

# APARTMANLARIN YÖNETİMSEL FAALİYETİ SONUCU ORTAYA ÇIKAN VERGİSEL DURUMLAR

TAX SITUATIONS THAT OCCURED AS A RESULT OF THE ADMINISTRATIVE ACTIVITIES OF THE APARTMENTS



Talip Ahmet ÜNSEL\*

## ÖZ

Apartman veya site olarak kurulmuş alanlarda birlikte yaşamının bir doğal sonucu da, bu birlikteliğin doğurduğu ortak ihtiyaçların bulunmasıdır. Bu ortak ihtiyaçlar giderilirken kapıcıdan, temizlikçiden iş gücü satın alındığı gibi bazı durumlarda da ortak bir kısım alanlar kiralanarak gelir de elde edilmektedir. Bu tür işlemler sonucunda da vergisel bazı durumlar ortaya çıkmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Apartmanların Faaliyetlerinin Vergisel Durumu, Hizmetçi Çalıştırılması, Apartmanların Bağımsız Bölümü Kira Geliri.

## ABSTRACT

A natural outcome of living together in an apartment or a site established as a site is the common necessity of this association. While these common needs are being addressed, as well as purchasing work force from the concierge and cleaner. In some cases, common areas can be rented to generate income. As a result of these transactions, some taxation situations arise.

**Keywords:** Tax Situation of the activities of the apartments, operation of the maids, independent department of apartments rent income

---

\* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 02.12.2017 / M.K.T.: 14.12.2017

## 1- GİRİŞ

Toplu halde yaşadığımız apartmanlarda bir kısım ortak ihtiyaçlar mevcuttur. Bu ortak ihtiyaçlar giderilirken kapıcıdan, temizlikçiden iş gücü satın alınmakta veya boyacı, kömür kırıcı ve taşıyıcı, hamal, kül atan ve taşıyan benzeri bağımsız çalışan işçiler de çalıştırılmaktadır. Bazı durumlarda da apartmanlarda yer alan bir kısım ortak alanlar kiralanarak veya apartmanın parası bankaya mevduat hesabına yatırılarak gelir de elde edilmektedir. çalışmamızda, mesken olarak kullanılan apartmanlarda veya sitelerde yönetsel faaliyetler sonucunda ortaya çıkan vergisel durumlar ve bu faaliyetler sonucu doğan bir kısım gelirlerin beyan edilip edilmeyeceği ve beyan edilecekse kimler tarafından beyan edileceği değerlendirilecektir.

## 2- APARTMANLARDA İŞGÜCÜ TEMİNİ

### 2.1- Hizmetçi Çalıştırılması

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ücretlere ilişkin istisnaları düzenleyen 23'üncü maddesinde hizmetçilerin ücretlerinin gelir vergisinden istisna olduğu düzenlenmiştir. Aynı düzenlemede hizmetçiler ise *"özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır"* şeklinde tanımlanmıştır. Eğer apartman veya site şeklinde konumlanan oturma mahallerinde daimi surette temizlikçi, kapıcı veya bahçıvan çalıştırılacaksa bu düzenlemeye göre bunlara verilen ücretler gelir vergisinden istisna olacaktır.

İlgili düzenlemeden görüleceği üzere ticaret mahalli olmayan yerlerde çalıştırılan hizmetçilerin ücretleri istisna kapsamındadır. Konut olarak konumlanmış bina ve sitelerin bazı bölümlerinde işyerleri de bulunmaktadır. Bu durum istisnadan yararlanmaya engel değildir. Kısmen işyeri olması o mahalli ticaret mahalline dönüştürmemektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı verdiği bir özelgede bu durumu aşağıdaki şekilde açıklamıştır.

*"18 dairelik bir apartmanın bağımsız bölümlerinden sadece 2 tanesinin iş yeri mahiyetinde bulunması söz konusu binayı ticaret mahalline dönüştürmeyeceğinden, münhasıran söz konusu işyerlerinin hizmetine tahsis edilmeksizin apartmanınızın tamamının kapıcılık hizmetini yerine getiren görevlinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinde belirtilen "hizmetçi" kapsamında değerlendirilmesi ve gelir vergisinden istisna olan bu ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmaması gerekmektedir."*<sup>1</sup>

Ancak yukarıda açıklanan istisna o mahallin tamamında görevli olan hizmetçinin ücreti için geçerli olacaktır. Kısmi olarak sadece işyeri mahallinin bulunduğu bölümde çalışacak ve işyerlerine bağımlı olarak çalışan bir hizmetçiye veya temizlikçiye verilen ücretin istisnadan yararlanması söz konusu olmayacaktır.

### 2.2- Hizmetçi Tanımının Dışında İşler Yaptırılması

Hizmetçi tanımının dışına çıkacak; güvenlik görevlisi, aşçı, büro personeli gibi çalışanların apartmana veya sitelere bağlı şekilde ücretli olarak çalıştırılması durumunda bu ücretlerin istisna kapsamında değerlendirilmesine olanak yoktur. Yönetimlerce bu kişilere yapılan ücret ödemelerinden Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104'üncü maddelerine göre vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

<sup>1</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 19/08/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 23-135 sayılı özelgesi

Apartman yönetimleri bazı durumlarda hizmetçi tanımının dışına çıkan bazı işlerde boyacı, kömür kırıcı ve taşıyıcı, hamal, kül atan ve taşıyan benzeri işçileri de çalıştırmaktadır. Bu tarz işler gerçek usulde mükellefiyeti bulunan işletmelere yaptırılabilceği gibi bazı durumlarda bağımsız çalışan kişilere de yaptırılmaktadır. Bu şekilde çalışanlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesi kapsamında esnaf muaflığından yararlanan işgücü sahipleridirler. Bunlardan benzeri şekilde işgücü temin edilmesi sonucu gider pusulası düzenlenmesi ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin 13 numaralı bendi uyarınca vergi tevkifatı yapılması gerekir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde yaptıkları ödemelerden vergi tevkifatı yapması gerekenler; "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" şeklinde sıralanmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı verdiği özelgelere apartman yöneticiliğini sair kurum olarak değerlendirmektedir. Apartman yöneticiliği "sair kurum" olarak değerlendirildiği için ücret olarak değerlendirilecek ödemelerden sorumlu sıfatıyla vergi tevkifatı yapmaları gerekmektedir.

Ancak bu konuda Danıştay'ın aksi yönde kararları mevcuttur. Danıştay Dördüncü Dairesi'nin verdiği bir karar "*...Maddede, tevkifat yapmakla yükümlü olan kişi ve kurumlar tek tek sayılmış olup, bu kişi ve kurumların dışındakilerin tevkifat yapma mecburiyetleri bulunmamaktadır. Apartman veya işhanı yönetimleri maddede tevkifat yapmakla yükümlü kişi veya kurumların arasında sayılmadığı gibi, bu yönetimleri "sair kurumlar" kapsamında da kabul etmek mümkün değildir.*" şeklindedir.<sup>2</sup>

Gelir idaresi ile idari yargı arasındaki bu görüş ayrılığı; Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan ve Bakanlar Kurulu'nca 27/5/2013 tarihinde kararlaştırılan Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı'nın vergi kesintisi ile ilgili maddesi kabul edilirse ortadan kalkacaktır. Bu tasarının vergi kesintisi ile ilgili 61'inci maddesinde tevkifat yapmaktan sorumlu olanların içerisine, Kat Mülkiyeti Kanunu'na göre oluşturulan yönetimler ile her türlü işhanı ve toplu işyerleri yönetimleri de eklenmiştir. İlgili tasarı maddenin gerekçesinde ise halen bunların tevkifat yapmak ile sorumlu oldukları ve konuya açıklık getirmek için bunlarında sorumlular arasında sayıldığı belirtilmiştir.

### 2.3- Yöneticilere Belli Bir Ücret Ödenmesi

634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununun 34'üncü maddesinde yönetici tarif edildikten sonra, 35-38'inci maddelerinde bunların görevleri ve sorumlulukları belirtilmiş; 40'inci maddesinde ise "...Yönetici, yönetim planında veya kendisiyle yapılan sözleşmede bir ücret tayin edilmemiş olsa bile, kat maliklerinden uygun bir ücret isteyebilir.

Kat malikleri kurulu, kat malikleri arasından atanmış yöneticinin normal yönetim giderlerine katılıp katılmayacağı, katılacaksa, ne oranda katılacağını kararlaştırır. Bu yolda, bir karar alınmamış ise, yönetici yönetim süresince kendisine düşen normal yönetim giderlerinin yarısına katılmaz." hükmü yer almıştır.

Buna göre, yönetici ve denetçilerin kat malikleri dışından seçilmesi halinde, kendisine yönetim planında ya da sözleşmede saptanan ücret ödemesinin, gerçek ücret olarak kabul edilerek vergilendirilmesi gerekir. Ancak, yönetici ve denetçilerin kat malikleri arasından seçilmesi halinde, bunlara sağlanan menfaatler, yukarıda belirtilen görev ve sorumlulukların külfeti ve bu görevin yerine getirilmesinde yapılması gerekli olan masrafların karşılığı niteliğinde olması nedeniyle, bunların vergi-

<sup>2</sup> Danıştay 4. Daire 1999/4131 E., 2000/1393 K.

lendirilmemesi gerekir. Kat malikleri arasından seçilen yöneticilere yönetim giderlerinin üstünde bir ödeme yapılması halinde ise fazla kısmın ücret olarak vergilendirileceği tabiidir.

Yukarıda yazılı hüküm ve açıklamalara göre; apartman yöneticiliğine bağlı olarak çalıştırılan ve kat malikleri arasından seçilen yönetici ve deneticilere yönetim giderlerine katılmama oranında yapılan ödemelerin gerçek ücret olarak kabul edilmemesi nedeniyle gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmaması gerekmekte olup, bu kişilere yönetim giderlerinin üzerinde ödeme yapılması durumunda ise fazla kısmın ücret olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 94, 103 ve 104'üncü maddelerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.<sup>3</sup>

### 3- BİNANIN BAĞIMSIZ BÖLÜMLERİNDEN KİRA GELİRİ ELDE EDİLMESİ

634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu çerçevesinde apartman yönetimleri tarafından kiraya verilen ortak kullanıma mahsus yerlerin mülkiyet hakkı hisseleri oranında kat maliklerine ait olduğundan söz konusu bölümlerin malikler tarafından bireysel olarak veya yönetim tarafından kendiliğinden kiraya verilmesi mümkün değildir. Bu bölümlerin kiralabilmesi ancak kat malikleri kurulunun oy birliği ile alacakları karar sonucu olabileceğinden, yönetim sadece kat malikleri adına kiralama işlevini vekil sıfatı ile yerine getirmiş olmaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Kat Mülkiyeti Kanunu göz önünde bulundurulduğunda genel kurulda oy birliği ile alınan karar gereğince apartman yöneticileri tarafından apartman duvarının reklam amacıyla kiralınması sonucu elde edilen kira geliri vergi kanunları açısından yönetimin değil apartman veya sitede mülkiyet sahibi bulunanların gayrimenkul sermaye iradı geliri olarak kabul edilir. Vergi kanunları açısından muhatap herhangi bir vergi mükellefiyeti bulunmayan apartman yönetimi değil kat malikleri olacaktır.<sup>4</sup>

Binanın duvarına reklam verilmesi durumu gibi binanın ortak kullanım alanı şeklinde bulunan kapıcı dairesi ve benzeri bağımsız bölümlerinin kiraya verilmesi durumunda da elde edilen gelir, hisseleri oranında mülkiyet hakkı bulunanlarca elde edilmiş kabul edilecektir. Site şeklinde bulunan yerleşim yerlerinde işyeri olarak ayrılmış ve site yönetimi tarafından kiraya verilen ortak mülkiyet alanları içinde durum aynıdır.

Bu şekilde elde edilen gelir, kapıcı dairesi gibi meskenin kiraya verilmesi şeklinde olursa; Gelir Vergisi Kanunu'nun mesken kira gelirlerinin beyanı hükümlerine göre durum değerlendirilecektir. Genelde bu tür gelirler maliklere bölündüğünde düşük tutarlarda kalmaktadır. Malikin başka kira geliri yoksa bu gelir mesken kira geliri istisnası (193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 21'inci maddesinde belirtilen) haddinin altında kalacağından beyan edilmeyecektir. Ancak kişinin başka mesken kira geliri varsa bu gelire eklenerek durum değerlendirilecektir.

Örnek: Bay (D)'nin 2017 takvim yılında mesken olarak kiraya verdiği bir adet konutundan ilgili yıl içerisinde elde ettiği 15.000 TL kira hasılatı bulunmaktadır. Ayrıca Bay (D) 20 tane bağımsız bölümden oluşan bir apartmanda kendine ait dairede oturmakta olup, ilgili apartman yönetimi apartmanda bulunan kapıcı dairesini kiraya vermiş ve yönetime 10.000 TL gelir sağlamıştır. Gelir apartman yönetimi tarafından sağlanıp irat olarak kaydedilse de malikler adına yapılmış bir tahsilat olup beyan edilmeyeceği maliklerin kendi paylarına düşen paya göre değerlendirilecektir. Durumu Bay (D) açısından değerlendirirsek; Bay (D) kapıcı dairesinden payına düşen 500 TL'yi (=10.000/20) özel mülkün-

<sup>3</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 17/04/2014 tarih ve 11395140-105[234-2012/VUK-1-...]-1009 sayılı özelgesi

<sup>4</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 04/07/2013 tarih ve 39044742-KDV.9-985 sayılı özelgesi

deki meskenden elde ettiği 15.000 TL kiraya eklediğinde bulunan 15.500 TL hasılat, ilgili yıl mesken kira gelirlerine tanınan 3.900 TL'lik istisnadan yüksek olduğundan beyana tabi olacaktır. 15.500 TL hasılatтан istisna düşüldükten sonra bulunan tutardan (11.600 TL) %25 gider (götürü gider yöntemi seçildiği varsayılırsa) düşüldükten sonra kalan tutar (8.700 TL) beyan edilecektir.

Apartmanlarda veya site şeklinde örgütlenmiş müstakil yerlerde, bazen kat maliklerinin ortak mülkiyetindeki alanlar işyeri olarak da kiraya verilebilmektedir. İstisnai durumlar hariç genellikle işyeri olarak kiralayanın tevkifat yapma mecburiyeti olacağından tevkif suretiyle vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iradının beyanı hükümlerine göre durum değerlendirilecektir.

Örnek: Bay (F) ücretli olarak bir firmada çalışmakta olup başkada bir geliri bulunmamaktadır. Maliki olduğu apartmanın ortak mülkiyetinde bulunan bodrum katı düğün salonu işleten bir firmaya apartman yönetimi olarak kiraya verilmiş ve 2017 takvim yılında yönetim tarafından 10.000 TL kira tahsil edilmiş ve firma tarafından bu tutar üzerinden vergi tevkifatı yapılmıştır. İlgili apartman 10 adet bağımsız bölüme sahip malikten oluşmaktadır. Bay (F)'nin, Gelir Vergisi Kanununun 86/1-b hükmü gereği, tek işverenden aldığı ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücreti tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir. Maliki olduğu apartmanın ortak mülkiyetinde bulunan bodrum katının kiraya verilmesinden payına düşen tutar olan 1.000 TL'nin ise beyan edilip edilmeyeceği Gelir Vergisi Kanununun 86/1-c hükmüne göre değerlendirilecektir. Bay (F)'nin vergiye tabi gelir toplamı (ücret hariç) 1.000 TL olduğundan ve bu tutar 2017 yılı için belirlenmiş olan 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutardan (30.000 TL) düşük olduğundan beyan edilmez. Bay (F)'nin vergiye tabi gelir toplamı belirlenen tutardan yüksek olsaydı bu gelirden beyana dahil edilirdi.

Bazı durumlarda mesken dışındaki bağımsız bölümler, yaptıkları ödemelerden tevkifat yapma mecburiyeti olmayanlara kiraya verilebilmektedir. Örneğin işyerinin ticari kazancı basit usulde tespit edilen kişiye verilmesi veya apartmanın duvarının yerel veya genel seçimlerde aday olacağına reklam amaçlı kiraya verilmesi, bu durumlara örnek olarak verilebilir. Bu hallerde tevkifat olmayacağı için malikin hissesine düşen kirayı beyan edip etmeyeceği Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-d hükmüne göre değerlendirilecektir. Örneğin hisseye düşen miktar 2017 takvim yılı için 1.600 TL geçiyorsa beyan edilecektir. Eğer geçmiyorsa beyan edilmeyecektir. Tabii ki bu sınıra bakarken tevkifata ve istisnaya konu olmayan başka gayrimenkul sermaye iradi ve menkul sermaye iratları varsa, onların toplamı ile birlikte bu sınıra bakılacak ve geçiyorsa tamamı beyan edilecektir.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununu açısından da ise; ilgili kanununun 17/4-d hükmü gereğince, iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri vergiden istisna edildiğinden, bu kiralamalarda katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

#### **4- MEVDUAT FAİZ GELİRLERİ**

Mevduat faizleri, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (7) numaralı bendine göre menkul sermaye iradidir. Aynı Kanununun geçici 67'inci maddesinin (4) numaralı fıkrasında, bu Kanununun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca % 15 oranında vergi tevkifatı yapılacağı hükmü bağlanmış olup, Kanunun geçici 67'inci maddesinin (5) numaralı fıkrasında ise gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmamasının söz konusu maddenin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca yapılacak tevkifatı etkilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, apartmandaki konutlara verilen hizmet ile ortak giderlerin karşılanması amacıyla malik veya kiracılarından gider karşılığı, aidat, avans vb. isimler altında toplanan paraların değerlendirilmesi amacıyla apartman yönetimi tarafından bankalarda açılmış bulunan mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'inci maddesinin kapsamında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.<sup>5</sup> Geçici 67'inci madde gereğince tevkifata konu olan gelir beyan edilmeyecek ve yapılacak tevkifat nihai vergi olacaktır.

## 5- SONUÇ

Apartmanlarda veya sitelerde hizmetçi olarak tanımlanacak, kapıcı veya bahçıvan gibi kişilerin çalıştırılması durumunda, bunların elde ettiği ücret Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesine göre istisnadır. Hizmetçi tanımının dışına çıkacak, elektrikçi, güvenlik görevlisi, aşçı, büro personeli gibi çalışanların apartmana veya sitelere bağlı şekilde ücretli olarak çalıştırılması durumunda ise verilen ücret istisna değildir. Bu şekilde ücret ödemelerinde yönetimce vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Esnaf muafılığından yararlanan boyacı, odun kırıcı ve benzeri bağımsız çalışan ustalara iş yaptırılması durumunda ise bunlara yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılacak ve gider pusulası düzenlenecektir. Doğal olarak fatura ve benzeri belge düzenlemesi zorunlu olanlardan yapılan alımlarda ise bu belgelerle birlikte alım yapılacaktır.

Apartman veya site yöneticiliğine bağlı olarak çalıştırılan ve kat malikleri arasından seçilen yönetici ve denetçilere yönetim giderlerine katılmama oranında yapılan ödemelerin gerçek ücret olarak kabul edilmemesi nedeniyle gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmaması gerekmekte olup, yönetim giderlerinin üstünde bir ödeme yapılması halinde ise fazla kısım ücret olarak vergilendirilecektir.

Apartman veya site yöneticiliklerinin yerleşim yerindeki ortak kullanım alanlarını kiraya vermeleri durumunda ise; yönetimin herhangi bir beyan sorumluluğu bulunmamakta olup, elde edilen gelir hisseleri oranında kat maliklerince elde edilmiş kabul edilecek ve beyan edilip edilmeyeceği kat maliklerinin ilgili yıl elde ettiği diğer gelirlerle birlikte değerlendirilecektir.

## Kaynaklar

- Bakanlar Kurulunca 27/5/2013 tarihinde kararlaştırılan Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı
- Danıştay 4. Daire 1999/4131 E., 2000/1393 K.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 19/08/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 23-135 sayılı özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 17/04/2014 tarih ve 11395140-105[234-2012/VUK-1- . . .]--1009 sayılı özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 04/07/2013 tarih ve 39044742-KDV.9-985 sayılı özelgesi
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 14/08/2013 tarih ve 84098128-120[94-2013-1]-489 sayılı özelgesi

<sup>5</sup> İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 14/08/2013 tarih ve 84098128-120[94-2013-1]-489 sayılı özelgesi