



GAYRİMENKULÜN GENİŞLETİLMEK veya İKTİSADİ KIYMETİNİ ARTIRICI İLAVELER KARŞILIĞI KİRALANMASI ve TEVKİFAT

Seçkin KILIÇ(*)

1 - GİRİŞ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde gayrimenkul sermaye iradının tarifi yapılmış ve aynı maddede yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir. Aynı kanunun 72. maddesi uyarınca kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler kira müddetinin sonunda bedelsiz olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, bu kıymetler kiralayan bakımından, bu tarihte diğer bir ifade ile devir tarihinde aynen tahsil edilmiş kira bedeli olarak kabul edileceği hüküm altına alınmıştır.

Böyle bir durumda kiracının GVK 94. madde de sayılan kişilerden olması halinde tevkifatın yapılıp yapılmayacağı, yapılacaksa ne zaman ve hangi tutar üzerinden yapılacağı konusunda so-

run yaşanmaktadır. Bu makalenin amacı da bu sorunların çözümüne yorum getirmektir.

2- GAYRİMENKUL ÜZERİNDE KİRACI TARAFINDAN YAPILAN İLAVELER ve GMSİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde gayrimenkul sermaye iradının tarifi yapılmış ve aynı maddede yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir. Aynı kanunun 72. maddesinde "Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetlerin, kira müddetinin hitamında bedelsiz (kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır) olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, mezkur kıymetlerin kiralayan bakımından bu tarihte aynen tahsil olunmuş addolunacağı," hüküm altına alınmıştır.

* Vergi Denetmeni, Dr.

**2.1- Vergi Tevkifatı Yapmakla
Yükümlü Olanlar**

GVK'da vergi tevkifatının düzenlendiği 94. maddesine göre kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî 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 aynı maddenin alt bentlerinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmak zorunda oldukları belirtilmiştir. Bu bentlerden 5-a'ya göre, sayılan bu kişi yada kuruluşlar, GVK'nın 70. maddesinde yazılı mal ve hakların kiralınması karşılığı yapılan ödemelerden tevkifat yapmakla yükümlüdürler.

2.2- Özel Maliyet Bedeli

VUK'nun 272. maddesinin 1. fıkrasında normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün maliyet bedeline ekleneceği, aynı maddenin 3. fıkrasında ise gayrimenkullerin kira ile tutulmuş olması halinde kiracı tarafından yapılan bu giderlerin bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirileceği belirtilmiştir. Buna göre özel maliyet bedeli, iktisadi bir işletmede kullanmak amacıyla kiralanan gayrimenkullerin iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla kiracı tarafından yapılan giderler toplamıdır.

Öte yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun özel maliyet bedellerinin itfasi başlıklı 327. maddesi uyarınca, gayrimenkullerin iktisadi kıymetini artı-

ran 272. maddede yazılı özel maliyet bedellerinin, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edileceği, kira süresi dolmadan, kiralanan şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderlerin, boşaltma yılında bir defada gider yazılacağı belirtilmiştir.

**3- GAYRİMENKUL ÜZERİNDE KIRACI
TARAFINDAN YAPILAN İLAVELER ve
TEVKİFAT**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 72. maddesi uyarınca kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler kira müddetinin sonunda bedelsiz olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, bu kıymetler kiralayan bakımından, bu tarihte diğer bir ifade ile devir tarihinde aynen tahsil edilmiş kira bedeli olarak kabul edileceği hüküm altına alınmıştır.

Aynen tahsil edilen bu değerın kira bedeli olması hususunda bir sorun yoktur. Kiracının GVK 94. maddede de sayılan kişilerden olması durumunda tevkifatın yapılıp yapılmayacağı, yapılacaksa ne zaman ve hangi tutar üzerinden yapılacağı konusu sorun olmaktadır. Bu konuda temel olarak 2 farklı görüş vardır.

3.1- Tevkifat Yapılması Yönündeki Görüşler

Mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde gayrimenkulün iktisadi kıymetini artırıcı harcamaların özel maliyet bedeli hesabına aktarıldığı tarihte kira, ayın şeklinde peşin olarak ödenmiş sayılacağından, bu tarihte yürürlükte olan gelir vergisi tevkifatı oranı üzerinden emsal bedeli esas alınarak gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ancak emsal bedel, sahibinin (kiralayanın) elde ettiği net geliri ifade edeceğinden, emsal bedelin brütleştirilerek bulunacak tutara tevkifat oranını uygulamak suretiyle tevkifat tutarı hesaplanacaktır. Çünkü Gelir Vergisi Kanunu'nun 96. maddesinin ikinci fıkrası hükmü gereği, kesilmesi gereken ver-

ginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanacaktır.¹ Bu şekilde hesaplanan gelir vergisi tevkifatı da gayrimenkulü kiralayıp üzerinde iktisadi kıymeti artırıcı eklenti yapan firma vergi sorumlusu sıfatıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 98. maddesi gereğince beyan edilecek ve aynı kanunun 119. maddesinde belirtilen sürelerde ödenecektir. Ayrıca yıllık gelir vergisi beyannameyi ile beyan edilecek peşin tahsil edilen kira bedellerinin ilgili yıllara dağıtılarak vergilendirilmesi gerektiğinden, bu tür yıllara ait kira bedeline isabet eden vergi tevkifatının da yine ilgili yıllarda beyan edilen matrah üzerinden hesaplanacak vergiden mahsup edilebilmesi mümkün bulunmaktadır.²

3.2- Tevkifat Yapılmaması Yönündeki Görüşler

Tevkifat yapılması yönündeki görüşlerin aksine tevkifat yapılmasının mümkün olmadığı yönünde görüşler de vardır.³ Bunlara göre, kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak arttıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetlerin kira müddetinin sonunda bedelsiz olarak veya düşük bedelle kiralayana devir olunması halinde bir aynı ödeme bulunmakla beraber, stopaj yapılması söz konusu olamaz. Stopaj istihkak sahibine yapılacak ödemenin bir kısmının vergi olarak alıkonularak, onun hesabına vergi dairesine yatırılmasını ifade

eder. Gayrimenkulü genişletecek veya kıymetini arttıracak şekilde kiracı tarafından yapılmış olup mal sahibine devredilen tesislerin ise "bir kısmının alıkonması" mümkün değildir. Verginin buna ayrıca ilave edileceği şeklindeki düşünüş ise, olayın yapısına uymaz, fiktif, gerçek olmayan vergilemeye yol açar. Bu yüzden kiracının yaptığı değer artırıcı tesislerin mal sahibine devrinin stopaja yol açması mümkün değildir.

4- DEĞERLENDİRME

Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette arttıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler kira müddetinin sonunda bedelsiz olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, devir tarihinde aynen tahsil edilmiş kira bedeli olarak kabul edilecek olan bedel üzerinden tevkifat yapılmayacağını savunan 2. görüşe katılmak mümkün değildir.

Tevkifatın 94. maddede nakden veya hesaben yapılan ödemeler üzerinden yapılacağı belirtilmiş, burada ise aynen bir ödeme söz konusu olup tevkifat yapılamayacağı öne sürülmekte bu da tevkifat yapılmayacağı yönündeki görüşün temel dayanağını oluşturmaktadır. Ancak maddede belirtilen nakden ödemedir, ödemenin peşin olarak yapılmasıdır.⁴ Nakden ödeme para olarak yapılabileceği gibi ayın karşılığı olarak da yapılabilir. Buna göre ödemenin gerek parasal olarak gerekse ayın şeklinde peşin olarak yapılması, nakden ödemedir. Dolayısıyla "Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini

¹ İstanbul Vergi İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 11.08.2006 gün ve 12900/15636 sayılı Özelgesindeki görüşü özetle bu yöndedir.

² Veysi Seviğ "Özel Maliyet Stopajı" Dünya Gazetesi, 24.11.2005.

³ Yılmaz Özbacı, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, Ağustos, 2003, s.749 Ayrıca bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 11.07.2007 tarih ve 14765 ile 24.09.2003 tarih ve 13159 nolu özelgeleri.

⁴ A.Bumin Doğrusöz, Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj", İSMMMO Yayınları, No:3, İstanbul, 1992, s.153

devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetlerin, kira müddetinin hitamında bedelsiz (kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır) olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, mezkur kıymetlerin kiralayan bakımından bu tarihte aynen tahsil olunması” nakden ödeme anlamındadır. Bu yüzden GVK'nın 94. maddesinin nakden ve hesaben ödemeyi kapsamı nedeniyle, aynı ödemelerin tevkifat dışı kalması gerektiği yönündeki görüşlere katılmak mümkün değildir.

Buna göre ödeme aynı yapılmış olsa da GVK'nın 94. maddesi gereği tevkifata tabi olacaktır. Burada sorun tevkifat zamanının tayini ve tevkifata tabi tutarın ne olacaktır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca 11.08.2006 tarih ve 12900/15636 sayılı özelgede, gayrimenkulün iktisadi kıymetini artırıcı harcamaların özel maliyet bedeli hesabına aktarıldığı tarihte ayın şeklinde kira peşin olarak ödenmiş sayılacağından, bu tarihte yürürlükte olan gelir vergisi tevkifatı oranı üzerinden emsal bedeli esas alınarak gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği ancak emsal bedel, kiralayanın elde ettiği net geliri ifade edeceğinden, emsal bedelin brütleştirilerek bulunacak tutara tevkifat oranını uygulamak suretiyle tevkifat tutarı hesaplanacağı belirtilmiştir. Buna göre tevkifat zamanı iktisadi kıymetini artırıcı harcamaların özel maliyet be-

deli hesabına aktarıldığı tarih, tevkifata tabi gelirin de belirlenen emsal bedelin brütleştirilerek bulunacak tutar olacağı ifade edilmiştir.

Bu görüşe de katılmak mümkün değildir. Kira süresinin sona ermesinden önce, kiralanan şeyin iktisadi değerinde meydana gelen artışın mal sahibine intikal ettiğini savunmak mümkün değildir. Çünkü mal sahibinin bu değer artışı üzerinde henüz her hangi bir tasarruf hakkı bulunmamaktadır. Özel maliyet harcaması ile taşınmazda meydana gelen değer artışının, kira sözleşmesi sonunda sahibine bedelsiz olarak devredilmesinde özel maliyet olarak aktife alındığı tarihteki emsal bedeli değil, sözleşme süresince kullanıldıktan sonra, devir anındaki emsal bedeli kira geliri sayılabilecektir. Çünkü GVK'nın 72. maddesinde “... kira müddetinin hitamında bedelsiz (Kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde aradaki fark bedelsiz devir sayılır) olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, mezkur kıymetler kiralayan bakımından, bu tarihte aynen tahsil olunmuş addolunur.” denilmektedir⁵. Çünkü kiralayanın değer artışı üzerinde tasarruf hakkının (tahsilin) doğması ile aynen elde edilen bir kıymetten söz edilebilir ve onun emsal bedeli de kira bedeli olarak vergiye tabi tutulabilir. Dolayısıyla tevkifat zamanı iktisadi kıymetini artırıcı harcamaların özel maliyet bedeli hesabına aktarıldığı tarih değil kira müddetinin sonunda kiralayana devrolunduğu tarih olacaktır.

⁵ Öte andan aynı ödemenin, gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı eklentilerinin kira süresi uzatılsa bile başlangıçta öngörülen kira müddetinin sonunda bedelsiz olarak kiralayana devrolunması sırasında olduğunun kabulü gerekir. Danıştay dördüncü Dairesi 7.11.1968 tarih, E.1966/175, K.1968/4819 sayılı kararında, “193 sayılı Kanunun 72. maddesinin 3. fıkrasında aynen kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı olarak artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilecek kıymetler, kira müddetinin hitamında, bedelsiz (kıymetlerin emsal bedelinden daha düşük bedelle devri halinde aradaki fark bedelsiz devir sayılır) olarak devrolunduğu takdirde, mezkur kıymetler kiralayan bakımından bu tarihte aynen tahsil olunmuş sayılır demek suretiyle fiilen elde etmek şartı aranmaksızın, ilave değerlerin kira müddetinin ithamında tahsil edilmiş sayılacağı esasını kabul etmiş bulunduğu ve kira müddetinin uzatılmasının o değer hukuken elde edilmiş sayılmasına engel teşkil etmeyeceği ...” diyerek aynı tahsilin kira süresinin başlangıçta öngörülen süre sonunda gerçekleştiğini kabul etmiştir.

Diğer taraftan emsal bedelin, kiralayanın elde ettiği net geliri ifade edeceğine ve emsal bedelin brütleştirilerek bulunacak tutara tevkifat oranının uygulanması gerektiğine de katılmak mümkün değildir. Çünkü kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetlerin aynen tahsil olunmasını düzenleyen GVK'nın 72. maddesi GMSİ'da Gayri Safi İratı düzenlemektedir. Kanunda bu gelirin gayrisafi irat olarak belirlendiği açıkken bunu net kabul etmek mümkün değildir.

Belirlenen emsal bedelin gayri safi irat olarak kabul edildiği bu durumda tevkifat nasıl yapılacaktır? Kiracı tarafından aynı olarak yapılan ödeme kabul edildiğine göre devredilen kıymetlerin "bir kısmının vergi olarak alıkonması" mümkün değildir. Bu durumda tek yol, kiracının vergiye isabet eden kısmı kiralayandan parasal olarak tahsil etmesi ve sorumlu sıfatıyla ödemesidir.⁶ Yani kiracı kiralayandan tevkif edilmesi gereken vergiye isabet eden kısmın bedelini tahsil edecek ve sorumlu sıfatıyla vergi dairesine yatıracaktır. Eğer kiralayanın beyanname vermesi gerektiren bir durum varsa, beyanı üzerinden hesaplanan vergiden bu yolla ödenen vergi mahsup edilecek, beyanname vermesini gerektirmeyecek bir durumda da bu yolla ödenen vergi nihai vergisi olacaktır.

5- SONUÇ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 72. maddesi uyarınca kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler kira müddetinin sonunda bedelsiz olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, bu kıymetler kiralayan ba-

kımından, bu tarihte aynen tahsil edilmiş kira bedeli olarak kabul edileceği hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan kiracının GVK 94. madde de sayılan kişilerden olması durumunda tevkifatın yapılıp yapılmayacağı, yapılacaksa ne zaman ve hangi tutar üzerinden yapılacağı konusu sorun olmaktadır. Yukarıda yaptığımız açıklamalar doğrultusunda böyle bir durumda tevkifatın yapılacağı, yapılacak tevkifatın kira müddetinin sonunda bedelsiz olarak kiralayana devrolunduğu tarihte ve emsal bedel olarak belirlenen gayrisafi tutar üzerinden yapılması gerektiği sonucuna varılmıştır. Ancak ödemenin aynı olması gözönüne alındığında, kiracının vergiye isabet eden kısmı kiralayandan parasal olarak tahsil etmesi ve sorumlu sıfatıyla ödemesi gerekmektedir.

Yararlanılan Kaynaklar

A.Bumin Doğrusöz, Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj", İSMMM Yayınları, No:3, İstanbul, 1992.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 11.08.2006 gün ve 12900/15636, 11.07.2007 tarih ve 14765 ile 24.09.2003 tarih ve 13159 nolu özelgeleri.

Veysi Seviğ "Özel Maliyet Stopajı" Dünya Gazetesi, 24.11.2005.

Yılmaz Özbacı, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, Ağustos, 2003.

Hüseyin Aksoy, Özel Maliyet Bedeli, Vergi Dünyası, Sayı:87, Kasım,1988.

Sakıp Şeker, Gelir ve Kurumlar Vergisi Yönünden Özel Maliyet Bedeli, www.kanitymm.com.tr/.../1994-01%20YAKLASIM%20-20GELİR%20VE%20KURUMLAR%20VERGİSİ%20YONUNDE Erişim Tarihi: 10.05.2010

⁶ Benzer görüş için Hüseyin Aksoy, Özel Maliyet Bedeli, Vergi Dünyası, Kasım,1988,Sayı:87, s.4041'den aktaran Sakıp Şeker, Gelir ve Kurumlar Vergisi Yönünden Özel Maliyet Bedeli, www.kanitymm.com.tr/.../1994-01%20YAKLASIM%20-%20GELİR%20VE%20KURUMLAR%20VERGİSİ%20YONUNDE Erişim Tarihi: 10.05.2010