



GÜNLÜK OLARAK KİRAYA VERİLEN GAYRİMENKULLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Önder GÜMÜŞ^(*)

ÖZET

Günlük, haftalık gibi kısa süreli yapılan gayrimenkul kiralama işlemleri son yıllarda oldukça yaygın bir duruma gelmiştir. Konut sahipleri özellikle büyük şehirlerde ve turizm bölgelerinde daha fazla kazanç sağlayan bu uygulamayı tercih etmeye başlamışlardır. Bu faaliyetten doğacak kazançların ticari kazanç mı yoksa gayrimenkul sermaye iradı mı olduğu noktasında tereddütler oluşabilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Ticari Kazanç, Gayrimenkul Sermaye İradı, Kiralama

1- GİRİŞ

Ülke ekonomisinin istikrar kazanması ve yapılan inşaat yatırımları sonrasında konut piyasası önemli oranda canlanmıştır. Kredi faizlerinin makul seviyelere inmesi konut sahipliğini olumlu yönde etkilemiştir. Bununla birlikte turizm ülkesi olan Türkiye’de otel, motel ve pansiyon gibi konaklama tesislerinin sayısı da istikrarlı biçimde artmıştır. Bunların yanı sıra son birkaç yıldır emlak piyasasında günlük, haftalık hatta bazen saatlik konut kiralama işlemlerinde adeta patlama yaşanmaktadır. Emlakçılar ya da ev sahipleri tarafından genellikle internet ortamında ilan verilmek suretiyle yapılan bu kiralama işlemlerinin vergisel ve hukuki bir takım sorunları da beraberinde getirdiği görülmektedir. Sayıları on binlerle ifade edilen bu tarz konutların vergilendirilmesi ve vergisel statülerinin belli edilmesi gerek

^(*) E. Vergi Müfettiş Yardımcısı, Uluslararası İlişkiler Uzmanı

vergi kayıp ve kaçığının azaltılması gerekse kayıt dışılığın ve haksız rekabetin önlenmesi açısından büyük öneme sahiptir.¹

2- KONU HAKKINDAKİ YASAL DÜZENLEMELER

Kiralamanın tanımı ve kiralama sözleşmelerinde süre Borçlar Kanununda düzenlenmiştir. Borçlar Kanununun 300 'üncü maddesinde kiralama sözleşmelerinin belirli ya da belirsiz süreli olarak yapılabileceği belirtilmektedir. Dolayısıyla kısa dönemli kiralamaların borçlar hukuku yönünden bir sakıncası yok gibi gözükmemektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37'nci maddesinde ticari kazancın tanımı yapıldıktan sonra sayma yoluyla ticari kazanç giren bazı işler belirtilmiştir. Madde metninde "*Her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazanç ticari kazançtır*"² denilmekte ve açık bir tanım yapılmamaktadır. Bu nedenle ticari faaliyet ve tacir kavramları ile ilgili Türk Ticaret Kanununa bakmak gerekir. Ticaret Kanununun 11'inci maddesinde ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletme olarak tanımlanırken 12'inci maddede tacir bir ticari işletmeyi kısmen dahi olsa kendi adına işleten kişi olarak tanımlanmaktadır.³

Gelir vergisi kanununun 70'inci maddesinin 1 numaralı bendinde gayrimenkul sermaye iradı tanımlanmıştır. Bu maddeye göre binaların (döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahil) kiralananmasından elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak tarif edilmektedir. Maddenin devamında ticari veya zirai bir işletmeye dâhil olan mal ve hakların ticari ya da zirai kazanç olarak vergilendirileceği bunun dışında tacire ait olsa bile ticari işletmeye dâhil olmayan malların gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirileceği belirtilmektedir.

3- MALİYE BAKANLIĞI DÜZENLEMELERİ ve YARGI KARARLARI AÇISINDAN KONUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

07.07.1972 tarihli resmi gazetede yayınlanan 103 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde konuya benzer durumlarla ilgili açıklama yapılmaktadır. Tebliğin başında "*Son zamanlarda memleketimize gelen turist sayısında artış ve iç turizmde de büyük gelişmeler kaydedilmekte ve bunun neticesi olarak, artan turist trafiği, konaklama tesislerinde büyük ölçüde yer darlığına sebebiyet vermektedir. Türkiye'nin bu büyük kitle turizmi akını karşısında hazırlıklı olmadığı da bir gerçektir. Bu cümleden olarak, bazı turistik mahallerde, halkın, turistlerin taleplerine karşılık vermek üzere, evlerinin tamamını veya bir kısım odalarını, gerek möbleli ve gerekse möblesiz olarak belli bir ücret (yatak başına, oda başına gibi) karşılığında turistlere kiraya verdikleri, bu suretle elde ettikleri gelirlerin yapılan iş pansiyonculuk kabul edilmek suretiyle ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulduğu ve bazı hallerde de, gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirildiği, müşahade edildiğinden, uygulamalarda göz önünde bu-*

¹ Konu ile ilgili ulusal basında çıkan bir haberde bu konutların sayısı yirmi beşbin olarak verilmektedir. Ayrıca haksız rekabet ve bu konutların hukuki ve vergisel statüleri ile ilgili turizmcilerin de basın yoluyla rahatsızlıklarını dile getirdikleri görülmektedir. Ayrıntılı bilgi için Bkz. <http://haber.stargazete.com/ekonomi/gunluk-konutta-vurgun/haber-703541>, <http://www.konuthaberleri.com/gunluk-kiralanan-studio-daireler-denettensin-14908.htm>

² 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim:12.01.2013)

³ <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html> (Erişim:12.01.2013)

lundurulmak üzere, konu hakkında bazı açıklamaların yapılması zaruri görülmüştür⁴”denilerek sorun ortaya konulmuştur. Tebliğde Turizm Müesseselerine Ait Vasıflar Yönetmeliğine göre pansiyon; tamamı veya bir kısmı nispeten devamlı ikamete elverişli ve istenildiğinde iâşe ihtiyacını karşılayan konaklama tesisi olarak tanımlanmış ve turizm belgesine sahip olsun ya da olmasın pansiyon işletmeciliği şeklinde elde edilen kazançların ticari kazanç olarak vergilendirileceği belirtildikten sonra Danıştay 4. Dairesinin 1966/2963 sayılı kararına⁵ atıf yapılarak pansiyon işletmeciliği dışında evlerinin tamamını veya bir kısım odalarını turizm mevsiminde möbleli veya möblesiz farkı olmaksızın kiraya verenlerin kazançlarının gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Danıştay 3. Dairesinin 2005/00482 no.lu kararında ise mülkiyeti kendine ait 10 adet mini daireyi kısa süreli olarak (günlük, haftalık) kiraya veren mükellefin kazancının ticari kazanç sayılması ve mükellefe bu nedenle ceza kesilmesine karşılık vergi mahkemesince mükellefin haklı sayılması kararının Danıştay tarafından bozulduğu ve vergi idaresinin kararının Danıştay’ca yerinde bulunduğu anlaşılmaktadır. Söz konusu kararda şöyle denilmektedir “Davacı tarafından düzenlenen yoklama fişlerinde davacının 08.06.1996 tarihinden bu yana turistik bir bölgede mülkiyeti kendisine ait 10 mini daireyi günlük, aylık ve sezonluk kiraya verdiği, dairelerin mobilyalı olduğu, ilçe jandarma komutanlığından geçici işletme ruhsatı alındığı anlaşılmaktadır. Dairelerin pansiyon işletmeciliğine uygun bitişik nizamda inşa edilmesi, **kiracılarla yapılan kontratlarda kira sürelerinin günlük, beş günlük, on günlük gibi kısa süreli olması nedeniyle** elde edilen gelir pansiyon işletmeciliğinden ve ticari organizasyon sonucu elde edilmiş ticari kazanç olup...” Görüldüğü üzere Danıştay bu faaliyetleri gayrimenkul sermaye iradı olarak değil ticari kazanç olarak değerlendirmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığının konu ile ilgili özelgelerinde ise konuyu aydınlatıcı açıklamalara yer verilmiş ve kafa karıştıran önceki dönem düzenlemeleri açıklığa kavuşturulmak istenmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığının bu özelgeleri yukarıda bahsi geçen Danıştay 3 üncü dairesinin kararı ile de örtüşmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 29.08.2012 tarihli özelgede⁶ “Ticari faaliyet, emek ve sermaye unsurlarının bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım satımı, imalatı veya hizmet ifaları gibi faaliyetlerdir. Ticari faaliyet devamlılığı gerektirir. Ticari organizasyon ise sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartların tümü veya bir kısmının yerine getirilmesi ile oluşmaktadır. Bu organizasyonun kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin her türlü mal ve hizmet satışı veya bunlara benzer şekilde olması, devamlı surette yapılması, kar elde etme potansiyelinin bulunması durumunda bu faaliyet ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi gerekmektedir” denilmek suretiyle ticari faaliyetin tarifi yapılmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 13.09.2012 tarihli özelgede⁷ de veraset yoluyla intikal eden ve müşterek mülkiyette olan bir adet dairenin kira mukavelesi yapılmaksızın günlük veya haftalık sürelerle eşyalı olarak kısa sürelerle kiraya verildiğinden bahisle söz konusu

⁴ 103 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Tebliği, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim:12.01.2013)

⁵ Söz konusu kararda odaların, mobilyalı olarak kiralanmasının pansiyonculuk için kâfi olmadığı, ütü, çamaşır, yemek gibi hizmetlerin, pansiyonculuğun bir gereği olduğu belirtilmiştir.

⁶ Gayrimenkullerin günlük veya haftalık olarak kiraya verilmesi halinde belge düzeni ve vergilendirilmesi hakkında 29.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[229-2012/VUK-1- . . .]—2700 sayılı özelge

⁷ 13.09.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[37-12/10]-928 sayılı özelge

dairede kalanlardan belirli bir kira bedeli alındığı ve kiralamadan başka hiçbir hizmet verilmediği belirtilerek, bu daireden elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradı mı, ticari kazanç mı olduğu hususunda görüş talep edilmiştir. Söz konusu özeldede “ Anılan Kanunun gayrimenkul sermaye iradına ilişkin hükümleri uyarınca, binaların kısmen veya tamamen ya da boş veya dayalı döşeli şekilde kiraya verilmesinden elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir. Günümüzde de **konut olarak** kullanılan binalar kiraya verilirken oda ve diğer müştemilatı ile birlikte tamamen kiracının kullanımına terk edilebilmekte olup, bu tür kullanımlar Borçlar Kanununda düzenlenen adi kiralama kapsamına girmektedir. Dolayısıyla bu tip kiralamadan elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak vergiye tabi tutulmaktadır. Ancak, gayrimenkullerin **uzun süreli kiralınması suretiyle elde edilecek gelirden daha fazla gelir elde edilmesi amacıyla, günlük veya haftalık olarak, süreklilik arz eden bir şekilde** farklı kişilerin kullanımına hazır halde bulundurulması, kalacak kişilere konutun teslimi ve kalma sürelerinin sonunda konutun teslim alınması ve yeniden kullanıma hazır hale getirilmesi bir organizasyonu gerektirmektedir. Ayrıca söz konusu konutun belirli bir bedel karşılığı olmak üzere günlük ya da haftalık olarak kullanıma sunulmasında bir kira akdinden söz edilmesi mümkün olmadığından bu faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi gerekmektedir” denilmek suretiyle bu tarz kısa süreli kiralama işlemlerinden elde edilen kazançların ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiği hususunda görüş bildirilmiştir.

Bu şekilde bir düzenleme GVK 21’inci maddedeki istisna düzenlemesi ile ve Medeni Kanundaki mesken tanımıyla da uyum içerisindedir. Aksi takdirde ticari bir kazanç elde edildiği halde bir de istisnadan faydalanılması (2013 yılı için 3.200 TL) adaletsiz ve sakıncalı bir durum olurdu.⁸ Ayrıca bahsi geçen 13.09.2012 tarihli özeldede belge düzeni açısından bu tip bir faaliyetle uğraşan mükellefin fatura düzenlemesi gerektiği, KDV kanunu açısından ise %18 KDV oranının uygulanması, bu yerlerin otel, pansiyon, motel vb gibi konaklama tesisi olarak değerlendirilemeyeceği, müşteri listesi tutulmasına da gerek olmadığı belirtilmektedir.⁹

4- SONUÇ

Günlük, haftalık, on günlük gibi kısa sürelerle yapılan gayrimenkul kiralama işlemlerinin ticari faaliyet ve ticari organizasyon şartlarını sağladığı durumlarda ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu tarz kiralamaların ticari kazanç olarak vergilendirilen ve ticari işletmeye dahil olan gayrimenkuller ile pansiyon işletmeciliği belgesi alınarak gerekli fiziki şartlara sahip binaların kiralınması işleminden farklı değerlendirildiği anlaşılmaktadır. Gelir İdaresine gelen sorulardan bu kiralama işlemlerini yapan kişilerin de aslında tereddüt içinde olduğu anlaşılmaktadır. Vergilendirme ve belge düzeni açısından Gelir İdaresinin konuyu detayları ile açıklayan bir sirküler yayınlamasının faydalı olabileceği kanaatindeyiz. Ayrıca bu faaliyetin bir ticari faaliyet olarak kabul edilmesi nedeniyle Kat Mülkiyeti Kanunu açısından da iş yeri ya da mesken olarak tescil kaidelerine uymama, kat maliklerinin ya da kiracıların birbirini rahatsız etmeme, birbirlerinin haklarını çiğnememe, yönetim planına uyma

⁸ Türk Dil Kurumu Sözlüğünde “mesken” konut, yerleşmek amacıyla oturulan yer gibi manalara gelmektedir. Medeni Kanunda ise yerleşim yerinin tarifi kişinin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yer şeklinde yapılmıştır.(md.19)

⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 31.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-378 sayılı özeldesinde de kdv oranı %18 olarak belirtilmiştir.

ilkelerine uygun hareket etmeme ve yasak işler başlığı altında Kat Mülkiyeti Kanununun 24 üncü maddesinde sayılan bir takım ticari işletmelerin kurulabilmesi için kat malikleri kurulunun oybirliği ile izin verme zorunluluğuna uymama gibi bir takım sorunlar çıkması muhtemeldir. Bu durumun da konunun uzmanları açısından ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Danıştay 3.Dairesinin 2005/00482 Esas Sayılı Kararı
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 103 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği
- Gayrimenkullerin Günlük Veya Haftalık Olarak Kiraya Verilmesi Halinde Belge Düzeni ve Vergilendirilmesi Hakkında 29.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-105 [229-2012/VUK-1- . . .]—2700 sayılı özelge
- 13.09.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[37-12/10]-928 sayılı özelge
- Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 31.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-378 sayılı özelgesi
- Yeni Türk Ticaret Kanunu, <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html>
- www.tdk.gov.tr
- <http://haber.stargazete.com/ekonomi/gunluk-konutta-vurgun/haber-703541>,
- <http://www.konuthaberleri.com/gunluk-kiralanan-studio-daireler-denetlensin-14908.htm>
- Türk Medeni Kanunu, <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k4721.html>