

GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINDA STOPAJ UYGULAMASI

• Hasan EKİNCİ •

Vergi Denetmen Yrd. Eski Mali Analist

İ -GİRİŞ

Stopaj usulü vergileme, esas olarak bir peşin tahsilat yöntemi olup verginin kaynakta kesilmesini ifade eder.

Gayrimenkul sermaye iradının kapsamı ise, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilmiş olup, söz konusu maddede yazılı mal ve hakların, sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesi karşılığında elde edilecek kazançların gayrimenkul sermaye iradi olacağı hükme bağlanmıştır.

Ancak, bazı durumlarda gayrimenkul sermaye iratları, ticari kazanç ya da kurum kazançlarına da dönüşebilmektedir ki, bu tür durumlar stopaj uygulaması açısından önem arz etmektedir. Bunun gibi diğer bazı özellikli konular da dahil, gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin stopaj uygulaması, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu açısından olmak üzere aşağıda ayrı ayrı ele alınacaktır.

II. GELİR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN

Gelir Vergisi Kanunu açısından yapılacak stopaja ilişkin olmak üzere, aşağıda, ilk olarak stopaj uygulamasının yasal dayanağı belirtilecek ve daha sonra da stopaj matrahı ve uygulanacak oran ile özellik arzeden konular ele alınacaktır.

A. Stopajın Yasal Dayanağı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/5. maddesi gereğince; kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve va-

kıfların 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 aşağıda belirtilen ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar:

- 70. maddede yazılı mal ve hakların kiralınması karşılığı yapılan ödemeler,

- Vakıflar (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralınması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri,

- Kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralınması karşılığı bunlara yapılan kira ödemeleri.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca vergi tevkifatı, istihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsuben yapılacaktır. Ancak, bu genel ve esas belirlemeye karşılık aynı maddede özel belirlemelerde bulunularak, gelir vergisi mükellefi olmayan bazı tüzel kişi ve kurumların elde ettikleri kazançların da tevkifata tabi tutulması öngörülmüştür. Bu çerçevede olmak üzere, gelir vergisi mükellefi olmayan vakıflar, dernekler ve kooperatifler gibi tüzel kişilerin elde ettikleri gayrimenkul sermaye iratları da tevkifat (stopaj) kapsamına alınmıştır (mazbut vakıfların gayrimenkul sermaye iratları hariç).

Gayrimenkul sermaye iradına konu mal ve haklar ise GVK'nun 70. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir:

- Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir.), maden suları, menba suları, madenler, taş ocak-

ları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı,

- Voli mahalleri ve dalyanlar,
- Gayrimenkullerin ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri,

- Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar,

- Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alameti farika, marka, ticaret ünvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradından sayılır.)

- Telif hakları (Bu hakların müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.)

- Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilolarına bakılmaz.) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları.)

- Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç , makine ve tesisat ile bunların eklentileri.

Ayrıca, anılan maddenin son fıkrasında da, vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirlerinin de gayrimenkul sermaye iradı olarak nitelendirileceği belirtilmiştir.

GVK'nun 96. maddesi uyarınca, 94. maddede geçen hesaben ödeme deyimi ise vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade etmektedir.

B. Stopaj Matrahı ve Uygulanacak Oran

GVK'nun 96. maddesine göre vergi tevki-

fatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.

Vergi kesintisi yapılacak tutar, kira sözleşmesinde belirlenen kira tutarıdır. Sözleşme yoksa ya da sözleşme dışında kira ödeniyorsa, kira olarak ödenen tutar üzerinden kesinti yapılacaktır.

GVK'nun 94. maddesinin 5. bendinde belirtilen kira ödemelerinin gayrisafi tutarları üzerinden yapılacak stopajda tatbik edilecek oran ise 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 2003/6577 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile % 22 olarak belirlenmiştir.

Bu durumda; GVK'nun 70. maddesinde yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemeler ile vakıflara (mazbut vakıflar hariç), derneklere ve kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinin gayrisafi tutarları üzerinden % 22 oranında stopaj yapılacaktır.

C. Özellik Arzeden Durumlar

Gayrimenkul sermaye iratlarında GVK, uyarınca yapılacak stopajda bazı durumlar özellik arzetmekte olup bu hususlara aşağıda değinilecektir.

1. Verginin Kiracı Tarafından Üstlenilmesi Halli

Uygulamada, kiracı ile kiraya verenin yaptıkları sözleşme doğrultusunda, kira tutarı üzerinden kesilmesi gereken verginin kiracı tarafından üstlenildiği görülebilmektedir. Bir başka ifade ile kiracı ile kiraya veren net kira tutarı üzerinden anlaşabilmektedirler. GVK'nun 96. maddesi uyarınca da, kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu verginin, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanması gerekmektedir.

Örneğin, 2005 yılı itibarıyla bir avukatın büro olarak kullanmak üzere gerçek bir kişiden kiralandığı işyerinin kirasına ilişkin, işyeri sahibi ile aylık

net 780.-YTL. üzerinden anlaştığını varsayarsak, bu durumda, avukatın ödeyeceği kiraya ilişkin yapacağı stopajın matrahı, net kira tutarından brüt kira tutarına ulaşmak suretiyle hesaplanacaktır. Aylık brüt kira tutarı (vergi dahil kira tutarı) ise aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Brüt Kira Tutarı = Net Kira Tutarı + (Brüt Kira Tutarı x Stopaj Oranı)

$$\text{Brüt Kira Tutarı} = \frac{\text{Net Kira Tutarı}}{1 - \text{Stopaj Oranı}}$$

$$\text{Brüt Kira Tutarı} = 780.-\text{YTL} / 1 - 0,22$$

$$\text{Brüt Kira Tutarı} = 1000.-\text{YTL.}$$

Bu durumda, kiracı konumundaki avukatın yapacağı stopaj tutarı 220.-YTL (1000.-YTL. x % 22 = 220.-YTL) olacaktır.

2. Tüccar, Serbest Meslek Erbabı ve Çiftçilerin Özel İşleriyle İlgili Kiralamalarda Bulunması

GVK'nun 94. maddesi uyarınca, tüccar, serbest meslek erbabı ve çiftçilerin mal ve hakları kiralamaları karşılığında ödeyecekleri kiralardan yapacakları stopaj, bunların ticari, mesleki ve zirai işleriyle ilgili ödemelerine münhasırdır. Bir başka ifade ile söz konusu kişilerin özel işleriyle ilgili kiralamalar nedeniyle yapacakları kira ödemeleri stopaja tabi değildir.

Bu durumda, bir tacirin kiraladığı dükkânı ya da mağazası için yapacağı kira ödemeleri üzerinden stopaj yapması gerekirken; aynı tacirin konut olarak kullanmak üzere kiraladığı mesken için yapacağı kira ödemeleri üzerinden stopaj yapmaması gerekecektir.

3. Gayrimenkulün Hem İşyeri Hem de İkametgâh Olarak Kiralanması

128 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde de belirtildiği üzere, aynı zamanda hem işyeri ve hem de ikametgâh olarak kiralanmış gayrimenkuller vergi mevzuatımız açısından işyeri olarak kabul edildiğinden, bu gayrimenkuller için ödenecek kiralardan tamamı üzerinden stopaj yapılacaktır.

Bu bağlamda olmak üzere, örneğin bir doktor, kiraladığı apartman dairesinin bir kısmını ikametgâh ve bir kısmını da muayenehane (işyeri) olarak kullanmakta ve bu daire için de brüt

500.-YTL kira ödüyorsa, bu kira tutarının tamamı üzerinden gelir vergisi stopajı yapacaktır.

4. Ticari İşletme Aktifine Kayıtlı Mal ve Hakların Kiralanması

Konu ile ilgili olarak, 128 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde şu açıklamaya yer verilmiştir:

"Diğer taraftan herhangi bir işletmenin aktifinde kayıtlı gayrimenkul veya hakların kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelir, Gelir Vergisi Kanunu yönünden ticari kazanç olarak kabul edildiğinden, gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde olmayan bu tür ödemelerden de söz konusu tevkifat yapılmayacaktır."

Görüldüğü üzere vergi idaresi, ticari işletmelerin aktifinde kayıtlı gayrimenkul ve hakların kiraya verilmesi karşılığı elde edilen ticari kazançlardan tevkifat yapılmayacağını belirtmiştir. Tebliğ metnine dikkat edilirse, gayrimenkul dışındaki malların (her türlü motorlu araçlar ile motorlu nakil vasıtaları ve gemiler) ticari kazanç kapsamında dahi olsa tevkifata tabi olacağı anlaşılmaktadır. Çünkü, yukarıda belirtilen Tebliğ metninde ".....işletmenin aktifinde kayıtlı gayrimenkul veya hakların kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelir,....."denmek suretiyle, böyle bir anlamın çıkmasına sebebiyet verilmiştir. Bununla birlikte, söz konusu tebliğ metninde tevkifat yapılmamasının dayanağı esas olarak, bu iratların ticari kazanç hükmünde olmasına bağlandığından, işletme aktifine kayıtlı olup gayrimenkul dışında olan malların kiralanması nedeniyle yapılacak kira ödemelerinden de tevkifat yapılmaması gerekecektir. Çünkü, ticari işletme aktifine kayıtlı olması şartıyla, söz konusu malların kiralanması karşılığı elde edilen gelirler de GVK'nun 70. maddesi uyarınca ticari kazanç sayılmaktadır.

GVK'nun 94. maddesi ise, mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılacak ödemelerde stopaj uygulamasını, bu suretle elde edilen kazancın türüne bağlamamıştır. Bir başka ifade ile 94. maddede, kira karşılığı elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradı olması durumunda stopaj yapılacağı, buna karşılık, söz konusu gelirin ticari kazanç olması durumunda ise stopaj yapılmaması

yacağına yönelik herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Konuya ilişkin Danıştay kararlarının çoğu ise ticari kazanç kapsamındaki kira tahsilatlarından stopaj yapılmayacağı yönünde olmakla birlikte, bunun aksi yönde görüşü savunan Danıştay kararı da mevcuttur.

Örneğin, Danıştay bir kararında;

"Fabrikanın, kiralayan şirketin aktifinde kayıtlı olup olmamasının stopaj yapılmasını etkileyip etkilemeyeceği yolundaki mükellef iddiaları vergi dairesi ile arasında mükellefiyete yönelik iddialar olup, kiralayanın elde ettiği kazancın niteliği, kiracının Gelir (stopaj) vergisi beyanında bulunmasına engel teşkil etmez."

Demek suretiyle, şirket aktifine kayıtlı fabrikanın kiralınması karşılığında yapılan kira ödemelerinden Gelir Vergisi stopajı yapılmadığı gerekçesiyle, kiracı adına yapılan cezalı tarhiyatı onamıştır.

Buna karşılık, Danıştayın bir başka kararında ise;

"Bir işletmenin aktifinde kayıtlı gayrimenkulün kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelir, Gelir Vergisi Kanunu yönünden ticari kazanç olarak kabul edildiği için, gayrimenkul sermaye iradi niteliğinde olmayan bu tür ödemelerden tevkifat yapılmaması gerekir."

Denmek suretiyle, ticari kazanç kapsamındaki kira gelirlerinden stopaj yapılmaması gerekçesine karar verilmiştir.

5. Kiranın Nakden veya Aynen Ödenmesi

GVK'nun 72. maddesi uyarınca, mal ve hakların kiralınmasında kira ödemeleri, nakden veya aynen yapılabilir.

Nakden ödemeler, Türk Lirası ve yabancı para ile yapılabileceği gibi çek vermek suretiyle de yapılabilir. Yabancı parayla yapılan ödemelerin de, ödeme gününün borsa rayıcı ile borsa da rayıcı yoksa Maliye Bakanlığınca belirtenecek kur üzerinden Türk parasına çevrilmesi gerektiği söz konusu maddede (72. madde) belirtilmiştir. Bu şekilde gerçekleştirilen nakden ödemelerde ise stopaj, ödenecek tutar üzerinden yapılacaktır.

Kira bedellerinin ayın olarak ödenmesi durumuna da özellikle zirai faaliyetlerde rastlanmakta olup, kiralanan araziden elde edilen ürünün belli bir oranının ya da miktarının arazi sahibine kira olarak verilmesi söz konusudur. GVK'nun 72/2 maddesi uyarınca da ayın olarak tahsil edilen kiralara, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir.

Bu tür durumlarda ise, arazi sahibine kira karşılığı ürünün % 22 eksiği ile verilmesi yeterlidir. Ancak, bunu takiben de, kira olarak verilen ürünün brüt tutarı emsal bedelle paraya çevrilmeli ve bu suretle tespit edilen stopaj matrahı ile hesaplanan verginin, ödemenin yapıldığı yer vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir.

6. Kira Geliri Elde Eden Gerçek Kişinin Mükellefiyet Türü

Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde kira geliri elde edenlerin kazançlarına ilişkin yapılacak stopajda, kazancı elde edenin dar mükellef gerçek kişi ya da tam mükellef gerçek kişi olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Çünkü, bu duruma yönelik herhangi bir ayırım yapılmamıştır. Dolayısıyla da, her iki mükellef grubunun elde ettiği kira gelirleri üzerinden de aynı oranda stopaj yapılacaktır.

7. Kiralama Yönteminin Türü

Kiralama işlemlerinde seçilen kiralama yönteminin, Gelir Vergisi yönünden yapılacak stopajda herhangi bir ayrıcalığı bulunmamaktadır. (Oysa ki, daha sonra da görüleceği üzere, seçilen kiralama yöntemi, Kurumlar Vergisi Kanunu yönünden yapılacak stopajda belirli bir ayrıcalığa sebep olmaktadır.) Bu manada olmak üzere, finansal kiralama yöntemiyle yapılan kiralamalarda da ödenecek kira bedelleri üzerinden genel oran dahilinde stopaj yapılacaktır. (Bilindiği üzere, Vergi Usul Kanunu'na eklenen mükerrer 290. madde ile gelir vergisi mükelleflerinin de finansal kiralama faaliyetinde bulunabilmelerine imkân tanınmıştır. VUK'nda yapılan düzenlemede, Finansal Kiralama Kanunu'nun aksine, finansal kiralama faaliyetinde bulunabileceklere yönelik herhangi bir sınırlama yapılmaması bu sonucu doğurmuştur.)

8. Özel Kanunlarında Gelir veya Kurumlar Vergisine İlişkin İstisna ya da Muafiyet Hükümü Bulunan Dernek ve Vakıflara Ait Gayrimenkullerin Kiralanması

Konu ile ilgili olarak, 57 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde , özel kanunlarında gelir veya kurumlar vergisine ilişkin istisna ya da muafiyet hükümü bulunan dernek ve vakıflara ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığı yapılacak ödemelerden stopaj yapılmayacağı belirtilmiştir.

9. Kamu Kurumlarına Ait Gayrimenkullerin Kiralanması

GVK'nun 94. maddesine göre yapılacak stopaj, esas itibariyle istihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsuben yapılmaktadır. Dolayısıyla da, gelir vergisi mükellefiyeti bulunmayanlara yapılacak ödemelerden stopaj yapılmaması gerekir. Ancak, söz konusu madde de bu durumun istisnaları da belirtilmiştir. Bu istisnai durumlar arasında ise kamu kurumlarına yapılacak kira ödemeleri (GVK'nun 94. maddesi kapsamında ki ödemeler,) bulunmamaktadır. Bir başka ifade ile kamu kurumlarına yapılacak kira ödemelerinden de stopaj yapılacağına dair bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla da, genel hükümler çerçevesinde olmak üzere, gelir vergisi mükellefi olmayan kamu kurumlarına ödenecek kira tutarları üzerinden stopaj yapılmaması gerekecektir. Nitekim, vergi idaresi de bu hususu yayınladığı 50 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin V-c/3 bölümünde net bir şekilde ortaya koymuştur. Söz konusu Tebliğe göre de; Devlete, özel idarelere, belediyelere ve köylere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında anılan kamu kurumlarına yapılan kira ödemelerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Ayrıca da, 05/08/2004 tarih ve KVK-11/2004-9 sayılı Kurumlar Vergisi Sirkülerinde, okul ve kurumlardaki kantin, açık alan, salon ve benzeri yerlerin defterdarlık veya malmüdürlüklerince kiraya verilmesi halinde, kiracılar tarafından ödenecek kira bedeli üzerinden gelir vergisi stopajı yapılmayacağı belirtilmiştir.

10. Mesleki Kuruluşlara Ait Gayrimenkullerin Kiralanması

GVK'nun 94. maddesi uyarınca; dernek ve

vakıf olmamakla birlikte, odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları vergi uygulamasında dernek ve vakıf olarak kabul edileceklerinden, bu kuruluşlara yapılacak kira ödemeleri de dernek ve vakıflara yapılan kira ödemelerinde olduğu gibi % 22 oranında stopaja tabi tutulacaktır. Vergi idaresince yayınlanan 50 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde de bu husus açıkça belirtilmiştir.

11. Geçmiş Dönemlere Ait Kiraların Ödenmesi

GVK'nun 94. maddesinde stopajın, ödemenin nakden veya hesaben yapıldığı sırada gerçekleştirileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla da, önceki dönemlere ait olup, ilgili dönemlerde ödenemeyen, ancak, daha sonraki aylarda veya yıllarda ödenen kiralarda stopaj, ödemenin nakden veya hesaben yapıldığı sırada gerçekleştirilecektir.

Bu bağlamda olmak üzere, 2004 yılında ödenmesi gereken kiranın 2005 yılında ödenmesi durumunda, stopajın, 2005 yılında ödemenin yapıldığı sırada gerçekleştirilmesi gerekir.

Nitekim, Danıştay bir kararında ;

"İlgili yıla ait kiranın müteakip yılda ödenmiş olması ve bu ödemeye ilişkin Gelir Vergisi tevkifatının yapılarak süresinde verilen muhtasar beyanname ile beyan edilip ödendiği sabit olduğuna göre, kiranın önceki yıla ait olup tevkifatın yapılmadığından bahisle cezalı tarhiyat yapılmasında hukuka uygunluktan bahsedilemez."

Demek suretiyle, önceki dönemlere ait kiraların, ödendikleri dönemde stopaja tabi tutulması gerektiğine karar vermiş ve bunun aksi yönde yapılan cezalı tarhiyatı da reddetmiştir.

12. Peşin Kira Ödemesi

GVK'nun 72. maddesine göre, ölüm ve memleketi terk hallerinde mükellefiyetin kalktığı tarihi takip eden zamanlara ait olanlar hariç olmak üzere, gelecek yıllara ait olup peşin tahsil olunan kiralar, ilgili bulundukları yılların hasılatı sayılır. Bu bağlamda olmak üzere, 2005 yılında tahsil edilen 2006 yılının kirası, 2006 yılının geliri olarak

dikkate alınacak ve vergilendirilecektir. Ancak, bu hususun aynı gelir üzerinden yapılacak gelir vergisi stopajına etkisi bulunmamaktadır. Çünkü, daha önce de belirtildiği üzere, Gelir Vergisi uygulamasında stopaj, ödemenin nakden veya hesaben yapıldığı sırada gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla da, 2005 yılında tahsil edilen 2006 yılının kirası üzerinden, ödemenin yapıldığı yıl olan 2005'in ilgili ayında stopaj yapılması gerekecektir.

Konuyla ilgili olarak Danıştay'ın verdiği bir kararda da ;

"İşyeri kiralalarının aylık yerine toptan ödemesi ve bu ödemeden Gelir Vergisi stopajı yapılarak beyan edildiğinin anlaşılması üzerine, aylık beyanda bulunulmadığından bahisle yapılan cezalı tarhiyatta isabet görülmemiştir."

Denmek suretiyle, gelecek dönemlere ait kiralaların cari dönemde ödenmesi halinde stopajın cari dönemde yapılması gerektiği belirtilmiş ve bunun aksi yönde yapılan cezalı tarhiyat ise reddedilmiştir.

13. Kiracı Tarafından Gayrimenkule İlave Edilen Kıymetlerin Bedelsiz Olarak Gayrimenkul Sahibine Devrinin Stopaj Karşısındaki Durumu

GVK'nun 72. maddesine göre, kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi kıymetini devamlı suretle artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler, kira müddetinin hitamında bedelsiz (Kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır.) olarak kiralayana devrölündüğü takdirde, mezkur kıymetler kiralayan bakımından, bu tarihte aynen tahsil olunmuş sayılır.

Kanuni ifadesiyle, burada da bir aynı ödeme bulunmakla beraber, stopaj yapılması söz konusu olamaz. Stopaj, istihkak sahibine yapılacak ödemenin bir kısmının vergi olarak alkonarak, onun hesabına vergi dairesine yatırılmasını ifade eder. Gayrimenkulü genişletecek veya kıymetini artıracak şekilde kiracı tarafından yapılmış olup mal sahibine devredilen tesislerin ise "bir kısmının alkonması" mümkün değildir. Verginin buna ayrıca ilave edileceği şeklindeki bir düşü-

nüş ise, olayın yapısına uymaz; fiktif, gerçek olmayan vergilemeye yol açar. Bu nedenle kiracının yaptığı değer artırıcı tesislerin mal sahibine devrinin stopaja yol açacağı mümkün sayılmamak gerekir.

14. Emsal Bedel Üzerinden Stopaj Yapılamayacağı

GVK'nun 73. maddesine göre, kiraya verilen mal ve hakların kira bedellerinin emsal kira bedelinden düşük olamayacağı; bedelsiz olarak başkalarını intifaina bırakılan mal ve hakların ise emsal kira bedelinin, bu mal ve hakların kirası sayılacağı belirtilmiştir. Dikkat edilirse, söz konusu maddede, kiracı tarafından yapılan bir ödeme olmamasına rağmen, kiraya verenin emsal bedel üzerinden kira geliri elde ettiği hükme bağlanmıştır.

GVK'nun 96. maddesine göre de vergi tevkifatı, 94. madde kapsamına giren nakten veya hesaben yapılan ödemelerde uygulanır. Emsal bedel esasında ise gayrimenkul sahibine herhangi bir ödeme (nakden veya hesaben) yapılmış olmadığından, söz konusu emsal bedel üzerinden gelir vergisi stopajı yapılmayacaktır. Çünkü, emsal bedel uygulamasında kiracının bu bedele ilişkin defter ve belgelerinde herhangi bir gider kaydı yapması mümkün değildir. Dolayısıyla da, nakden veya hesaben bir ödeme de söz konusu değildir.(Emsal bedel tutarının stopaja tabi olmamakla birlikte, gayrimenkul sermaye iradı olarak dikkate alınacağı muhakkaktır.)

D. Stopajın Beyanı ve Ödenmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 98. maddesi uyarınca, vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar, bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 20. günü akşamına kadar ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Dolayısıyla da, kira ödemesinde bulunanlar tarafından yapılan vergi tevkifatı, muhtasar beyanname ile ertesi ayın 20. günü akşamına kadar ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirilecektir.

Ancak, söz konusu maddenin devamında

ise zirai ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanlar hariç olmak üzere, çalıştırdığı hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olanların, 94. maddeye göre yapacakları tevkifatla ilgili muhtasar beyannamelerini, bağlı oldukları vergi dairesine önceden bildirmek şartıyla her ay yerine Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının 20. günü akşamına kadar verebilecekleri belirtilmiştir. Buna göre, kiradıkları gayrimenkullerle ilgili kira ödemesinde bulunanlardan çalıştırdığı hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olanlar, 94. maddeye göre yapacakları tevkifatla ilgili muhtasar beyannamelerini, bağlı oldukları vergi dairesine önceden bildirmek şartıyla her ay yerine Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının 20. günü akşamına kadar verebileceklerdir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 119. maddesi gereğince de, 94. madde kapsamında yapılan vergi tevkifatı, vergi kesenler tarafından beyanname verecekleri ayın 26. günü akşamına kadar bağlı bulundukları vergi dairesine yatırılacaktır. Bu durumda, yaptıkları kira ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapanlar, tevkif ettikleri vergiyi beyanname verecekleri ayın 26. günü akşamına kadar bağlı bulundukları vergi dairesine yatıracaklardır.

E. Stopajın Mahsup ve İadesi

Gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin stopajın mahsup ve iadesi, kira geliri elde edenlerin yıllık beyanname vermesi durumunda söz konusu olmaktadır. Konu ile ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 121. maddesinde aşağıdaki hükme yer verilmiştir.

"Yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu Kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisine mahsup edilir.

Mahsup yapılan miktar, Gelir Vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine ret ve iade olunur.

Maliye Bakanlığı iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağ-

lamaya ve iade için aranılacak belgeleri belirlemeye yetkilidir.

Bu yetki; kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın huku-ki statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabileceği gibi belli hadler çerçevesinde de kullanılabilir.

Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık gelir verisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılır. İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girildiği tarih esas alınarak yapılır. Aranan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilatlar yönünden düzeltme yapılmaz."

Maliye bakanlığı ise kendisine verilen yetkiye istinaden, konuya ilişkin detayları 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile açıklığa kavuşturmuş olup, aşağıda, söz konusu Tebliğ doğrultusunda olmak üzere gerekli açıklamalar yapılacaktır.

1. Beyanname Üzerinden Bildirilen Vergiye Mahsup

Yıllık beyanname ile beyan edilen gelir vergisinden yıl içinde tevkif suretiyle kesilen vergiler mahsup edilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dahil edilen gelire ilişkin olması gerekir.

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin, yıllık gelir vergisinden mahsubunda, mükelleflerin kendilerinden yapılan vergi tevkifatı ile ilgili olarak kesinti yapan vergi sorumlularının adı-soyadı veya ünvanını, bağlı olduğu vergi dairesini ve vergi kimlik numaralarını, kesintiye esas alınan brüt tutarları, kesilen vergileri ve kesinti yapılan dönemleri gösteren bir tabloyu (252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ekinde yer alan tablo.) yıllık beyannamelerine eklemeleri yeterlidir.

Stopaja tabi gelirlerin (ve dolayısıyla da gayrimenkul sermaye iratlarının) yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilebilmesi için stopajın ödenmiş veya tahakkuk ettirilmiş olması koşulu aranmamaktadır.

2. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade

Yıl içerisinde kira gelirleri üzerinden stopaj yoluyla ödenen vergilerin yıllık beyanname ile bildirilen kira geliri üzerinden hesaplanan vergiye mahsubu sonucunda, mahsup edilemeyen vergi kalırsa, bu tutarın mükellefin diğer vergi borçlarına mahsubu ya da nakden iadesi söz konusu olur. Bu bağlamda olmak üzere, aşağıda, mahsuben ve nakden iade konuları ayrı ayrı ele alınacaktır.

a. Mahsuben İade

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyanamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi, tutarına bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Bunun için mahsup talebinin dilekçe (252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ekinde yer alan dilekçe örneği.) ile yapılması ve yıl içinde yapılan tevkifatlarla ilişkin tablonun da dilekçe ekinde yer alması gerekmektedir. Söz konusu tablonun daha önce yıllık beyanname ekinde yer almış olması halinde, mahsup dilekçesi yeterli olacaktır. Mahsup dilekçesi ve ilgili tablonun ibraz edilmiş olması kaydıyla, mükelleflerin vergi borçlarına ilişkin mahsup talepleri yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir.

Yıllık Gelir Vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi ya da sair nedenlerle ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlar üzerine tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak, daha önce tevkif yoluyla kesilen vergiler öncelikle tarhiyat aşamasında vergi dairesince dikkate alınarak yerine getirilir. Bu mahsuplar sonunda kalan kısım talep edilmesi halinde diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu durumda mahsup talepleri, dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren hüküm ifade eder. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mükellefler dilerse, ortağı bulundukları adi ortaklık veya kollektif şirketlerin müteselsil sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben

iade talebinde bulunabilirler. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kollektif şirketin hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekir. Burada, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınır.

Mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcu bulunmaması halinde, iade alacağının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür. Bu takdirde mahsup talebi sonraki dönemlerde doğacak verginin tahakkuku ile hüküm ifade eder.

Mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde Vergi Usul Kanunu'nun 114 ve 126. maddelerinde yer alan zamanaşımı hükümleri gözönünde bulundurulur.

b. Nakden İade

Nakden iade taleplerinin dilekçe ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 10.000.-YTL'yi geçmemesi halinde iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlarla ilişkin tablo ile birlikte gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olarak kira kontratının ilgili kurumca (tevkifat yapan tarafından) onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 10.000.-YTL'yi aşması halinde, 10.000.-YTL'yi aşan kısım, Vergi Usul Kanunu'na göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilir. 10.000.-YTL'ye kadar olan kısım ise dilekçe ekinde yukarıda belirtilen belgelerin yer alması koşuluyla teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iade edilir.

Ayrıca, 2005 takvim yılı için geçerli olan gelir vergisi tarifesi de gözönünde bulundurulduğunda, beyan sınırını (2005 takvim yılı için 15.000.-YTL) aşan ve dolayısıyla da 2006 takvim yılında beyan edilecek olan stopaja tabi brüt 66.000.-YTL'ye (bu tutar hariç) kadar kira gelirlerinde nakden veya mahsuben iade söz konusu olabilecektir.

İade talebi, teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin yerine getirilir. Teminat olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 10. maddesinin 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde sayılanlardan bir veya birkaçı gösterilebilir. Banka teminat mektuplarının (süresiz-şartsız) paraya çevrilmele-ri konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşınamaması ve Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumları ta-rafından düzenlenmiş olması gerekir.

Nakden iade taleplerinin 100.000.-YTL'ye kadar olan kısmı, mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca da iade edilebileceğinden, kira geliri elde edenlerin bu imkândan da yararlanabilmeleri mümkündür.

Nakden iade edilebilir aşamaya gelen alacağın üçüncü şahısların vergi borçlarına da mahsubu talep edilebilir. Bu mahsup işlemine ilişkin verilecek dilekçede, lehine mahsup talebinde bulunulan kişinin adı-soyadı veya ünvanı, vergi kimlik numarası, bağlı olduğu vergi dairesi ile borcun türü, miktarı ve dönemi bildirilir. Bu şekilde yapılan mahsup talepleri düzeltme fişinin onaylandığı tarih itibarıyla yerine getirilir.

Nakden iade talebinin yerine getirilmesi için tevkif yoluyla kesilen vergilerin ilgili vergi dairesine ödenmiş veya tahakkuk ettirilmiş olduğuna ilişkin belgenin istenildiği durumlarda, vergi sorumlusunun ödeme yapmaması veya hiç beyanda bulunmaması nedeniyle söz konusu belge ibraz edilemiyorsa bu durum bağlı olunan vergi dairesine mükellef tarafından bildirilir.

Konu, ilgili vergi dairesi tarafından vergi sorumlusunun bağlı olduğu vergi dairesine iletilir ve verginin tahakkuku veya tahsili için gerekli işlemlere ivedilikle başlanır. Verginin tahakkuku ve/veya tahsilinden sonra nakden iade işlemleri yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir. Görüldüğü üzere, nakden iade taleplerinin yerine getirilebilmesi için, tevkif yoluyla kesilen vergilerin ilgili vergi dairesine ödenmiş veya tahakkuk ettirilmiş olması şarttır.

Vergi kesintisi yapanlarca kesilen vergilerin tahakkuk ettirilmiş olmasına rağmen tecil, taksitlendirme veya borçların yeniden yapılandırılması nedenleriyle ödenmemesi durumunda, mükelleflerce ilgili kurum veya kuruluşlarca istihkaklarından kesinti yapıldığına ilişkin belgeye tecil veya taksitlendirme yapıldığına dair ilgili kurumdan alınacak yazının eklenmesi yeterlidir.

III. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN

Kurumlar Vergisi Kanunu yönünden yapılacak stopaja ilişkin olmak üzere, aşağıda, ilk olarak stopaj uygulamasının yasal dayanağı belirtilcek ve daha sonra da stopaj matrahı ve uygulanacak oran ile stopajın beyanı ve ödenmesi konuları ele alınacaktır.

A. Stopajın Yasal Dayanağı

Gayrimenkul sermaye iratlarında Kurumlar Vergisi yönünden yapılacak stopajın yasal dayanağı, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir:

"Dar mükellefiyete tabi kurumların ticari, ziraî ve diğer kazanç ve iratlar dışında kalan kazanç ve iratları ile telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret ünvanı, alameti farika ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik mukabilinde aldıkları bedeller % 25 oranında kurumlar vergisi tevkifatına tabidir".

Yukarıdaki madde hükmünden de anlaşıldığı üzere, dar mükellefiyete tabi kurumların gayrimenkul sermaye iratları kurumlar vergisi tevkifatına tabi bulunmaktadır.

Anılan maddenin devamında ise dar mükellef durumunda olan kurumlara yukarıda yazılı kazanç ve iratları sağlayanların, bu kazanç ve iratlardan kurumlar vergisi tevkifatı yapmaya mecbur oldukları; kazanç ve iratları sağlayanların ise kurumlar vergisi tevkifatına tabi kazançları nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettiren gerçek ve tüzel kişiler oldukları belirtilmiştir.

B. Stopaj Matrahı ve Uygulanacak Oran

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddesi gereğince, dar mükellef kurumların kira gelirleri

üzerinden yapılacak tevkifatla matrah, kira tutarının gayri safi miktarı olacaktır.

Stopaj matrahına tatbik edilecek oranın ne olacağı konusunda ise Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddesinde ise bu husus şu şekilde belirtilmiştir.

"Bakanlar Kurulu, dar mükellefiyete tabi kurumların tevkifata tabi kazanç ve iratlarından yapılacak vergi tevkifat nispetini, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya yukarıdaki oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etmeye yetkilidir."

Bakanlar Kurulu ise söz konusu yetkisini kullanarak, 10.12.2003 tarih ve 2003/6575 Sayılı Kararını yayımlamıştır. Bu kararda ise konuya ilişkin aşağıdaki düzenlemeye yer verilmiştir.

" Gayrimenkul sermaye iratlarından :

a) Finansal Kiralama Kanunu kapsamında ki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından % 1,

b) Diğerlerinden % 22,
oranında tevkifat yapılır."

Buna göre, dar mükellefiyete tabi kurumların FKK. kapsamındaki faaliyetlerden sağladıkları gayrimenkul sermaye iratlarından % 1; FKK. kapsamı dışında yapılan faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından ise % 22 oranında stopaj yapılacaktır.

C. Stopajın Beyanı ve Ödenmesi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddesi gereğince, vergisi tevkif suretiyle alınan kazanç ve iratları elde eden dar mükellef kurumların, bu kazanç ve iratları için yıllık veya özel beyanname vermesi veya anılan madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere mezkur kazanç ve iratları ithal etmeleri ihtiyaridir. Burada söz konusu olan ihtiyarilik hakkı, beyanname verilmemesi ya da verilecek beyannamlara kazanç veya iradın ithal edilmemesi yönünde kullanıldığında, yapılacak tevkifat nihai vergi halini alacaktır.

Aynı madde (KVK. mad. 24) gereğince vergi tadvikfatı yapanlar, bir ay içinde nakden

veya hesaben ödedikleri veya tahakkuk ettirdikleri kazanç ve iratlar ile bunlardan kestikleri kurumlar vergisini, müteakip ayın 20. günü akşamına kadar bağlı bulundukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirirler. Tevkif edilerek beyan edilen kurumlar vergisi ise aynı Kanun'un 41. maddesi gereğince de beyannamenin verileceği ayın 26. günü akşamına kadar ödenir.

Dolayısıyla da, dar mükellef kurumlara kira ödemesinde bulunanlar (kiracılar), yapacakları kira ödemelerine ilişkin tevkif edecekleri kurumlar vergisini, müteakip ayın 20. günü akşamına kadar bağlı bulundukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirecekler ve aynı ayın 26. günü akşamına kadar da beyan ettikleri bu vergiyi ödeyeceklerdir.

IV. SONUÇ

Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu yönünden olmak üzere gayrimenkul sermaye iratlarında stopaj uygulaması, özellikle durumlar da dahil yukarıda ele alınmıştır.

Gelir Vergisi yönünden tam mükellef gerçek kişilerin, elde ettikleri gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin beyan sınırının aşılmaması nedeniyle yıllık beyanname vermemeleri durumunda, söz konusu iratlar üzerinden kesilen vergiler nihai vergi halini alacaktır. Aynı şekilde, gelir vergisi mükellefi olmamaları nedeniyle yıllık beyanname vermeyecek olan vakıflar, dernekler ve kooperatiflere yapılacak kira ödemeleri üzerinden kesinti yoluyla alınan (mazbut vakıflar hariç) vergiler de nihai vergi olacaktır. Nitekim bu husus, Gelir Vergisi Kanunu'nun 108. maddesinde; "Tevkif yoluyla ödenen vergilerde, istihkak sahipleri ayrıca yıllık beyanname vermeye mecbur değilse, tevkifatın ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılır ve kesilen veya kesilmesi icabeden vergiler yıllık verginin yerine geçer." demek suretiyle belirtilmiştir. Elde ettikleri gayrimenkul sermaye iratları stopaj yoluyla vergilendirilen dar mükellef gerçek kişilerin de, Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesi uyarınca söz konusu iratları için yıllık beyanname vermeyecekleri, diğer gelirler için beyanname vermeleri halinde de bu iratları beyannameye dahil etmeyeceklerle

ri göz önünde bulundurulduğunda, dar mükellef gerçek kişilerden tevkif yoluyla alınan vergilerin de nihai vergi olacağı açıktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 98. maddesi uyarınca, kira ödemesinde bulunanlar tarafından yapılacak vergi tevkifatı, muhtasar beyanname ile ertesi ayın 20. günü akşamına kadar ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirilecektir. Aynı Kanun'un 119. maddesi gereğince de yaptıkları kira ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapanlar, tevkif ettikleri vergiyi beyanname verecekleri ayın 26. günü akşamına kadar bağlı bulundukları vergi dairesine yatıraraklardır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddesi gereğince de gayrimenkul sermaye iradı elde eden dar mükellef kurumların söz konusu iratları kurumlar vergisi tevkifatına tabi olup, aynı maddede, vergisi tevkif suretiyle alınan kazanç ve iratları elde eden dar mükellef kurumların, bu ka-

zanç ve iratları için yıllık veya özel beyanname vermelerinin veya anılan madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelelere mezkur kazanç ve iratlarını ithal etmelerinin ihtiyari olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla da, söz konusu ihtiyarilik hakkının, beyanname verilmemesi ya da verilecek beyannamelelere kazanç veya iradın ithal edilmemesi yönünde kullanılması durumunda, yapılacak tevkifat nihai vergileme halini alacaktır.

KVK'nun 24. ve 41. maddeleri gereğince de, dar mükellef kurumlara kira ödemesinde bulunanların (kiracıların), yapacakları kira ödemelerine ilişkin tevkif edecekleri kurumlar vergisini, müteakip ayın 20. günü akşamına kadar bağlı bulundukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmeleri ve aynı ayın 26. günü akşamına kadar da beyan ettikleri bu vergiyi ödemeleri gerekmektedir.