

GAYRİMENKUL KAVRAMI VE GAYRİMENKULLERİN KİRALANMASINDA KDV UYGULAMASI

Serdar AYTEKİN*

Giriş

Katma Değer Vergisi genel olarak indirim mekanizmasına sahip, harcamalar üzerinden alınan en önemli vergilerden biridir. Mükellefler vergiye tabi işlemleri üzerinden bir başka anlamda teslim ve hizmet bedelleri üzerinden katma değer vergisi hesaplamakta ve hesaplanan katma değer vergisi üzerinden kendilerine yapılan teslim ve hizmetlerin bedelleri üzerinden fatura ve benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisini indirim konusu yapmaktadırlar. Dolaylı bir vergi olması sebebiyle tüketici üzerinde vergiden kaçınma yani vergi kanunlarındaki boşluklardan ve vergi mevzuatındaki yetersizliklerden kaynaklanan vergi kayıp ve kaçaklarını önlemesi bakımından oldukça etkin bir auto-kontrol mekanizmasına sahiptir.

Katma değer vergisinin konusunu genel olarak ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin oluşturduğu kanun metninde belirtilmiştir. Bununla birlikte özellik arz eden durumlarda kanun metninde özel olarak teker teker belirtilerek konuya netlik kazandırılmıştır. Söz konusu özel durumlardan biride gayrimenkul kiralama larında katma değer vergisinin hesaplanmasıdır. Gayrimenkul kavramı, kanunlarda değişik anlamlarda kullanılmakta ve gayrimenkul olmasa da birçok unsur gayrimenkul olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle kiralama işlemlerinde gayrimenkul kavramını ikili bir ayrıma tabi tutarak gayrimenkul sayılan mal ve haklar ve gayrimenkul sayılmayan mal ve haklar olarak adlandırabiliriz. Kanun metninde yer alan tanımda ise gayrimenkul kavramı bir bütün olarak iktisadi işlet-

* İzmir Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı, Vergi Denetmeni.

meye dahil olanlar ve ikna edilmiş olarak kullanıl-
ye dahil olmayanlar olmak üzere hukukî sınırları
landırmaya tabi tutulmaktadır (Parisiz, 1996, 11)
lendirme açısından farklılık göstermektedir.

Katma Değer Vergisinin uygulaması açısından kiralama işlemlerini açıklığa kavuşturmak ve bu nedenle gayrimenkul kavramını ayrıntılı olarak incelemek bu yazımızın amacını oluşturmaktadır. Katma Değer Vergisinde kiralama işlemlerini ayrıntılı olarak açıklayabilmek amacıyla Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK), Vergi Usul Kanunu (VUK), Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve Türk Medeni Kanunu'nun ilgili maddeleri ve tebliğleri ile birlikte ayrıntılı olarak incelenecektir. Konuya açıklık kazandırması amacıyla gerekli yerlerde Danıştay Kararlarına ve Maliye Bakanlığı Özelgelerine başvurulacaktır. Çalışmanın amacı kapsamında ilk olarak gayrimenkulun ilgili kanunlarda yer alan tanımlarını anlamamız yerinde olacaktır.

I.VERGİ HUKUKU VE DİĞER KANUNLAR YÖNÜNDEN GAYRİMENKUL TANIMI

Gayrimenkulun sözlük anlamı "**taşınmaz mal**"dır.Bu nedenle bir mala gayrimenkul diyebilmek için o malın taşınmaz bir nitelikte olması gerekmektedir. Bu anlamda bina, arsa, arazi ve maden ocakları sözlük anlamına uygun malları ifade etmektedir.Gayrimenkulun ekonomik açıdan

taşınmaz olarak kullanılmaya kapsamına alınmaktadır (Parisiz, 1996, 11)
Gayrimenkul kavramı yeni medeni kanunda değişikliğe uğramış ve 4721 sayılı Medeni Kanununun (Taşınmaz, 2001) 704'üncü maddesi ile **Taşınmaz Mülkiyeti** olarak tanımlanmıştır. Türk Medeni Kanununda tanımsal değişiklikler yapılmasına rağmen halihazırda vergi kanunlarının büyük bir bölümünde herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Yeni Kurumlar Vergisi Kanununda Türk Medeni Kanununa paralel değişiklikler yapılarak KVK'da gayrimenkul olarak tanımlanan kavramlar **taşınmaz mülkiyeti** olarak yerini almıştır. Yazımızda anlam karmaşasına yol açmamak nedeniyle Türk Medeni Kanununda yapılan değişiklikler belirtilecek ancak halen GVK ve VUK'da yapılması gereken değişiklikler yapılmadığından GVK'da yer alan tanımlamalar kullanılacaktır. Türk Medeni Kanununun 704 maddesinde **Taşınmaz Mülkiyeti** eski kanunda ise **gayrimenkul** konusunu aşağıda belirtilen unsurların oluşturduğu belirtilmiştir;

1. Arazi,
 2. Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
 3. Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler.
- Görüldüğü üzere Medeni Kanunda arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya

kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'na göre kurulan bağımsız bölümler gayrimenkul niteliğini taşımaktadır.

Hukuk Sistemimizde her zaman genel kanunlarda yer alan tanımlamaların bütün kanunlar için geçerli olması ve özel durumlar dışında bu tanımlamaların kullanılması bir zorunluluktur. Bu nedenle Türk Medeni kanununda yer alan **gayrimenkul (taşınmaz mülkiyeti)** tanımı bütün kanunlar için geçerli olmaktadır. Türk Vergi Sisteminin bu bütünden ayrılmaz bir parça olması nedeniyle **gayrimenkul (taşınmaz mülkiyeti)** tanımı, Türk Vergi Sistemimiz içinde geçerli olmaktadır. Bu nedenle vergi kanunlarının belirli maddelerinde **gayrimenkulden (taşınmaz mülkiyeti)** ne anlaşılması gerektiği belirtilmediği sürece gayrimenkul tanımından Türk Medeni Kanununda ve Türkçe sözlük anlamında yer alan anlamının esas alınması gerekmektedir. Ancak vergi kanunlarının belirli maddelerinde gayrimenkul kavramından ne anlaşılması gerektiğinin açık ve net olarak belirtilmesi durumunda gayrimenkul tabirinin belirtilen anlamda ve yalnızca söz konusu maddeler için geçerli olduğunu kabul etmek yasal bir zorunluluk olmaktadır.

GVK'nun 70'inci maddesine baktığımızda hangi mal ve hakların kiraya

verilmesi karşılığı elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradı sayılacağı belirlenmiştir. Aslında bu maddede sayılan mal ve hakların bir kısmı Türk Medeni Kanununda ve sözlük anlamında yer alan gayrimenkul tanımının dışında yer almaktadır. Ancak gayrimenkul sermaye iradının mal ve hakların kiralanması karşılığı elde edilen bir gelir olması göz önüne alınarak bu tür gelirlerin gayrimenkul sermaye iradı sayılması gerektiği belirtilmiştir. Aynı şekilde Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesinde de iktisadi işletmelere dahil gayrimenkullerin nasıl değerlendirileceği açıklanırken bir kısım mal ve hakların da gayrimenkul gibi değerlendirileceği belirtilmiştir. Gayrimenkul olarak değerlemeye tabi tutulan unsurlar ise şu şekilde sayılmıştır:

- 1- Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı
- 2- Tesisat ve makinalar
- 3- Gemiler ve diğer taşıtlar
- 4- Gayrimaddi haklar.

Mülga Türk Medeni Kanunu'nun 619. maddesinde **mütemmim cüz; mahalli örfe göre bir şeyin esaslı unsurunu teşkil eden, o şey telef veya tahrip yahut taşıyır edilmedikçe ondan ayrılması kabil olmayan cüzüler olarak** tanımlanmıştı. 4721 sayılı yeni Türk Medeni Kanununun 684'üncü maddesinde ise Mütemmim cüz kavramı yerine Bü-

tünleyici Parça tabiri kullanılmıştır. Söz konusu kanun maddesinde **“Bütünleyici parça, yerel adetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır”** şeklinde tanımlanmıştır. Bir şeye malik olan kimsenin, o şeyin bütünleyici parçalarına da malik olacağı ayrıca belirtilmiştir.

Mülga Türk Medeni Kanunu'nun 621. maddesinde ise **teferruat; mahalli örfe veya malikin açık arzuna göre bir şeyin işletilmesi veya muhafazası veya ondan istifade olunması için daimi bir tarzda tahsis olunan ve kullanmakta o şeye tabi kılınan veya takılan veya onunla birleştirilen menkul eşya olarak** tanımlanmıştır. Yeni Türk Medeni Kanunu'nun 686 maddesinde teferruat kavramı yerine eklenti tanımı kullanılmıştır. **Eklenti** tanımı olarak **“asıl şey malikin anlaşılabilen arzusuna veya yerel adetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülünen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır maldır”** şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca bir şeye ilişkin tasarrufların, aksi belirtilmedikçe onun eklentisini de kapsayacağı açıklanmıştır. Başka bir anlamda gayri-

menkule malik olanın istisna edilmeyen mütemmim cüz (bütünleyici parça) ve teferruatlarına da (eklenti) sahip olacağı belirtilmiştir. Türk Medeni Kanununda yapılan değişikliklere baktığımızda yeni ve eski arasındaki tek farkın dili sadeleştirmekten ibaret olduğunu görmekteyiz. Türk Medeni Kanunu ile yapılan değişikliklerin gerek VUK gerekse GVK'da yerini alması nedeniyle tanım karmaşasına sebep olduğunu görmekteyiz.

Kısaca özetlersek VUK ve GVK'nun ilgili maddelerinde yer alan gayrimenkul benzetmeleri buldukları madde hükümleri açısından geçerlidir. GVK'nun ilgili maddesinde belirtilen ve gayrimenkul olarak adlandırılan mal ve haklar elde edilen gelirlerin gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi amacıyla gayrimenkul olarak ele alınmıştır. Aynı şekilde VUK'nun 269'uncu maddesinde sayılan unsurlar gayrimenkul olarak değerlemeye tabi tutulmak amacıyla gayrimenkule benzer oldukları belirtilmiştir. Bu nedenlerle bu maddelerde gayrimenkulün sözlük anlamının ve Türk Medeni Kanununda yer alan tanımlamanın dışına çıkılmakta ve buldukları madde hükümlerinin uygulanması bakımından bazı mal ve hakların gayrimenkul sayılacağı öngörülmektedir. Hukuk sistemimizde başta belirttiğimiz gibi esas olan, kavramların sözlük anlamları ve özel durumlarda kanunların tayin ettikleri

anlamlarıdır. Bu nedenle GVK ve VUK'nun ilgili maddelerinde yer alan özel hükümlerin genel uygulamaların yerini alamayacağı, yani kıyas yapılarak bu kuralın her zaman uygulanamayacağı bir hukuk kuralı olmaktadır. Sonuç olarak gayrimenkul olarak tanımlanması ve kabul edilmesi gereken unsurlar veya mal ve haklar sadece sözlük anlamında yer alan ve Türk Medeni Kanununda yer alanlardır. Gayrimenkul benzetmesi olarak kabul edilen veya belirli maddelerde gayrimenkul olarak kabul edilen unsurlar sadece o madde hükümleri açısından geçerlidir.

II. KDV AÇISINDAN

GAYRİMENKULLERİN KİRALANMASI

Katma Değer Vergisi Kanununun (KDVK) 1. maddesinin 1 No'lu fıkrasında ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ne tabi olduğu belirtilerek genel bir tanım verilmiştir. Bu çerçevede Madde- nin 3 No'lu fıkrasında ise KDV'nin genel konusuna girmeyen diğer teslim ve hizmetler teker teker sıralanmıştır. Kanun'un 1/3-f maddesinde ise, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70.maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin katma değer vergisinin konusuna girdiği belirtilmiştir.

GVK'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve haklar aşağıda yer aldığı gibidir;

1.Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), 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.Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), almeti farika, 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.Telif hakları (bu hakların, mül-

lifleri veya bunların kiralama gelirlerinin gayrimenkul sayılacağını ortaya koymaktan ziyade nelerin kiralanması sonucunda elde edilen kazancın gayrimenkul sermaye iradı sayılacağını ifade etmektedir.

7. Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;

8. Motorlu nakli ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.

Yukarıda yazılı mallar ve haklar ticarî veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticarî veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanır.

Tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dahil bulunmayan gayrimenkullerle haklar hakkında bu bölümdeki hükümler uygulanır. Vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri bu kanunun uygulanmasında gayrimenkul sermaye iradı addolunur. şeklinde ifade edilmiştir.

Görüleceği üzere GVK'nun 70 maddesinde "**Gayrimenkul Sermaye İradı**" sayılan iratların kapsamı oldukça geniş tutulmuş ve gayrimenkul tanımına girmeyen birçok kavram madde metninde sayılmıştır. Bu nedenle GVK'nun 70. maddesi hüküm-

Yukarıda madde metninde sayılan mal ve hakların kiraya verilmesi işlemleri KDVK'nun 3/f maddesi ile katma değer vergisine tabidir. Ancak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-d bendinde belirtildiği üzere "**İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin**" kiralanması işlemleri istisna kapsamındadır. İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkul tanımı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde sayılan gayrimenkul tanımından farklıdır. İstisna maddesinde kastedilen gayrimenkul tanımını **genel hukukta** aramak gereklidir. Taşınmaz mal anlamına gelen gayrimenkul, Türk Medeni Kanunu'nun 704'üncü maddesinde yerinde sabit olan şeyler olarak tarif edilen arazi, tapu sicilinde müstakil ve daimi olmak üzere ayrıca kaydedilen haklar ve madenlerin medeni hukukta gayrimenkul (taşınmaz mülkiyeti) olarak anlaşılacağı belirtilmiştir. **Gayrimenkul**, gerek sözlük anlamı gerekse Medeni Kanun hükümleri uyarınca yerinde sabit olan ve taşınamayan mal şeklinde ifade edilmektedir. Bu nedenle katma değer vergisinden istisna tutulan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde sayılanlardan, yerinde sabit olan ve taşınama-

yan mallardır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde yer alan mal ve haklardan gayrimenkul olan ve olmayanları açıklamalar doğrultusunda sınıflandırmayı aşağıdaki gibi yapmamız mümkündür.

<i>Gayrimenkul Sayılan Mal ve Haklar</i>	<i>Gayrimenkul Sayılmayan Mal ve Haklar</i>
<p>1- Arazi ve arsalar, 2-Gayrimenkullerin ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatından taşınmaz mahiyette olanlar, 3-Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar, 4-Gemiler ve gemi payları,</p>	<p>1-Gayrimenkullerin ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatından taşınabilir mahiyette olanlar, 2-Voli Mahalleri ve Dalyanlar 2-Arama, işletme ve imti yaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alamenti farika, 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 kulanma hakkı veya kulanma imtiyazı gibi haklar, 3-Telif hakları, 4-Bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları, 5- Motorlu nakil ve ce r vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile b u ların eklentileri.</p>

Voli mahalleri ve Dalyanlar isim olarak insan aklına ilk getirdiği düşünce gayrimenkul sayılması gereken mal ve haklar arasında olması gerektiğidir. Ancak tanım olarak **dalyan; deniz, göl ve ırmaklarda kıyılara yakın yerlerde ağ ve kazıklarla oluşturulan, büyük balık avlama yeridir. Voli mahalli ise denizlerde ve iç sularda su ürünleri avlanmasına elverişli, kıyıya bitişik ve sınırları belli su alanlarıdır.** şeklinde ifade edebiliriz. Uygulamada Dalyan ve Voli mahallerinin kiralanması işlemlerinde söz konusu yerlerin işletme hakları kiralamaya tabi tutulmaktadır. Tanımdan anlaşıldığı üzere söz konusu yerlerin mülkiyeti değil coğrafi özelliği nedeniyle kiralamaya tabi tutulmaktadır.

Bu konuda Maliye Bakanlığı 09.11.1998 tarih ve 40043 sayılı özelgesinde dalyanlar ve voli mahalleri için şöyle bir değerlendirme yapmıştır. **“Katma Değer Vergisi Kanununda, bu yerlerin kiralanmasında su ürünü istihsalı hakkının kiralanmasından ayrılmayı gerektiren bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bu bakımdan dalyan ve voli yerlerinin kiralanması işleminin, su ürünleri istihsalı hakkının kiralanması olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.**

Dalyan ve voli yerlerinin kiralanma nedeni, bu yerlerdeki su ürünlerinin üretimini sağlamaktır. Buldukları zeminlerinin kiralanması amaçlanmamaktadır. Kiralama nedenini; dalyan ve voli yerlerine isabet eden ve her zaman değişebilen su kütlesi içerisinde yer alacak su ürünleri oluşturmaktadır. Bu yönü ile dalyan ve voli yerlerinin kiralanması işlemi, gayrimenkul değil, su ürünleri istihsalı hakkının kiralanması olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.”Görüldüğü üzere dalyan ve Voli mahallinin kiralanmasının tek sebebi balık ve su ürünlerini avlamaya veya yetiştiriciliğini yapmaya uygun yerler olması nedeniyle kiralamaya tabi tutulmakta mülkiyetin bir önemi bulunmamaktadır. Bu nedenle Maliye Bakanlığı dalyan ve voli mahalli kiralanmasının bir işletme hakkı kiralaması

niteliğinde olduğu ve bu nedenle katma değer vergisine tâbi olduğu yönünde görüş bildirmektedir.

KDVK'nun 17'inci maddesinde Gayrimenkul kavramı yukarıda ayrıntılı olarak açıkladığımız üzere Medeni Kanunda ve sözlükte yer alan gayrimenkul anlamında kullanılması gerekmektedir. KDVK'nun 17/4-d maddesi uyarınca İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri ise katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Bu nedenle söz konusu gayrimenkullerin iktisadi işletmeye dahil olmaması durumunda KDV'ye tabi tutulmamaktadır. Bu nedenle kiralama işlemlerinde katma değer vergisi uygulamasında iktisadi işletme ve iktisadi işletmeye dahil olma kavramları önem kazanmaktadır. Söz konusu kavramları ayrıntılı olarak açıklayalım.

A. İKTİSADİ İŞLETME KAVRAMI

İktisadi işletme, ticari işletme deyiminden daha geniş bir anlamı ifade eder. Her ticari işletme bir iktisadi işletme olmasına karşın her iktisadi işletme bir ticari işletme değildir. Ticari işletmenin ana teması, amacı kârdır. Oysa iktisadi işletmelerde kâr amacı olmayabilir. İktisadi işletmeye dahil olma, bilanço esasında bilançonun aktifine kayıtlılık, işletme hesabı esasında ise deftere yazılı olmasıyla ifade edilir. (Şenyüz, 2004,.s.503)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu-

nun (Vergi, 2006) gerekçesinin 2 maddesinde belirtildiği üzere **iktisadi işletmeler, ticari, sinai ve zirai nitelikteki işletmeler**dir. Bu işletmeler, Kazanç gayesi güdüp gütmediklerine, Faaliyetin, kanunla verilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasına, Tüzel kişiliğe sahip olup olmalarına, Bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasına, Kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya iş yerlerinin olup olmadığına bakılmaksızın vergiye tabi tutulmaktadırlar. Ayrıca söz konusu mükellef grubunca satılan mal veya hizmetin bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyecektir. Kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin; her türlü mal ve hizmet satışı, kiralaması ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı olması durumlarında da iktisadi işletme olduğu kabul edilecek ve vergiye tabi tutulacaktır.

Bu çerçevede, bir iktisadi **işletmenin bünyesinde** bulunan bir gayrimenkulün kiralanması işlemi, katma değer vergisine tabi olacaktır. Kiralanan gayrimenkulün, işletmenin **aktifinde kayıtlı olması** halinde, kira ödemesi yapılırken, gelir vergisi stopajı ve fon payı kesintisi yapılmayacaktır. Bu durumda, gayrimenkulü kiraya veren,

kira geliri için fatura düzenleyerek KDV hesaplayacaktır. (Maç, 2006) İktisadi işletme kavramını açıklığa kavuşturduktan sonra konumuz açısından büyük öneme sahip olan iktisadi işletmeye dahil olma kavramını açıklığa kavuşturalım.

B.İKTİSADİ İŞLETMEYE DAHİL OLMA

İktisadi işletmeye dahil olma kavramı 1 seri nolu Katma Değer Vergisi Kanununun genel tebliğinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Söz konusu tebliğin I-B/8 bölümünde yer alan açıklamaları şirketler, bilanço usulüne göre defter tutan mükellefler, işletme hesabına göre defter tutan mükellefler ve Serbest meslek kazancı yönünden ayrıma tabi tutarak mal veya hakkın işletmeye dahil olması kavramını ayrıntılı olarak inceleyelim.

1.Şirketler Açısından İktisadi İşletmeye Dahil Olma:

İktisadi bir işletmeye dâhil olup olma 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 gayrimenkulün kiraya verilmesi karşılığında alınan kira bedeli katma değer vergisine tabi olacaktır.

2.Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerde İşletmeye Dahil Olma:

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 kullanılınsınlar değerlerinin tamamı üzerinden envantere 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.

Bir KDV mükellefinin işletmesine dahil gayrimenkullerin ve sair malların kiraya verilmesi işlemi, KDV hesaplanmasını gerektiren bir hizmet türüdür. Kiracının kim olduğunun önemi yoktur. İstanbul Defterdarlığınca verilen 14.05.1999 tarih ve 2282 sayılı muktezada, çay paketleme fabrikası aktifinde kayıtlı gayrimenkullerin bu fabrika personeline bedel karşılığında ki-

raya verilmesi halinde bu kiralar üzerinden KDV hesaplanması gerektiği belirtilmiştir.(Maç, 2006, s.31)

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 dâhil 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 dâhil edilmeyecek ayrıca elde edilen kira bedeli katma değer vergisine tabi olmayacaktır.

3.İşletme Hesabına Göre Defter Tutan Mükelleflerde İşletmeye Dahil Olma:

İşletme hesabı esasına göre defter tutan ferdi işletmeler veya adi ortaklıklarda ise işletmeye dâhil 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 bu-

lunmamaktadır. İktisadi işletmeye dâhil olanlar ise işletmenin faaliyetine tahsis edileceğinden genellikle kiraya verilmesi söz konusu olmayacaktır.

4.Serbest Meslek Kazancı Sahiplerinde İşletmeye Dahil Olma:

Öte yandan GVK'nun 70. maddesinde ticari ve zirai işletmelere dahil mal ve hakların kirasının ticari kazanç ve zirai kazanç dahil bulunduğu belirtilmiştir. Halbuki serbest meslek faaliyetinde kullanılan mal ve hakların kirasının serbest meslek kazancı sayıcağına dair bir hüküm yoktur. Bunun doğal sonucu olarak, bir doktor mesleki faaliyette kullandığı, şahsi malvarlığına dahil muayenehaneyi boşaltıp kiraya verse ve başka bir yerde serbest meslek işini sürdürse, alınacak kiralar da serbest meslek kazancına dahil bir gelir unsuru sayılmayacaktır. Söz konusu gelirler gayrimenkul sermaye iradı niteliğindedir.(Maç, 2006.16)

Yukarıda anlatıldığı üzere gayrimenkul sayılan mal ve haklardan iktisadi işletmelere dahil olmayanlarının kiralanması işlemleri Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-d maddesi uyarınca vergiden istisna edilmiştir. Gayrimenkul tanımı dışında kalan ve yukarıda gayrimenkul sayılmayan mal ve haklar ayırımına tabi tutulan mal ve hakların kiralanması işlemleri, iktisadi işletmeye dahil olsun olmasın, kiraya verenin mükellefiyeti bulunsun

bulunmasın katma değer vergisine tabidir. Çünkü bu mal ve hakların kiralanması işlemi katma değer vergisinden istisna edilmemiştir.

31 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin (B) bölümünde iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işleminin katma değer vergisi karşısındaki durumu açıklığa kavuşturulmuş ve **"...Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde sayılan mal ve haklar arasında yer alan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri, bir iktisadi işletmeye dahil olmamaları şartıyla, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-d maddesine göre vergiden müstesnadır."** ifadesi kullanılmıştır. Görüldüğü üzere tebliğde gayrimenkul kavramı ikili bir ayrıma tabi tutularak gayrimenkuller ve gayrimenkul sermaye iradı elde edilenler bir başka anlamda gayrimenkul olmayanlar olarak ayrılmıştır.

GVK'nun 70. maddesinde sayılan mal ve haklar arasında yer alan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri, **iktisadi işletmeye dahil olmamaları** şartıyla KDV'den müstesna ise, bu ifadenin **mefhumu muhalifinden**, GVK'nun 70. maddesinde sayılan **mal ve haklar arasında yer almayan mal ve hakların** kiralanması işlemleri KDV'den müstesna değildir.

Sonuç olarak, iktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin (**arazi**,

bina ve bunlarla birlikte kiralanan müteammim cüzü ve teferruatı, gayrimenkul olarak tapu sicilinde tescil edilen haklar) kiralınması işlemleri katma değer vergisine tabi olmayacak; sadece iktisadi işletmeye dâhil gayrimenkullerin kiralınması işlemleri vergiye tabi tutulacaktır.

III. KDV AÇISINDAN GAYRİMENKUL OLMAYAN MAL VE HAKLARIN KİRALANMASI

Gayrimenkul sayılmayan mal ve haklara, KDV açısından gayrimenkullerin kiralınması bölümünde ayrıntılı olarak değindik. gayrimenkuller dışında kalan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde sayılan diğer mal ve hakların tabloda belirttiğimiz üzere gayrimenkul sayılmayan (***voli mahalleri ve dalyanlar, arama, işletme imtiyaz hakları ve ruhsatları ve diğer haklar...***) kiralınması işlemleri iktisadi işletmeye dâhil olsun veya olmasın katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. (Maç, 2006,.32) Sonuç olarak diyebiliriz ki gelir vergisi kanunu'nun 70. maddesinde sayılan mal ve haklardan gayrimenkul tanımının dışında kalanların, iktisadi işletmeye dahil olsun olmasın, gerçek kişiler tarafından kiralınması işlemleri katma değer vergisine tabidir ve istisna uygulamasına konu edilemez. Gerçek kişiler tarafından kiraya verilen ve ticari kapsamda olmamasına rağmen katma değer vergisine tabi olan mal ve haklara örnek olarak şunlar verilebilir:

Motorlu taşıtlar, otomobil, kamyon, kamyonet, makine, greyder, taka, tekne, yat, taşınabilir büyüklükteki deniz araçlarının kiralınmaları,

Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, telif hakkı, alameti farika, 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 hakların kiralınmaları

Kiralanan gayrimenkullerin kiracı tarafından başkasına verilen kullanma izni karşılığı elde edilen gelirler, Kamyon ve tır dorsesi, traktör ve römork kiralınmaları, Matbaa, tıp, kalıp, pres, dokuma cihaz ve makinelerinin üretime ortak olmaksızın kiralama işlemlerinden elde edilen gelirler.

IV. KİRALAMA İŞLEMLERİNDE KDV SORUMLULUĞU UYGULAMASI

30 seri No'lu katma değer vergisi genel tebliğinde belirtildiği üzere kira geliri elde edenlerin katma değer vergisi hesaplayarak beyan etmesi gerekmektedir. Bu kiralama işlemleri ile ilgili katma değer vergisi; Kiraya verilen başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunmaması, Kiralayanın gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması, şartlarının birlikte

varolması halinde, kiralayan tarafın-
dan sorumlu sıfatıyla beyan edilecek-
tir. Bu kapsamdaki kiralamalarda ki-
raya verenler tarafından beyanname
verilmeyeceği tabiidir.

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

Ancak kiralayanın ve kiracının her iki-
sinin de mükellefiyetlerinin olmaması
halinde kiralayanın mükellef olarak
katma değer vergisi beyannameyi dü-
zenleyerek vergi dairesine beyan et-
mesi gerekmektedir.

Konuyla ilgili olarak verilen özeldeler
konuyu anlamımıza yardımcı olacaktır.
Örneğin; Maliye Bakanlığının
20.09.1994 tarih ve 62585 sayılı
Özelgesinde belirttiği üzere KDV mü-
kellefi olmayan bir kişinin özel oto-
mobilini kiraya vermesi halinde elde
edilen kira geliri gayrimenkul serma-
ye iradı olarak gelir vergisine tabi ol-
duğu gibi kiralama hizmeti de
KDV'ye tabi olacaktır. Kiracının ger-
çek usulde KDV mükellefi olması ha-
linde kiracı tarafından sorumlu sıfa-
tıyla beyan edilerek, kiracının gerçek
usulde mükellefiyeti yok ise kiraya ve-
ren mükellefiyet tesis ettirip beyan
edecektir.

Bir başka özeldede ise, 20.09.1994
tarih ve 62585 sayılı Maliye Bakanlığ
Özelgesinde Nakil vasıtalarının kira-
lanması işlemi, KDV'ye tabidir. Kirala-
yanın mükellef olmaması halinde, ki-
racı, KDV'yi sorumlu sıfatıyla beyan
ederek ödeyecektir şeklinde ifade
edilmiştir.

Görüldüğü üzere iktisadi işletmeye
dahil olmayan ve gayrimenkul de sa-
yılmayan bir iktisadi kıymetin KDV
mükellefi olan bir gerçek veya tüzel
kişi tarafından kiralınması durumun-
da, KDV mükellefi tarafından kira be-
deli üzerinden KDV hesaplanacak ve
2 No'lu KDV beyannameyi ile sorum-
lu sıfatı ile beyanı gerekecektir. Mü-
kellef tarafından 2 No'lu beyanname
üzerinden ödenen hesaplanan KDV
ise 1 No'lu KDV beyannameyiinde in-
dirim konusu yapabilecektir.

V.SONUÇ ve ÖNERİLER

Katma Değer Vergisi Kanunu uyarın-
ca kiralama işlemlerinde gayrimen-
kullerin iktisadi işletmeye dahil olma-
sı durumunda katma değer vergisin-
de vergiyi doğuran olay gerçekleş-
mekte ve vergilendirilmesi gerekmektedir.
Bu durumda kiralama sonucu
elde edilen gelirler ticari hâsılata da-
hil edilecek ve vergilendirmeye tabi
tutulacaktır. İktisadi işletmeye dahil
olan gayrimenkuller ister gayrimen-
kul sayılan mal ve haklar olsun ister-
se gayrimenkul sayılmayan mal ve

haklar anlamında olsun maye dahil olması durumunda katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-d maddesinde belirtildiği üzere iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkuller ise KDVK'nun 3/f maddesi uyarınca katma değer vergisinin konusuna girmesine rağmen söz konusu 17/4-d bend hükmü uyarınca katma değer vergisinden istisnadır. Ancak bu bentte belirtilen gayrimenkul kelimesini Türk Medeni Kanununda belirtilen ve sözlük anlamında kullanılan anlamda kullanmamız gerekmekte olduğu yasal bir zorunluluktur. Bu maddede gayrimenkul kavramından anlamamız gereken sadece Türk Medeni Kanunda yer tanımlamalardır.

Gayrimenkul kelimesinde yaşanan karmaşa ve yeni Türk Medeni Kanununun da yapılan değişikliklerde göz önüne alınarak ilgili kanunlarda de-

ğişiklik yapılmış olduğu aşikardır. Özellikle yeni gelir vergisi kanun tasarısında bu konulara değinilmemesi göz ardı edilemeyecek kadar büyük bir eksikliklerdir.

KAYNAKÇA

Maç, Mehmet (2006) **KDV Uygulaması (E-Kitap)**, 5.bs. İstanbul: Demet Yayıncılık,.[çevrimiçi]www.ismmm.org.tr (Erişim:30.11.2006)

Parasız, M. İlker, (1996) **İktisadın ABC'si**. Bursa: Ezgi Kitabevi

Şenyüz, Doğan. **Türk Vergi Sistemi**, 10. bs. Ankara: Yaklaşım Yayınları.

"Vergisi Kanun Tasarısı Gerekçesi" 28.02.2006 tarihli B.02.0.KKG.0.10/101-1228/517 sayılı 5520 sayılı Kurumlar

"Taşınmaz mülkiyet" 08.12.2001 tarih ve 24607 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

28/11/2006 tarihli 22/5 dönemi 1/1266 esas numaralı GVK'nu tasarısı.