

## **KİRALAMA İŞLEMLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASI**

**Erkan GÜRBOĞA\***

### **I-Giriş**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1.nci maddesine göre, Türkiye’de yapılan ticari, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusuna girmektedir. Konuyu belirleyen anılan maddenin 1/3-f bendi ile Gelir Vergisi Kanununun 70’nci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiralanması işlemlerinin de katma değer vergisi Kanunu’nun konusuna girdiği belirtilmiştir.

Uygulamada kiralama işlemlerinin katma değer vergisi karşısındaki durumunun yeterince yükümlüler tarafından bilinmediği, daha çok işletmelerin yapmış olduğu kiralama işlemlerinin katma değer vergisine tabi olduğu yönünde algılamalar bulunduğu gözlemlenmektedir.

Bu yazımızda mal ve hakların kiralama işlemlerinin Katma Değer Vergisi Kanunu karşısındaki durumu ele alınacaktır.

### **II-Kiralama İşlemlerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması**

#### **A-Verginin Konusuna Giren Kiralama İşlemleri**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi kanununun 1/3-f bendi uyarınca Gelir Vergisi Kanununun 70.nci maddesinde sayılan mal ve hakların kiralanması işlemleri katma değer vergisinin konusuna girmektedir. Burada esasen bahsedilen kiralama işlemleri ticari,zirai ve mesleki faaliyetle ilişkisi olmayan kiralama işlemleridir.Zira ticari,zirai ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesindeki kiralama işlemleri 1.nci maddenin 1.nci bendinde yer alan Ticari,sınai,zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler kapsamında katma değer vergisinin konusuna girmektedir.

\* Gelirler Başkontrolörü

Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet çerçevesinde olmaksızın kiralanması durumunda katma değer vergisinin konusuna giren ve Gelir Vergisi Kanununun 70'nci maddesinde belirtilen mal ve haklar şunlardır.

1. Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, menba 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.), 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 haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme

ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.);

6. Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır);
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 belirtilen mal ve hakların Ticari, sınai zirai ve serbest meslek faaliyetine bağlı olmaksızın kiraya verilmesi işlemi kanununun 1-3/f maddesine göre katma değer vergisinin konusuna girecektir.

Yukarıda yazılı mallar ve haklar ticarî veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticarî veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanır. Buna göre ticari, sınai ve zirai faaliyeti çerçevesinde yapılan kiralama katma değer vergisi kanununun 1/1 maddesi uyarınca katma değer vergisinin konusuna girecektir.

Yukarıda yer verilen kanun hükümlerinden anlaşılacağı üzere; Türkiye'de yapılan ve gelir vergisi kanununun 70.ci maddesinde belirtilen bütün mal ve hakların kiralama faaliyetleri katma değer vergisinin konusuna girmekte-

dir. Buna göre örneğin bir memurun evini, aracını kiraya vermesi katma değer vergisinin konusuna girmektedir.

### **B-Kiralama İşlemlerinin Hizmet Sayılması**

Katma değer vergisi kanununun 4.ncü maddesi uyarınca . Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir. Dolayısıyla Kiralama işlemleri katma değer vergisi uygulamasında hizmet olarak kabul edilecek ve buna göre vergilemeye tabi tutulacaktır.

### **C-Katma Değer Vergisinden İstisna Edilen Kiralama İşlemleri**

#### **1-İktisadi İşletmelere Dahil Olmayan Gayrimenkullerde İstisna Tutulanlar**

Gelir Vergisi Kanununun 70'nci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin kim tarafından olursa olsun kiralanması işlemlerini katma değer vergisinin konusuna girdiğini belirtmiştik. Ancak kanununun 17.nci maddesinin 4-d bendine göre iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri katma değer vergisinden istisna tu-

tulmuştur. Söz konusu istisna kapsamına hangi mal ve hakların girdiğine ilişkin açıklamalar ise 1 nolu Katma Değer Vergisi Kanunu genel tebliğinde açıklanmıştır. Anılan tebliğ uyarınca; iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin (Arazi, bina ve bunlarla birlikte kiralananan müteammim cüzü ve teferruatı, voli mahalleri ve dalyanlar ile gayrimenkul olarak tapu sicilinde tescil edilen haklar) kiralanması işlemleri katma değer vergisine tabi olmayacak; sadece iktisadi işletmeye dahil gayrimenkullerin kiralanması işlemi vergiye tabi tutulacaktır. Buna göre;

-Maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların müteammim cüzüleri ve teferruatı;

- Gayrimenkul olarak tescil **edilmeyen** haklar;

- Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), 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 haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.);

-Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır);

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

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

Diğer tarafta iktisadi işletmeye dahil kavramından neyin anlaşılması gerektiği de 1 nolu tebliğde açıklanmıştır. Buna göre; Şirket sermayesini oluşturan bir gayrimenkul zaten bilançoya alınmış olacaktır. Kurumlar ve bilanço esasına tabi olan işletmelerde bilançonun aktifinde kayıtlı mal ve haklar iktisadi işletmeye dahil sayılır.

Bilançonun aktifindeki bir gayrimenkulün kiraya verilmesi karşılığında alınan kira bedeli katma değer vergisine tabi olacaktır.

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

Ferdi teşebbüslerde bina ve arazinin

envantere alınması hakkında getirilen esaslardan birincisi fabrika, ambar, atölye, dükkan, mağaza ve arazinin işletmede ister kısmen, ister tamamen kullanılsınlar 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 ettiremeyeceği gibi diğer kısımların üçüncü şahıslara kiralanması karşılığında elde edilen gelir de, ticari kazancın bir unsuru olacak ve ayrıca, katma değer vergisine tabi tutulacaktır.

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

letmeye dahil sayılmadığından envantere ithal edilmeyecek ayrıca elde edilen kira bedeli katma değer vergisine tabi olmayacaktır.

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

#### **2-Hazinece Yapılan Kiralamalarda**

5766 sayılı Kanunun 12/b maddesiyle 3065 sayılı kanunun 17-4/p maddesinde yapılan değişiklikle (Yürürlük; 07/06/2008) Hazinece yapılan; gayrimenkul teslim ve kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri katma değer vergisinden istisna tutulmuştur.

#### **3-Gümrüksüz Sahalarda Vergisiz Satış Yapan İşyerlerinin Kiralanması**

5228 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle 3065 sayılı kanunun 17nci maddesine eklenen o bendi uyarınca (Yürürlük 01/01/2004) Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği güm-

rüklü sahalarda; ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri ile vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması işlemleri katma değer vergisinden istisna tutulmuştur.

#### **4-Serbest Bölgelerde Yapılan Kiralama İşlemleri**

Katma Değer vergisi Kanununun 4.ncü maddesi kiralama işlemlerini hizmet olarak kabul etmiştir. Anılan kanunun 17/4-1. Maddesi ile serbest bölgelerde verilen hizmetler katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. Dolayısıyla serbest bölgelerde bulunan gayrimenkuller ile mal ve hakların kiralanması işlemleri katma değer vergisinden istisnadır.

#### **D-Kiralama İşlemlerinde Tevkifat Uygulaması**

Katma Değer Vergisi Kanununun 9. maddesinde; Maliye ve Gümrük Bakanlığının, gerekli görülen hallerde, vergiye tabi işlemlere taraf olanları, verginin ödenmesinden sorumlu tutulabileceği hükme bağlanmıştır. Bu yetkiye dayanılarak yayınlanan 30 seri numaralı katma değer vergisi genel tebliği ile bazı kiralama hizmetlerinde, tevkifat uygulaması getirilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanununun; 1.

maddesinin 3/f bendinde, Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemlerinin, verginin konusuna girdiği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa da dahi katma değer vergisine tabi olacaktır.

Bu kiralama işlemleri ile ilgili katma değer vergisi;

- a) Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunmaması,
- b) Kiralayanın gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması,

Şartlarının birlikte var olması halinde, kiralayan tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir. Bu kapsamdaki kiralamalarda kiraya verenler tarafından beyanname verilmeyeceği tabiidir.

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

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde sayılan mal ve haklar arasında yer alan gayrimenkullerin ki-

ralanması işlemleri, bir iktisadi işletmeye dahil olmamaları şartıyla, Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-d maddesine göre vergiden müstesnadır. Dolayısıyla, bir iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinde katma değer vergisi ve sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacaktır.

Diğer taraftan 15 seri numaralı katma değer vergisi kanunu genel tebliği uyarınca; Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesine göre işlemler Türkiye'de yapıldıkları takdirde vergiye tabi tutulabilecektir. Aynı Kanunun 6/b maddesine göre, Türkiye'de yapılan veya Türkiye'de faydalanılan hizmetler Türkiye'de ifa edilmiş sayılacaktır. Yurt dışındaki firmalara yaptırılan hizmetlerden bu kapsama girenlerin vergiye tabi olacağı açıktır. Bu gibi hizmet ifalarında mükellef esas olarak yurt dışındaki firma olmakla birlikte, firmanın Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde vergi, sözü edilen Kanunun 9. maddesi gereğince hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Bu hüküm uyarınca yurt dışından mal ve hizmet kiralanması durumunda sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi beyan edilecektir. Ancak bu durum gayrimenkuller için söz konusu olmayacaktır. Zira kiralanmış gayrimenku-

lün yurt dışında olması nedeniyle hizmetin ifa edileceği yer ile hizmetten faydalanılan yer yurt dışı olacağından bu işlem katma değer vergisi kanununun konusuna girmeyecektir.

Yukarıda belirtilen şekilde yapılan kiralalarda tevkifat oranı %100 dür. Yani kira bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin tamamı 2 nolu katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

#### **E-Kiralama İşlemlerinde Vergiyi Doğuran Olay**

25 seri numaralı katma değer vergisi Kanunu Genel Tebliği Uyarınca; kiraya verme işlemlerinde katma değer vergisinin, hizmet ifalarına ait esaslar çerçevesinde kira bedelinin tahsil edildiği vergilendirme döneminde hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir. Bu açıklamalara göre kiralama işlemlerinde vergiyi doğuran olay tahsilat esasına bağlanmıştır. Ancak bu hüküm iktisadi işletmelere bağlı olmayan kiralama işlemlerinde geçerli olup, İktisadi işlemlere bağlı kiralama işlemlerinde ise vergiyi doğuran olay hizmetin ifa edilmiş olması ile meydana gelmekte olup, vergiyi doğuran olay için kira bedelinin tahsil edilmesi beklenmeyecektir.

#### **F-Kiralama İşlemlerinde Matrah**

Katma Değer Vergisi Kanununun 29.ncu maddesi uyarınca Teslim ve

hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir. Bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlandırılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder. Bu madde hükmü uyarınca kiralama işlemlerinde matrah mal ve hizmetlerin kiralınması karşılığını teşkil eden bedeldir. Ancak, bedeli bilinen mal ve hakların kiralınmasında matrahın ne olacağı konusunda belirtilmesine karşın bedelsiz olarak yapılan kiralalarda matrahın ne olacağına ilişkin açıklayıcı bir düzenleme bulunmamaktadır. Zira bedelsiz veya emsaline göre düşük bedelli hizmet ifalarında matrahın emsal bedeli olacağını belirten Katma Değer Vergisi Kanununun 27.nci maddesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanununa atıfta bulunarak bedelin buna göre belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Ancak Vergi Usul kanununun 267. maddesinin hüküm altına aldığı işlemler mallara yönelik olup, değeri bilinmeyen hizmet ifalarının bu maddeye göre değerlendirilmesi mümkün olmamaktadır. Bu hükümler çerçevesinde bedelsiz kiralama işlemlerinde matrahın ne olacağı konusunda Katma Değer Vergisi Kanununda boşluk olduğu ileri sürülebilir. Diğer taraftan bedelsiz kiralama

işlemlerinde 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 73.ncü maddesine göre matrahın tespit edileceğine ilişkin görüşlerde bulunmaktadır. (Bakınız: [http://www.alomaliye.com/2007/suleyman\\_turan\\_kiralama.htm](http://www.alomaliye.com/2007/suleyman_turan_kiralama.htm))

### **G-Kiralamalarda KDV Oranı**

Kiralama işlemlerinde katma değer vergisi oranı %18 dir. Ancak; **2008/13902 sayılı bakanlar Kurulu kararı ile** 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca teslimleri katma değer vergisinden istisna olan araçların, faaliyetleri kısmen veya tamamen bu araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere kiralanması hizmetinde Kdv oranı %1 olarak uygulanacaktır.

### **H-Beyan**

Katma değer vergisi Kanununun 8.ci maddesi uyarınca; Gelir Vergisi Kanununun 70.maddesinde sayılan mal ve hakları kiraya verenler katma değer vergisinin mükellefidirler. Buna göre Katma Değer Vergisi Kanununda istisnaya tabi tutulmamış kiralama işlemleri bulunan gerçek ve tüzel kişiler katma değer vergisi beyannamesi ver-

mek zorundadırlar. Ancak kiraya verenlerin başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmamaları durumunda, kiralamaya ilişkin katma değer vergisi sorumlu sıfatıyla kiralayan tarafından beyan edilecektir. Kiralayanların sorumlu sıfatıyla beyan ettikleri katma değer vergileri 1nolu katma değer vergisi beyannamesinde indirim konusu yapabileceklerdir.

### **III-Sonuç**

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1.nci maddesi uyarınca özel şahıslar tarafından yapılan kiralama işlemleri Katma Değer vergisinin konusuna girmektedir. Bu nedenle sadece iktisadi işletmelere ait mal ve hakların kiralamasında katma değer vergisi aranacağına ilişkin yaygın olan düşünce tarzının bir dayanağı bulunmamaktadır. Diğer taraftan bedelsiz kiralamalarda matrahın ne olacağına ilişkin katma değer vergisi kanununda düzenleme yapılması yerinde olacaktır.

### **KAYNAKÇA**

T.C. Yasalar. **3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete