

GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINDA GELİR VERGİSİ TEVKİFATI

Bülent YILDIZ*

A. Gayrimenkul Sermaye İradının Tanımı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların sahipleri, mutasarrufları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradidir.

Herhangi bir işletmeye dahil olmayıp kişinin özel serveti arasında yer alan mal ve hakların kiraya verilmesi karşılığı elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı sayılır. Buna karşılık ticari bir işletmeye dahil olan mal ve hakların kiraya verilmesi karşılığında elde edilen kiralara ticari kazanç sayılmaktadır.⁽¹⁾ Bu durum, GVK'nun 70/2 maddesinde "Yukarıda yazılı mallar ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulundukları takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanır" denilmek suretiyle belirtilmiştir. Ancak, tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dahil bulunmayan gayrimenkuller ve hakların kiralanması karşılığında elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı sayılır.

Kişinin özel servetine dahil bir mal veya hak, bir ticari işletmeye belli bir bedel karşılığında kiraya verilebileceği gibi o işletmenin sağlayacağı safi kar tutarından belli bir pay alınması şeklinde de kiraya verilebilir. Bu durumda elde edilen gelir de gayrimenkul sermaye iradidir. Buna karşılık, kullanma ve yararlanma hakkı karşılığında bir ticari işletmenin karı ile birlikte zararına da katılım olursa, sağlanan kar payı ticari kazanç sayılır.⁽²⁾

Vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.

(*) Özel Şirket Denetçisi

1(1) Kızılot. Ş., Muktezalar, Danıştay Kararları s: 184-185

2(2) Kızılot. Ş., Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması C.II. s:1399

B. Gayrimenkul Sermaye İratlarından Vergi Tevkifatı Yapılmasının Koşulları:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesindeki mal ve hakların kiralanmasında kira bedeli üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılabilmesi için;

1- Kiracıların GVK 94. maddesinde belirtilen vergi tevkifatı yapma yükümlülüğü bulunan mükelleflerden olması,

2- Kiralamanın kiracının ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dolayısıyla olması,

3- Kiralayanın kiraladığı mal ve hakların özel serveti arasında yer alması ve elde edilen kira gelirinin gayrimenkul sermaye iradı niteliğini taşıması gerekir. Ticari işletmeye kayıtlı mal ve hakların kiralanması halinde elde edilen gelir ticari kazanç olduğundan gelir vergisi kesintisine tabi tutulmaz.

Kiralayanın kiraladığı mal ve hakların özel serveti arasında yer alması dahi vergi tevkifatının yapılması gereken durumlar da vardır. Bakanlar kurulu tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıflar hariç olmak üzere vakıflara ve demeklere ait gayrimenkullerin kiralanması (GVK 94/5-b) ve kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması da (GVK 94/5-c) gelir vergisi tevkifatına tabidir.

Dernek, vakıf veya kooperatiflerden yapılacak kiralamalarda ödenecek kira bedelleri

üzerinden GVK 94. maddesine göre vergi kesintisi yapılabilmesi için;

1- **Kiralanan bir gayrimenkul olmalıdır.** Eğer kiralanan bir gayrimenkul değilse GVK 70. maddesinde belirtilen diğer mal ve haklardan ise gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

2- **Kiralanan gayrimenkulün kooperatif, dernek veya vakfa ait olması gerekir.** Dernek veya vakıfların iktisadi işletmelerine ait mal ve hakların kiralanması karşılığında elde edilen kira gelirleri stopaja tabi tutulamaz. Çünkü bunlar kurumlar vergisi mükellefidirler ve elde ettikleri gelirler de ticari kazançtır.

GVK 94. maddesinin 1. bendinde "..... istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar" hükmü bulunmaktadır. GVK 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanmasında yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılabilmesi için kiraya verenlerin gelir vergisi yükümlüsü olması gerekir. Bunun tek istisnası dernek ve vakıflar ile kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanmasının vergi tevkifatına tabi olmasıdır. Kurumlar vergisi mükellefi olan kurumlara yapılan kira ödemesi stopaja konu edilemez. Çünkü alınan kira geliri ticari kazanç (kurum kazancı) hükümlerine tabidir.

Kiralayanın bir kolektif şirket veya adi komandit şirket olduğu hallerde de vergi kesintisi yapılmaz. Çünkü bu şirketler, ortaklarının dışında ayrı bir tüzel kişiliğe sahiptirler ve tüzel kişi

olarak gelir vergisi yükümlüsü değildirler.(3)³ Kiralayanın bir adi ortaklık olması durumunda da kira ödemelerinden stopaj yapılamaz. Adi ortaklıkların tüzel kişilikleri yoktur. Adi ortaklıkların tüzel kişilikleri olmasa dahi elde edilen kira geliri ortaklar açısından ticari kazançtır. Bu nedenle adi ortaklığa (envantere dahil) dahil mal ve hakların kiralanması karşılığında elde edilen kira gelirleri de tevkifata tabi tutulmaz.

C. Kira Bedellerinin Aynı Olarak Ödenmesinde Gelir Vergisi Tevkifatı

Mal ve hakların kiralanmasında kira bedelleri aynı olarak da ödenabilir. GVK'nun 72/2 maddesine göre aynı olarak tahsil edilen kiralara Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir. Emsal bedeli VUK'nun 267. maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır. "Emsal bedeli, gerçek bedeli belli olmayan ve bilinmeyen veya doğru olarak tesbit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir."

Mal ve hakların vergi tevkifatı yapma yükümlülüğü bulunan mükellefler tarafından vergi tevkifatına konu olacak şekilde kiralanmasında aynı olarak ödenen kira bedelleri yukarıdaki kanun hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilecektir. Emsal bedeli ile paraya çevrilen aynı kira bedeli net olarak ödenen kiradır.

GVK. 96/2 maddesine göre "Vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayri safi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin üzerinden hesaplanır". Eğer vergi ödemelerini kiracı üstlenmiş ise net bedelden brüt tutarın bulunması ve bu tutarın üzerinden vergi tevkifatının yapılması gerekir. Diğer yandan Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 3/a maddesine göre "Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye hediye, teberru gibi namlarla verilmesi" teslim sayılan hallerden sayılmıştır. Bu hükme göre aynı olarak yapılan ödemelerde verilen ayın, ticari işletmenin vergiye tabi bir malı ise işlem bir teslim sayılacak ve KDV'ye tabi olacaktır. KDVK. 27.maddesine göre bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir. Emsal bedeli VUK. hükümlerine göre tesbit olunur. Aynı olarak yapılan kira ödemelerinde emsal bedel üzerinden paraya çevrilen değer KDV matrahı olacak ve bu matrah üzerinden ayın olarak ödenen şeyin tabi olduğu KDV oranında

3(3) Doğrusöz, Bumin Kaynakta Vergileme s. 110

KDV hesaplanacaktır. KDV dahil bedel net olarak ödenen kira olacaktır.

Konuya ilişkin bir örnek verirse; (A) Ltd. Şti. beyaz eşya ticareti ile uğraşmakta olup gerçek kişi (B)'den kiraladığı iş yerine ait kiranın Mayıs 1996 ayına ait kira bedelini bir adet 37 ekran televizyon vererek ayın şeklinde ödemiştir. Televizyonun KDV dahil ortalama satış fiyatı 36.900.000.- TL.'dir. (Alış bedeli KDV hariç 25.000.000.- TL.'dir) Televizyonun KDV dahil fiyatı net ödenen kira olup bu tutar üzerinden brüt tutarın tesbit edilip vergi tevkifatının yapılması gerekir.

36.900.000 : 0.725=50.896.552.-
TL. Brüt kira bedeli

770-Genel Yönetim Giderleri	50.896.552.-
360.01-Ödenecek Kira Stopajı	12.724.138.-
360.02-Ödenecek Fonlar	1.272.414.-
336-Diğer Çeşitli Borçlar	36.900.000.-

336-Diğer Çeşitli Borçlar	36.900.000.-
600-Yurtiçi Satışlar	30.000.000.-
391-Hesaplanan KDV	6.900.000.-

621-Satılan Ticari Mallar Maliyeti	25.000.000.-
153-Ticari Mallar	25.000.000.-

D. Emsal Kira Bedeli

Gelir Vergisi Kanununun 73. maddesine göre, bir vergi güvenlik müessesesi olan emsal kira bedeli:

- Kiraya verilen mal ve hakların kira bedeli, emsal kira bedelinden düşük olduğu,

- Mal ve hakların bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakıldığı hal-lerde uygulanır.

Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce takdir veya tesbit edilmiş kira, bu surette takdir veya tesbit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin %5'idir. Vergi Usul Kanununun 268. maddesine göre Vergi değeri, bina ve arazinin rayiç bedelidir. Bu bedel Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesi ile aynı maddede belirtilen tüzük hükümlerine uygun olarak tespit olunur.

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

Vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar, bedelsiz veya emsal kira bedelinden düşük bile olsa, mal ve hakları vergi tevkifatına konu olacak şekilde kiralamaları halinde emsal kira bedeli üzerinden vergi tevkifatı

yapmak zorundadırlar. Örneğin bir Limited Şirket, şirket ortağının şahsi mamelekinde bulunan bir işyerini bedelsiz olarak kiralasa dahi işyerinin emsal kira bedeli üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorundadır. Diğer yandan GVK'nın 73/1. maddesine göre bedelsiz olarak başkalarının kullanımına

bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli bu mal ve hakların kirası sayıldığından, şirket ortağı da emsal kira bedeli tutarında gayrimenkul sermaye iradı elde etmiş sayılır.

GVK'nın 73. maddesinin son fıkrasında yazılı hallerde emsal kira bedeli uygulanmaz.