

TAŞINMAZ KİRA GELİRİNİN MAL REJİMLERİNE GÖRE KİM TARAFINDAN BEYAN EDİLECEĞİNE İLİŞKİN YENİ BİR BAKIŞ AÇISI

NEW PERSPECTIVE ON WHO WILL DECLARE IMMOVABLE RENTAL INCOME ACCORDING TO PROPERTY REGIMES



Ahmet HEKİMOĞLU*

ÖZ

Taşınmazların kiralanmasından elde edilen gayrimenkul sermaye iradının beyanında, mali idare verdiği özelgelerle tapuda adına kayıtlı olan kişinin muhatap olması gerektiği görüşüne sahiptir. Bu durum evli çiftlerin sahip oldukları ve tapuda birisi adına kayıtlı olan taşınmazlardan elde edilen gayrimenkul sermaye iradının beyanı konusunda görüş ayrılıklarına sebebiyet vermektedir. Çünkü Türk Medeni Kanunu'nda, bu kanunda yer alan mal rejimlerinden kanunda belirtilen şartları sağlayanlar açısından, bu gelir üzerinde her iki eşin de yarı yarıya hak sahibi olması gerektiği belirtilmektedir. Aksi takdirde bu durum, vergilendirmenin temel prensiplerinden olan gelirin şahsiliği ilkesi ile de çelişecektir. Bu çalışmayla eşlerin sahip olduğu taşınmazlardan elde edilen kira gelirlerinin kim tarafından beyan edilmesi gerektiği hususu, mal rejimlerine göre ve yargı kararları ışığında ayrıntılı değerlendirile-

ABSTRACT

In the declaration of real estate capital income derived from the rental of real estate, the financial administration has the opinion that the person registered in the title deed should be the interlocutor with the rulings that has been given. This situation causes differences of opinion regarding the declaration of the real estate capital will obtained from the real estate owned by married couples and registered in the name of one of the spouses in the title deed. Because in the Turkish Civil Code, it is stated that both spouses should be entitled to half of this income in terms of those who meet the conditions specified in the law from the property regimes contained in this law. Otherwise, this would contradict the principle of the personhood of income, which is one of the basic principles of taxation. In this study, a different perspective was tried to be taken into consideration regarding the person who should declare the rental income

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, ahmet.hekimoglu@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-2076-7295.

Hekimoğlu, A. (Ocak 2020). Taşınmaz Kira Gelirinin Mal Rejimlerine Göre Kim Tarafından Beyan Edileceğine İlişkin Yeni Bir Bakış Açısı, *Vergi Raporu*, 244, (180-190).

rek konuya farklı bir bakış açısı getirilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: GMSİ Mükellefi, GMSİ Beyanı, Mal Rejimlerine Göre GMSİ Beyanı.

Jel Sınıflandırması Kodları: H20, H21, H24.

GİRİŞ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun¹ (Çalışmanın *bundan sonraki kısmında kısaca “GVK” olarak ifade edilecektir.*) 70. maddesinde, kanun metninde yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen gelirlerin gayrimenkul sermaye iradı (Çalışmanın *bundan sonraki kısmında kısaca “GMSİ” olarak ifade edilecektir.*) olduğu belirtilmiştir. Bu gelirin ne şekilde tespit edileceği de yine aynı kanunun 70 ila 74. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Evli çiftlerin sahip oldukları ve tapuda eşlerden birisi adına kayıtlı olan taşınmazlardan elde edilen GMSİ'nin kim tarafından beyan edilmesi gerektiği hususu mali idare ile mükellefler arasında görüş ayrılıklarına sebebiyet vermektedir.

Mali idare tarafından bu konu hakkında farklı tarihlerde verilen özelgelerde, taşınmazlardan elde edilen GMSİ'nin tapuda adına kayıtlı olan eş tarafından beyan edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Bu çalışmayla, bahsi geçen konunun 4721 sayılı Türk Medeni Kanununda² (Çalışmanın *bundan sonraki kısmında kısaca “TMK” olarak ifade edilecektir.*) yer alan mal rejimlerine göre yargı kararları ışığında ayrıntılı değerlendirilmesi yapılarak konuya farklı bir bakış açısı getirilecektir.

1- GAYRİMENKUL SERMAYE İRADİ ve SAHİBİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70. mad-

de, arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatlarının sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen gelirlerin gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir. Ancak aynı maddenin 2. fıkrasında, bu mal ve hakların ticari veya zirai bir işletmeye dâhil olması halinde bunların gelirlerinin ticari veya zirai kazançta dâhil edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Keywords: Real Estate Capital Income Tax Payer, Real Estate Capital Income Declaration According To Property Regimes.

Gel Classification Codes: H20, H21, H24.

Yukarıda bahsedildiği üzere, GMSİ'nin mükelleflerinin bu mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri ile kiracıları olduğu belirtilmiştir. Bu kavramların tanımları kısaca aşağıdaki gibidir.

Sahip: Türk Dil Kurumunda, “Herhangi bir şey üstünde mülkiyeti olan, onu yasaya uygun bir biçimde dilediği gibi kullanabilen kimse, malik” olarak tanımlanmıştır.

Mutasarrıf: Türk Dil Kurumunda, “Kullanım hakkını elinde bulunduran kimse” olarak tanımlanmıştır.

Zilyet: Türk Dil Kurumunda, “Sahibi kendisi olup olmadığına bakılmaksızın, bir şeyi elinde tutan, kullanmakta olan kimse” olarak tanımlanmıştır.

İrtifak Hakkı : TMK'nın 779.maddesinde, “Bir eşya üzerinde kurulan, malikin mülkiyetten doğan birtakım haklarını kullanmaktan alı koyan, hak sahibine bahse konu eşyayı fiilen kullanma ve ondan yararlanma hakkı veren taşınmaz veya

¹ (<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>). Erişim tarihi: 18 Eylül 2019.

² (<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4721.pdf>). Erişim tarihi: 18 Eylül 2019.

kişi lehine kurulan sınırlı ayni haklar” olarak tanımlanmıştır.

İntifa Hakkı: TMK’nın 794.maddesinde “*Taşınır, taşınmazlar, haklar veya bir malvarlığı üzerinde kurulan, sahibine konusu üzerinde tam yararlanma yetkisi sağlayan hak*” olarak tanımlanmıştır.

Yapılan literatür araştırmasında, taşınmazlar üzerinden elde edilen kira gelirlerinin mükelleflerinin kimler olması gerektiği hakkında görüş ayrılıklarının bulunduğu görülmektedir. Mali idare bu hususta tapuda adına kayıtlı olan kişinin mükellef olması gerektiğini düşünürken, uygulamada mükellefler geliri asıl elde eden kişinin mükellef olması gerektiğini düşünmektedir.

Nitekim TMK’nın taşınmaz mülkiyetinin kazanılmasına ilişkin 704 ve 705.maddelerinde, taşınmaz mülkiyetinin arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olduğu, bunların mülkiyetinin de tapuya tescil ile kazanılacağı belirtilmiştir.

Bu doğrultuda mali idare tarafından, taşınmazlar üzerinden elde edilen GMSİ’nin mükellefinin tespitine yönelik olarak verilen 09/05/2016 tarih ve 57062627-010.01-11 sayılı özelge aşağıdaki gibidir.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda; Kastamonu Vergi Dairesi Müdürlüğünde gayrimenkul sermaye iradı gelirinizden dolayı mükellef olduğunuzu, kira gelirinizi temlikname ile kızıza devrederek mükellefiyetinizin sona erdirilmesi için bağlı olduğunuz Vergi Dairesi Müdürlüğüne başvurduğunuz, tapu kaydının kendi adınıza kayıtlı olmasından dolayı talebinizin reddedildiğini, kiracılarınıza da kiralarnızı temlikname vermiş olduğunuz kızınızın banka hesabına yatırmaları konusunda talimat verdiğinizi belirterek gayrimenkul sermaye iradı yönünden kızınız adına

mükellefiyet tesis edilmesi hususunda görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

...

Diğer taraftan; 4721 sayılı Türk Medeni Kanununa göre, gayrimenkuller açısından “sahip olma” kavramı, mülkiyet hakkına sahip olmayı ifade etmekte olup, gayrimenkuller üzerindeki mülkiyet hakkı tapuya tescil ile doğmaktadır.

Öte yandan; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, “Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.” hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, tapuda adınıza kayıtlı olan gayrimenkulün kiraya verilmesinden elde edilen gayrimenkul sermaye iradının, tarafınızca verilecek Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmekte olup, kiralama işlemine konu gayrimenkulünüzden elde etmekte olduğunuz kira gelirinizi temlikname ile kızınıza devretmiş olmanızın, mükellefiyet durumunuza bir etkisi bulunmadığından, gayrimenkul sermaye iradı yönünden adınıza tesis edilen mükellefiyetin devam ettirilmesi gerekmektedir.”³

Yine taşınmazlardan elde edilen GMSİ’nin mükellefinin tespitine yönelik Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 19/04/2010 tarih ve B.07.1. GİB.4.06.16.01-2010-GVK-70-10-281 sayılı özelge aşağıdaki gibidir.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, ... adresindeki tapuda adınıza kayıtlı dairenizden kira geliri elde ettiğiniz, 2009 yılında toplam kira ödemelerinin eşinizin banka hesabına yatırıldığı ... 2009 yılına ait GMSİ beyannamesinin kim tarafından verileceği ... hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

³ Kastamonu Defterdarlığının 09/05/2016 Tarih ve 57062627-010.01-11 Sayılı Özelgesi

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinin birinci fıkrasında, maddede sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu hükmü yer almıştır.

...

Yukarıda yer alan hükümler çerçevesinde, şahsınıza ait olan ancak kira ödemeleri eşinizin banka hesabına yatırılmış bulunan gayrimenkulle ilişkin olarak elde edilen kira gelirinin, Gelir Vergisi Kanununun 21 inci maddesinde belirtilen istisna tutarını aşan kısmının tarafınızca beyan edilmesi gerekmektedir.”⁴

GVK'nın 70. maddesinde GMSİ'nin mükellefinin bu mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları olduğu belirtilmiş olmasına rağmen yukarıda verilen özelgelerle, taşınmazlardan elde edilen kira gelirinin muhatabının, TMK'nın 705. maddesi kapsamında tapuda adına kayıtlı olan şahıslar olduğu, kira gelirinin bir başkasının banka hesabına yatırılması veya kira gelirinin temlikname ile bir başkasına devredilmiş olması halinde dahi tapuda adına kayıtlı olanlar tarafından beyan edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

2- KONUSU İLE ALAKALI TMK'DA YER ALAN HÜKÜMLER

2.1- TMK'da Yer Alan Mal Rejimleri

TMK'ya göre eşler arasında uygulanabilecek 4 farklı mal rejimi bulunmaktadır. Bu mal rejimleriyle, evlilik birliği içerisinde eşlerin sahip olduğu malların boşanma vb. tasfiye durumlarında paylaşılmasına ilişkin usuller düzenlenmektedir. TMK'nın 202 ve müteakip maddelerinde düzenlenmiş olan bu mal rejimleri şunlardır:

1. Edinilmiş Mallara Katılma (Yasal Mal Rejimi),
2. Mal Ayrılığı,
3. Paylaşmalı Mal Ayrılığı,
4. Mal Ortaklığı rejimleridir.

TMK'nın 202. maddesine göre edinilmiş mallara katılma rejiminin uygulanması asıl olsa da, eşler bu mal rejimlerinden istediklerini seçmekte özgürdürler. Mal rejimi sözleşmesi, evlenmeden önce veya sonra yapılabilir. Taraflar, istedikleri mal rejimini ancak kanunda yazılı sınırlar içinde seçebilir, kaldırabilir veya değiştirebilirler. Şayet eşler ilgili kurumlara seçmiş oldukları mal rejimini bildirmezlerse yasal mal rejimi olan edinilmiş mallara katılma rejimine tabi olacaklardır.

Yukarıda yer alan mal rejimleri ile eşlerin sahip oldukları kişisel mallar ile edinilmiş malların evlilik birliğinin sona ermesi halinde paylaşım usulü belirlenmektedir. Bu mallar TMK'nın 219 ve müteakip maddelerinde sayılmıştır.

Buna göre, edinilmiş mal, her eşin bu mal rejiminin devamı süresince karşılığını vererek elde ettiği malvarlığı değerleridir ve bu mallar özelliklerle şunlardır:

1. Çalışmasının karşılığı olan edimler,
2. Sosyal güvenlik veya sosyal yardım kurum ve kuruluşlarının veya personele yardım amacı ile kurulan sandık ve benzerlerinin yaptığı ödemeler,
3. Çalışma gücünün kaybı nedeniyle ödenen tazminatlar,
4. Kişisel mallarının gelirleri,
5. Edinilmiş malların yerine geçen değerler.

Burada ki mal kavramı, taşınır, taşınmaz mallar ile her türlü parasal değerleri ifade etmektedir. Ayrıca kanun koyucu eşlerden hangisine ait olduğu ispat edilemeyen malları da eşlerin ortak malı sayarak adi bir karine getirmiştir. Buna göre

⁴ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 19/04/2010 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-70-10-281 sayılı Özelgesi

kişisel mal olduğu ispat edilemeyen mallar edinilmiş mal sayılmaktadır.⁵

TMK'da sayılan kişisel mallar ise şunlardır:

1. Eşlerden birinin yalnız kişisel kullanımına yarayan eşya,
2. Mal rejiminin başlangıcında eşlerden birine ait bulunan veya bir eşin sonradan miras yoluyla ya da herhangi bir şekilde karşılıksız kazanma yoluyla elde ettiği malvarlığı değerleri,
3. Manevî tazminat alacakları,
4. Kişisel mallar yerine geçen değerler.

Yukarıda görüleceği üzere, kişisel malların gelirleri de edinilmiş mal olarak kabul edilmektedir. Ancak TMK'nın 221. maddesine göre, eşler, mal rejimi sözleşmesiyle kişisel malların gelirlerinin edinilmiş mallara dahil olup olmayacağını kararlaştırabileceklerdir. Bu durumda evlenmeden önce edinilen taşınmazlar ile evlendikten sonra miras veya başka surette ivazsız olarak edinilen taşınmazların gelirlerinin kişisel mal olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Kişisel mal gelirlerinin evlilik birliğinde edinilmiş mal sayılmaktan çıkartılmasına ilişkin Anayasa Mahkemesinin 13/01/2017 tarih ve GK 2/17 sayılı basın duyurusunda bu konu değerlendirilmiş ve özetle aşağıdaki karar verilmiştir.

“... ”

kişisel malların gelirlerinin de katılma alacağına konu edileceğine ilişkin hükmün mülkiyet hakkına makul bir gerekçe olmaksızın yapılan müdahale niteliği taşıdığı, eşler arasında mülkiyet yönüyle adeta özel mülkiyetin terkedilip sosyalist ülkelerde uygulanan ortak anlayışın benimsendiği, diğer eşe bu şekilde bir mali hak tanınmasının resmi evlilikleri engelleyeceği, bu nedenlerle makul ve kabul edilebilir bir gerekçe olmaksızın kişisel malların gelirlerinin de edinilmiş mallardan sayılmasını düzenleyen kuralın,

Anayasa'nın 2. ve 35. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

...

İtiraz konusu kuralın eşlerden birinin evlilikten sonra edindiği değerlerde diğer eşin katkısı, desteği varsayılarak kişisel malların evlilik birliği içinde edinilen gelirlerinin ortak paylaşımını öngörerek ailenin özellikle kadınların korunmasını sağlamak için kamu yararı amacıyla çıkarıldığı açıktır. Kuralın ayrıca eşler tarafından beraberce yönetilen evlilik birliğinin giderlerine, eşlerin *güçleri oranında emek ve malvarlıklarının katılması amacını gerçekleştirmeye yönelik olarak adil ve dengeli bir sistem öngördüğü anlaşılmaktadır. Bu nedenle kuralla mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin meşru bir amaca dayanmadığı söylenemez.*

Öte yandan, edinilmiş mallara katılma rejimi, eşlerin 4721 sayılı Kanunda belirlenen mal rejimlerinden herhangi birini, mal rejimi sözleşmesi yapmak suretiyle belirlemedikleri durumda geçerli olacak olan yasal mal rejimidir. Kanun koyucu, evlilik kurumuna verdiği önem çerçevesinde eşlerin mal rejimi belirlemediği durumlarda hukuki bir boşluk oluşmasının önüne geçmek amacıyla takdir yetkisi kapsamında bir tercihte bulunmuş ve bu durumda geçerli olacak edinilmiş mallara katılma rejiminin tasfiye usulünde kişisel malların gelirlerini edinilmiş mal olarak kabul etmiştir. Bununla birlikte kanun koyucu, eşlerin, söz konusu yasal mal rejimini, evlilik birliğinden önce ve/veya evlilik birliği devam ederken mal rejimi sözleşmesiyle farklı bir mal rejimi kabul etmek suretiyle değiştirilebilmelerini ve edinilmiş mal rejimine devam ederken Kanunun 221. maddesinde açık bir şekilde ifade edildiği gibi kişisel malların gelirlerinin edinilmiş mallara dâhil olmayacağını kararlaştırabilmelerini de mümkün kılmıştır.

⁵ (<https://www.onlinehukuk.net/edinilmis-mallara-katilma-rejimi-nedir/>). Erişim tarihi: 09 Eylül 2019.

Tüm bu düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin makul ve kabul edilebilir olduğu açıktır. Dolayısıyla kuralda demokratik toplum düzeninin gerekleri ile ölçülülük ilkesine aykırı bir yön bulunmamaktadır.

Sonuç olarak itiraz konusu kural Anayasa'ya aykırı bulunmayarak iptal talebinin reddine karar verilmiştir.⁶

Anayasa Mahkemesinin yukarıda ki kararında özetle, bir eşin kişisel malı üzerinden elde ettiği gelirin edinilmiş mal olarak kabul edilmesinin mülkiyet hakkının ihlali olmadığı, taşınmazlardan elde edilen kira gelirlerinin de edinilmiş mal olduğu, bu gelirlerin de eşler tarafından ortaklaşa edinildiği ve aksi kararlaştırılmadıkça bu gelir üzerinde yarı yarıya hak sahibi oldukları belirtilmiştir.

2.2- Edinilmiş Mallara Katılma Rejimi

4721 sayılı TMK'nın 202. maddesinde, eşler arasında edinilmiş mallara katılma rejiminin uygulanmasının asıl olduğu ancak yapılacak olan bir sözleşmeyle diğer rejimlerden birinin de uygulanabileceği belirtilmiştir.

Edinilmiş mal bu çalışmanın önceki bölümlerinde de açıklandığı üzere, her eşin bu mal rejiminin devamı süresince karşılığını vererek elde ettiği mallardır. Burada ifade edilen mal kavramı, yalnızca taşınır veya taşınmaz malları değil her türlü parasal değere sahip hakları ifade etmektedir.

TMK'nın 223. maddesinde eşlerden her birinin yasal sınırlar içinde kalmak şartı ile kişisel malları ve edinilmiş mallarını yönetme, yararlanma ve tasarrufta bulunma hakkına sahip olduğu belirtilmiş olup, bu hüküm emredici nitelikte olduğundan taraflar aksini kararlaştıramazlar. Bu ifadeye göre, her eş diğer eşin rızasını aramaksızın mal varlığı üzerinde yönetim, yararlanma ve

tasarrufta bulunma hakkını kullanabilmektedir.

Mal rejiminin eşlerden herhangi birinin ölümü, eşlerin başka bir mal rejimi kabul etmeleri veya evliliğin boşanma veya iptal sebebiyle sona ermesi hallerinde tasfiye aşamasına geçilir. Tasfiyede kişisel mallar dikkate alınmaz. Her eş kendi kişisel malını geri alır. Tasfiye sırasında, her eşin edinilmiş mallarının toplam değerinden, denkleştirmeden elde edilen miktarlar da dahil olmak üzere, bu mallara ilişkin borçlar çıkarıldıktan sonra kalan miktarın artık değer olduğu ve diğer eşin veya mirasçıların bu artık değer yarısı üzerinde hak sahibi olduğu kabul edilmektedir. Ancak eşler sözleşmeyle farklı bir usul belirleyebilmektedirler.

2.3- Mal Ayrılığı Rejimi

Mal ayrılığı rejimi TMK'nın 243 ve müteakip maddelerinde düzenlenmiştir. Mal ayrılığı rejiminde her eşin malı kendisine aittir. Dolayısıyla eşlerden her biri yasal sınırlar içinde kalmak kaydıyla kendi mal varlığı üzerinde yönetim, yararlanma ve tasarruf hakkına sahiptir. Eşlerin kendi mal varlıkları üzerindeki yararlanma, yönetim ve tasarruf yetkisinin kullanımına ilişkin özensizliklerine bağlı olarak birbirlerine yönelik olarak doğrudan sorumlulukları vardır. Ancak eşlerin yararlanma, yönetim ve tasarruflarındaki özensizlikleri evlilik birliğini tehlikeye attığı ölçüde eşlerin evlilik birliğini koruyucu tedbirlere başvurma hakları saklıdır.

Her eş kendi malvarlığına sahip olmakla beraber, eşlerden hangisine ait olduğu ispat edilemeyen mallar paylı mallardır. Kanun koyucu, belirli bir malın kendisine ait olduğunu iddia eden eşi iddiasını ispat etmekle yükümlü kılmıştır. Bu malın kime ait olduğu ispat edilemezse, kime ait olduğu belli olmayan mal hakkında kanunda her iki eşin paylı mülkiyetinde olduğu yönünde bir

⁶ Anayasa Mahkemesinin 13 Ocak 2017 Tarih ve GK 2/17 Sayılı Basın Duyurusu

karine mevcuttur. Eşler aksi kanıtlanmadıkça bu mallarda yarı yarıya pay sahibi olacaklardır.

Mal ayrılığı rejimi eşlerden birinin ölümü, eşlerin başka bir mal rejimi kabul etmeleri ve evliliğin boşanma veya iptal sebebiyle sona ermesi hallerinde sona erer. Mal ayrılığı rejiminin tasfiyesi her bir eşin kendi malını almasıyla gerçekleşir.

Bununla birlikte 4721 sayılı TMK'nun yürürlüğe girdiği 01.01.2002 tarihinden itibaren 1 yıl içinde herhangi bir mal rejimini seçmeyen eşlere uygulanacak mal rejimi edinilmiş mallara katılma rejimi olmakla birlikte, 01.01.2002 tarihine kadar geçerli olan mal rejiminin 743 sayılı Eski Medeni Kanunda belirtilen yasal mal rejimi olan **mal ayrılığı rejimi** olduğu unutulmamalıdır.⁷

2.4- Paylaşmalı Mal Ayrılığı

Paylaşmalı mal ayrılığı rejimi TMK'nın 244 ve müteakip maddelerinde düzenlenmiştir. Paylaşmalı mal ayrılığı rejiminde, kural olarak eşler, yasal sınırları içinde kendi mal varlıkları üzerinde yönetim, yararlanma ve tasarruf haklarına sahiptirler. Eşlerden her biri, ister evlilik evresinde edinilmiş olsunlar, ister kişisel mal niteliğinde olsunlar kendi malları üzerinde yasal sınırları içerisinde mülkiyet hakkına sahiptirler.

Bu mal rejiminde üç türlü mal vardır. Bunlardan birincisi, mülkiyeti eşlerden hangisinde olursa olsun, rejim sona erip tasfiye edilirken eşler arasında yarı yarıya paylaşım konusu olacak mallardır. Bunlara paylaştırma konusu mallar diyebiliriz. İkinci tür mallar, tasfiyede eşler arasında paylaşım konusu olmayacak mallardır ki, kanun koyucu bunları paylaştırma dışı kalan mallar olarak isimlendirmektedir. Üçüncü tür mallar ise, her iki eşin paylı mülkiyetinde sayılan mallardır ki, bunlara da paylı mallar diyebiliriz. Paylı mallar, eşlerden hangisine ait olduğu ispat

edilemeyen mallardır.⁸

TMK'nın 250. maddesinde, *"Eşlerden biri tarafından paylaşmalı mal ayrılığı rejiminin kurulmasından sonra edinilmiş olup ailenin ortak kullanım ve yararlanmasına özgülenmiş mallar ile ailenin ekonomik geleceğini güvence altına almaya yönelik yatırımlar veya bunların yerine geçen değerler, mal rejiminin sona ermesi hâlinde eşler arasında eşit olarak paylaşılır. Paylaştırmada işletmelerin ekonomik bütünlüğü gözetilir."*

Manevî tazminat alacakları, miras yoluyla edinilen mallar ile karşılıksız kazandırmada bulunanın açık iradesinden aksi anlaşılmadıkça, sağlararası veya ölüme bağlı tasarruflarla edinilen mallar hakkında bu hüküm uygulanmaz." hükmü yer almaktadır.

2.5- Mal Ortaklığı Rejimi

Mal ortaklığı rejimi TMK'nın 256 ve müteakip maddelerinde düzenlenmiştir. Mal ortaklığı rejimi, ortaklık mallarını oluşturan malvarlığı unsurlarının kapsamına göre, "genel mal ortaklığı" ve "sınırlı mal ortaklığı", sınırlı mal ortaklığı da "edinilmiş mal ortaklığı" ve "diğer mal ortaklığı" olarak ayrımlara tabi tutulmuştur.

Genel mal ortaklığında, ortaklık malları eşlerin Kanun gereğince kişisel malları sayılanlar dışındaki malları ile gelirlerini kapsar. Eşlerin mal rejimi sözleşmesi ile sadece edinilmiş mallardan oluşan bir ortaklık kabul ettikleri hallerde "edinilmiş mal ortaklığı" söz konusudur. Kişisel malların gelirleri de bu ortaklığa dahildir.

Eşler mal rejimi sözleşmesi ile belirli malvarlığı değerlerini veya türlerini, özellikle taşınmaz malları, bir eşin kazancını, bir meslek veya sanat icrası için kullandığı malları ortaklık dışında tutukları takdirde ise, "diğer mal ortaklığı" rejimi söz konusu olur.

⁷ (<https://www.onlinehukuk.net/mal-ayriligi-rejimi-nedir/>). Erişim tarihi: 09 Eylül 2019.

⁸ (<https://www.onlinehukuk.net/paylasimli-mal-ayriligi-rejimi-nedir/>). Erişim tarihi: 09 Eylül 2019.

Genel mal ortaklığı türünde, eşlerin Kanun gereği kişisel mal sayılan mallarının, yani eşlerden her birinin sadece kişisel kullanımına ayrılmış olan eşyaları ve manevi tazminatların dışındaki bütün malları onların mülkiyetinden çıkarak hukuki bir kül, bir birlik oluştururlar. Eşler ortaklık malları denen bu toplama elbirliği (iştirak) mülkiyeti halinde, yani bölünmemiş bir bütün olarak malik olurlar. Eşler kendi mülkiyetlerindeki kişisel malları üzerinde mülkiyet hakkında sahiptirler.

Olağan yönetim işlerinde eşlerden her biri ortaklık mallarını yönetme hakkına sahiptir. Ancak eşler ortaklık mallarını evlilik birliğinin yararına uygun yönetmekle yükümlüdürler. Olağan dışı yönetim işlerinde ise, eşler ancak birlikte ve biri diğerinin rızasını almak suretiyle hareket edebilirler ve ortaklığı yükümlülük altına sokabilirler. Bununla birlikte eşlerden her biri kendi kişisel malını yönetme hakkına sahiptir.

Ortaklık mallarından eşler ortaklaşa yararlanırlar. Eşler, ortaklık mallarının gelirlerine de ortaklırlar. Eşler kendi mülkiyetlerinde ki kişisel mallarından kanuni sınırlara uymak kaydı ile serbestçe yararlanabilirler.

Eşlerden her biri, olağan yönetim sınırları içinde kalmak şartıyla ortaklık malları üzerinde yapacağı tasarrufla ortaklığı yükümlülük altına sokabilir. Olağan yönetim dışında kalan işlerde ise eşler ancak birlikte tasarrufta bulunabilirler.

Eşlerden biri ortaklık malları üzerinde diğerinin rızasını almadan bir tasarruf işlemi yaparsa, diğer eş iyiniyetli üçüncü kişilere karşı kendi rızasının bulunmadığını ileri süremez. Zira kanun koyucu iyiniyetli üçüncü kişileri korumak ve işlem güvenliğini korumak gayesiyle hareket etmiştir.

Eşler, ortaklığın gelişmesi için, iyi niyet esasları dairesinde birbirine yardım görevi altına gir-

mişlerdir. Bu gelişmeyi sağlamak için ortaklık mallarında tasarruf hususunda gereken rızayı esirgememekte onlara düşen ödevler arasındadır.

Eşlere düşen bir başka ödevde, mirasın kabulü ya da reddi aşamasında ortaya çıkmaktadır. Eşlerden biri diğerinin rızası olmadan ortaklık mallarına girecek bir mirası reddedemez. Öte yandan bir eş borca batık mirası diğer eşin rızası olmaksızın kabulde edemez.

Mal ortaklığı rejimi, eşlerden birinin ölümü veya başka bir mal rejiminin kabul edilmiş olması sebebiyle sona ermiş olması halinde, her eşe ve mirasçılara ortaklık mallarının yarısı verilir. Mal ortaklığı rejimi, boşanma veya evliliğin iptali sebebiyle yahut kanun ya da mahkeme kararı gereğince mal ayrılığı rejimine geçilmiş olması sebebiyle sona ermişse, her eş edinilmiş mallara katılma rejimi gereğince kişisel malları sayılan olanları ortaklık mallarından geri alır. Geriye kalan mallar ortaklık malı sayılarak yarı yarıya paylaşılır.⁹

3- DEĞERLENDİRME

Çalışmanın önceki bölümlerinde, GVK'nın 70. maddesinde yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen gelirlerin GMSİ olduğu, bu gelirlerin mükellefinin ise bunların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri ve kiracıları olduğu belirtilmiştir.

TMK'nın 705. maddesinde taşınmazların mülkiyetinin tapuya tescille kazanılacağı belirtilmiştir. Konu ile alakalı verilmiş olan ve bu çalışmada da yer alan özelgelere de aynı şekilde "TMK'ya göre gayrimenkuller açısından "sahip olma" kavramı, mülkiyet hakkına sahip olmayı ifade etmekte olup, gayrimenkuller üzerindeki mülkiyet hakkı tapuya tescil ile doğmaktadır."¹⁰ hükmü yer almaktadır.

⁹ (<https://www.onlinehukuk.net/mal-ortakligi-rejimi-nedir/>). Erişim tarihi: 09 Eylül 2019.

¹⁰ Kastamonu Defterdarlığının 09/05/2016 Tarih ve 57062627-010.01-11 sayılı Özelgesi

GVK, taşınmaz kira geliri mükellefleri için özel bir mükellef belirlemesi yapmamasına rağmen, mali idare tarafından verilen özetlerde TMK'ya göre tapuda adına kayıtlı olan kişinin GM-Sİ mükellefi olması gerektiği belirtilmiştir.

Bu çalışmayla, evli çiftlerin sahip olduğu taşınmazlardan elde edilen kira gelirlerinin mükelleflerinin TMK hükümlerine göre ayrıntılı değerlendirmesi yapılarak ve konuya farklı bir bakış açısı getirilmiştir.

Öncelikle evli çiftlerin sahip olduğu taşınmazların kira gelirlerinin TMK'ya göre hukuki durumunu tespit edelim. Bu gelirler Kanunun 219. maddesinde sayılan ve evlendikten sonra ortaklaşa edinilen taşınmazlardan elde edilebileceği gibi, evlenmeden önce edinilen veya eşlerden birine evlendikten sonra miras veya başka bir surette ivazsız olarak intikal eden taşınmazlardan elde edilebilecektir. Her iki durumda da elde edilen kira geliri kanunun 219. maddesi kapsamında aksi kararlaştırılmadıkça edinilmiş mal olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Nitekim bu konu Anayasa Mahkemesinin 13/01/2017 tarih ve GK 2/17 sayılı basını duyurusunda değerlendirilmiş ve bir eşin kişisel malı üzerinden elde ettiği gelirin edinilmiş mal olarak kabul edilmesinin mülkiyet hakkının ihlali olmadığı, bu gelirlerin de edinilmiş mal olduğu ve aksi kararlaştırılmadıkça bu gelirler üzerinde yarı yarıya hak sahibi oldukları belirtilmiştir.

Sonuç olarak eşler açısından taşınmazlardan elde edinilen kira gelirleri aksi kararlaştırılmadıkça edinilmiş mal olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Bu konuyu evlilik birlikteliği içerisinde değerlendirecek olursak, TMK'nın 185. maddesinde evlilik birliğinin evlenmeyle başlayacağı, 186.

maddesinde birlik eşler tarafından beraberce yönetileceği ve eşlerin giderlere güçleri oranında emek ve malvarlıkları ile katkı yapacağı belirtilmiştir. Konu hakkında yazılan bir çalışmada, *“Çalışmayan kadının evlilik birliğinin giderlerine emeğiyle yaptığı katkı, ev işlerinin görülmesi, çocukların bakımı veya yürüttüğü meslek ve sanatın icrasında kocaya yardım edilmesi şeklinde olabilir. Nitekim TMK md. 196/II (ZGB Art. 173) uyarınca, evlilik birliğine yapılacak katkının belirlenmesinde, eşin ev işlerini görmesinin, çocuklara bakmasının ve diğer eşin işinde karşılıksız çalışmasının dikkate alınacağı”*¹¹ belirtilmiştir.

Aynı kanunun 188. maddesinde eşlerden her biri ortak yaşamın devamı süresince ailenin sürekli ihtiyaçları için evlilik birliğini temsil edeceği belirtilmiştir. Konu hakkında yazılan bir çalışmada, *“Ancak evlilik birliğinin temsili konusunda evli kadının tek başına kullanabileceği temsil yetkisi, ailenin sürekli ihtiyaçları bakımından geçerlidir. Ailenin sürekli ihtiyaçları (Örneğin beslenme, ısınma, giyim ile ilgili yapılan işlemler) dışındaki diğer ihtiyaçları (Örneğin, aile konutu olarak kullanılmak istenen bir yerin kiralanması, yazlık satın alınması, lüks ev aletlerinin temini) için eşlerden her birinin temsil yetkisi bulunmayıp, bunlar bakımından temsil yetkisinin birlikte kullanılması gerektiği”*¹² belirtilmiştir.

Bu anlatılanlardan anlaşılacağı üzere, eşlerin sahip olduğu ve sürekli ihtiyaçları kapsamında olmayan taşınmazların idare edilmesinde her eş temsil yetkisine sahiptir ve temsil yetkisi birlikte kullanılmalıdır. TMK'nın 193. maddesi kapsamında aksine hüküm bulunmadıkça, eşlerden her biri diğeri ve üçüncü kişilerle her türlü hukuki işlemi yapmaya yetkili olup aynı kanunun 199. maddesine göre eşlerden birinin taşınmaz üze-

¹¹ Vehbi Umut ERKAN. “Türk Medeni Kanunu'nda Evlilik Birliği İçerisinde Kadının Ekonomik ve Sosyal Hakları”. Türkiye Barolar Birliği Dergisi. Sayı 134. 2018. s. 431.

¹² Vehbi Umut ERKAN. “Türk Medeni Kanunu'nda Evlilik Birliği İçerisinde Kadının Ekonomik ve Sosyal Hakları”. Türkiye Barolar Birliği Dergisi. Sayı 134. 2018. s. 431.

rinde tasarruf yetkisinin hakim tarafından re' sen kaldırılması durumunda durumun tapu kütüğüne şerh edilmesi gerekmektedir.

Nihayetinde mal rejiminin herhangi bir sebeple sona ermesi halinde, aksi kararlaştırılmadıkça;

- **Edinilmiş mallara katılma rejiminde**, edinilmiş mallarının toplam değerinden, denkleştirmeden elde edilen miktarlar da dahil olmak üzere, bu mallara ilişkin borçlar çıkarıldıktan sonra kalan artık değerın yarısı üzerinde diğer eşin veya mirasçılarının hak sahibi olduğu,
- **Mal ayrılığı rejiminde**, eşlerden birisine ait olduğu ispat edilemeyen malların paylı mallar olduğu ve her eşin bu mallar üzerinde yarı oranında hak sahibi olduğu,
- **Paylaşmalı mal ayrılığı rejiminde**, ailenin ortak kullanım ve yararlanmasına özgülenmiş mallar ile ailenin ekonomik geleceğini güvence altına almaya yönelik yatırımlar paylaşırma konusu mallar olup eşlerin bu mallar üzerinde yarı yarıya hak sahibi olduğu, ayrıca eşlerden hangisine ait olduğu ispat edilemeyen mallar açısından da eşlerin yarı yarıya hak sahibi olduğu,
- **Mal ortaklığı rejiminde**, ilgili taşınmazın gelirinin ortaklık geliri dışında bırakılmadığı müddetçe her eşin bu değerler üzerinde yarı yarıya hak sahibi olduğu anlaşılmaktadır.

Yukarıdaki şartları sağlayan çiftlerin, tapuda birisi adına kayıtlı olan taşınmazlardan elde ettiği kira gelirleri üzerinde (ilgili taşınmaz ister edinilmiş mal olsun ister kişisel mal olsun) aksi kararlaştırılmadıkça yarı yarıya hak sahibi olması gerekmektedir.

Hal böyle iken mali idarenin bu taşınmazlardan elde edilen kira gelirinin tapuda adına kayıtlı eş tarafından beyan edilmesi gerektiği görüşü

GVK'nın 1.maddesine yer alan gelirin şahsiliği ilkesi ile çalışmaktadır ve kanaatimizce bu gelirin paylaşarak her iki eş tarafından ayrı ayrı beyan edilmesi gerekmektedir.

Aksi takdirde bu durum vergilendirmenin bir diğer prensibi olan "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır"¹³ ilkesi ile de çalışacaktır. Çünkü yukarıda sayılan şartları sağlayan mal rejimlerine tabi eşlerden her ikisi de bu gelir üzerinde yar yarıya hak sahibidir.

SONUÇ

GMSİ, GVK'nın 70. maddesinde yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar olarak tanımlanmıştır. Görüleceği üzere, kanunda taşınmaz kira geliri mükellefleri için özel bir belirleme yapılmamasına rağmen, mali idare tarafından verilen özelgelerde tapuda adına kayıtlı olan kişinin GMSİ mükellefi olması gerektiği belirtilmiştir.

Vergilendirmenin temel prensiplerinden bir tanesi de herkesten ödeme gücüne göre vergi alınmasıdır. Bu görüşün göstergesi olarak GVK'nın 1. maddesinde gelir vergisinin konusunun gerçek kişinin elde ettiği gelir olduğu belirtilmiştir.

Bu çalışmanın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere, mal rejiminin sona ermesi hallerinde;

- **Edinilmiş mallara katılma rejiminde**, aksine bir hüküm olmadıkça,
- **Mal ayrılığı rejiminde**, eşlerden hangisine ait olduğu ispat edilemeyen mallarda,
- **Paylaşmalı mal ayrılığı rejiminde**, paylaşırma konusu mallar ile eşlerden hangisine ait olduğu ispat edilemeyen mallarda,
- **Mal ortaklığı rejiminde**, aksine bir hüküm olmadıkça,

¹³ (<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>). Erişim tarihi: 18 Eylül 2019.

eşlerin sahip olduğu taşınmazların kira gelirleri üzerinde yarı yarıya hak sahibi olduğu belirtilmiştir.

Nihayetinde taşınmazlardan elde edilen kira gelirlerinin beyanında mali idare her ne kadar tapuda adına kayıtlı olan kişinin muhatap olması gerektiği görüşüne sahip olsa da, TMK'ya göre yukarıda sayılan hallerde her bir eşin bu mallar üzerinde yarı yarıya hak sahibi olduğu ve gelirin şahsiliği ilkesi gereği bu gelirlerin sahipleri olan her bir eş tarafından ayrı ayrı GVK'nın 85. maddesi gereği beyan edilmesi daha doğru olacağı görüşündeyiz.

KAYNAKÇA

- Anayasa Mahkemesinin 13 Ocak 2017 Tarih ve GK 2/17 sayılı Basın Duyurusu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>). Erişim tarihi: 18 Eylül 2019.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>) Erişim tarihi: 18 Eylül 2019.
- 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu (<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4721.pdf>) Erişim Tarihi: 18 Eylül 2019
- Kastamonu Defterdarlığının 09/05/2016 Tarih ve 57062627-010.01-11 sayılı Özelgesi
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 19/04/2010 Tarih ve B.07.1.Gİ-B.4.06.16.01-2010-GVK-70-10-281 sayılı Özelgesi
- ERKAN, V. B. "Türk Medeni Kanunu'nda Evlilik Birliği İçerisinde Kadının Ekonomik ve Sosyal Hakları". Türkiye Barolar Birliği Dergisi. Sayı 134. 2018. s. 431.
- Türk Dil Kurumu (<https://sozluk.gov.tr/>). Erişim tarihi: 09 Eylül 2019.
- (<https://www.onlinehukuk.net/edinilmis-mallara-katilma-rejimi-nedir/>) Erişim tarihi: 09 Eylül 2019.
- (<https://www.onlinehukuk.net/mal-ayrili-rejimi-nedir/>). Erişim tarihi: 09 Eylül 2019.
- (<https://www.onlinehukuk.net/paylasma-li-mal-ayrili-rejimi-nedir/>). Erişim tarihi: 09 Eylül 2019.
- (<https://www.onlinehukuk.net/mal-ortakligi-rejimi-nedir/>). Erişim tarihi: 09 Eylül 2019.