

GELİR VERGİSİ KANUNUNDA, KİRA KAVRAMI ve TİCARİ KAZANÇ OLARAK VERGİLENDİRİLMESİ

IN THE INCOME TAX LAW, THE NOTION OF RENT AND
ITS TAXED AS COMMERCIAL EARNING



Nezih VARGAN*



Canatay HACIKÖYLÜ**

ÖZ

Gayrimenkullerin mesken olarak kiraya verilmesi sonucu elde edilen gelirin vergilemesi, Gelir Vergisi Kanununun gayrimenkul sermaye iradi unsurunda yer verilen hükümlere göre vergilenmektedir. Ancak, özellikle son yıllarda büyükşehirlerde ve yazlık bölgelerde günlük haftalık gibi kısa süreli kiralama ların çoğalması karşısında, bu şekilde kiralamalardan elde edilen gelirlerin büyük çoğunluğu kayıt dışı olup, ticari kazanç elde eden otel ve pansiyon gibi işletmeler karşısında haksız rekabete yol açmaktadır. Bu nedenle Vergi Dairesi Başkanlığının öze lgelerinde günlük haftalık gibi kısa süreli kiralama lar karşılığında elde edilen gelirlerin ticari kazanç olarak nitelendirilmesi, bu tür kira geliri elde edenlere gayrimenkul sermaye iradından farklı şekli ve maddi mükellefiyet getirmektedir. Konu öze lgeler ile

ABSTRACT

The taxation of income derived from renting house is taxed in accordance with the legislation of the Income Tax Law's Real Property Income. However, especially in recent years, short-term rentals such as daily or weekly rentals have increased in metropolitan and summer resorts, most of their income from rentals are off-the-books. It causes unfair competition against hotels and rest house that gain commercial earning. For this reason, in ruling of the Tax Office, the qualification of the income obtained in return for short-term rent such as daily or weekly as commercial income brings a different form and fiscal amenable t from real property income. Even if the issue is tried to be resolved by means of ruling of the Tax Office, it would be appropriate to make a regulation in the section of

* Prof. Dr., Anadolu Üni., İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, nvarcan@anadolu.edu.tr, ORC-ID: 0000-0002-4374-2675.

** Doç. Dr., Anadolu Üni., İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, chacikoylu@anadolu.edu.tr, ORC-ID: 0000-0002-8853-6461.

Vargan, N., Haciköylü, C. (Ocak 2021). Gelir Vergisi Kanununda, Kira Kavramı ve Ticari Kazanç Olarak Vergilendirilmesi, *Vergi Raporu*, 256, (89-100).

çözölmeye çalışılsa da Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümlerini düzenleyen bölümüne kısa süreli kiralama- ların ticari kazanç olarak niteleneceğine ilişkin düzenleme yapılması uygun olacaktır. Çalışmada ayrıca kısa süreli kiralama- lar ifadesinin hangi süreleri kapsadığı konusu ile ticari kazanç sayılan kısa süreli kiralama- ların yapıldığı konutların mesken olarak mı ticaretha- ne olarak mı sayılacağı gibi konulara değinilmiş, görüş ve önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Gelir Vergisi, Kısa Süreli Kiralama, Ticari Kazanç

JEL Sınıflandırma Kodları: H20, H25, H29

GİRİŞ

Türk Vergi Sisteminde değişik gelir kaynakla- rını vergilemeyi amaçlayan Gelir Vergisi Kanunu gelir kavramını konu ederken, iki dönem ara- sında genellikle bir takvim yılında gelirlerde olu- şan net artışı vergileme yerine, saymaca yoluyla kazanç ve irat şeklinde belirlenmiş olan kaynak- ları vergilemeyi tercih etmiştir. Bu kaynaklar; ti- cari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye irat- ları, menkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlardır.

Gelir Vergisi Kanununda her gelir unsuru için farklı vergilendirme teknikleri öngörülmüştür. Ayrıca elde edilen gelirin hangi gelir unsuruna girdiğinin saptanması, istisna ve muafiyet hü- kümlerinin doğru uygulanmasının bir gereğidir. Dolayısıyla belli bir ekonomik varlığın vergilendi- rilebilmesi için önce genel niteliği itibarıyla gelir olarak kabul edilmesi, ayrıca Gelir Vergisi Ka- nunu kapsamında vergilendirilen kazanç ve irat türlerinden birine tekabül etmesi gerekir.¹ Aynı zamanda Gelir Vergisi Kanunu vergilendirilecek

the Income Tax Law regulating the commercial earnings provisions stating that short-term leases will be considered as commercial gain. In addition, issues such as for what periods the rent will be short-term and whether the leases with commercial earning will be counted as residential or commercial premises were discussed and opinions and suggestions were made.

Keywords: Income Tax, Short Term Rental, Commercial Earning

JEL Classification Codes: H20, H25, H29

gelir unsurlarını da sınırlayıcı bir biçimde belirt- miştir. Bu sebepten, herhangi bir zenginleşme- nin vergilendirilebilmesi için mutlaka Kanunda belirtilen kazanç ve irat türlerinden birine girme- si gerekir.²

Gelir Vergisi Kanununun tümü incelendiğinde 2. madde kapsamında sayılan her kazanç ve irat türüne ilişkin hükümlerde ayrıntılı düzenlemeler getirildiği, bu arada büyük bir kısmı için tanım verildiği, ayrıca belirli gelirlerin hangi kazanç ve irat türü içinde mütalaa edileceğinin belirlenmesi amacıyla duruma göre bazen tek tek sayma yo- luna gidildiği görölmektedir.³

Kira gelirlerinin vergilemesi deyince öğrenci- lerin, vergi mükelleflerinin hatta mali konularda çalışan kişilerin bile ilk akla getirdikleri husus, gayrimenkullerini mesken veya işyeri olarak ki- raya verenlerin gayrimenkul sermaye iradı ola- rak ödedikleri gelir vergisidir. Elde edilen bu geli- rin ticari veya başka bir kazanç unsuru olabilece- ği akla gelmez. Bununla birlikte son zamanlarda özellikle yaz aylarında dairesini (yazlığını) kısa dönemli mesken olarak kiraya verenlerin bu kira

¹ Mualla Öncel ve diğerleri. *Vergi Hukuku*. Turhan Kitabevi. Ankara. 2019. s.258.

² Kenan Bulutoğlu. *Türk Vergi Sistemi*. İstanbul 1976. s.34.

³ Mualla Öncel ve diğerleri. a.g.e. s.256.

kazançlarının, ticari kazanç olarak nitelenip nitelenmeyeceği konusunda tartışma yaşanmaktadır. Bu konuda var olan vergi dairesi başkanlıklarının görüşleri ve onu destekleyen bazı çalışmalarda ifadesini bulan görüşler dile getirilip günlük, haftalık veya on beş günlük kiralamar ticari kazanç sayılıyor şeklindeki bilgilerle sorun çözülmüş gibi görülse de, bu sefer de özellikle "site yönetim planında dairelerin mesken olarak kiraya verilmesi şartı varken ticari amaçla kiraya vermiş olacağınızdan bu şekilde kısa süreli kiralama yapamazsınız," diye itirazlar oluştuğu duyulmaktadır.

Bu makalenin amacı çok sayıda çalışmaya, maliye tebliğlerine ve broşürlerine konu olmuş gayrimenkul sermaye iradı kapsamında kira gelirlerinin vergilendirilmesinde şekli ve maddi unsurları anlatmak değildir. Amacımız gayrimenkulünü kısa dönemli mesken olarak kiraya verenlerin elde ettiği kazancın ticari kazanç olarak vergilenmesi gerektiğini bildiren vergi dairesi görüşlerini tartışarak görüşümüzü açıklamak ve öneriler getirmektir. Ancak kira konusunun, gayrimenkul sermaye iradı dışında kalan altı gelir unsuru içinde ne şekilde geçtiğine kısaca değinmek faydalı olabilir. Zira kısa süreli kiralamar sonucu elde edilen kazancın, gayrimenkul sermaye iradı dışında başka kazanç unsuru ile irtibatlandırılmasına Gelir Vergisi Kanununun olanak verip vermediği görülebilir.

1- GELİR UNSURLARI İÇİNDE KİRA KAVRAMI

Verginin konusunu ve gelir unsurlarını belirterek başlayan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, dar mükellefiyet konusuna değindikten sonra kazanç ve iratlarda muafık ve istisnaların düzenlemesine yer vermiş, indirimler konusundan sonra kazanç ve irat unsurlarını ayrı ayrı ele almıştır. Kira kavramı Gelir Vergisi Kanununda ilk olarak, esnaf muafığı düzenleyen 9/9. maddesinde, "Elektrik Piyasası Kanunu uyarınca yenile-

nebilir enerji kaynaklarına dayalı elektrik enerjisi üretimi amacıyla sahibi oldukları veya **kiraladıkları** konutların çatı ve/veya cephelerinde kurdukları, kurulu gücü azami 10 kW'a kadar olan bir tesissten üretilen ihtiyaç fazlasını son kaynak tedarik şirketine satanlar," şeklinde geçmiştir. Daha sonra kira konusu serbest meslek kazançlarında istisnaların belirtildiği telif kazançları istisnası diye de bilinen 18. madde kapsamında yer almıştır.

Bu kapsamda; "Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya **kiralamak** suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır." hükmüne yer verilerek, belirtilen şekilde elde edilen kazançların tam ve devamlı olarak gelir vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. Buna rağmen madde sonunda, bu istisnanın stopaj yoluyla ödenecek vergiyi kapsamadığı ilginç bir şekilde belirtilmiş ve bu şekilde elde edilen kira gelirlerinin stopaja tabi olduğu vurgulanmıştır.

Sonrasında, gayrimenkuller ve haklarda istisnaların belirtildiği kısımda, binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 2020 yılı için 6.600 TL sınırı gelir vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. Gelir unsurlarının ayrı ayrı ele alındığı kısımda ise, önce ticari kazanç ele alınarak ticari kazancın tairifi yapılmıştır.

1.1- Ticari Kazanç İçinde Kira Kavramı

Gelir Vergisi Kanunun 37. maddesinde gördüğümüz tanım kısadır ve şöyledir. "Her türlü ticari

ve sınıai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır” Ancak tarifi izleyen bölümde “Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı kazançlar ticari kazanç sayılır” denmiş ve sınırlı saymaca yöntemiyle bazı kazançlar vurgulanmıştır.

Vurgulanan bu kazançlar; Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden, coberlik işlerinden, özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden, gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden, kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden, satın alınan ve trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançlar, diş protezciliğinden elde edilen kazançlar, kolektif ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar, şeklindedir.

Anılan Kanunun “İndirilebilecek Giderleri” düzenleyen 40. maddesinde “Ticari faaliyette Safi kazancın tespit edilmesi için, aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir” hükmü ile birinci ve yedinci fıkralarında kira kavramı geçmektedir. Buna göre “Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin **kiralama** veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, **kiralama** yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık **kira** bedelinin 5.500 Türk lirasına kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 140.000 TL kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir. Ayrıca, “**Kiralama** yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri. (Şu kadar ki faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin **kiralama** veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillerine ilişkin giderlerin en fazla %70’i indirilebilir.)” ifadesi bulunmaktadır.

Ayrıca yine 40. madde de Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar konusunda, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin **kiralama** olanlarla ilgili bir hüküm bulunmaktadır. Gider kabul edilmeyen ödemeler konusunda da; teşebbüs sahipleriyle ilgili olarak, imalat, inşaat, **kiralama ve kiraya** verme, ödünç para alınması veya verilmesi gibi işlemlerin mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir. Yine **kiralama** yolu ile edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi taşıtların işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları, konu edilmiştir.

Basit usulde ticari kazancın tespiti ile ilgili maddelerde de bazı kira bedeli büyüklükleri verilerek basit usule tabi olmanın genel şartları arasında kira kavramı “İşyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde emsal **kira bedeli**, **kiralananmış olması halinde yıllık kira bedeli toplamı büyükşehir belediye sınırları içinde..**” şeklinde geçmekte, bunların dışında kira kavramı ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır.

1.2- Zirai Kazanç İçinde Kira Kavramı

Bu kazanç unsuru içinde kira kavramının geçtiği yer, Kanunun 57. maddesinde düzenlenen “Zirai İşletme Hesabı Esasında Giderler” bahsinde, işletme ile ilgili olarak ödenen **kira** bedelleri ile **kira** ve ücret mukabili kullanılan istihsal vasıtaları için yapılan ödemeler şeklindedir.

1.3- Ücret Geliri İçinde Kira Kavramı

Ücret kazancında, Gelir Vergisi Kanununun 63/5. maddesinde gerçek ücretin tespitinde yapılabilecek indirimler kısmında “Hizmet erbabına verilen aylar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre; konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler, konutun **emsal kirasına** veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirilir.” hükmü içinde geçmektedir.

1.4- Serbest Meslek Kazancı İçinde Kira Kavramı

Serbest meslek kazancının tespitinde 68. maddesinin birinci ve beşinci fıkrasında hası-lattan indirilecek giderler belirtilirken; “*İkamet-gâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İş yeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.*” hükmü ile aynı ticari kazançta yer alan hüküm gibi “*kiralanan veya envantere dâhil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri.*” ifadelerinde kira kavramını görmekteyiz.

1.5- Menkul Sermaye İradı İçinde Kira Kavramı

Gelir Vergisi Kanununda menkul sermaye iradının tarifi 75. madde de şu şekilde yapılmıştır. “*Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradidir.*” Bu tanımdan sonra kaynağı ne olursa olsun bazı iratların menkul sermaye iradı sayılacağı ifade edilerek, iratlar sayılmıştır. Bu iratlar arasında “*Her nevi tahvil ve hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler*” de bulunmaktadır.

1.6- Diğer Kazanç ve İratlar İçinde Kira Kavramı

Gelir Vergisi Kanununun ilk altı kazanç unsuru dışında kalan kazanç ve iratlar bu bölümde

vergiye tabi tutulmak istenmiş ve bu gelirler, değer artış kazançları ve arazi kazançlar olarak ikiye ayrılmıştır. Vergiye tabi arazi kazançlar sayılırken kira kavramı 82. madde içinde şu şekilde ele alınmıştır. “*Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştemallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinde doğan kazançlar dâhil).*”

Gelir Vergisi Kanununun, makalemizde konu ettiğimiz kira gelirlerinin vergilenmesini düzenleyen gayrimenkul sermaye iradı dışında kalan gelir unsurları içinde yukarıda belirttiğimiz şekilde kira kavramı geçse de, kısa süreli kira gelirlerini başka bir gelir unsuru içinde vergileyebilmemiz için yeterli olacak bir düzenleme bulunmamaktadır.

2- KISA SÜRELİ KİRALAMALARDAN ELDE EDİLEN KAZANÇLARIN TİCARİ KAZANÇ OLMASI

Günümüzde oldukça yaygın hale gelen ve özellikle büyükşehirlerde tercih edilen “kısa süreli kiralama”, konut kiralama modelinin bir başka yöntemidir. Konut sahipleri açısından çeşitli avantajları olan bu yöntemin kiracılar açısından da bazı avantajları bulunmaktadır. Ancak kayıt dışı işlemlerin oldukça fazla olduğu bu alanda önemli vergi kayıpları da söz konusudur. Yasal bir düzenlemesi olmayan ve kimlerin hangi amaçlarla kullandığının tespitinin oldukça zor olduğu kısa süreli konut kiralama sektörü, birçok riski de beraberinde getirmektedir. Özellikle 1+1 tipindeki dairelerin ağırlıkta olduğu bu tür konutlar, iş gezileri ve turistik amaçların yanında illegal amaçlar için de tercih edilmektedir.⁴

Konutlarını bir yıl ve daha uzun sürelerle kiralayanlarla, yazlıklarını sezonluk olarak kiralayanlar açısından bir sorun bulunmamaktadır.

⁴ Erol Demir. “Kısa Süreli (Saatlik, Günlük, Haftalık) Konut Kiralama Faaliyetinden Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi”. (<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/273501>) Erişim Tarihi:30 Eylül 2020.

Bu kişiler 2020 takvim yılı kira gelirleri için elde edilen tutar 6 bin 600 lirayı aşıyorsa gayrimenkul sermaye iradı beyannameşi vererek vergi ödevlerini yerine getirebileceklerdir. Şayet kiraya konu daireler günlük, haftalık, 15 günlük veya aylık olarak farklı kişilere kiralanmışsa işte o zaman tabi olunacak kazanç unsuru Vergi Dairesi Başkanlıklarının görüşlerine göre değişmekte ve buna bağlı olarak gayrimenkul sermaye iradından farklı şekli ve maddi yükümlülükler doğmaktadır.⁵ Başka bir ifade ile kiralama süresi gelir vergisine konu kazanç ve iradın tespiti açısından önem kazanmaktadır.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 13.09.2012 tarihli “günlük veya haftalık sürelerle konut kiralama faaliyetinden elde edilen gelirin vergilendirilmesi” konulu Özelgesi şöyledir.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, veraset yoluyla intikal eden müşterek maliki bulunduğu bir adet dairenin kira mukavelesi yapılmaksızın günlük veya haftalık sürelerle kiraya verildiği, eşyalı olarak kısa sürelerle kiraya verilen söz konusu 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 Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde; “Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.” hükmüne yer verilmiş olup, aynı Kanunun 70 inci maddesinin (1) numaralı bendinde, binaların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen gelirlerin gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir.

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 müstemilatı 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 kiralanması 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.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, veraset yoluyla edinilen ve bir organizasyon içerisinde devamlı olarak kısa sürelerle (günlük, haftalık) başkalarının istifadesine sunulan konuttan müşterek maliklerinin her birinin elde ettiği gelirin ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.”

Yine İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 19.02.2016 tarihli “Günlük veya haftalık sürelerle konut kiralama faaliyetinden elde edilen gelirin vergilendirilmesi” hakkındaki Özelgesinde konu katma değer vergisi ve Vergi Usul Kanunu kapsamında amortisman ayrılıp ayrılmayacağı

⁵ Ahmet Karabıyık. “Kiralık Yazlığa Süreli Vergi”. (<https://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/ahmet-karabiyik/kiralikyazliga-sureli-vergi-41594714>) Erişim Tarihi: 30 Eylül 2020

açısından ele alınmıştır. Buna göre “mülkiyeti size ait gayrimenkullerin üçüncü şahıslara günlük veya haftalık sürelerle kiraya verilmesi işleminin 2007/13033 sayılı Kararname eki II sayılı listenin 25 inci sırası kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından bu hizmetin %18 oranında KDV ye tabi tutulması gerektiği” ayrıca “işletmenizin aktifinde bulunan demirbaşlar için Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde belirtilen faydalı ömür ve oranları üzerinden amortisman ayrılması mümkün olduğu ve mülkiyeti size ait gayrimenkullerin günlük ve haftalık olarak kiraya verilmesinden elde edilen kazancın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmekte olup 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların da ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunduğu” ifadeleri yer almıştır.

07.03.2016 tarihinde İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen “Kiralanan rezidansın günlük veya haftalık sürelerle kiraya verilmesinde belge düzeni” konulu özelge de ise dört adet dairenin kiralananarak günlük veya haftalık sürelerle kiraya verildiği belirtilerek ödeme kaydedici cihaz kullanma zorunluluğunun olup olmadığı konusunda görüş istenmiştir. Verilen özelgede “kiralanan gayrimenkullerin ticari bir organizasyon çerçevesinde devamlı olarak günlük veya haftalık periyotlar halinde kiraya verilmesi faaliyeti ticari faaliyet kapsamında olduğundan, bu şekilde kiralanan gayrimenkullerle (rezidanstaki daireler) ilgili olarak müşterilerden yapılacak tahsilatlarda ödeme kaydedici cihazları kullanma mecburiyeti bulunmakta olup, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’ nun 232 inci maddesinde belirtilen birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler veya vergiden muaf esnafa verilen

veya bunlar dışındakilere bedeli fatura düzenleme sınırının üzerinde olan hizmetler mukabilinde yapılan tahsilatlar için ise fatura düzenlenmesi gerekmektedir.” şeklinde görüş verilmiştir.

Görüldüğü üzere vergi dairesi başkanlıkları tarafından verilen özelgelere göre işyeri olarak kabul edilen ve ticari kazanç sahibi sayılan kısa süreli kiralık konut sahipleri; Vergi Usul Kanununun 153. ve devamı maddeleri hükmünce işe başladığını, iş değişikliğini ve işi bıraktığını bildirmek, 171. maddesi hükmünce defter tutmak, 227. maddesi hükmünce fatura vb. ispat edici belge düzenlemek ve 253.maddesi hükmünce de söz konusu defter ve belgeleri ilgili bulundukları takvim yılını takip eden beş yıl süre ile muhafaza etmek mecburiyetindedir. Ayrıca diğer vergi kanunları uyarınca Katma Değer, Damga, Kurumlar ve Gelir Vergisi beyannamelerini ve Sosyal Güvenlik Kurumu bildirelerini süresi içerisinde bağlı bulundukları yer vergi dairesine, Sosyal Güvenlik Kurumu müdürlüklerine elektronik ortamda vermeleri gerekmektedir.⁶

Ticari faaliyette sermaye ve emekten oluşan sürekli bir organizasyon vardır. Bu organizasyon içinde sermaye ve emeğin payları yapılan faaliyetin türüne, niteliğine ve büyüklüğüne bağlı olarak değişebilir. Ticari kazancı belirleyen hâkim unsur “ticari faaliyette devamlılık”tır. Arızı olarak yapılan ticari işlerden elde edilen kazanç Gelir Vergisi Kanununun 82. maddesi kapsamında değerlendirilmektedir. Bu nedenle devamlılık kasıt ve niyeti ile tüccarlar tarafından yapılan faaliyet sonucu elde edilen gelir ticari kazanç sayılmakta, aksi takdirde, arızı kazanç olarak vergilendirilmektedir. İlginin, kasıt ve niyetine bağlı sübjektif nitelikteki bu ölçünün objektif belirtisi ise ticari organizasyonun varlığıdır. Yani bir işlemin ticari bir organizasyon içerisinde yapılması, devamlılık kasıt ve niyetiyle yapıldığının karinesidir. Aksi

⁶ Erol Demir. a.g.m. s.54.

halde, işlemin arızı olarak yapıldığını kabul etmek gerekir. Ayrıca bir takvim yılı içerisinde birden fazla tekrarlanan veya birden fazla takvim yılında tekrarlanan işlemlerde de devamlılık kasıt ve niyetinin mevcut olduğunu kabul edilmektedir.⁷

Ayrıca gayrimenkullerin kısa süreli olarak kiraya verilmesi işlemlerinin, ticari faaliyet kapsamında yapılan bir kiralama hizmeti olduğu kabul edildiğinde genel oranda Katma Değer Vergisine tabi tutulması da gerekmektedir.

29.07.2008 tarihli 268 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile konutlarda her bir konut için aylık 500 lira ve üzeri kira geliri elde edenlerin, kiraya ilişkin tahsilat ve ödemelerinin 01.11.2008 tarihinden itibaren banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Daha sonra 09.06.2017 tarihli 298 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile de yukarıdaki düzenlemede değişikliğe gidilerek, 01.07.2017 tarihinden itibaren, haftalık, günlük veya benzeri şekilde kısa süreli konut kiralamalarında tutara bakılmaksızın kiralaların belirtilen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Bu düzenleme bu tip kiralamaları kayıt altına almak yönünde olumlu bir adım olmuştur. Ancak bu düzenlemede yer alan “benzeri şekilde” ifadesi soru işareti yaratmaktadır. Zira “benzeri şekilde” ifadesine 15 günlük, aylık hatta üç aylık veya bir yıldan az süreli konut kiralaları girecek midir? Bu açıdan daha kolay ve anlaşılır bir düzenleme yapma gereği vardır. Bu konudaki önerimize sonuç kısmında yer verilmiştir.

Ülkemizde kısa süreli kiralamaların çoğunlukla internet aracılığıyla yapıldığı görülmektedir. Ayrıca turistik amaçlı gezilerin yoğunluğu son dönemde yaşanan Covid-19 pandemisi nedeniyle azalsa da özellikle turizmin yoğun olduğu dönemlerde kısa süreli kiralamalar için kurulmuş “Airb-

nb” gibi uluslararası faaliyet gösteren oluşumlar da vardır. Bu sistemde kiralanın evin ve eşyaların güvende olmasını sağlamak amacıyla her rezervasyonu, mal hasarları ve kazalara karşı sigorta yaparak teminat altına alma yaygınlaşan uygulamalardır. Rezervasyon başına % 3 kesinti alan ve giriş yapıldığında kiranın hemen daire sahibine yollanan bu sistemde işlemler internet üzerinden yapılmaktadır. Ülkemizde özellikle İstanbul gibi büyükşehirler ve Ege ve Akdeniz bölgelerimizde bulunan daireler bu yolla da kiraya verilebilmekte bu durum otel ve pansiyon gibi işletmeciler karşısında haksız rekabete yol açmakta ve mali açıdan vergi kaybı gerçekleşmektedir.

Buraya kadar günlük, haftalık ve aylık gibi kiralamaların otel ve pansiyon gibi işletmeler karşısında haksız rekabete yol açtığı ayrıca vergi kaybı oluşturması gibi nedenlerle vergi daireleri başkanlığı görüşlerine dayalı gelinen durumu açıkladık. Aslında konumuzu ilgilendiren 1972 tarihli 103 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği de makalemizin konusuna ilişkin değerlendirmeler yapmıştır. Her ne kadar 48 yıl önce yayınlanmış olsa da o dönemki maliye görüşünü yansıtmaması açısından bu tebliğin ilgili hükümlerine değinmek isteriz. Buna göre anılan Tebliğde “*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*

⁷ Ömer Yürek. “Günlük, Kiralık Evlerin Vergilendirilmesi”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı:305. Şubat 2014. s.128.

*kabul edilmek suretiyle ticari kazanç olarak ver-
giye tabi tutulduğu ve bazı hallerde de, gayrimen-
kul sermaye iradı olarak vergilendirildiği, müşa-
hade edildiğinden, uygulamalarda göz önünde
bulundurulmak üzere, konu hakkında bazı açık-
lamaların yapılması zaruri görülmüştür.*

*Turizm müessesesi belgesini haiz olmamakla
beraber ekseri ahvalde aile işletmesi şeklinde be-
liren pansiyonlardan elde olunan kazançların da,
ticarî kazanç olarak vergilendirilmesi icap eder.
Bunlar dışında, turistik mahallerde evlerinin ta-
mamını veya bir kısım odalarını, turizm mevs-
minde, turistlere möbleli veya möblesiz olarak
kiraya veren kimselerin elde ettikleri iratların
gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendiril-
mesi lazım gelir (G. V. K. Madde: 70/1). Kiranın,
yatak başına veya sair ölçülere göre kararlaştırıl-
mış olması durumu değiştirmez.*

*Esasen Danıştay 4. Dairesince, benzeri bir
olay ile ilgili olarak verilen 16/6/1966 gün ve E:
1962 / 1642- K: 1966/2963 sayılı kararda, oda-
ların, mobilya ile kiralanmasının pansiyonculuk
için kâfi olmadığı, ütü, çamaşır, yemek gibi hiz-
metlerin, pansiyonculuğun bir gereği olduğu be-
lirtilmiştir.” ifadeleri yer almıştır.*

Yukarıda yer verdiğimiz tebliğden de görüldü-
ğü gibi her ne kadar 48 yıl önceki yaklaşım olsa
da kısa süreli kiralamaların gayrimenkul serma-
ye iradı olması, ticari kazanç için gerekli unsurlar-
ın ütü, çamaşır ve yemek gibi kısa süreli kirala-
malarda olmadığı için bu gelirlerin ticari kazanç
konusu olmadığı gayrimenkul sermaye iradı ol-
duğu görüşü maliye idaresince belirtilmiştir.

Bununla beraber kısa süreli kiralamaları ter-
cih edenlerin bu tercihlerinde yatan nedenlere
eğilmek ve ona göre düzenlemeler yapmak çok
daha önemlidir. Bilindiği gibi otel, pansiyon gibi
ticari işletmelerde konaklamanın fiyatı görece-
li daha yüksek olmakta, kalanların kontrolü ve
kayıd güvenlik nedeniyle daha sıkı tutulmaktadır.
Kısa süreli kiralama yapılan yerlerde güvenlik
açığı olabilir düşüncesiyle fuhuş ve diğer illegal
işleri yürütmek için kiralayanların da olduğu gö-

rülmektedir. Kısa süreli konaklamalarda daire
sahiplerine de güvenlik birimlerine bildirim mü-
kellefiyeti getirilmişse de kontrolü konusunda
güçlükler yaşandığı anlaşılmaktadır. Bu kont-
rollerin güvenlik birimlerinde daha sıkı yapılıp,
suçlulara etkili cezalar verilmesi ile kısa süreli
kiralamalar önlenemiyorsa, bu tip kazançları ti-
cari kazanç yapsak ta çok sayıda daire sahibi bu
kiralamaları güvenlik birimlerine bildirmiyorsa
vergi dairesine de bildirmeyecek, kiralaları elden
almaya devam edebilecektir. Böylece gelirleri
kayıt dışı olacak ve vergilenmeyecektir.

Otel ve pansiyon işletmeleri dışında kalan
kısa süreli kiralamaları kanuni düzenlemelerle
önlemek mümkündür. Ancak özellikle sadece
meskenlerini kiraya vererek gelir elde edenle-
rin kazançlarını, kiralamaların bir gün, bir hafta
veya bir ay gibi kısa sürelerle yapılması halinde
kiracı değişiminin hızlı olmasına dayanarak ticari
kazanç olarak görmek, ticari kazanç olursa ticari
kazancın getirdiği bazı yükler karşısında caydırı-
cılık olabilir gerekçesiyle görüş oluşturmak ka-
naatimizce zorlama bir yorum olmaktadır. Vergi
ödevinin bilincinde olan mükellefler zaten haftal-
ık, aylık gibi kiralamalar da yapsa, kira kontratı
yapmakta ve izleyen yıl tüm gelirlerini gayrimen-
kul sermaye iradı olarak beyan etmektedir. Şayet
bu bilinçte değilse, kiralamalarını hem güvenlik
birimlerinden hem de vergi dairesinden gizleme-
yi tercih edeceklerdir.

Ayrıca ülkemizde özellikle yaz dönemlerin-
de sıklıkla karşılaşılan devre mülk adı verilen ve
uzun vadeli ilişkiye dayanan bir uygulama bulun-
maktadır. Bu uygulama da vergileme açısından da
bir takım sorunları bünyesinde barındırmaktadır.

634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununda devre
mülk, bir taşınmaz üzerinde üçüncü kişiler adına
ihdas edilmiş bir tür irtifak hakkını içermektedir.
Buna göre; *mesken olarak kullanılmaya elverişli
bir yapı veya bağımsız bölümün ortak malikle-
rinden her biri lehine bu yapı veya bağımsız bö-
lümünden yılın belli dönemlerinde istifade hakkı,
müşterek mülkiyet payına bağlı bir irtifak hakkı*

olarak kurulabilir. Ortak malikler adına kurulan bu irtifak hakkı ise anılan Kanunda “**devre mülk hakkı**” olarak nitelendirilmiştir. Devre mülk hakkının kazanılması için şahsi irtifak hakkının kanunen tapuya tescili gerekli bulunmaktadır. Bir başka ifadeyle, tapuya tescil edilmeyen devre mülk hakkı tesisi hukuken geçerlilik taşımamaktadır. Adı geçen Kanunun 57. ve 58. maddelerine göre devre mülk hakkı ancak mesken nitelikli, kat mülkiyetine veya kat irtifakına çevrilmiş yahut müstakil yapılarda kurulabilir. Ayrıca devre mülk üzerinde bu hakla bağdaşan aynı haklar tesis edilebilir. *Yine, Kanunun 59. maddesine göre devre mülk hakkı diye tabir edilen fakat esasında taşınmaz üzerinde mülkiyetten gayri sınırlı bir hak teşkil eden kullanım hakkının, yılın belirli dönemlerine ayrılması ve 15 günden daha az süreli olmaması gerekir.* Ayrıca sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa, devre mülk hakkı sahibi bu hakkın kullanımını başkalarına bırakabilir.⁸

Devre mülk hakkının kiralınması, kısa süreli olması nedeniyle kiralayan gerçek kişiler açısından elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradı olarak mı yoksa ticari kazanç olarak mı vergilendirileceği yönünden önemli sorunlar taşımaktadır.

Kısa süreli kiralamaaların ticari kazanç sayılması durumunun bazı uyuşmazlıklara da yol açtığı görülmektedir. Örneğin, bir sitenin yönetim planında yer verilen madde de; “*Bağımsız bölüm malikleri, bağımsız bölümlerini ancak mesken olarak kullanır veya kullandırabilir. Bağımsız bölümler, mesken dışında işyeri veya ticarethane, kumarhane, randevuevi, sinema, gazino, kulüp, kahvehane, bar, dans salonu, lokanta, pastane, hastane ve dispanser gibi amaçlarla kullanılmaz.*” hükmü varken, bazı daire sahipleri 3 gün, bir hafta ya da 15 gün gibi kiralamaaları yapınca diğer daire sahiplerinden bazıları, bu kadar hızlı

geliş ve gidişlerden, kısa süreli kalıp gideceğiz anlayışıyla toplu yaşam için getirilen kurallara uyulmamasından şikâyetçi olabilmektedirler.

Bu tür olaylar üzerine site yönetimleri rahatsız olunca konu yapılan genel kurul toplantılarına taşınabilmekte denetçi raporlarında, bazı evlerin her yıl ticari amaçlı kiraya verildikleri ve kiraların ulusal ve uluslararası web sitelerinde ilan verilerek yapıldığını belirtilmektedir. Ayrıca ortak yaşamla ilgili kurallara geçici olmanın verdiği rahatlıkla da uyulmama davranışlarının olduğu, bu nedenle tüm sitenin huzurunun bozulduğuna vurgu yapılmaktadır. Üstelik bu şekilde kiralamanın vergi dairesi başkanlıklarının görüşlerine göre ticari bir iş olması nedeniyle, “site yönetim planında belirtildiği üzere ticari faaliyet gösterilemez,” saptaması da yapılmaktadır.

Buna karşılık dairelerini kısa süreli kiraya veren site sakinleri ise dairelerini kiraya verirken kontrat yaptıklarını kiralayana ilişkin bilgileri güvenlik makamlarına bildirdiklerini, gayrimenkul sermaye iradı olarak vergi beyannamelerini verip vergilerini ödediklerini belirtmişlerdir. Bazı görüş sahipleri ise; “kiraya verenlerin dairelerini mesken olarak kiraya verdiği açıktır, kazanç türünün vergi dairesi görüşüne göre ticari kazanç olarak nitelendirilmesi başka, kiralamanın hangi amaçla yapıldığı başka konudur. Yönetim planında belirtilen ancak mesken olarak kiraya verilir şartına uymama söz konusu değildir. Yönetim planına uygun olduğu açıktır” şeklinde yorum yapmaktadırlar. Ancak yaşanan yorum farkı nedeniyle konunun yargı organına taşınması da mümkündür. Konu yargı organlarına taşınırsa bu konuda bir düzenleme olmadığından doğal olarak hâkim takdirine bağlı çözümler ortaya çıkacak, farklı mahkemelerde farklı kararlar doğabilecektir.

Dikkat edilirse yukarıda yer verdiğimiz An-kara Vergi Dairesi Başkanlığının Özelgesinde ilk

⁸ Ali Çakmakçı. “Turizm Sektörüne Özgü Devre Mülk ve Devre Tatil Sözleşmelerinin Vergi Hukukundaki Sonuçları”. (<https://www.alomaliye.com/2014/06/03/turizm-sektorune-ozgu-devre-mulk-ve-devre-tatil-sozlesmelerinin-vergi-hukukundaki-sonuclari/>) Erişim Tarihi:30 Eylül 2020.

cümle içinde konu ele alınırken “kira mukavelesi yapılmaksızın” ifadesi karşısında yukarıda belirtildiği gibi “biz kısa dönemli kiralamalarda mukavele yapıyoruz” diyen daire sahiplerini Özelge dışına taşıyan bir yapıdan söz etmek mümkündür. Dolayısıyla Özelgenin bu hükmü, kısa dönemde kiralamalarda kontrat yapılırsa, elde edilen gelirler Gelir Vergisi Kanununa göre gayrimenkul sermaye iradı, kontrat yapılmadan kiralamalar söz konusu ise bu takdirde elde edilen gelirler ticari kazanç olur şeklindeki yorumlara da imkân veren yapıdadır.

Otel ve pansiyon işletmeleri karşısında haksız rekabet yaratıyor diye kısa süreli kiralamalardan elde edilen kazançları, çıkarılan özeldeler ile ticari kazanç olarak değerlendirme zorlama bir yorum olur düşüncesindeyiz. Bu şekilde yorumlanırsa ortaya çıkan bazı sorunlar ve öneriler aşağıda açıklamaya çalışılacaktır.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Hızla gelişip yaygınlaşan kısa süreli kiralama alanında yaşanan sorunları bir an önce çözüme kavuşturmak için önerilerimiz;

- Yukarıda yer verdiğimiz 298 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 01.07.2017 tarihinden itibaren, haftalık, günlük veya benzeri şekilde kısa süreli konut kiralalarında tutara bakılmaksızın kira tutarlarının belirtilen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu, kısa olsun veya olmasın tüm kiralamalarda geçerli olacak şekilde değiştirilmelidir. Böylece uzun süreli kiralalarda 500 liranın altında kiralara tanınan elden ödeme biçimi de ortadan kalkacaktır. Bu değişikliğin kiranın tutarı ve süresi ne olursa olsun bütün kira ödemelerinin kayıt altına alınması açısından gerekli olduğunu düşünüyoruz. Yukarıda günlük, haftalık veya benzeri şekilde kısa süreli konut kiralaları ifadesi 268 Seri No.lu kira tutarlarının kayıt altına alınmasını açıklayan Gelir Vergisi Genel Tebliğinde geçmektedir. Teb-

liğde yer alan “benzeri şekilde” ifadesi hafı tayı aşan belki de bir aylık süreyi aşan kısa süreli kiralamalar şeklinde anlaşılabilir. Bu durumda ülkemizde yaygın olarak kullanılan ve genelde 15 günlük süreler ile devre mülk sahibi olunması uygulaması da etkilenecektir. Devre mülk sahipleri, ilgili dönemde dairelerine gidemedikleri zaman site yönetimleri veya emlak ofisleri aracılığıyla ya da kendileri kiraya verebilmektedirler. Bu durumda olanların elde ettiği geliri ticari kazanç kapsamında beyan etmediğini öngörüyoruz. Bu durumda, hangi kısa süreli kiralamaların ticari kazanç olduğu konusuna açıklık getirilmesi bu açıdan da önem arz etmektedir.

- Daire sahiplerinin dairelerini en az bir yıl süre ile kiraya verebilirler şeklindeki olası kanuni düzenleme yukarıdaki sorunları tümünden kaldırır gözüktü de, en az iki kişinin karşılıklı ve birbirine uygun irade açıklamasında bulunmaları ile meydana gelen sözleşme özgürlüğü Anayasa ve Borçlar Kanununda yer almıştır. Hiç şüphesiz bu özgürlükte bütün özgürlükler gibi sınırsız değildir. Bu sınırlamaların ne olabileceği ilgili kanunlarda belirtilmiştir. Mülk sahiplerinin mesken olarak kullanmak şartıyla kısa süreli kira sözleşmesi yapmalarının kısıtlanması sözleşme serbestisini ortadan kaldıracığından, dairelerini dilediği sürelerle kiraya vermelerinin önlenemeyeceğini düşünüyoruz. Bu nedenle özeldeler ile düzenleme yapmak yerine Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümlerini düzenleyen bölümüne kısa süreli kiralamaların ticari kazanç olarak niteleneceğine ilişkin düzenleme yapılması uygun olacaktır.
- Yazlıklarını sezonluk olarak kiralayan mülk sahipleri için bir sorun bulunmamaktadır, şeklinde yaklaşımların da olduğu görülmektedir. Sezonluk kiralamaların süresi güney sahillerinde 3-5 ay olabilmekte, bu-

na karşılık Marmara ve Kuzey Ege'de 2-3 ay olabilmektedir. Yukarıda yer verdiğimiz özeldelerde de günlük ve haftalık ibareleri vardır. Aylık olarak kiradan bahsedilmemiştir. Ancak kira tutarının elden alınmasını önleyen Tebliğde "haftalık, günlük ve benzeri şekilde" ifadesi kullanılmıştır. Dolayısıyla Gelir Vergisi Kanunu ticari kazanç hükümlerini düzenleyen bölümde yapılmasını önerdiğimiz düzenlemede kısa dönemli kiralama açık bir şekilde tanımlanmalıdır. Bu konuda önerimiz, bir aydan kısa süreli kiralama (15 günlük devre mülk kiralari hariç) ya da mukavele yapılsın veya yapılmasın 15 günden az kiralama ticari kazanç olacağına, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç unsuru içinde yer almasını sağlayacak değişikliğin yapılmasıdır.

- Kat Mülkiyeti Kanununa göre tesis edilen yapılarda var olan yönetim planlarında yer verilen "mesken olarak kiraya verilebilir. Ticarethane olarak kullanılamaz" hükmü karşısında, kısa süreli kira gelirlerinin ticari kazanç olarak nitelenmesi halinde mesken olarak kullanım varsa ticarethane olarak kullanılıyor sayılır veya tam tersi, kira gelirlerinin ticari kazanç olarak nitelenmesi halinde mesken olarak kullanım şartı değişmez, şeklinde hükümlerle konu aydınlatılmalıdır. Bu yolla taraflar arasındaki neredeyse yargı organına taşınacak konular açıklığa kavuşturulmuş olur.

KAYNAKÇA

- BULUTOĞLU, K. (1976). *Türk Vergi Sistemi*. İstanbul.
- ÇAKMAKÇI, A. "Turizm Sektörüne Özgü Devre Mülk ve Devre Tatil Sözleşmelerinin Vergi Hukukundaki Sonuçları". ([https://www.alomaliye.com/2014/06/03/turizm-sektorune-ozgu-devre-mulk-ve-devre-tatil-sozlesmeleri-](https://www.alomaliye.com/2014/06/03/turizm-sektorune-ozgu-devre-mulk-ve-devre-tatil-sozlesmeleri-nin-vergi-hukukundaki-sonuclari/)

[nin-vergi-hukukundaki-sonuclari/](https://www.alomaliye.com/2014/06/03/turizm-sektorune-ozgu-devre-mulk-ve-devre-tatil-sozlesmeleri-nin-vergi-hukukundaki-sonuclari/)) Erişim Tarihi:30 Eylül 2020.

- DEMİR, E. "Kısa Süreli (Saatlik, Günlük, Haftalık) Konut Kiralama Faaliyetinden Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi". (<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/273501>) Erişim Tarihi:30 Eylül 2020.
- ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N. ve GÖKER, C. (2019). "*Vergi Hukuku*", Turhan Kitabevi. Ankara.
- YÜREK, Ö. (2014). "Günlük Kiralık Evlerin Vergilendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:305.

Kanun, Gerekçe, Tebliğ ve Özeldeler

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 634 Sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu
- 103 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ
- 268 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ
- 298 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 13.09.2012 tarihli Günlük veya Haftalık Sürelerle Konut Kiralama Faaliyetinden Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi Hk. Özelge.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 19.02.2016 tarihli Günlük veya Haftalık Sürelerle Konut Kiralama Faaliyetinden Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi Hk. Özelge.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 07.03.2016 tarihli Kiralanan Rezidansın Günlük ve Haftalık Sürelerle Kiraya Verilmesinde Belge Düzeni Hk. Özelge.
- Muğla Vergi Dairesi Başkanlığının 29.12.2017 tarihli Günlük ve Haftalık Olarak Kiraya Verilen Gayrimenkulün, Sadece Mülkiyet Sahibi Tarafından Kullanılması Hk. Özelge.
- Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığının 08.09.2020 tarihli Haftalık ve Aylık Olarak Kiraya Verilen Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi Hk. Özelge.