

KİRALAMA İŞLEMLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ

Cafer BOLATBAŞ^(*) M. Coşkun YILMAZ^(**)

1 - GİRİŞ

Kiralama, bir taşınır veya taşınmaz malın kullanım hakkının belli bir süre için ve belli bir bedel karşılığında kiracıya verilmesine denir. Hukuki sonuçları olan taşınır ve taşınmaz malların kiraya verilmesi ve bunun sonucunda gelir elde edilmesi günlük yaşamımızda çok sık karşılaşılan bir durumdur. Bir ticari işletmenin aktifine kayıtlı mal ve hakların kiralanmasından elde edilen gelir ticari kazanç olarak vergilendirilirken, gerçek kişilerin mal ve hakları kiralamasından elde edilen gelirler ise 193 sayılı GVK'nun 70. Maddesiyle Gayrimenkul Sermeye İradı olarak adlandırılmış ve gelir vergisine tabi tutulmuştur. Harcamalar üzerinden alınan ve dolaylı bir vergi olan KDV kiralama işlemlerini de kapsamı içine almıştır. 3065 sayılı KDV kanununun 4. Maddesinde mal ve hakların kiralanması işlemlerini hizmet olarak kabul etmiştir. Bu makalede finansal kiralamalar dışında kalan mal ve hakların kiralanması

işlemlerinde katma değer vergisi uygulaması mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde açıklanmaya çalışılacaktır.

2- KATMA DEĞER VERGİSİNİN KONUSUNA GİREN KİRALAMA İŞLEMLERİ

3065 sayılı KDV kanununa göre, kiralama işlemi, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapıldığı takdirde, 1. maddenin 1. bendine göre verginin konusuna girmekte ve vergilendirilmektedir.

Şirketlerin ve bilanço esasına tabi olan işletmelerde bilançonun aktifinde kayıtlı mal ve haklar iktisadi işletmeye dahil sayılmaktadır. Bilançonun aktifinde kayıtlı mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi katma değer vergisine tabi olacaktır.

KDV kanununun 1/1. maddesi kapsamına girmeyen GVK'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralama işlemleri 1/3-f bendine göre KDV'nin konusuna girmektedir. Bu mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, ittifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından ki-

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

(**) Vergi Denetmen Yardımcısı

raya verilmesinden elde edilen gelirler Gayrimenkul Sermaye İradı olarak KDV'ye tabidir.

GVK'nun 70. maddesinde sayılan ve KDV'ye tabi olan mal ve haklar şunlardır:

1- Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dâhildir), maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;

2- Voli mahalleri ve dalyanlar;

3- Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı demirbaş eşyası ve döşemeleri;

4- Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;

5- (3239 sayılı Kanunun 55'inci maddesiyle değişen bent) Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (ihtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralananından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alâmetifarika, marka, ticaret unvanı, 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 iradı sayılır.);

6- (202 sayılı Kanunun 35'inci maddesiyle değişen bent) Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralananından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır);

7- (202 sayılı Kanunun 35'inci maddesiyle değişen bent) Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;

8- (3239 sayılı Kanunun 55'inci maddesiyle değişen bent) Motorlu nakli ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.

Yukarıda belirtilen haklardan ihtira beratı ve telif haklarının mucitleri, müellifleri veya kanuni mirasçıları dışındaki kimseler tarafından kiraya verilmesi gayrimenkul sermaye iradidir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 4/d bendi ile iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin (Arazi, bina ve bunlarla birlikte kiralanan mütemmim cüzü ve teferruatı, voli mahalleri ve dalyanlar ile gayrimenkul olarak tapu siciline tescil edilen haklar) kiralınması işlemleri vergiden istisna edilmiştir.

İktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkuller için öngörülen KDV istisnası, "gayrimenkul" ve "iktisadi işletme" kavramlarını önemli hale getirmektedir. Bu iki kavram konunun daha iyi anlaşılabilmesi bakımından açıklanmaya çalışılacaktır.

Gayrimenkul, bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallar olarak tanımlanabilir. 743 Sayılı Türk Medeni Kanununun 632. maddesinde gayrimenkul olarak arazi, tapu siciline müstakil ve dâimi olmak üzere kaydedilen haklar ve madenler sayılırken, 4721 Sayılı yeni Türk Medeni Kanununun 704. maddesinde ise Arazi, Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ve kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak sayılmıştır. Gayrimenkul mülkiyeti, tapu siciline tescil ile gerçekleşmektedir. Tapu siciline tescil edilen haklar, gayrimenkul olarak değerlendirildiği halde, tapu siciline tescil edilmeyen haklar, gayrimenkul dışında bir hak olarak kabul edilmektedir. Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinin 1-4. bentlerinde sayılan mal ve haklar KDV uygulamasında gayrimenkul olarak

kabul edilmiştir. Ancak, Gelir İdaresi gayrimenkul olarak kabul edilen Voli mahalli ve dalyanlar, taş, kum, çakıl ve toprak ocakları ile su ürünü istihsal yerlerinin kiralanmasında, bir gayrimenkul kiralaması değil bir hak kiralaması olduğu ve KDV'ye tabi tutulması gerektiği görüşünü benimsemiştir.

Maliye Bakanlığının konu hakkında verdiği 15.11.1994 tarih ve 76117 sayılı özalgede; Voli mahalli ve dalyanlar gibi su ürünleri istihsal kiralanması işlemlerinde bir gayrimenkul kiralanması değil, bu yerlerdeki su ürün istihsal hakkının kiralanması söz konusu olduğu, taş, kum, çakıl ve toprak ocaklarının kiralanması işleri de voli mahalleri ve dalyanlarda olduğu gibi gayrimenkul kiralanması olarak değil üretim hakkının kiralanması işlemi olarak değerlendirileceğinden, bu yerlerin kiralanmasında da Kanunun 17/4-d maddesindeki istisna hükmünün uygulanmaması gerektiği belirtilmiştir.¹

Aynı konuda Gelirler Genel Müdürlüğü'nce, Millî Emlak Genel Müdürlüğü'ne hitaben yazılan 09.11.1998 tarih ve 40043 sayılı yazıda; tapuya bağımsız ve sürekli bir hak niteliğinde kaydedilmiş bulunan arazi ve hakların gayrimenkul olarak değerlendirilemeyeceği, şahsi irtifak hakkına konu olabilen taş, kum, çakıl ocaklarının işletilmesine ilişkin irtifak hakkının tapuya tescil edilmeden kiralanması halinde gayrimenkul kiralaması değil hak kiralaması olarak değerlendirilmesi gerektiği, voli mahalli ve dalyanların kiralanması işleminin gayrimenkul kiralaması değil su ürünleri istihsal hakkının kiralanması olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Diğer önemli bir hususta kiralamaya konu olan mal ve hakların iktisadi işletmeye dahil olup

olmaması veya aktifte kayıtlı bulunup bulunmamasıdır. İktisadi işletme, kar amacı güden ticari işletmeden farklı olarak daha kapsamlı bir kavram olup, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde mal ve hizmet üreten ekonomik birimler olarak tanımlanmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre, iktisadi işletmelerin kar amacı güdüp gütmemeleri vergilendirmelerine engel teşkil etmeyeceği hüküm altına alınmıştır. GVK'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların iktisadi işletmenin aktifine kayıtlı olması halinde kiraya veren işletme fatura düzenleyerek KDV hesaplayacaktır. Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 1 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin 1-B/8 bölümünde bir mal veya hakkın iktisadi işletmeye dâhil olması aşağıda yer verildiği üzere ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

“İktisadi bir işletmeye dâhil olup olmama açısından şirketlerde herhangi bir tereddüt söz konusu değildir. Şirket sermayesini oluşturan bir gayrimenkul zaten bilançoya alınmış olacaktır. Kurumlar ve bilanço esasına tabi olan işletmelerde, bilançonun aktifinde kayıtlı mal ve haklar iktisadi işletmeye dâhil sayılır. Bilançonun aktifindeki bir gayrimenkulun kiraya verilmesi karşılığında alınan kira bedeli, katma değer vergisine tabi olacaktır.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu'nun 187. maddesi, ferdi teşebbüslerde bina ve arazinin envantere alınması hakkında bir takım özel hükümler getirmiştir.

Ferdi teşebbüslerde bina ve arazinin envantere alınması hakkında getirilen esaslardan birincisi fabrika, ambar, atölye, dükkân, mağaza ve arazinin işletmede ister kısmen, ister tamamen kullanılsınlar değerlerinin tamamı üzerinden envantere

¹ Şükrü KIZLIOT, Ekrem KARASU, Sezgin ÖZCAN, Zuhâl KIZILOTL Gayrimenkul Rehberi, 3. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2007, s. 303

alınacağıdır. Yükümlünün sahip olduğu gayrimenkulün bir bölümünü de işletme ihtiyaçları için kullanması, bu gayrimenkulün değerinin tamamı üzerinden envantere alınmasını gerektirmektedir. Sahip olunan gayrimenkulün işletmede kullanılan kısmı için kira tahakkuk ettirilemeyeceği gibi diğer kısımların üçüncü şahıslara kiralanması karşılığında elde edilen gelir de, ticari kazancın bir unsuru olacak ve ayrıca, katma değer vergisine tabi tutulacaktır.

Ferdi teşebbüslerde bina ve arazinin envantere alınması hakkında getirilen ikinci esas da, ticaret hanları gibi oda oda veya kısım kısım kullanılabilen binalarla evlerin ve apartmanların yarısından fazlasının işletmede kullanıldığı takdirde envantere ithal edileceğidir. Bu durumda işletme ihtiyacı dışında kalan kısımların üçüncü şahıslara kiraya verilmesi karşılığında alınan kira bedeli ticari kazancın bir unsuru sayıldığından katma değer vergisine tabi olacaktır. Ancak yukarıda sözü edilen ve oda oda veya kısım kısım kullanılabilen gayrimenkullerin yarısından azının işletmede kullanılması halinde bu gayrimenkuller iktisadi işletmeye dâhil sayılmadığından envantere ithal edilmeyecek ayrıca elde edilen kira bedeli katma değer vergisine tabi olmayacaktır.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan ferdi işletmeler veya adi ortaklıklarda ise işletmeye dahil olan mal ve haklar işletmenin faaliyeti ile doğrudan ilgili olanlardır. İşletme faaliyeti ile ilgili olmayan mal ve hakların iktisadi işletmeye dâhil olması Vergi Usul Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde mümkün bulunmamaktadır. İktisadi işletmeye dâhil olanlar ise işletmenin faaliyetine tahsis edileceğinden genellikle kiraya verilmesi söz konusu olmayacaktır.

Sonuç olarak, iktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin (Arazi, bina ve bunlarla birlikte kiralanan mütemmim cüzü ve teferruatı, voli mahalleri ve dalyanlar ile gayrimenkul olarak tapu sicilinde tescil edilen haklar) kiralınması işlemleri katma değer vergisine tabi olmayacak; sadece iktisadi işletmeye dâhil gayrimenkullerin kiralınması işlemi vergiye tabi tutulacaktır.

Öte yandan, yukarıda sayılan gayrimenkuller dışında kalan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde sayılan diğer mal ve hakların, (Arama, işletme imtiyaz hakları ve ruhsatları ve diğer haklar) kiralınması işlemleri iktisadi işletmeye dâhil olsun veya olmasın katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.”²

Örneğin ABC Ltd. Şti.'nin aktifinde kayıtlı olan bir dükkânı kiraya vermesi durumunda, kiracı kim olursa olsun gayrimenkulü kiraya veren ABC işletmesi kira geliri için fatura düzenleyerek KDV hesaplayacaktır. Ancak, bir memurun sahibi olduğu dükkânı kiraya vermesi durumunda kiralama işleminin konusu olan dükkân bir iktisadi işletmeye dâhil olmadığı için KDV kanununun 17. Maddesinin 4/d bendi hükmü gereği katma değer vergisinden istisnadır ve kiraya veren memurun KDV yükümlülüğü bulunmamaktadır.

GVK'nın 70. maddesinin 5 ila 8. bentlerinde belirtilen gayrimenkuller dışındaki diğer mal ve hakların kiralınması işlemlerinde, iktisadi işletmeye dâhil olsun veya olmasın KDV kanununun 17. Maddesinin 4/d bendine göre istisna uygulanması mümkün değildir. Örneğin CB oto kiralama (rent a car) işletmesinin aktifine kayıtlı otomobilini KDV mükellefiyeti bulunmayan bir şahsa kiraya vermesi durumunda bu kiralama işlemi için CB oto kiralama şirketi fatura düzenleyerek

² 30/11/1984 tarih ve 18591 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

katma değer vergisi hesaplayacaktır. KDV mükellefiyeti bulunmayan bir kimsenin sahibi olduğu otomobili yine KDV mükellefiyeti bulunmayan başka bir kimseye kiraya vermesi durumunda ise taşıtlar gayrimenkul sayılmadığından bu kiralama işlemi katma değer vergisine tabidir ve otomobilini kiraya veren kimsenin KDV mükellefiyeti tesis ettirerek KDV ödemesi gerekir.

Mal ve hakların kiralanması işlemleri KDV Kanununun 28. maddesine ekli listeye göre %18 vergi oranına tabidir.

3- KİRALAMA İŞLEMLERİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

KDV kanununun 10. maddesinde vergiyi doğuran olayın neler olduğu tek tek sayılmıştır. Bu maddenin a bendine göre hizmetin ifası halinde vergiyi doğuran olay hizmetin yapılmasıdır. Kanunun bugünkü halinde kiralama işlemlerinde KDV'yi doğuran olayın nasıl gerçekleşeceği hakkında bir hüküm bulunmamaktadır.

KDV Kanununun ilk halinde bulunan 10/h maddesine göre, kiraya verilen malın kiracının kullanımına terk edildiği zaman KDV'nin doğduğu kabul edilmiştir. Ancak, bu bent 3316 sayılı Kanunla 1 Aralık 1986 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Kanunun kaldırılma gerekçesinde; "Katma Değer Vergisi, belge üzerine oturtulmuş bir vergidir. Esas itibarıyla bir işlem vergisidir. Bu vergi uygulamasının gelir ve kurumlar vergisi ile paralel bir şekilde yürütülmesi olumlu sonuçlar vermektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nda gayrimenkul sermaye iradında vergiyi doğuran olay tahsilat esasına dayandırıldığı halde Katma Değer Vergisinde vergiyi doğuran olayın

"kullanıma terk edilmesi" ile meydana gelmesi, ortaya sorunlar çıkarmaktadır.

Bir hizmet ifası olan gayrimenkul kiralama işlemlerinin genel hükümlere göre vergiye tabi tutulması yerinde olacaktır." denilmiştir.

Bu gerekçeyle kaldırılan kanun hükmü sonucunda kiralama işlemlerinde vergiyi doğuran olay konusunda ortaya çıkan boşluk 25 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile giderilmek istenilmiştir. Bu tebliğe göre, " ... kiraya verme işlemlerinde katma değer vergisinin, hizmet ifalarına ait esaslar çerçevesinde kira bedelinin tahsil edildiği vergilendirme döneminde hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir." şeklinde düzenlemeye gidilmiştir.³

Ticari işletmeye dâhil mal ve hakların kiralanması işlemlerinde "tahakkuk esası" geçerli olduğundan, ticari işletmeye dâhil mal ve hakların kiralanmasında KDV yönünden vergiyi doğuran olay ilke olarak, kısım kısım hizmet ifası kapsamında vergilendirme dönemleri itibarıyla gerçekleşmektedir.⁴ İşletmelerin aktiflerinde kayıtlı mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradi olarak değil, ticari kazanç olarak vergilendirilmekte ve kiralama işlemine ait katma değer vergisi de kanunun 1/1. maddesi hükmüne göre beyan edilmesi gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı'nın 25 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde kiralama işlemlerinde katma değer vergisinin, hizmet ifalarına ait esaslar çerçevesinde hesaplanarak beyan edileceği belirtildiğinden iktisadi işletmelere dâhil mal ve hakların kiralanmasında vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinde

³ 24/02/1987 tarih ve 19382 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁴ KIZILOĞLU, KARASU, ÖZCAN, KIZILOĞLU, a.g.e., s.298.

kira dönemlerinin de dikkate alınması yerinde olacaktır. Kira ödeme dönemlerinin altı aylık veya bir yıllık olarak tespit edildiği durumlarda, vergiyi doğuran olayın tamamlanması için belirlenen kira sürelerinin dolması gerekir. Kira bedelinin tahsil edilip edilmemesinin önemi yoktur. 25 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde belirtilen açıklamaların kira bedeli üzerinde talep hakkının doğması olarak değerlendirilmesi gerekir.⁵

Kiralama işlemlerinde kira bedelinin peşin tahsil edilmesi veya hiç tahsil edilememesi gibi özellikli durumlarda vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleştiği konusunda tereddütler bulunmaktadır.

a) Kira Bedelinin Peşin Tahsil Edilmesi

Gelecek dönemlere ait kira bedelinin peşin tahsil edilmesi durumunda, gelir ve kurumlar vergisi açısından ilgili buldukları yılın hâsılatı olarak vergilendirilecektir.

Peşin tahsil edilen kiralarda katma değer vergisi tahsil edilen kiranın tamamı için fatura düzenlenip düzenlenmemesine göre değişmektedir. Peşin tahsil edilen kira bedeli için fatura düzenlenmemesi durumunda, vergiyi doğuran olay, vergilendirme dönemleri itibarıyla meydana geleceğinden, peşin tahsil edilen kira bedelinin vergilendirme dönemlerine isabet eden kısımları üzerinden KDV hesaplanacaktır. Peşin alınan kira bedeli için fatura düzenlenmesi halinde, vergiyi doğuran olay, Katma Değer Vergisi Kanununun 10. maddesinin b bendine göre faturanın düzenlendiği tarihte meydana gelecek ve faturada belirtilen tutar üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.⁶

b) Kira Bedelinin Tahsil Edilmemesi

Katma değer vergisi hizmetin ifa edilmesine bağlandığından, hizmet bedelinin tahsil edilmemesi vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine mani değildir. Kira işlemlerinde kira bedeli tahsil edilmemiş olsa dahi aylık dönemler itibarıyla vergiyi doğuran olay gerçekleşmekte ve kira bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı 16.01.1997 tarih ve 1837 sayılı özeltgede, kira bedelinin kiraya veren işletme tarafından tahsil edilmese dahi Katma Değer Vergisinin iktisadi işletme tarafından beyan edilip ödenmesi gerektiğini belirtmiştir.⁷ Kira işlemlerinde avans alınmasıyla vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Ancak, alınan avans için fatura düzenlenmesi durumunda, fatura kesilmesine bağlı olarak KDV doğmaktadır.

4- KİRALAMA İŞLEMLERİNDE KDV SORUMLULUĞU

Kiralama işlemlerinde sorumluluk, gayrimenkul kiralamalarında sorumluluk ve reklâm verme suretiyle yapılan kiralamalarda sorumluluk olmak üzere iki başlık altında açıklanmıştır.

4.1- Gayrimenkul Kiralamalarında Sorumluluk

Katma Değer Vergisi Kanununun 9. maddesinde; Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın, gerekli görülen hallerde, vergiye tabi işlemlere taraf olanları, verginin ödenmesinden sorumlu tutulabileceği hükme bağlanmıştır. Bakanlık kanunun verdiği bu yetkiyi kullanarak GVK'nın

⁵ Yılmaz ÖZBALCI, Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş yay., 2001 ANKARA s. 287

⁶ KIZILOT, KARASU, ÖZCAN, KIZILOT, a.g.e., s.299.

⁷ Şükrü KIZILOT, Danıştay Kararları ve Özelgeler, c.4, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1998, s. 1256.

70. maddesinde belirtilen mal ve hakların KDV mükellefi olmayan gerçek ve tüzel kişilerce kiralanması işlemlerini 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile sorumluluk uygulaması kapsamına almıştır.

Söz konusu tebliğe göre; kiralama işlemleri ile ilgili katma değer vergisi,

- Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunmaması ve

- Kiralayanın gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması şartlarının birlikte var olması halinde, kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.⁸

İktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkuller KDV Kanununun 17/4-d maddesiyle vergiden istisna olduğundan sorumluluk kapsamına menkul mallar ve haklar girmektedir. Kiralama işlemlerindeki sorumluluk katma değer vergisinin tamamı için geçerlidir.

Kiraya verenlerin başka faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmaları halinde, sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacak, kiraya verenler, kiralama faaliyetleri ile ilgili katma değer vergisini diğer faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre beyan edeceklerdir.

Örneğin gerçek usulde KDV mükellefi olan bir iktisadi işletmenin aktifine kayıtlı bir mal veya hak kiraya verildiğinde, işletme kira bedeli için fatura düzenleyecek ve faturada genel oranda (% 18) KDV hesaplayarak 1 nolu KDV beyannamesine dahil edecektir.

KDV mükellefiyeti olmayan bir kimsenin otomobilini ABC Ltd. Şti.'ne kiraya vermesi halinde, kiracı ABC Ltd. Şti. kira bedeli üzerinden

KDV hesaplayarak 2 no'lu KDV beyannamesi ile beyan edecektir. Brüt kira bedeli üzerinden sorumlu sıfatıyla hesaplanan ve ödenen vergi 1 no.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.

Ancak, KDV mükellefiyeti olmayan bir gerçek veya tüzel kişi otomobil kiraladığında KDV sorumluluğu ortaya çıkmayacaktır. Çünkü sorumluluktan söz edebilmek için kiracının KDV mükellefi olması gerekmektedir. İstanbul Defterdarlığı'nca verilen 01.05.2002 tarih ve 2388 sayılı özelgede, KDV mükellefiyeti bulunmayan bir sigorta acentesinin, KDV mükellefiyeti bulunmayan bir şahıstan kiraladığı otomobile ilişkin kira ödemelerinde kira sorumluluğunun olmayacağı belirtilmiştir.⁹

4.2- Binaların Ortak Alanlarının ve Araziye Pano Konulması Şeklindeki Kiralamalarda Sorumluluk

Toplu konut veya iş merkezi çatılarının baz istasyonu kurmak amacıyla GSM şirketlerine, duvarların reklam amacıyla reklam şirketlerine kiralanması ve ortak alanların tanıtım faaliyetleri veya toplantı amacıyla kiralanması işlemleri, GVK'nun 70. maddesi kapsamında gayri menkul sermaye iradı olup, katma değer vergisinin konusuna girmektedir. Ancak, sayılan yerlerin belirtilen amaçlar için kiralanması işlemlerinde, gayrimenkuller kiralanmamakta, bu yerlerin belli bir süre kullanım hakkı kiralanmaktadır. Bu nedenle, kullanım hakkı kiralanan bu yerlerin, aktive dâhil olsun olmasın katma değer vergisine tabi tutulması gerekir.¹⁰

⁸ 16.12.1988 tarih ve 20021 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

⁹ Mehmet MAÇ; KDV Uygulaması (E-Kitap), Denet Yayınları, 2006. Mad.9. s.11

¹⁰ Süleyman TURAN, Alomaliye.com., 19.11.2007 Tarihli Makalesi

Konu ile ilgili olarak 30 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde, bina duvarlarına yazı yazmak, arsa veya araziye reklâm panosu yerleştirmek suretiyle bu yerlerin kullanım hakkının reklam amacıyla kiraya verilmesi durumunda, kiraya verenlerin gerçek usulde KDV mükellefiyetlerinin bulunmaması halinde hizmetten faydalananların kira bedelleri üzerinden KDV hesaplayacağı ve beyan edeceği belirtilmiştir.

5- KİRALAMA İŞLEMLERİNDE İSTİSNA

5.1- Gayrimenkul Kiralamalarında İstisna

KDV Kanununun 1. maddesinin 3. fıkrasının f. Bendi ile GVK'nun 70. Maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin tamamı katma değer vergisinin konusuna dâhil edilmiştir. Ancak şahsi mülkiyete ait gayrimenkullerin kiralanması işlemleri aynı kanununun 17/4-d. Maddesi ile katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Bu madde hükmü gereğince, iktisadi işletmelere dâhil olmayan yani işletmenin bilançosunda yer almayan, işletme defteri veya serbest meslek kazanç defterinde kayıtlı olmayan gayri menkullerin kiraya verilmesi işlemleri, katma değer vergisinden istisna edilmiş bulunmaktadır.¹¹ Bu durumda, iktisadi işletmelere dahil olmayan Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinin 1-4 bentlerinde sayılan gayri menkullerin (Arazi, bina ve bunlarla birlikte kiralanmış mütemmim cüzü ve teferruatı, voli mahalleri ve dalyanlar ile gayrimenkul olarak tapu sicilinde tescil edilen haklar) kiralanması işlemleri katma değer vergisine tabi olmayacaktır.

5.2- Serbest Bölgelerde Bulunan Mal ve Hakların Kiralanması İşlemlerinde İstisna

Serbest Bölgeler, ülkenin egemenlik sınırları içinde olmakla beraber, gümrük sınırları dışında kabul edilen, ülkede geçerli mali, ticari ve ekonomik düzenlemelerin kısmen veya tamamen dışında tutulduğu ticaret ve üretim bölgeleridir.

Katma değer vergisi uygulamasında kiralamalı işlemleri, hizmet olarak kabul edildiğinden, serbest bölgelerde bulunan gayrimenkullerin kiralanması ile bu bölgeler içinde gerçekleşen diğer mal ve hakların kiralanması işlemleri, KDV Kanununun 17/4-l. maddesi hükmü gereğince katma değer vergisinden istisnadır. Ancak, istisnanın uygulanabilmesi için, gayrimenkulün serbest bölgede bulunması, diğer mal ve hakların serbest bölge içinde kiralanıp bu bölgelerde kullanılması gerekmektedir.¹² Buna göre, serbest bölgelerde bulunan mal ve hakların kiraya verilmesi işlemleri, serbest bölgede yürütülen hizmet niteliğinde olduğundan, katma değer vergisine tabi değildir.

6- SONUÇ

Bu makalede, günlük yaşamımızda çok sık karşılaşılan kiralamalı işlemlerinde KDV uygulaması anlatılmıştır.

Katma değer vergisinin konusunu teşkil eden işlemlerden GVK'nun 70. maddesinde sayılan mal ve hakların kiralanması işlemleri, Katma değer vergisi uygulamasında hizmet olarak değerlendirilmekte ve kanunun hizmet ifalarına ait esaslar çerçevesinde vergilendirilmektedir. Kiralama

¹¹ Maç, a.g.e. Mad.17, s.22.

¹² TURAN, a.g.m

işlemi, ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapıldığı takdirde, KDV kanununun 1. maddesinin 1. bendine, GVK'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralama işlemleri ise aynı kanunun 1/3-f bendine göre KDV'nin konusuna girmektedir. Kanunun 17. maddesinin 4/d bendi gereği, iktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri katma değer vergisinden istisnadır. Bir iktisadi işletmenin aktifine kayıtlı gayrimenkuller veya diğer hakların kiralanması sonucu elde edilen gelirler ticari kazanç olarak KDV'ne tabi olacaktır. Gayrimenkuller dışında kalan diğer mal ve hakların kiralanması işlemleri ise, iktisadi işletmeye dâhil olsun veya olmasın katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Kiralama işlemlerinin mükellefi KDV kanununun 8/1-h maddesine göre mal ve hakları kiraya verenlerdir. Kiraya verenlerin KDV mükellefiyeti yoksa ve kiracıların gerçek usulde KDV mükellefiyeti varsa, kiracılar sorumlu sıfatıyla KDV mükellefi olmaktadır.

KAYNAKÇA

3065 Sayılı KDV Kanunu

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

1 Seri Nolu KDV Genel Tebliği

25 Seri Nolu KDV Genel Tebliği

30 Seri Nolu KDV Genel Tebliği

31 Seri Nolu KDV Genel Tebliği

KIZILOT, Şükrü; SARISU, Ekrem; ÖZCAN, Sezgin ve KIZILOT, Zuhâl; **Gayrimenkul Rehberi**, Yaklaşım Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2007

MAÇ, Mehmet; **KDV Uygulaması (E-Kitap)**, Denet Yayınları, 2006.

ÖZBALCI, Yılmaz, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayınları., Ankara, Ocak 2001.

KIZILOT, Şükrü; **Danıştay Kararları ve Özel-geler**, c.4, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1998.

TURAN, Süleyman; Alomaliye.com., 19.11.2007 Tarihli Makalesi