



GAYRİMENKUL KİRA GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ HUSUSUNDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR - 2 -

Mesut UÇAK (*)

1 - GİRİŞ

Yazımızın birinci bölümünde, gayrimenkulü elinde bulunduranların hukuki niteliği (*gerçek kişiler, kurumlar*) ile gayrimenkulün niteliği (işyeri, mesken) bakımından elde edilen kira gelirlerinin vergilendirilmesi hususunu kiralayan ve kiracı açısından açıklamaya çalışmış bulunmaktayız. Yazımızın bu bölümünde ise gayrimenkul kira gelirini Gelir Vergisi Kanunu ile Katma Değer Vergisi Kanunu arasındaki farklılıkları da göz önünde bulundurarak açıklamaya çalışacağız.

2- KİRAYA VERME İŞLEMLERİNDE GELİR VERGİSİ KANUNU İLE KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN ÖZELLİKLİ KONULAR

2.1- Gayrimenkul ile İktisadi İşletme

Kavramının Anlamı:

Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun

70'inci maddesinde yer alan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmiştir. Gayrimenkul sermaye iradının konusunu oluşturan mal ve haklar ise 70'inci maddede tadadı olarak "8" bent halinde sayılmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinin 1 ve 2 no'lu fıkralarında ticarî, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hakler ile her türlü mal ve hak ithalatının Katma Değer Vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Aynı maddenin 3 no'lu fıkrasının f bendinde ise Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralınması işlemlerinin de Katma Değer Vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Görüleceği üzere şahsi kiralamalar da dahil olma üzere tüm kiralama işlemleri, ticari, sınaî, zirai ve mesleki faaliyet konusunda olsun olmasın katma değer vergisinin konusuna girmektedir.

(*) Vergi Müfettişi

Diğer taraftan Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'inci maddesinin 4/d bendi ile, iktisadi işletmelere dâhil olmayan gayri menkullerin kiralanması işlemleri vergiden istisna edilmiştir.

Görüleceği üzere Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesiyle G.V.K.'nın 70'inci maddesinde yer alan mal ve hakların kiralanması işlemleri kanun konusuna alınmakla birlikte aynı kanunun 17'inci maddesinin 4/d bendiyle iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri K.D.V. dışına alınmıştır.

Bu nedenlerle öncelikle, Gelir Vergisi Kanunu ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun gayrimenkul tanımlarının ne olduğunun ortaya konulması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu nelerin gayrimenkul sayılacağını ortaya koymaktan ziyade nelerin kiralanması sonucu elde edilen kazancın gayrimenkul sermaye iradı sayılacağını düzenlemiştir. Katma Değer Vergisi Kanunu ise G.V.K.'nın 70'inci maddesinde yer alan mal ve hakların kiralanması işlemlerinin K.D.V.'nin konusuna dahil olduğunu belirterek Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemelere paralel bir düzenleme ortaya koymuştur.

Diğer taraftan, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayri menkullerin kiralanması işlemlerinin Katma Değer Vergisinden istisna olduğunu düzenleyen **17/4-d** bendinde ise G.V.K.'ya atıfta bulunulmamış sadece " gayrimenkul " ifadesi kullanılmıştır.

Yazımızın birinci bölümünde ayrıntılı olarak ortaya koyduğumuz üzere, vergi mevzuatında gayrimenkulün net bir tanımı yapılmamıştır. Bildiği üzere bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallar, gayrimenkul olarak kabul edilmektedir. Türk Medeni Kanununun 632. maddesinde gayrimenkul, **arazi, tapu siciline müstakil ve daimi ol-**

mak üzere kaydedilen haklar ve madenler olarak sayılmıştır. Aynı kanunun 704. maddesinde de, **arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümlerin** gayrimenkul niteliğinde olduğu belirlenmiştir. **Binalar** ise, anılan kanun maddesinde sayılmamakla birlikte, bulunduğu arsa veya arazinin mütemmim cüzü niteliğinde olduğundan gayrimenkul olarak kabul edilmektedir.

Medeni Kanunda yer alan düzenlemeler ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde yer alan düzenlemeleri birlikte değerlendirdiğimizde, K.D.V. Kanunu'nun 17/4-d bendinde düzenlenen "**gayrimenkul**" ibaresinin Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinin 1-4.bentlerinde yer alan;

-Arazi, bina, maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı,

-Voli mahalleri ve dalyanlar,

-Gayri menkullerin, ayrı olarak kiraya verilen, mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı, demirbaş eşya ve döşemeleri,

-Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar

Kıymetleri kapsadığı ortaya çıkmaktadır.

Vergi İdaresi 1 Seri no'lu KDV Genel Tebliği ile "**iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin (Arazi, bina ve bunlarla birlikte kiralanın mütemmim cüzü ve teferruatı, volli mahalleri ve dalyanlar ile gayrimenkul olarak tapu sicilinde tescil edilen haklar) kiralanması işlemleri katma değer vergisine tabi olmayacak; sadece iktisadi işletmeye dahil gayrimenkullerin kiralanması işlemi vergiye tabi tutulacaktır.**" şeklinde açıklamada bulunmuştur.

Ancak, vergi idaresinin yukarıda yaptığı açıklamaların aksine Voli mahalleri, dalyanlar, taş, kum, çakıl ve toprak ocakları ile su ürünü istihsal

yerlerinin kiralanmasında, bir gayrimenkul kiralaması değil, işletme hak kiralaması olduğu ve KDV'ye tabi tutulması gerektiği yönünde özelleri bulunmaktadır. Maliye Bakanlığınca verilen bir özeltede¹ " Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/3-f bendinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70.maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri, bu kiralamanın ticari, zirai, mesleki faaliyet çerçevesinde yapıлып yapılmadığına bakılmaksızın verginin konusuna alınmıştır.

Öte yandan, aynı Kanun'un 17/4-d maddesinde iktisadi işlemlere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri katma değer vergisinden müstesna tutulmuştur.

Voli mahalleri ve dalyanlar gibi su ürünleri istihsal yerlerinin kiralanması işlemlerinde bir gayrimenkul kiralaması değil, bu yerlerdeki su ürün istihsal yerlerinin kiralanması işlemlerinde, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun sözü edilen 17/4-e maddesindeki istisnanın uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Bu açıklamalara göre, su ürünleri istihsal yerlerinin kiralanması işlemleri katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Bu yerleri kiraya verenlerin başka faaliyetleri dolayısıyla katma değer vergisi mükellefiyetlerinin bulunması halinde, kiralama işlemlerine ait katma değer vergisi, bu faaliyetlerle birlikte beyan edilecektir. Su ürünleri istihsal yerlerinin kiraya verenlerin mükellefiyetlerinin bulunmaması halinde, mükellefiyetleri tesis edilecek ve kiralama işlemleri ile ilgili katma değer verilerinin beyanı sağlanacaktır."

Vergi idaresi 11 seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği² ile aşağıdaki aşağıda yer alan

açıklamalarda bulunmuştur.

- Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinin 3. fıkrasının (g) bendinde sayılan; genel bütçeye dahil idareler, katma bütçeye dahil idareler, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, dernek ve vakıflar ile her türlü mesleki kuruluşların kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hakleri Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamına girmediğinden vergiye tabi olmayacaktır. Bu kuruluşlar iktisadi işletme niteliği taşımadığından sahip oldukları gayrimenkullerin kiralanması işlemleri de vergiye tabi olmayacak, ancak Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesi kapsamına giren diğer mal ve hakların kiralanması işlemleri ile bu kuruluşlarca gerçekleştirilen her türlü ithalat vergiye tabi olacaktır. Bu meyanda belediyelerin sahip oldukları gayrimenkulleri kiralamaları vergiye tabi olmayacak, ancak bir iş makinesini kiraya vermeleri vergiye tabi tutulacaktır.

- Öte yandan yukarıda sayılan kuruluşlara ait veya tabi olan veya bunlar tarafından kurulan ve işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşlar iktisadi işletme olarak mütalaa edilecek, bunların ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetleri vergiye tabi olacaktır. Bu çerçevede belediyelere bağlı otobüs, havagazı, su, elektrik, mezbaha, soğuk hava deposu vb. işletmeler ile döner sermayeli kuruluşlar istisnalar kapsamına girmeyen faaliyetleri dolayısıyla vergiye tabi olacaktır.

Sonuç itibarıyla, iktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri katma değer vergisine tabi olmayacak; sadece iktisadi işletmeye dâhil gayrimenkullerin kiralanması işlemi vergiye tabi tutulacaktır.

Diğer taraftan gayrimenkuller dışında kalan

¹ Maliye Bakanlığının 06.10.1994 tarih ve B.07.0.GEL.0.60/17-1483/68144 sayılı özeltesi

² 09/01/1985 tarih ve 18630 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde sayılan diğer mal ve hakların, (arama, işletme imtiyaz hakları ve ruhsatları ve diğer haklar, taşıtlar) kiralanması işlemleri iktisadi işletmeye dâhil olsun veya olmasın katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkuller için öngörülen KDV istisnası, "**iktisadi işletme**" kavramını önemli hale getirmektedir. Diğer bir deyişle iktisadi işletme ile neyin kastedildiğinin açıklanmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

İktisadi işletme, ticari işletme deyiminden daha geniş bir anlamı ifade eder. Her ticari işletme bir iktisadi işletme olmasına karşın her iktisadi işletme bir ticari işletme değildir. Ticari işletmenin ana teması, amacı kâr'dır. Oysa iktisadi işletmelerde kâr amacı olmayabilir. İktisadi işletmeye dahil olma, bilanço esasında bilançonun aktifine kayıtlılık, işletme hesabı esasında ise deftere yazılı olmasıyla ifade edilir.³

Bilindiği üzere mükelleflerin bilanço veya işletme hesabı esasından hangisine tabi olacakları Vergi Usul Kanunu'nun 176,177,178,179 ve 180'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Gerçek kişiler mal alış ve satış durumlarına göre bilanço veya işletme hesabı esasına tabi olmakta, ticaret şirketleri ise hiçbir ayırma tabi olmaksızın bilanço esasına tabi olmaktadır. Ticaret şirketlerinde ve bilanço esasına tabi işletmelerde, bilançonun aktifine kayıtlı gayrimenkuller iktisadi işletmeye dâhil sayılmaktadırlar. Yani bunlar açısından bir sorun yoktur. Ancak ferdi teşebbüslerde durum biraz farklılık arz etmektedir. Şöyle ki ; Vergi usul Kanunu'nun 187'inci maddesinde "*Fabrika, ambar, atölye, dükkan, mağaza ve arazi -işletmede ister kısmen, ister tamamen kul-*

lanılınsınlar- değerlerinin tamamı üzerinden envantere alınır. 2. Ticaret hanları gibi oda oda veya kısım kısım kullanılabilen binalarla evlerin ve apartmanların yarısından fazlası işletmede kullanıldığı takdirde envantere ithal edilir." şeklinde düzenleme mevcuttur.

Ferdi teşebbüslerde sahip olunan fabrika, ambar, atölye, dükkan, mağaza ve arazinin işletmede kısmen veya tamamen kullanılanların, değerlerinin tamamı üzerinden envantere alınması gerekirken, ticaret hanları gibi oda oda veya kısım kısım kullanılabilen binalarla evlerin ve apartmanların yarısından fazlasının işletmede kullanıldığı takdirde envantere dâhil edilmesi gerekir. Oda oda veya kısım kısım kullanılabilen binalarla evlerin ve apartmanların yarısından fazlasının işletmede kullanılması durumunda ve kullanılmayan kısımların üçüncü şahıslara kiralanması karşılığında alınan kira gelirleri ticari kazancın bir unsuru sayılacak ve Katma Değer Vergisine tabi olacaktır. Ancak bahsi geçen gayrimenkullerin yarısından azının işletme de kullanılması halinde, bunlar iktisadi işletmeye dâhil sayılmayacağından envantere alınmayacak ve elde edilen kira bedeli Katma Değer Vergisine tabi olmayacaktır.

Genel anlamda gayrimenkul kira gelirinin Gelir vergisi Kanunu ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemelerini açıklığa kavuşturduktan sonra Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde yer alan mal ve hakların kiralanması işlemlerinin Katma Değer Vergisi Kanunu açısından irdelemeye çalışalım.

2.2- İktisadi İşletmelere Dahil Olmayan Gayrimenkullerin Kiralanması:

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-d ben-

³ Doğan ŞENYÜZ; **Türk Vergi Sistemi**, 10.b., Yaklaşım Yayınları, Eylül 2004, s.503.

diyle iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralınması işlemleri Katma Değer Vergisinden istisna edilmiştir. Yasal düzenlemede yer alan "gayrimenkul" ibaresinden ne anlaşılması gerektiği ise yazımızın yukarıda yer alan bölümlerinde ayrıntılı olarak ortaya konulmuştur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinin 1-4 bentleri dışında kalan diğer mal ve hakların kiralınması işlemleri ise kira geliri elde edenlerin hukuki durum (şahıs, kurum vb) ayırımları ile iktisadi işletmeye dahil olup olmama ayırımlarına bakılmaksızın Katma Değer Vergisine tabi tutulmuşlardır. Örneğin; Bir belediyenin, sahip olduğu binayı kiraya vermesi Katma Değer Vergisine tabi değilken, sahibi olduğu kepeçyi, kamyonu vb. taşıtları kiralınması Katma Değer Vergisine tabidir. Yine emekli bir şahsın sahibi olduğu işyerini kiralınması Katma Değer Vergisine tabi değilken sahibi olduğu binek otomobilin kiralınması Katma Değer Vergisine tabi olacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 5-8'inci bentleri arasında yer alan mal ve hakların kiralınması işlemleri Katma Değer Vergisine tabidir ve bunların vergilendirilmesi büyük çoğunlukla paralellik arz etmektedir. Özellikle son yıllarda binaların veya iş merkezlerinin çatılarının baz istasyonu kurmak amacıyla GSM şirketlerine kiralınması,

duvarların reklam amacıyla şirketlere veya şahıslara kiralınması işlemlerinin gayrimenkul kiralınması mı? Bir hak kiralınması olduğu konusu dıraksamalara neden olmaktadır. Yapılan bu kiralınmalar gayrimenkul kiralınması değil gayrimenkulün belirli bir süre kullanım hakkının kiralınmasıdır. Bu tür kiralınmalarda GVK. nun 70. maddesi kapsamında gayrimenkul sermaye iradı⁴ olup, katma değer vergisinin konusuna girmektedir.

Bu nedenle, gayrimenkul dışındaki mal veya hakların kiralınması işlemlerinde katma değer vergisi uygulaması hükümlerine göre, kullanım hakkı kiralınan bu yerlerin, aktife dahil olsun olmasın katma değer vergisine tabi tutulması gerekir. Bu gibi kiralınmaların vergilendirilmesi ise özellik arz etmektedir.

Normal şartlarda Katma Değer Vergisinin mükellefi mal teslimi veya hak ifasını gerçekleştirenlerdir. Çok geniş bir kesimi ilgilendiren kiralınma işlemlerinin verginin konusuna girmesi nedeniyle, uygulamada ortaya çıkabilecek sıkıntıların önlenmesi ve verginin güvence altına alınması amacıyla, KDV Kanununun 9. maddesinin vermiş olduğu yetki çerçevesinde, 30⁵ ve 31⁶ seri no'lu KDV Genel Tebliğleriyle aşağıda yer alan düzenlemeler yapılmıştır.

-Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle

⁴ Elde edilen irat Gelir Vergisi Kanunu açısından Gayrimenkul Sermaye İradıdır. Ancak elde edilen kazancı kimin beyan edeceği özellik arz etmektedir. Şöyle ki; Tüzel kişiliğe sahip olmayan apartman yönetimlerinin gelir ve kurumlar vergisi yönünden mükellefiyeti bulunmadığı gibi, baz istasyonu işleten kurumlara veya duvarları kiralayan kişilere (kiracılara) verilen ortak kullanıma mahsus yerlerin mülkiyeti de bu yönetimlere ait değildir. Dolayısıyla anılan yerlerin kiralınmasında elde edilen kira gelirleri ile ilgili vergisel yükümlülüklerin, bu gelirleri elde edenlerce yerine getirilmesi gerekmektedir. Buna göre, apartman yöneticileri tarafından apartmanların ortak kullanım yerlerinin GSM şirketlerine baz istasyonu olarak, başka kurum ve kişilere reklam amacıyla kiralınması sonucu elde edilen kira gelirleri kat maliklerinin hisseleri oranında elde edilen gelirler olup, söz konusu gelirlerin vergilendirilmesi kat maliklerinin konumuna göre farklılık gösterecektir.

⁵ 16/12/1988 tarih ve 20021 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶ 16/02/1989 tarih ve 20082 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunmaması,

-Kiralayanın gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması, şartlarının birlikte olması halinde kiralayan tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Bu kapsamdaki kiralama işlemlerinde, kiraya verenler tarafından beyanname verilmeyeceği tabidir. Kiralayanın gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmaması halinde, sorumluluk kapsamında beyan söz konusu olmayıp, kiraya verenin gerçek usulde katma değer vergisi yönünden mükellefiyet tesisi ettirip genel esaslara göre beyan etmesi gerekmektedir.

- Uygulamada gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olan bazı işletmelerin, profesyonel veya amatör spor kulüplerine oyuncularının formalarında gösterilmek, şahıslara veya kuruluşlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılmak, pano olarak yerleştirilmek, dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak ve benzeri şekillerde reklam verdikleri bilinmektedir.

Bu şekilde reklam verme işlemleri ile ilgili katma değer vergisi, reklamı alanların gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmamaları halinde, reklamı verenler tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

- Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde sayılan mal ve haklar arasında yer alan gayrimenkullerin kiralınması işlemleri, bir iktisadi işletmeye dahil olmamaları şartıyla, Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4_d maddesine göre vergiden müstesnadır. Dolayısıyla, bir iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralınması işlemlerinde katma değer vergisi ve sorumluluk uygulamasının söz konusu olmayacağı tabiidir. (31 seri no'lu KDV genel tebliği)

Kiralama işlemlerindeki sorumluluk uygulaması, verginin tamamı için olup, gayrimenkul dışındaki mal ve hakların kiralınması işlemlerinde

söz konusudur. Çünkü, belirtilen mal ve hakların, özel şahıslar tarafından kiraya verilmesi işlemleri de katma değer vergisinin konusuna girmektedir. İktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralınması işlemleri, Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-d. maddesi gereğince vergiden istisna olduğundan ve iktisadi işletmeye dahil olan gayrimenkullerin kiralınmasına ilişkin katma değer vergisinin, kiraya veren mükellef tarafından genel esaslara göre beyan edileceğinden, sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacaktır.

Mal veya hakları kiralayanlar, sorumlu sıfatıyla beyan ettikleri KDV'lerini indirim konusu yapabilecekler mi? bu konuyu da açıklığa kavuşturmak gerekmektedir. Bilindiği gibi, KDV Kanununun 29 ve 34. maddeleri gereğince, mükellefler vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak yükledikleri katma değer vergisini indirilebilmektedirler. Sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenen vergiler, sorumlular yönünden yüklenilen vergi niteliğindedir. Çünkü, sorumluluk kapsamında, mükellefe ödenmesi gereken vergi, vergi dairesine ödenmektedir. Bu nedenle mükellefler sorumlu sıfatıyla beyan ettikleri vergileri aynı döneme ait 1 no'lu Katma Değer Vergisi Beyannameğinde indirim konusu yapabileceklerdir.

Üzerinde durulması gereken diğer bir konu ise mükelleflerin sorumlu sıfatıyla tevkif edecekleri vergiyi hangi tutar üzerinden yapacaklarıdır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, KDV'nin net kira bedeli üzerinden değil, brüt kira bedeli üzerinden hesaplanması gerektiğidir. Çünkü GVK'nın 94/5-a bendi uyarınca aynı Kanun'un 70. maddesinde yazılı mal ve hakların kiralınması karşılığı yapılan ödemeler Gelir Vergisi tevkifatına tabidir ve tevkifat oranı, %20 olarak uygulanmaktadır.

Söz konusu iktisadi kıymeti kiralayan KDV

mükellefi, GVK 94/5-a bendi hükmüne göre tevkif ettiği tutarı, sorumlu sıfatıyla ilgili dönem muhtasar beyannamesi ile ve yine brüt kira bedeli üzerinden hesaplayacağı % 18 oranındaki KDV'sini de yine ilgili dönem 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edecektir. Bahsi geçen KDV mükellefi, sorumlu sıfatıyla beyan edip ödediği bu KDV'yi indirim konusu yapabilecektir. Burada uygulamanın esası, bir vergi güvenlik önlemi olarak verginin tahsilinin güvence altına alınmasıdır.

Konu hakkında Maliye Bakanlığı'nca verilen bir özalgede⁷ " *Apartmanlarının dış cephelelerini reklam panosu olarak kiraya veren kat maliklerine ödenen kira bedeli üzerinden gerekli gelir vergisi tevkifatı yapılarak ödenecektir.*" şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Örneğin; Emekli Selahattin Bey, özel otomobilini (*otomobil Medeni Kanun'da gayrimenkul olarak sayılmamakla birlikte, GVK'nın 70/8. maddesinde gayrimenkul sayıldığı için KDV Kanunu'nun 1/3-f maddesi uyarınca KDV'ye tabi olacaktır*) bir A.Ş.'ye kiraya verdiğinde, A.Ş. tarafından brüt kira tutarı üzerinden KDV hesaplanarak sorumlu sıfatıyla beyan edilecek ve ödenecek, A.Ş. ödediği bu KDV'yi aynı zamanda indirim konusu yapacaktır. Ayrıca A.Ş. brüt tutar üzerinden %20 stopaj yaparak muhtasar beyannameyle bağlı olduğu vergi dairesine beyan edecektir.

Yapılan yasal düzenlemeler ve açıklamalardan da görüleceği üzere İktisadi İşletmeye dâhil olmayan gayri menkullerin kiralanması işlemleri, Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-d. maddesi gereğince vergiden istisna olduğundan KDV söz konusu olmayacak, İktisadi İşletmeye dahil olan gayri menkullerin kiralanmasına ilişkin katma değer vergisi ise kiraya veren mükellef tarafından

fatura düzenlenerek genel esaslara göre beyan edilecek, bunların dışında kalan diğer mal ve hakların kiralanması işlemlerinde ise kiraya verenlerin gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetleri yoksa ve kiracıların gerçek usulde katma değer mükellefiyetleri varsa sorumlu sıfatıyla kiracılar tarafından tevkif edilip beyan edilecektir. Ayrıca kiracılar yaptıkları ödemeler üzerinden (brüt tutar üzerinden) G.V.K.'nın 94/5-a bendi gereği % 20 stopaj tevkif ederek bağlı buldukları vergi dairesine muhtasar beyannameyle ödeyeceklerdir.

2.3- İktisadi İşletmelere Dahil Olan Gayrimenkullerin Kiralanması:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde, madde metninde sayılan mal ve hakların ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde, bunların iratlarının ticari veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlerine göre hesaplanacağı hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla, kiralamaya konu binanın (*GVK'nın 70'inci maddesinde yer alan tüm mal ve hak kiralamaları*) ticari bir işletmeye dahil olduğu durumlarda, elde edilen kira bedeli gayrimenkul sermaye iradı olarak değil, ticari kazanç olarak vergilendirilecektir.

İktisadi işletmelere dahil olan (*gayrimenkullerin İktisadi İşletmelere dahil olması konusuna yazımızın yukarıda yer alan bölümlerinde ayrıntılı olarak yer vermiş bulunmaktayız*) gayrimenkullerin kiraya verilmesi, yine aktifte veya envantere kayıtlı binaların dış yüzeylerinin reklam panosu olarak kullanılmak üzere kiraya verilmesi karşılığı elde edilen kazanç ticari kazançtır ve ticari kazanç esaslarına göre vergilendirilecektir.

Bu konu hakkında ayrıntılı açıklamalara "B-

⁷ Maliye Bakanlığı'nın 14.01.1997 tarih ve 1447 sayılı özalgesi

Ticari İşletmeye (Gelir Vergisi Mükellefi) Ait Gayrimenkullerin Kiralanması ” ve “C- Kurumlara Ait Gayrimenkullerin Kiralanması ” başlıkları altında yazımızın birinci bölümünde verilmiştir.

2.4- Diğer Özellikli Konular:

- Kira bedelinin döviz cinsinden tahsil edilmesi durumunda yabancı para, kiranın tahsil edildiği günkü T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilecek ve Türk parası karşılığı bulunacaktır.

- Gayrimenkul kiralamalarında uygulanan ve halk arasında “**para faizsiz ev kirasız**” deyimi aslında bir sözleşme türüdür. Burada mal sahibi kiraya verdiği daire karşılığında kiracıdan kira almamakta, kiracı da mal sahibine verdiği borç para karşılığında faiz almamaktadır. Vergi mevzuatımız bu durumu kabul etmemektedir. Paranın faizsiz, gayrimenkulünde kirasız olamayacağını, kiracının mal sahibine verdiği paranın bir yıllık yasal faizinin kira geliri olarak değerlendireceği ve gayrimenkul sermaye iradı olarak (mükellefin durumuna göre beyan edilip edilmeyeceği) vergilendirileceği, kiracının ise verdiği borç paranın yıllık yasal faizi kadar faiz geliri elde ettiği (*GVK'nın 75/6 bendi gereği alacak faizi*) kabul edilecektir. **Örneğin;** Eren Bey Çay yolu'nda bulunan dairesini Enes beye kiraya vermiştir. Kiracı Enes beyde Eren beye 500.000 TL borç para vermiştir. Eren bey, Enes beyden kira almıyor, Enes beyde Eren beyden borç verdiği paranın karşılığı faiz almıyor. Bu durumu vergi mevzuatı kabul etmemektedir. Yasal faiz oranının yıllık %10 olduğunu kabul edersek, Eren bey 500.000 TL borç paranın yasal faizi olan 50.000 TL konut kira geliri elde etmiş sayılacak ve bu kirayı beyan (mesken istisna tutarını geçtiği için) edecektir. Enes beyde borç verdiği para karşılığı aynı tutarda (50.000 TL) faiz geliri elde etmiş sayılacak ve bu

tutarı beyan edip vergisini ödeyecektir.

- Kiracıların kira bedellerini ödemeleri nedeniyle açılan davalar sonucu verilen yargı kararlarına göre tahsil edilen kira bedellerinin vergilendirilmesi önem arz etmektedir. Şöyle ki; Yargı kararına göre tahsil edilen kira bedeli, gayrimenkul sermaye iradı sayılmakta olup, genel hükümler çerçevesinde tahsil edildiği yılın kira geliri olarak beyan edilerek vergilendirilecektir. Kira gelirlerinin yargı kararları üzerine tahsil edilmesi neticesinde yargının kira geliri dışında ödenmesine hükmettiği faiz gelirlerinin durumu ne olacaktır. Bu durumla ilgili olarak vergi idaresince yayımlanan **09.07.2004 tarih ve GVK-25/2004-17 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinde** tahsil edilen faiz gelirinin menkul sermaye iradı olduğu ve tahsil edildiği yılın geliri olarak beyan edilerek vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Son tahlilde dava yoluyla tahsil edilen kira gelirinin dışında ayrıca faizde alınmışsa kira geliri Gayrimenkul sermaye iradı olarak, faiz ise Menkul Sermaye iradı olarak beyan edilerek vergilendirilecektir.

3- SONUÇ

Yazımızın birinci ve ikinci bölümlerini birlikte değerlendirdiğimizde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde 8 bent halinde sayılan mal ve hakların kiralanması karşılığı kira geliri elde edenler ile kiracıların hukuki durumlarına göre Gelir Vergisi Kanunu ile Katma Değer Vergisi Kanunu açısından farklı düzenlemeler bulunmaktadır. Bu kapsamda mülkiyetinde, aktifinde veya envanterinde bulunan gayrimenkulleri veya diğer mal ve hakları kiraya verenlerin elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi noktasında ileriki zamanlarda cezalı tarhiyatlarla karşılaşmamaları için yazımızın içerisinde yer alan açıklamalara azami dikkat etmeleri gerekmektedir.

Kiracılar ise hem Gelir Vergisi Kanunu'nun

94'üncü hem de Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddeleri kapsamında yapacakları kira ödemelerinden gerekli stopajları (gelir vergisi stp, KDV stp) yapmaları ve beyan etmeleri gerekmektedir. Bilindiği üzere yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Kanunu

Genel Tebliği

- 11 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Kanunu

Genel Tebliği

- 30 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Kanunu

Genel Tebliği

- 31 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Kanunu

Genel Tebliği

• Maliye Bakanlığı'nın 14.01.1997 tarih ve 1447 sayılı özelgesi

• Maliye Bakanlığı'nın 06.10.1994 tarih ve B.07.0.GEL.0.60/17-1483/68144 sayılı özelgesi

• Doğan ŞENYÜZ; Türk Vergi Sistemi, 10.b. Yaklaşım Yayınları, Eylül 2004, s.503.

• Şükrü KIZILLOT, Ekrem SARISU, Sezgin ÖZCAN, Av. Zuhal KIZILLOT, Gayrimenkul Rehberi, Yaklaşım Yayıncılık, 2008

• Mualla ÖZTÜRK, "Apartmanlara Ait Ortak Kullanım Yerlerinin, Apartman Yönetimleri Tarafından Mobil Telefon Şebekelerini İşleten Firmalara Baz istasyonu olarak Kiraya Verilmesinden Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi" Yaklaşım, Mart 2002 Sayı:111, s.212-216