil Kurumlar Vergisine tabidir.

Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.

Bu kazanç ve iratlar şunlardır ::

1) *Ticarî Kazançlar* : Ticaret ve Sanayi erbabının; ithalat, ihracat, ahm-satım, imalat, tavassut, nakliyecilik ve çeşitli ticaret ve sanayi işlerinden elde ettikleri kazançlardır.

2) *Zirai Kazançlar* : Kanunun belirttiği ölçüleri aşan nisbette, çiftçilik, hayvancılık, sebze ve meyve yetiştirme, avcılık gibi ziraat işleriyle uğraşanların elde ettikleri kazançlardır.

3) *Ücretler* : İşçilerin, ustaların, memurların gündelikleri, haftalıkları, aylıkları, maaşları şeklindeki ücretleridir.

4) *Serbest Meslek Kazançları* : Avukat, Doktor, Dişçi, Mühendis, Müşavir, Gümrük Komisyoncusu gibi sermayeden ziyade şahsî ve ilmî mesaisi ile kazanç temin eden serbest meslek erbabının kazançlarıdır.

5) *Gayrimenkul Sermaye İratları* : Binaların, döşeli ev ve apartmanların, arazinin, gemilerin ve benzeri malların ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen kazançlardır.

6) *Menkul Sermaye İratları* : Sermaye şirketlerinden alınan temettüleri, tahvilat faizleri, bankalardaki mevduattan alınan faizler ve benzeri iratlardır.

7) *Sair Kazanç ve İratlar* : Bazı şartlar altında gayrimenkullerin ve hakların satışından elde edilen kazançlarla, arızî olarak yapılan bazı işlerden doğan kazançlardır.

Vergi bu kazanç ve iratların yıllık safi miktarı üzerinden alınır.

Bu kazanç ve iratların vergiye tabi safi miktarlarının ne suretle hesaplanacağı ve bulunacağı, Gelir Vergisi Kanununda ayrı ayrı gösterilmiştir. Bunun için de, nelerin hasılat ve nelerin masraf olarak kabul edileceği maddelerde belirtilmiştir.

### 3 — Kimler Gelir Vergisine Tabidir?

Türkiyede yerleşmiş olan gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri gelir üzerinden vergiye tabi tutulurlar.

Kanun, gerçek kişi demekle, şirket halinde olmayan şahısları kastetmektedir. Tüzel kişi dediğimiz şirketler ve kurumlar Gelir Vergisine tabi olmazlar. Bunlar Kurumlar Vergisine tabidirler.

*Tam Mükellefler* : Bunlar, kanunun belirttiği şartlarla Türkiyede yerleşmiş gerçek kişiler olup, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler.

Türkiyede yerleşme şartlarını kanun şu şekilde saymıştır:

— Türkiyede ikametgâhı bulunmak, (ikametgâhın tarifi Medeni Kanunda gösterilmiştir).

— Bir takvim yılı içinde Türkiyede devamlı olarak altı aydan fazla oturmak.

Aşağıda yazılı yabancılar memlekette altı aydan fazla kalsalar dahi, Türkiyede yerleşmiş sayılmazlar:

— Belli ve geçici görev veya iş için Türkiyeye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat maksadiyle gelenler,

— Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiyede alakonulmuş veya kalmış olanlar.

*Dar Mükellefler* : Bunlar Türkiyede yerleşmemiş olup geçici olarak Türkiyede bulunan kimselerdir ki, yalnız Türkiyede elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden vergiye tabi tutulurlar.

Türkiyede yerleşmiş olup tam mükellefiyet dolayısıyla Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri gelirleri üzerinden vergiye tabi olan mükelleflerin, Türkiye dışındaki gelirleri, Gelir Vergisine benzer bir vergiye tabi tutulmuş olduğu takdirde, bu kimselerin Türkiyede ödeyecekleri vergiden, dışarda ödenen vergileri indirilir.

#### 4 — Gelirin Hesaplanmasındaki Usuller :

Vergiye tabi gelirin miktarının hesaplanmasında yani tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu, her kazanç ve irat grubu için, kendisine mahsus usuller ve esaslar tayin etmiştir. Diğer taraftan mükelleflerin işlerinin mahiyetlerine ve hacmine göre de kazancın tesbit usulleri değişiklik göstermektedir.

##### a) Kazancın defter tutmak suretile tesbiti:

İşlerin hacmi kanunun gösterdiği belirli hudutları aşan ticaret ve sanat erbabı kazançlarını muzaaf muhasebe usulüne dayanan bilanço esasına göre tesbit ederler. Diğer bir kısım ticaret ve sanat erbabı İşletme Hesabı, serbest meslek erbabı da Serbest Meslek Kazanç defteri esasına göre kazançlarını hesaplarlar.

Ziraat erbabının bir kısmı da kazançlarını ya Bilanço Esasına ya da Ziraat İşletme Hesabı esasına göre tesbit ederler.

Bu saydıklarımız, vergiye tabi yıllık gerçek kazançlarını defter tutmak suretile tesbit eden mükelleflerdir

b) *Gerçek kazancın defter tutulmadan tesbiti:*

Bir kısım gelir vergisi mükellefleri vergiye tabi yıllık gerçek kazançlarını defter tutmadan, ellerindeki vesikalara ve kayıtlara istinaden tesbit ederler.

Bunlar genellikle, ticarî, zira-ı veya meslekî kazançları dolayısıyla defter tutmak mecburiyetine tabi olmadıkları halde, yıllık olarak beyan edilecek başkaca vergiye tabi gelirleri bulunan kimselerdir.

Bunları şu suretle özetlemek mümkündür:

- Gayrimenkul sermaye iradı sahipleri,
- Menkul sermaye iradı sahipleri,
- Arizi serbest meslek faaliyetinde bulunanlar,
- Arizi kazanç elde edenler.

Şu noktayı bir kere daha tekrar edelim ki, kazancın yukarıda belirtildiği şekilde defter tutulmadan tesbit edilebilmesi imkânı, münhasıran yukarıda sayılan kazanç ve iratların birine veya birkaçına birden sahip olan, defter tutmak suretile kazanç tesbitine mecburiyet hâsıl eden başkaca bir kazanç ve irat sahibi bulunmayan mükelleflere tanınmıştır.

Maaş ve ücretlerin tesbitinde de defter tutmak ve beyanname verme usulü cari değildir.

e) *Kazancın Götürü olarak tesbiti:*

Bazı kazançlar vardır ki bunların gerçek miktarının defter tutmak veya kayıtlara istinaden deftersiz olarak tesbiti imkânı yoktur. Bu gibi hallerde gelir elde eden şahsın bir yılda elde ettiği gelirin miktarının götürü usullerle takdir edilmesine kanun imkân tanımıştır.

Ancak bu halde dahi, takdir edilen bu götürü gelir, gerçek gelir gibi vergiye tabi tutulur.

Bir yılda, kanunda belirtilen hadlerin altında iş yapan ticaret ve sanat erbabının, Ebe, Sünnetçi, Sağlık Memuru, Arzuhaleci gibi serbest meslek erbabının kazançlarıyla, özel hizmetlerde çalışan bazı hizmetlilerin ve şoförlerin, özel inşaat sahiplerinin çalıştırdığı inşaat işçilerinin ücretleri Götürü Usulde tesbit edilir.

**5 — Gelirin Vergilendirilmesi :****a — Gelirin beyan edilmesi**

Gelirin vergilendirilmesi için, kanunun kabul ettiği en önemli esas, gelirin beyan edilmesi yani beyanname verilmesidir.

Gerçek gelirini defter tutmak suretile veya defter tutmaksızın gerçek miktarı üzerinden hesaplamak mecburiyetinde bulunan mükellefler, bu gelirlerini Vergi Dairesine beyan ederek vergilerini tarhettirirler.

Gelirin kanunda gösterilen belirli hadleri vergiden istisna edilmiştir.

Gelirleri bu istisna hadleri altında kalanlar da beyanname vermezler.

Kazançları götürü usulde tesbit edilenler de beyanname vermezler. Bunların vergileri Karne Esası üzerinden Vergi Dairesince tarhedilerek Vergi Karnelerine yazılır.

Ücret geliri için de beyanname vermek mecburiyeti yoktur. Bunların vergileri, ücretlerini ödeyenler tarafından kesilerek Vergi Dairesine yatırılır. Ücret geliri sahipleri diledikleri takdirde Yıllık Beyanname verebilirler.

Kanun, vergiye tabi gelirin bildirilmesine mahsus olmak üzere üç türlü beyanname göstermiştir. Bunlar:

- Yıllık beyanname,
- Muhtasar beyanname,
- Munferit beyanname'dir.

**Yıllık beyanname :**

Mükellefler, Gelir Vergisi Kanununun şumulüne giren kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmeye ve vergiye tabi kazançlarını bu beyannameyle toplamaya mecburdurlar. Ancak, vergiye tabi gelir sadece ücretten, götürü usulde tesbit edilen ticarî veya meslekî kazançlardan veya bu kazançlarla ücretlerden ibaret ise Yıllık Beyanname verilmez ve toplama yapılmaz.

Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticarî, ziraî ve meslekî faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, Yıllık Beyanname verirler.

Meselâ bir tüccar tuttuğu deftere göre, bir takvim yılı içinde işletmesinin sonucunu zararla kapamıştır ve vergiye tabi bir kazanç doğma-

muştır. Bu tacir Yıllık Beyanname vermek suretile, işletmesinden hâsıl olan zarar miktarını beyan edecektir.

*Muhtasar Beyanname :*

Gelir Vergisi Kanununa göre, bazı ödemelerden, meselâ bir şirketten temettü alanlara, ücret erbabına veya serbest meslek erbabına yapılan ödemelerden, ödemeyi yapanların bazılarının vergi kesmeleri gerekmektedir. Bu suretle vergi kesenlerin, ödedikleri ücretleri, kestikleri vergileri Vergi Dairesine bildirmeleri Muhtasar Beyanname ile yapılır.

*Münferit Beyanname :*

Dar mükelleflerin Türkiyede elde ettikleri kazanç ve iratları Vergi Dairesine bildirmelerine ait beyanamedir. Münferit Beyanname, dar mükelleflerin arızî olarak yaptıkları işlerden veya arızî serbest meslek faaliyetlerinden elde edilip vergi kesilmemiş olan kazanç ve iratların bildirilmesi için kullanılır.

*Beyannamelerin Verilme Zamanları :*

*Yıllık Beyanname :* Bir takvim yılına ait kazancın bildirilmesine ait beyanname ertesi yılın Mart ayı içinde Vergi Dairesine verilir.

*Muhtasar Beyanname :* Vergi kesenler, bir ay içinde kestikleri vergileri ertesi ayın 20 nci günü akşamına kadar Vergi Dairesine bildirirler.

*Münferit Beyanname :* Münferit Beyannamelerin verilmesi bakımından çeşitli şekiller olmakla beraber, umumiyetle kazancın elde edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde verilirler.

*b — Vergi Nisbetleri :*

Gelir Vergisi, mükelleflerin iktidarlarına göre alınan bir vergi olduğu için, vergi nisbeti de gelirin yükselmesi ile birlikte yükselir. Meselâ yıllık geliri 2500,— lira olan bir mükelleften % 10 nisbetinde vergi alınırken, geliri 1 Milyon lira olan mükelleften alınan verginin nisbeti  $\frac{60}{100}$  dir.

Vergi nisbeti, kanunumuzda % 10 ile başlamakta, 1 Milyon lira ve daha yukarısı için  $\frac{60}{100}$  olarak sabitleşmektedir.

Bizim sistemimizde mükelleflerin beyannamelerinde gösterdikleri kazanç ve iratlarına müterakki tarifeye göre tesbit edilen nisbetleri tatbit etmek suretile vergi hesaplaması usulü yoktur. Gelir Vergisi Kanunumuz, Vergi Cetvelleri esasını kabul etmiştir.



Yani, Gelir Vergisinin hesaplanmasında, kanuna bağlı cetvellerde yazılı gelir kademeleri ile bunların hizasında yazılı Ortalama Meblâğlar esas tutulur. Bu cetvellerde gösterilen vergiler hesap edilirken mükelleflerin En Az Geçim İndirimleri de nazara alınmıştır<sup>1</sup>.

Şu hale göre evvelâ vergiye tabi gelirin hangi gelir kademesine rastladığına bakılacak, sonra bu kademenin ortalama meblâğının hizasında ve mükellefin Medenî haline ve çocuk sayısına uygun düşen sütündeki vergi miktarı ödenecek vergi olarak alınacaktır.

Kanuna 4 cetvel bağlıdır. Bu cetvellerden 1 numaralı gelirlerini yıllık ve münferit beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olan mükellefler için uygulanır.

2 numaralı cetvel aylık, 3 numaralı cetvel haftalık ve 4 numaralı cetvel de günlük ücret ödemelerinin vergilerinin hesaplanmasında kullanılır.

#### c — Ödeme Zamanları :

Gelirlerini yıllık beyanname ile bildiren mükellefler, tarh olunan vergilerini 3 eşit taksitte öderler.

Vergi taksitlerinin ödeneceği aylar: Mart, Temmuz ve Kasım aylarıdır.

Kazançları götürü usulde tesbit edilen ticarî kazanç ve serbest meslek kazancı sahiplerinin vergileri Nisan ve Ekim aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.

Götürü ücretler üzerinden tahakkuk eden vergiler için Kanun Özel Ödeme Zaman ve Şekilleri tayin etmiştir.

Maliye Bakanlığı, gelirlerinin büyük bir kısmını ziraî kazanç teşkil eden mükellefler hakkında lüzum görülen hallerde, üç taksitten fazla olmamak üzere belli üretim bölgeleri ve ziraat ürünlerine göre, özel ödeme zamanları tayin edebilir.

Vergi tevkifatı yaparak bunları Muhtasar Beyanname ile Vergi Dairesine bildirenler, vergileri de beyannamenin verilme süresi içinde öderler. Yani bir aya ait olmak üzere kesilmiş olan vergiler ertesi ayın 20 nci günü akşamına kadar ödenir.

Münferit Beyanname ile bildirilen kazançların vergisi, beyanname verme süresi içinde Vergi Dairesine ödenir.

1) 1968 yılı başından itibaren Vergi İndirimi Usulünün uygulanmasına başlanmıştır.

Vergiler, Kanunun belli ettiği süreler içinde ödenmediği takdirde Geçikme Zammı uygulanmak suretile tahsil olunur.

d — *Vergi Mahsupları :*

Gelir Vergisi Kanunumuz, bir mükellefin yıllık gelir vergisine mahsuben önceden ödediği vergileri veya gayrimenkul sermaye iratları için ödediği bina ve arazi vergilerini, yıllık Gelir Vergisinden mahsup etmesine imkân tanımaktadır.

Meselâ, bir Gelir Vergisi mükellefi, Bankadaki mevduatından aldığı ve miktarı 200 lirayı geçen faizi yahut bir Anonim veya Limited Şirketten aldığı temettüü, veya bir müesseseden aldığı ücreti yıllık beyannamesine ithal etmiş ise, bunların toplamı üzerinden hesaplanan Gelir Vergisinden, bu iratların elde edilmesi sırasında stopaj yoluyla kesilmiş olan vergileri mahsup ederek geriye kalan miktarı ödemekle mükellef olur.

Aldığı kirayı yıllık beyanname ile beyan eden bir mükellef, bunun üzerinden hesaplanan Gelir Vergisinden, gayrimenkulü için ödemiş bulunduğu Bina, Buhran, Müdafaa veya Arazi Vergilerini mahsup eder.

Yabancı memleketlerde ödenen vergilerin mahsubu hakkında da, Gelir Vergisi Kanununda imkânlar kabul edilmiştir.

## II

### GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI

Bu kısımda, Gelir Vergisi Kanununa göre Gayrimenkul Sermaye İradının ne olduğu, vergiye tabi miktarının nasıl hesaplanacağı hakkında açıklamalarda bulunulacaktır.

#### 1 — Gayrimenkul Sermaye İradı ne Demektir?

Hangi kaynaktan gelen hangi nevi kazançların Gayrimenkul Sermaye İradı olacağını Gelir Vergisi Kanunu 70 inci maddesinde göstermiş ve saymıştır.

Bunları birer birer sıralamadan önce, şunu genel olarak belirtelim ki, Gayrimenkul Sermaye İradı, esas itibariyle "Kira" geliridir. Aşağıda gösterilen mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar Gayrimenkul Sermaye İradıdır.

Kanunun sıraladığı bu mallar ve hakların büyük bir kısmı gayrimenkul olmakla beraber aralarında tam manasile gayrimenkul olmayanlar ve ya gayrimenkul gibi muameleye tabi tutulanlar da vardır. Mühim olan, bu malların ve hakların hukukî mahiyetleri değil, kanunda gayrimenkul Sermaye İradının kaynağı olarak gösterilmiş olup olmadığıdır.

Diğer taraftan şu noktayı da belirtmekte isabet vardır: Bu Malların ve Hakların kiralalarının Gayrimenkul Sermaye İradı telakki edilmesi için, bunların mutlaka sahipleri tarafından kiraya verilmiş olması şart değildir. Maddede gösterildiği gibi, bu mal ve hakların, bunları kullanmaya selâhiyetli olanlar, ellerinde bulunduranlar veya kira ile tutmuş olanlar tarafından kiraya verilmesi sonunda elde olunan iratlar da Gayrimenkul Sermaye İradı sumulüne girmektedir.

Kiraları Gayrimenkul Sermaye İradı sayılan Mal ve Hakları Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesi şöyle sıralamıştır:

- Arazi,
- Bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedeli de Gayrimenkul Sermaye İradına dahil edilecektir.)
- Maden suları, Menba suları,
- Madenler,
- Taş ocakları,
- Kum ve Çakıl istihsal yerleri,
- Tuğla ve Kiremit harmanları,
- Tuzlalar,
- Buraya kadar sayılan Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı,
- Voli mahalleri ve Dalyanlar,
- Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzüleri ve teferruatı ile bilumum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri,
- Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar (Yani intifa, irtifak, sukna, kaynak hakları ve diğerleri),
- İmtiyaz, ihtira, işletme hakları ile ticaret ünvanı, alâmeti fârîka gibi sair bilumum haklar,
- Telif hakları (Bu hakların müellifleri veya bunların kanunî mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar Serbest Meslek Kazancıdır. Bu sayılanların dışındaki şahıslar tarafından kiraya verilmesi Gayrimenkul Sermaye iradı olur.),
- Gemi ve Gemi payları (Motorlu olup olmamalarına ve tonilatolarına kabilmaz),

- Bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları,
- Motorlu nakil ve cer vasıtaları ile her türlü motorlu araç makina ve tesisat.

Yukarıda sayılan Gayrimenkullerin, Hakların ve Gayrimenkullerin mütemmim cüzü ve teferruatının kiraya verilmesinden elde edilen iratlar Gayrimenkul Sermaye İradı sayılır ve Gayrimenkul Sermaye İradının hesaplanmasına mahsus hükümlere tabi tutulur.

Bir tuğla harmanını işletme, bir gemiyi nakliyat işinde kullanmak, bir tuzlada veya madende istihsalde bulunmak,, bir voli mahallinde veya dalyanda avcılık faaliyetinde bulunmak Gayrimenkul Sermaye İradı değil, Ticarî veya Zirai kazançtır. Fakat yukardaki sıralanan malların kiraya verilmesinden elde edilen kazançlar Gayrimenkul Sermaye İradıdır.

Aynı şekilde bir telif hakkının bizzat müellifi veya müellifinin kanunî mirasçuları tarafından kiraya verilmesi de bir nevi işletme faaliyeti telakki edilerek Serbest Meslek Kazancı sayılmıştır. Fakat bir telif hakkının müellifin kendisi veya kanunî mirasçuları dışında, telif hakkını satın almış olan bir kimse tarafından kiralanması Gayrimenkul Sermaye İradı olarak kabul edilecektir.

Bir otel binasının Otelcilik işi şeklinde işletilmesi Ticarî kazanç, bu otelin kiraya verilmesinden elde olunan kazanç ise Gayrimenkul Sermaye İradıdır.

Burada şu noktaya da önemle işaret edelim: Yukarıda sayılan mallar ve haklar Ticarî veya Zirai bir İşletmenin bilançosuna dahil bulunduğu takdirde, bunların iratları ticarî ve zirai kazancın tesbitine müteallik hükümlere göre hesaplanır. Yani bir ticarethanenin veya şirketin bilançosuna kayıtlı bulunan bir gayrimenkul veya hak dolayısıyla alınan kiralardan doğan gelirin safi miktarı Gayrimenkul Sermaye İradının hesaplanmasına dair olan hükümlere göre değil, Ticarî Kazancın hesaplanmasına ait hükümlere göre tesbit edilir.

Diğer taraftan bir tüccarın veya ziraatçının, bilançosuna kayıtlı bulunmayan bir binasından, arazisinden veya motorlu bir nakil vasıtasından elde ettiği kira geliri Gayrimenkul Sermaye İradıdır ve buna ait hükümlere göre hesaplanır.

Bu hesaplamadaki farklılıkların neticeleri de önemlidir. Eğer bahsi edilen malların ve hakların gelirleri Ticarî Kazanç sayılırsa, defter tutmak suretile hesaplamak icabeder. Gayrimenkul Sermaye İradına ait hükümlere göre hesaplandığı takdirde defter tutmak mecburiyeti yoktur.

Götürü Gider Usulünün uygulanıp uygulanmaması, gelirlerin ve masrafların hangi hallerde elde edilmiş veya yapılmış sayılacağı hususlarında da farklı neticeler hâsıl olacaktır.

Gayrimenkul Sermaye İradı konusunda, Kanunun 70 inci maddesinin sonundaki hükmü de belirtmekte fayda görülmüştür. Bu hükme göre:

Vakfın veya tesisin gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler, Gelir Vergisi Kanunu tatbikatında Gayrimenkul Sermaye İradı sayılmıştır.

## 2 — Vergiye Tabi Safi İradın Tesbiti :

Gayrimenkul Sermaye İradında, vergiye tabi tutulacak olan gelir, safi irattır. Safi irat ise, gayrisafi hasılatın, iradın sağlanması ve idamesi için yapılan giderler indirildikten sonra kalan müsbet farktır.

Kanun gayrisafi iradın, Gayrimenkul Sermaye İradının sağlanması ve idamesi için yapılan giderlerin neler olduğunu ayrı ayrı göstermiştir. Bunları biraz sonra açıklayacağız. Bundan evvel gözönünde bulundurulması gereken bir husus daha vardır ki o da Gelir Vergisinin vergiden istisna ettiği Gayrimenkul Sermaye İradıdır.

Şu halde bu istisnanın daha önce incelenmesi uygun olur.

## a — Vergiden İstisna Edilen İratlar :

Gelir Vergisi Kanununun 21 inci maddesi şöyledir:

“Gayrimenkul Sermaye İratlarında, bir takvim yılı içinde elde edilen toplamı 5000 lirayı aşmayan gayrisafi hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır. Elde edilen gayrisafi hasılatın yıllık toplamının 5000 lirayı aşması halinde tamamı vergiye tabi tutulur.

Ticarî, Ziraî veya Meslekî kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar bu istisnadan faydalanamazlar.”

Burada açıklanması gerekli noktalar aşağıda gösterilmiştir:

1) Bu istisnadan kimler istifade edebilir veya edemez?

İstifade edemeyecek olanları şöyle sıralamak mümkündür:

— Ticarî, ziraî veya meslekî kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar yani yıllık kazançlarını defter tutmak suretile tesbit eden ve yıllık beyanname vermek mecburiyetinde bulunan ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı ve ziraat erbabı.

— Gelirleri yukarıda sayılan mükellefler tarafından bildirilenler.

Gelir Vergisi Kanunumuzda, (Madde: 93) eşlerin ve velayet altındaki küçük çocukların yıllık beyanname ile bildirilmesi icap eden gelirlerinin, aile reisi tarafından tek bir beyanname ile toplanmak suretile bildirilmesi esasını kabul etmiştir. Buna aile reisi beyanı usulü denilmektedir.

Yukarıda sözü edilen 5000 liralık istisnadan, gelirleri aile reisleri tarafından bildirilecek olan kimseler, yani eşler ve velayet altındaki küçük çocuklar istifade edemeyeceklerdir.

İstisnadan istifade edebilecek durumda olanlar ise şunlardır:

— Gayrimenkul Sermaye İradından gayri Gelir Vergisine tabi herhangi bir geliri bulunmayanlar,

— Gelir Vergisine tabi herhangi bir geliri bulunduğu halde yıllık beyanname vermek mecburiyetinde olmayanlar,

— Yıllık beyanname vermek mecburiyetinde olduğu halde, yıllık beyanname ile bildirilecek gelirleri Gayrimenkul Sermaye İradından, Menkul Sermaye İradından veya Sair Kazanç ve İratlardan ibaret bulunanlar.

2) Gayrisafi İradın 5000 lirayı aşmaması:

Kanunun yukarıda zikredilen maddesinde üzerinde durulması gerekli noktalardan biri de budur.

Kiraya verilen mal ve haklardan bir takvim yılında elde edilen kiraların gayrisafi miktarlarının toplamı 5000 lirayı aşmayacaktır.

İstisnadan istifade edebilecek durumda olan bir şahsın bir yılda aldığı kiraların gayrisafi miktarının toplamı 5000 lirayı aştığı takdirde bu kimse iradının tamamı üzerinden vergiye tabi tutulur. Meselâ bir yılda aldığı kiraların toplamı 6000 lira olan bir kimse 6000 liralık Gayrimenkul Sermaye İradı üzerinden vergiye tabi tutulur. Bu 6000 liradan 5000 lira indirildikten sonra geriye kalan 1000 lira üzerinden vergiye tabi tutulması bahis konusu olamaz.

3) 5000 liranın aşıp aşılmasında gayrisafi miktara ve bir yılda alınan kiraların toplamına bakılacaktır.

Gayrimenkul Sermaye İradı dolayısıyla beyanname verilip verilmemesinin tayininde bir şahsın bir takvim yılı içinde, muhtelif gayrimenkullerinden aldığı kiraların toplamının gayrisafi miktarının 5000 lirayı aşmaması önemlidir.

Bir kimsenin herbirinden yılda 3000 lira kira aldığı iki gayrimenkulü olsa, bunlardan herhangi bir masraf indirilmeden, toplamın gayrisafi miktarı 6000 lira olduğu için, bu şahıs 5000 liralık istisnadan istifade edemeyecektir.

4) Yukarda sözü edilen hükümlerin daha kolarlıkla anlaşılabilmesi için tatbikata ait çeşitli misaller verilmesi yerinde görülmüştür.

— Kiradan başka geliri olmayan bir kimse, gayrimenkulünden bir yılda 4900 lira kira almış olsa, Gayrimenkul Sermaye İradına ait istisnadan istifade edecek ve yıllık beyanname vermiyecektir.

— Kiradan başka geliri olmayan bir kimse, kiraya verdiği bir dükkânından yılda 5050 lira kira almış olsa, 5050 lira için yıllık beyanname vererek, Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre gerekli masrafları indirmek suretile vergiye tabi gelirini ve bu gelire ait vergiyi hesaplıyacaktır.

— Ticarî bir işle iştigal eden meselâ bir bakkal dükkânı işleten ve defter tutarak yıllık beyanname veren bir esnaf, kiraya verdiği bir evinden ayrıca yılda 4000 lira kira almaktadır. Bu şahıs 5000 liralık istisnadan istifade edemez. 4000 liralık kiraya ait Gayrimenkul Sermaye İradının safi miktarını, yıllık beyannamesinde ticarî kazancı ile birleştirmek mecburiyetindedir.

— Bir Kollektif Şirket ortağı şirketten aldığı kâr hissesini yıllık beyanname ile bildirmektedir. Bu tacirin eşinin apartman katından bir yılda aldığı 4500 lira kira geliri de istisnadan istifade edemez.

— Bir Anonim Şirketten yılda 50000 lira temettü alan bir irat sahibinin, bir apartman katından aldığı 4500 lira kira Gayrimenkul Sermaye İradı istisnasından faydalanır.

— Bir Limited şirketten 20000 lira kâr hissesi alan ve yıllık beyanname veren bir irat sahibinin, eşinin 4000 ve küçük çocuğunun da 4500 lira kira geliri olsa, bu aile reisi eşinin ve çocuğunun gelirini de beyan etmek mecburiyetinde bulunduğu halde, bunların kira gelirlerinin herbirinin gayrisafi miktarı 5000 liradan az olması itibarıyla istisnadan istifade ettiği için, bunların gelirlerini beyannameye ithal etmeyecektir. Zira aile reisinin yıllık beyanname ile bildirilmesi icap eden geliri ticarî, meslekî veya ziraî mahiyette değildir, Menkul Sermaye İradıdır. Bundan dolayı gerek kendisinin, gerek gelirlerini bildirmekle mükellef olduğu aile efradının herbirinin Gayrimenkul Sermaye İradı istisnasından faydalanmaları mümkündür.

— Bir müessesede aylıkla çalışan bir memurun, bir yılda 5000 liradan az bir kira geliri bulunduğu takdirde, bu da istisnadan faydalanacak ve yıllık beyanname vermeyecektir.

— Yılda 4500 lira kira geliri olan bir memurun eşinin de 5000 liranın altında bulunan, meselâ 4500 lira bir kira geliri mevcut bulursa, herikisi de istisnadan faydalanacaklardır.

Memurun karısının kira geliri 6000 lira olduğu takdirde, memur kendisine ait Gayrimenkul Sermaye İradı dolayısıyla istisnadan faydalanacak, buna mukabil karısının istisna haddini aşan Gayrimenkul Sermaye İradı için, aile reisi sıfatile yıllık beyanname verecektir. Eğer karısının geliri aile reisi beyanına tabi değilse, bu takdirde beyanname kadın tarafından verilecektir.

b — *Gayrisafi hasılat :*

Gelir Vergisi Kanununun 71 inci maddesi, Gayrimenkul Sermaye İradında safi iradın, gayrisafi hasılatı, iradın sağlanması ve idamesi için yapılan giderlerin indirilmesinden sonra kalan müspet fark olduğunu ifade etmiştir.

Şu halde önce, kanunun gayrisafi hasılat deyiminden neyi kastettiğini bilmek lâzımdır.

Kanunun 72 nci maddesi Gayrisafi hasılat hakkında bazı esaslar koymuştur. Bu esaslar ve prensipler şunlardır:

*Tahsil Esası :*

Gayrisafi hasılat, vergiye tabi mal ve hakların kiraya verilmesinden, bir takvim yılı içinde, o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarıdır.

Bu hükümden, vergilendirilecek takvim yılına ait olduğu haldetahsil edilmemiş olan kiraların gayrisafi hasılat içinde mütalâa edilmeyeceği manası açık olarak çıkmaktadır.

Yine açık olarak anlaşılan diğer bir nokta da, geçmiş yıllara ait olmak üzere tahsil edilen kiraların ise vergilendirilmesi bahis konusu olan takvim yılı için gayrisafi hasılat olarak kabul edileceği hususudur.

Bu hükümden çıkarılan diğer bir anlam da şudur: Gelecek yıllara ait olmak üzere tahsil edilen kiralar, gayrisafi hasılat içinde mütalâa edilmez.



Nitekim kanun bu anlamı 72 nci maddeye koyduğu bir fıkra ile teyit etmiştir. Bu hüküm şöyledir:

“Gelecek yıllara ait olup peşin tahsil olunan kiralar, ilgili buldukları yılların hasılatı sayılır. Şu kadar ki, ölüm ve memleketi terk hallerinde mükellefiyetin kalktığı tarihi takip eden zamanlara ait olmak üzere peşin tahsil olunan kiralar, mükellefiyetin kalktığı dönemin hasılatı ad-dolunur.”

Bu esasalar, görüldüğü gibi, Gelir Vergisinde ticarî kazançların tes-bitinde kabul edilmiş olan tahakkuk esasından ayrılmaktadır.

Yukarıki hükümler hakkında basit bir kaç misal verilmesi uygun bulunmuştur:

1964 yılına ait bir kira 1965 yılında tahsil edilmiş olduğu takdirde, bu kira 1965 takvim yılının hasılatı olarak kabul edilir; 1965 yılının herhangi bir ayma ait kira 1965 yılı içindetahsil edilmezse, 1965 yılı hasılatı içinde gösterilmez, ileride hangi yılda tahsil edilmiş olursa o yılın hasılatı sayılır.

Diğer taraftan, 1965 yılında 1966 veya daha ilerdeki yıllara ait kiraların peşin olarak tahsil edilmiş olması halinde, bu kiralardan yalnız 1965 yılına ait olanı 1965 yılının gayrisafi hasılatı içinde mütalâa edilir, diğerleri ait oldukları yılların hasılatı içinde vergilendirilir.

İlerki yıllara ait olmak üzere peşin olarak yapılan tahsilatın, tahsil edildiği yılın hasılatı sayılması hali ancak mükellefiyetin kalkması takdirinde bahis konusu olur.

Gelir Vergisinde mükellefiyetin kalkması, ölüm veya memleketi terk ile mümkündür. Şu halde, 1965 yılında memleketi, bir daha dönmek üzere terkeden bir şahsın 1966 yılı için yapılmış kira tahsilatı varsa, bu kiralar da 1965 yılı hasılatı içinde yer alır.

#### *Nakden veya aynen tahsilat deyimleri :*

71 inci maddede, üzerinde durulması gereken esaslardan biri de nakden veya aynen tahsilat deyimleridir.

Nakden tahsilat, para olarak veya para mahiyetinde veya yerinde tedavül eden ödeme vasıtalarıyla yapılan tahsilatı ifade eder. Çekle veya senetle yapılan ödemeleri bu meyanda zikretmek mümkündür.

Aynen yapılan tahsilat ise kira bedeli olarak mal ve eşya alınmasını ifade eder. Meselâ bir aylık kira karşılığı olarak bir çuval un alınması gibi.

Bu gibi hallerde ne yolda hareket edileceği hakkında kanunun 72 inci maddesindeki hüküm şöyledir:

“Ay olarak tahsil edilen kiralar, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeliyle paraya çevrilir.”

Vergi Usul Kanununun 269 uncu maddesinde emsal bedeli şöyle tarif edilmiştir:

“Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tesbit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.”

Bu hale göre kiraya karşılık olarak tahsil edilen bir malın tahsil edildiği gündeki emsal bedeli, gayrisafi hasılat olarak kabul edilecektir.

Aynen tahsilat konusunda kanunun diğer bir hükmünü de belirtmek lâzımdır. Bu hüküm şöyledir:

Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadî değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilâve edilen kıymetler, kira müddetinin hitamında bedelsiz olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, mezkûr kıymetler kiralayan bakımından, bu tarihte yani devir tarihinde, aynen tahsil olunmuş addolunur.

Bu hükmün uygulanmasında, kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır.

Bahis konusu devirlerin de, aynen tahsilat sayılması itibariyle, emsal bedeliyle değerlendirileceği kendiliğinden anlaşılmaktadır.

#### *Kira bedeli ne zaman tahsil edilmiş sayılır?*

Kanun, kiraların hangi hallerde tahsil edilmiş sayılacağını da açıklamıştır. Yani tahsilin ne demek olduğu kanunda belirtilmiştir. 72 inci maddeye göre:

Gayrimenkul iradı sahipleri için,

- 1 — İttıla hasıl etmeleri kaydıyla, namlarına, kamu müesseselerine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması;
- 2 — Kira olarak doğan alacağın başka bir şahsa temlik veya kiracısına olan borcu ile takası;

tahsil hükmündedir.

Mal sahibi adına kiracı tarafından banka vasıtasıyla para gönderilmesi halinde, bankaca kendi adına para geldiği mal shibine ihbar edilmiş olmadığı takdirde, mal sahibi ittıla hasıl etmediği için, bu para tahsil edilmiş sayılmıyacaktır.

Mal sahibi kira alacağını, kiracısına olan borcu ile takas ettiği veya bu alacağını başka birisine temlik ettiği takdirde, tahsilat vuku bulmuş demektir.

*Emsal kira bedeli :*

Gayrisafi hasılatın şumulünü tayin ederken Gelir Vergisi Kanununun (Emsal kira bedeli) müessesesi hakkında bilgi verilmesi zarurî görülmüştür.

Emsal kira bedeli müessesesi, esas itibariyle bir nevi (Vergi güvenlik) tedbiridir. Kanun bununla, kiralarn gerçek miktarlarının saklanmasını bir hadde ve seviyeye kadar önlemek gayesini gütmekle beraber, bazı hallerde emsal kira bedeli müessesesi asgari vergi mahiyetini de almaktadır.

Diğer taraftan emsal kira bedeli müessesesiyle bedelsiz kiralarnın matrahının tayininde başvurulması zarurî bir müessese olarak ortaya çıkmaktadır.

Kanunun 73 üncü maddesinde ana hükümler şunlardır:

Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedellerinden aşağı olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası addolunur.

Şu halde bir şahsa bedelsiz olarak oturmak üzere verilen bir evin kira bedeli olmadığı için, bu ev dolayısıyla gayrisafi hasılat olarak evin emsal kira bedeli gösterilecektir.

Yahut kiraya verilen bir evin bilfiil tahsil edilen kirası bu evin emsal kira bedelinden düşük ise, gayrisafi hasılat olarak, kira yerine emsal kira bedeli alınacaktır.

Emsal kira bedelini kanun şöyle tarif etmiştir:

- Binalarda emsal kira bedeli:
- Yetkili özel mercilerce takdir edilmiş kirası,
- Yetkili özel mercilerce takdir edilmiş kira mevcut değilse, Vergi Usul Kanununa göre taayyün eden gayrisafi irattır.
- Arazide emsal kira bedeli : Vergi Usul Kanununa göre taayyün eden vergi değerinin % 10'udur. (V.U.K. 268)
- Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli : Bu mal ve hakların maliyet bedelinin ve bu bedel malûm değilse, Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlere göre tayin olunan değerlerin % 10'udur.

Yukarıki hükümlerin daha iyi anlaşılabilmesi için şu açıklamaların yapılmasında fayda görülmüştür:

Yetkili mercilerce tayin edilen kira bedeli, binalara Belediye Encümenlerince konulan kiralardır. Bu hal gayet istisnai durumlarda uygulanacağına göre, binaların emsal kira bedeli daha geniş tatbikat sahası itibariyle, gayrisafi irattır. Gayrisafi irat ise, Vergi Usul Kanununa göre tesbit

edilmekte olup, bina vergisine matrah olan safi iradın bulunması için esas alınan değerdir. (V.U.K. 299-300)

Gelir Vergisi Kanununun geçici 4 üncü maddesine göre, gayrisafi iratların hesabında:

a) 1.1.1940 tarihinden önce takdir edilmiş olan iratlar, işyerleri için % 50, konutlar için % 20 fazlasile,

b) 28.2.1947 tarihinden sonra takdir edilmiş olan iratlar % 35 noksanıyla nazara alınır.

Bu iki tarih arasında takdir edilmiş olan iratların aynen alınması gerekmektedir.

Şu halde bir mal sahibi kiraya verdiği evinden yılda 6000 lira kira almış olsa ve bu evin yıllık gayrisafi iradı da, yukarıki zam ve tenziller nazara alınmak suretile 6500 lira olarak hesaplanmış bulursa, gayrisafi hasılat olarak gösterilecek miktar 6500 liradır.

Kanun, bazı hallerde emsal kira bedeli esasının uygulanmayacağını hükme bağlamıştır.

Bu haller şunlardır:

— Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadiyle bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması,

— Gayrimenkullerin mal sahiplerinin usul veya furuunun ikametine tahsis edilmesi (Usul veya fürudan her birinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmiş ise, bu konutların yalnız birisi hakkında Emsal kira bedeli hesaplanmaz).

— Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi.

Yukarda gösterildiği şekilde, başkalarının ikametine bedelsiz olarak tahsis edilen gayrimenkuller için, emsal kira bedeli gayrisafi hasılat olarak alınmayacaktır.

Bunların dışında, meselâ bir şahsın bir apartman katını, ikamet etmek üzere bedelsiz olarak kardeşine tahsis etmiş olması halinde, bu katın emsal kira bedeli gayrisafi hasılat olarak alınacaktır.

Fakat mal sahibinin kendisinin oturduğu dairede, kardeşi de bedelsiz olarak oturmakta bulursa, kardeşin ikamet ettiği kısım için emsal kira bedeli esas uygulanmayacaktır. Yani bu kısım için emsal kira bedeli gayrisafi hasılat olarak gösterilmeyecektir.

Diğer bir misal: Bir baba malik bulunduğu bir apartmanın bir daire-sini oğluna bedelsiz olarak oturmaya üzere tahsis ettiği takdirde emsal kira bedeli bahis konusu değildir. Fakat bu baba oğluna, apartman dairesinden başka, meselâ bir de yazlık ikametgâh tahsis etmiş olsa, bu takdirde bunlardan yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli esas uygulanmaya-

caktır. Bugayrimenkullerden hangisinin emsal kira bedelinin gayrisafi hasılat olarak alınacağı hakkında kanunda bir sarahat bulunmadığına göre, keyfiyetin mükellefin takdirine bırakılmış olduğunu kabul etmek icap eder.

#### c — Giderler :

Buraya kadar olan kısımda safi iradın unsurlarından biri olan gayrisafi hasılat hakkında açıklamalar yapıldı. Sâfi iradın bulunması için bu gayrisafi hasılatın bir kısım giderlerin indirilmesi icap eder.

Kanun hangi giderlerin gayrisafi hasılatın indirilebileceğini 74 üncü maddesinde göstermiştir.

Diğer taraftan mükellefler maddede yazılı giderlere karşılık olmak üzere gayrisafi hasılatın götürü bir gider indirmek hakkını da haizdirler.

İlk usule (Gerçek gider usulü) diğerine (Götürü gider usulü) denilmektedir.

#### Gerçek Gider Usulü :

Önce gerçek gider esasına göre gayrisafi hasılatın indirilebilecek giderlerin neler olduğunu açıklamak uygun bulunmuştur. Bu giderler, kanunun 74 üncü maddesine göre şunlardır:

#### 1) Kiraya verilen tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri :

Bu giderlerin kira geliri getiren gayrimenkullere ait olması lâzımdır.

Meselâ birkaç dairesi bulunan bir apartmanın bir dairesinde mal sahibi ikamet etmekte olsa, ve diğer dairelerinde de kiracılar bulunsa, bu apartmanın tamamına ait aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderlerinin hepsinin alınan kiralardan gider olarak indirilmesi mümkün değildir.

Mal sahibinin kira getirmiyen, yani kendi kamet ettiği daireye ait su, aydınlatma, merdiven elektrikleri, asansör, kalorifer veya sair ısıtma masraflarını giderlerin toplamından tenzil etmesi gerekir ve ancak bakiyesini gayrisafi hasılatın indirilmesi mümkün olur.

Gayrimenkul Sermaye İradı sahibinin, yukarıda sayılan masrafları gayrisafi irattan indirebilmesinin bir diğer şartı da, bu masraflara karşılık olmak üzere aldığı paraları, gayrisafi hasılat içinde göstermiş olmasıdır.

Bundan çıkan mana şudur: Bir şahıs seneliği 6000 liraya kiraya verdiği bir apartman dairesinin kiracısından ayrıca yılda 1500 lira da kalori-

fer parası almış olsa, bu 1500 lirayı da kira bedeli olan 6000 liraya ilâve ettiği takdirde, kalorifer parasını, masraf olarak indirebilir.

Kiracılarından yukarıda yazılı masraflar karşılığında aldığı paraları gayrisafi hasıllata ilâve etmemiş olanların, bunları gayrisafi hasıllattan gider olarak indirmeleri mümkün değildir.

**2) Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün ehemmiyetile mütenasip olan idare giderleri :**

Bu masraflara misal olarak kapıcı aylıklarını, kiraların tahsiline ve gayrimenkulü idareye memur edilenlerin ücretlerini göstermek mümkündür.

Bu giderlerin gayrimenkulün ehemmiyetile mütenasip olması gerekmektedir. Meselâ, yılda 6000 lira kira getiren bir gayrimenkul için yılda 6000 lira kapıcı veya idareci ücreti ödendiğini iddia etmek, bu fıkra karşısında kabule şayan görülmemektedir.

**3) Kiraya verilen mal ve haklara müteallik sigorta giderleri :**

Malûm olduğu üzere gayrimenkuller için çeşitli sigortalar yaptırılmakta ve bundan dolayı primler ödenmekte ve sair masraflar ihtiyar edilmektedir.

Kiraya verilen gayrimenkullere ait olmak şartile ödenen primlerin ve sair masrafların gayrisafi hasıllattan indirilmesi mümkündür.

Ancak bu primlerin gayrisafi iradın taallük ettiği yıllara ait olması da lâzımdır. Meselâ 1965 yılına ait kiraları beyan edilen bir gayrimenkulün 1965, 1966 ve 1967 yıllarına ait primleri peşin olarak ödenmiş olsa bile bunlardan yalnız 1965 yılına ait sigorta giderlerinin gayrisafi hasıllattan indirilmesi kabule şayan olur.

**4) Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri :**

Gayrimenkullerin inşası, satın alınması veya genişletilmesi sırasında kredi alındığı ve bu krediler için de bankalara faiz ödendiği malûmdur. Bu faizlerin gider olarak indirilmesi mümkündür.

Ancak daima gözönünde bulundurulması gereken prensibe göre, faizlerin gider olarak indirilebilmesi için, borç alınan paranın, kira getiren gayrimenkule sarfedilmiş olması icap eder.

**5) Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi, resim, harç ve şerefiyeler ve iştirak payları :**

Gayrimenkuller için çeşitli vergiler, resimler ve harçlarla şerefiyelere iştirak payları ödenir. Bunlar bina, buhran, müdafaa vergileri ile temizleme ve aydınlatma resimleri, şerefiyeler, harcamalara iştirak payları, alınan ve gayrimenkule sarfedilen borç paraların faizleriyle ilgili gider vergileri ve sairedir.

Bunlardan bina vergisi ile buhran ve müdafaa vergileri gider olarak indirilemez. Bu vergiler daha sonra açıklanacağı üzere, Gelir Vergisinden mahsup edilir.

Diğer vergi ve resimlerin kiraya veren tarafından ödenmiş olması ve kiracıdan ayrıca tahsil edilmemiş bulunması lâzımdır. Kiracıdan ayrıca tahsil edilmiş olduğu halde bu tahsilat gayrisafi hasılat içine ithal edilmemiş ise, bunların gider olarak indirilmesi mümkün değildir.

Fıkıradaki ancak gider olarak indirilebilecekler sayıldığına göre bunların dışında kalanların, meselâ gayrimenkul dolayısıyla ödenen ve şahsî bir mahiyet arzeden Gelir Vergisinin, sayılan vergilere ve resimlere ait cezaların ve para cezalarının gider olarak indirilmesi mümkün değildir.

**6) Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar :**

Kiraya verilen mal ve hakların eskime ve yıpranmaları dolayısıyla ayrılan amortismanların da gider olarak indirilmesi kabul edilmiştir.

Amortisman maliyet bedeli üzerinden ayrılır. Yani maliyet bedeline, amortisman cetvelinde gösterilen yüzde nisbetinin tatbiki suretile bulunacak miktar gider yazılır.

Maliyet bedeli malûm değilse binalarda ve arazide vergi değeri esas alınır. Vergi değeri ise, arazide tahrir usulü ile tesbit edilen kıymet, binalarda, bina vergisine matrah olan safi iradın 10 misli veya gayrisafi iradın 8 mislidir.

Diğer mallarda maliyet bedeli malûm değilse amortisman için emsal değeri esası uygulanır. Emsal değeri Vergi Usul Kanununun 267 inci maddesinin 3 üncü sırasındaki usulle tesbit olunur ki bu da takdir esastır. Yani ilgililerin müracaatı üzerine emsal bedeli Takdir Komisyonunca tayin olunur.

Amortisman nisbetleri Maliye Bakanlığınca yayımlanmış olan amortisman cetvellerinde gösterilmiştir. Binalarda amortisman nisbeti, binaların inşa tarzlarına ve kullanılış maksatlarına göre değişmek üzere % 2 ile 6 arasında değişir.

Misal olmak üzere, betonarme ve kâgir binalarda % 2, ahşap binalarda % 4 nişbetinin uygulanacağını belirtmek mümkündür.

Boş arazide ve arsalarda amortisman yapılmaz. Ancak, tarım işletmelerinde vücutte getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve gül-lüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleriyle işletmelere inşa edilmiş olan her nevi yollar ve haklar, amortismanına tabi tutulur.

#### 7) Kiraya verenin yaptığı onarım giderleri :

Gayrisafi hasıllattan gider olarak indirilmesi kabul edilen giderler "Onarım" giderleridir. Kanun onarım giderlerinin neler olduğunu saymamıştır. Fakat "Emlakin iktisadî değerini artıracak surette tevsi, tadili veya bunlara ilâveler yapılması için ihtiyar olunan giderler onarım gideri sayılmaz" hükmünü koymak suretile bunların dışında kalan tamir, yenileme, düzeltme gibi giderlerin onarım gideri olarak kabul edilebileceğini belirtmiştir.

Bu giderlerin, kiraya veren tarafından yapılmış olması lâzımdır. Yani, kiracı tarafından yapılan tamir, temizleme, badana ve benzeri giderlerin, mal sahibi tarafından ödenmedikçe, gayrisafi hasıllattan indirilmesi mümkün değildir.

Yine tekrarlamak yerinde olur ki, onarım giderlerinin kira getiren mal ve haklar hakkında ihtiyar edilmiş olması icap eder.

Onarım gideri sayılmayan ve binanın iktisadî değerini artırıcı mahiyette olan tadilat ve tevsi masrafları binanın maliyet bedeline ilâve edilmek suretile ve amortisman yoluyla, belirle bir nispet altında giderlere intikal ettirilmiş olur.

#### 8) Kiraya verilen mal ve haklara ait bakım ve idame gelirleri :

Kanunun 8 inci bendinde bir de bakım ve idame giderlerinden bahsedilmektedir. Bunların onarım masraflarından ayrılmasında tam bir kesinlik yoktur.

Bu giderlere misal olmak üzere, asansörlerin, kaloriferlerin bakım masraflarını, bacaların temizletilmesi ve dam aktarılması gibi işler karşılığında yapılan ödemeleri göstermek mümkündür.

#### 9) Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler :

Bunlar bir nevi işletme giderleri mahiyetini arzederler. Bir şahsın kira ile tuttuğu bir gayrimenkulü tekrar kiraya vermesi halinde, bu gay-



rimenkulden aldığı kirayı gayrisafi hasılat olarak beyan etmesi icap ettiğine göre, bu gayrimenkule ödediği kirayı ve yaptığı gerçek giderleri indirmesi de tabiidir.

**10) Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutların kira bedeli :**

Sahibi bulunduğu konutu kiraya veren ve gayrimenkul sermaye iradı elde eden bir kimse kendisi diğer bir yerde kira ile oturmakta ise, ödediği kira bedelini, aldığı kiradan indirebilecektir.

Bu indirme hakkı, maddenin dikkatli bir şekilde incelenmesinden anlaşılacağı üzere bütün mal ve hakların kiraya verilmesi halinde mümkün değildir. Gayrimenkul sahibinin "Sahibi bulunduğu konutu" kiraya vermesi halinde kira ile oturduğu konutun kira bedelini indirmesi mümkün olabilir.

Bu indirme işlemine kanunun koyduğu diğer açık bir tahdit de şudur:

Kiraya verenin kira ile oturduğu konuta ödediği kira, aldığı kiradan fazla ise, bu takdirde ancak alınan kira kadar miktar masraf olarak indirilebilir.

Meselâ sahibi bulunduğu konutu kiraya vermek suretile yılda 7000 lira kira alan bir şahıs, sahibi bulunduğu bir dükkândan da 5000 lira kira almak suretile yılda 12000 lira gayrisafi hasılat elde etmiş olsa ve kira ile oturduğu konuta da yılda 8000 lira kira ödemekte bulursa, aldığı kiradan ancak 7000 lirayı gider olarak indirebilir.

Diğer bir ifadeyle, ödenen kira bedeli, kiraya verilen konut sebebiyle tahsil olunan kira bedelinden fazla ise, fazlası masraf yazılmıyacaktır.

**11) Zarar, ziyan ve tazminatlar :**

Bent hükmüne göre: Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak mukavelenameye, kanuna veya ilâma istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların da gider olarak indirilmesi mümkündür.

Burada gözönünde bulundurulması gerekli husus, zarar, ziyan veya tazminatın mukavelenameye, kanuna veya ilâma istinaden ödenmiş olmasıdır.

**12) Kısmen kiraya verilen gayrimenkullerde indirilebilecek giderler :**

Gayrimenkul sermaye mahiyetindeki mal ve hakların kısmen kiraya verilmesi halinde, yukarıda yazılı giderlerden yalnız bu kısma isabet edenler hasılatından indirilebilir.

Maliki bulunduğu ve bir kısmını bizzat kendisinin işgal ettiği büyük bir mağazanın diğer kısmını kiraya veren bir kimse, gayrimenkulü için yaptığı masrafların yalnız kiraya verdiği kısımlara isabet eden kısmını gider olarak indirebilir.

Bu hükmü şöyle genişletme suretile genel bir prensip halinde ifade etmek de mümkündür: Gayrimenkul Sermaye İradında indirilebilecek giderler, münhasıran kira getiren kısımlara isabet edenlerdir.

#### *İndirilemeyecek giderler :*

Maddenin son fıkrasındaki hüküm, indirilemeyecek giderleri göstermektedir:

“Bu madde hükmünün uygulanmasında para cezaları ve vergi cezaları hasıllattan gider olarak indirilemez.”

Bunların mukavelenameye, kanuna veya ilâma istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlardan ayrı ve farklı olduğu açıkça görülmektedir.

#### *Götürü gider usulü :*

Yukarıda, safi iradın bulunması için gayrisafi hasıllattan indirilebilecek masraflar hakkında açıklamalar yapıldı. Mükellefler bu giderleri tevsi etmek mecburiyetindedirler. Bunun için de defter tutmamakla beraber, giderlere ait belgeleri saklamak ve inceleme sırasında ibraz etmek zorunluluğundadırlar.

Kanun, bu külfete katlanmak istemiyen mükellefler için daha basit ve kolay bir usul de derpiş etmiştir ki bu usul (Götürü gider usulü) dür.

Mükellefler (hakları kiraya verenler hariç) diledikleri takdirde, yukarıda yazılı giderlere karşılık olma küzere hasıllatlarından % 20 sini götürü olarak indirebilirler.

Meselâ kiraya verdiği gayrimenkulünden 8000 lira kira alan bir kimse, bunun % 20'si olan 1600 lirayı götürü gider olarak indirir ve safi irat olarak 6400 lirayı beyan eder. İndirdiği bu 1600 lira gider için herhangi bir vesika ibraz etmek mecburiyetinde değildir.

Götürü gider usulü kiraya verilen haklar için meselâ imtiyaz, ihtira, işletme hakkı, ticaret unvanı ve benzerlerinin kiraya verilmesinde uygulanmaz. Bunlarda ancak gerçek gider usulü uygulanır.

Götürü gider usulünü kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler.

Götürü gider usulünün uygulanması için Vergi Dairesine daha önceden herhangi bir bildirme yapmak mecburiyeti yoktur.

d — *Safi irat :*

Gayrimenkul Sermaye İradında, safi irat; gayrisafi hasıllattan iradın sağlanması ve idamesi için yapılan giderler indirildikten sonra kalan müspet farktır.

Giderler yukarıda belirtildiği gibi gerçek veya götürü olabilir.

Giderler gayrisafi hasıllattan fazla ise bu takdirde müspet fark yerine menfi fark yani zarar hasıl olur.

Gayrisafi hasılat 5000 lirayı geçmekte ise, sonuç menfi fark yani zarar olarak tecelli etse dahi, yine yıllık beyanname verilerek hasıl olan zarar beyan edilir. Bu takdirde vergi bahis konusu olmayacağı aşıkârdır.

Safi iradın bulunmasından sonra vergi matrahının hesaplanması için safi irattan, geçmiş yılların zararları, sigorta primleri, bağış ve yardımlar da indirilir.

e — *Mahsup edilecek vergiler :*

Gayrimenkul Sermaye İradında mevcut bir özellik, hesaplanan Gelir Vergisinden, Bina, Arazi, Buhran ve Müdafaa vergilerinin mahsup edilmesi usulüdür. (G.V.K. 122)

Gerçek kişilerin sahip oldukları bina ve arazi için ödedikleri, Bina, Buhran, Müdafaa ve Arazi vergileri, aşağıdaki esaslara göre bunların Gelir Vergisinden mahsup edilir:

1 — Bu vergiler Gelir Vergisinden Bina veya Arazi iradına isabet eden kısımdan indirilir. İndirilecek miktar bu kısımdan fazla ise aradaki fark nazara alınmaz.

Meselâ bir şahsın yıllık beyannamesinde 6000 lira Gayrimenkul Sermaye İradı 6000 lira da Serbest Meslek Kazancı vardır. 12000 liranın Gelir Vergisinin 1800 lira ve bu şahsın Gayrimenkul Sermaye İradını temin ettiği binası için ödediği Bina, Buhran ve Müdafaa vergilerinin de 1000 lira olduğunu farzedelim. Bu şahıs bu vergilerin ancak 900 lirasını mahsup edebilecektir. Zira Bina iradına isabet eden vergi 1800 lira Gelir Vergisinin yarısı olan 900 liradır.

2 — İndirilecek vergiler hangi yılda ödenmiş ise, mahsup da o yılın geliri üzerinden hesaplanacak olan Gelir Vergisinden yapılır.

Meselâ, 1964 yılında ödenmiş olan bir bina vergisinin 1965 yılı geliri üzerinden hesaplanan Gelir Vergisinden mahsubu mümkün değildir.

3 — Gelir Vergisinin bina veya arazi iradına isabet eden kısmı, bunların gelire olan nisbeti üzerinden hesaplanır.

Yukarıki misalde 12000 liralık gelir içinde bina iradı 6000 lira yani % 50 idi. Şu halde bunların toplamının Gelir Vergisi olan 1800 liranın % 50'si de (900 lira) bina iradına isabet eden Gelir Vergisidir.

4 — Bina vergisinden geçici muafiyete tabi olan binaların hesaplanacak vergileri aynen ödenmiş vergiler gibi Gelir Vergisinden indirilir.

Bilindiği üzere bazı binalar, bina vergisinden geçici olarak muafırlar. 5 yıl, 10 yıl gibi. Muaflik döneminde Bina, Buhran ve Müdafaa Vergileri de hesaplanır fakat Bina Vergisi muaflik süresinde ödenmez. İşte, muaf olan bir binanın geliri dolayısıyla hesaplanan Gelir Vergisinden, ödenmemiş olan bina vergileri de mahsup edilir.

Vergi mahsupları konusunda, bina ve arazi vergilerinden başka, tev-kif yoluyla ödenen vergileri, götürü usulde tesbit edilmiş olan kazanç ve ücretler dolayısıyla ödenmiş olan vergileri, yabancı memleketlerde ödenen vergileri de zikretmek mümkündür.

Bu vergiler Gayrimenkul Sermaye İradı dışındaki kazanç ve iratlarından kesilmiş olan vergilerdir.