

KDV BAKIMINDAN KİRAYA VERME İŞLEMLERİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Ahmet GÜZEL (*)

1 - GİRİŞ

Türkiye’de uygulanan Katma Değer Vergisi, daha çok tüketim tipi KDV özelliklerini arz etmektedir. Bu tip KDV uygulamasında satış bedellerine ait KDV toplamından mal alışları ve yatırım alımlarına ait KDV indirilebilmektedir. Bu durumda vergi matrahının tespitinde dolaylı olarak tüketim harcamaları esas alınmış olmaktadır. Modern ekonomilerde yaygın bir biçimde uygulanan KDV tipi, yatırımlar için istisna veya indirim hakkı tanıyan KDV sistemleridir.

Tüm vergi kanunlarında olduğu gibi KDV’nde de vergi doğuran olay, vergilendirmenin esasını oluşturmaktadır.

213 sayılı VUK’nun¹ 19.maddesine göre vergiyi doğuran olay; “Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.” şeklinde tanımlanmıştır.

VUK’nda yapılan genel tanım, KDV uygulaması bakımından da geçerlidir. KDV bakımından vergiyi doğuran olay, 3065 sayılı KDVK’nun² 10. maddesinde ayrıntılı olarak hükme bağlanmıştır.

Bu yazıda; kiraya verme işlemlerinde vergi doğuran olay KDVK açısından açıklanırken 193 sayılı GVK³ ve 5520 sayılı KVK⁴ bakımından da irdelenmeye çalışılmıştır.

2- KDVK BAKIMINDAN KİRAYA VERME İŞLEMLERİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Her vergi kanununda o verginin doğuşu ya maddi bir olayın meydana gelmesine veya bir hukuki muamele veya durumun tekemmülüne (=tamamlanmasına) bağlanmıştır. KDV’de de vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi açıklanan husus göz önünde tutularak vergiye tabi işlemlere göre belli esaslara bağlanmış bulunmaktadır.

KDVK’da vergiyi doğuran olay düzenlenirken

*Vergi Denetmeni

¹ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

² 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

³ 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

⁴ 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

esas itibariyle "tahakkuk" esası gözetilmiş olmakla beraber farklı durumlar da hükme bağlanmıştır.

KDV'nin ihdasında düzünlenen 3065 sayılı Kanunun 10. maddesinin a bendinde teslim ve hizmet işlemleri için vergiyi doğuran olayın "Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması" anında meydana geleceği hüküm altına alınmıştır.

Kiraya verme işlemi esas itibariyle bir hizmet işlemidir. Ancak Kanun Koyucu tarafından KDVK'nun ilk halinde 10. maddenin h bendinde kiraya verme işlemlerinde ayrı bir düzenlemeye gidilmiştir. Anılan bent hükmüne göre kiraya verme işlemlerinde vergiyi doğuran olay, kiraya verilen şeyin kullanıma terk edilmesi anında meydana gelir.⁵

Bu suretle; Kanunun ilk düzenleme hali itibariyle kiraya verme işlemleri için de vergiyi doğuran olay bakımından tahakkuk esası kabul edilmiş olmaktadır.

KDVK'nun 10. maddesinin h bendi, 3316 sayılı Kanunun⁶ 2. maddesi ile kaldırılmıştır. Bent hükmünü yürürlükten kaldıran Kanunun madde gerekçesinde; "*Katma Değer Vergisi, belge üzerine oturtulmuş bir vergidir. Esas itibariyle bir işlem vergisidir. Bu vergi uygulamasının gelir ve kurumlar vergisi ile paralel bir şekilde yürütülmesi olumlu sonuçlar vermektedir. Gelir Vergisi Kanununda gayri menkul sermaye iradında vergiyi doğuran olay tahsilat esasına dayandırıldığı halde Katma Değer Vergisinde vergiyi doğuran olayın "kullanıma terk edilmesi" ile meydana gelmesi, ortaya sorunlar çıkarmaktadır.*

Bir hizmet ifası olan gayri menkul kiralama işlemlerinin genel hükümlere göre vergiye tabi tutulması yerinde olacaktır.

Bu nedenlerle; 3065 sayılı KDVK'nun 10. maddesinin (h) bendi yürürlükten kaldırılmaktadır." denilmiştir.

Görüleceği üzere ilgili madde gerekçesinde; Kanun Koyucunun iradesi, kiraya verme işlemlerinde de GVK'nunda düzenlenen gayrimenkul sermaye iradı uygulamasına paralel olarak vergiyi doğuran olayın tahsilat esasına bağlanması yönünde oluşmuştur. Bununla beraber bu yönde bir hüküm düzenlenmemiş, sadece mevcut yasal hükmün kaldırılmasıyla yetinilmiştir.

Diğer taraftan; gerekçede "*Bir hizmet ifası olan gayri menkul kiralama işlemlerinin genel hükümlere göre vergiye tabi tutulması yerinde olacaktır.*" ifadesinde kiralama işlemi gayrimenkul kapsamında değerlendirilerek içerik olarak daraltılmıştır. Zira kiraya verme işlemleri; sadece gayrimenkul değil aynı zamanda hakları ve menkul malları da kapsamaktadır. Bu bağlamda; Kanun Koyucu tarafından yanlış bir ifade kullanıldığı açıktır.

KDVK'nun 10. maddesinin (h) bendinin yürürlükten kaldırılması ile ortaya çıkan yasal boşluk, idari düzenlemeyle giderilmeye çalışılmıştır. 25 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde⁷ yapılan düzenleme ile kiraya verme işlemlerinde vergiyi doğuran olay bakımından "tahsilat esası" getirilmiştir. Anılan tebliğde şu açıklamaya yer verilmiştir:

"A - Kiraya Verme İşlemlerinde Vergiyi Doğuran Olay

Bilindiği gibi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin 3 üncü fıkrasının (f)

⁵ GÜZEL, Ahmet. Katma Değer Vergisi Beyanname Düzenleme Esasları, Nobel Kitabevi, 2005, Cilt I, s. 18

⁶ 11.11.1986 tarih ve 19278 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

⁷ 24.02.1987 tarih ve 19382 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

bendi gereğince, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri vergiyi tabi bulunmaktadır.

Ancak, aynı Kanunun 10 uncu maddesinin kiraya verme işlemlerinde vergiyi doğuran olayı hükme bağlanan (h) bendi 3316 sayılı Kanunla 1 Aralık 1986 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Buna göre, 1 Aralık 1986 tarihinden itibaren kiraya verme işlemlerinde katma değer vergisinin, hizmet ifalarına ait esaslar çerçevesinde kira bedelinin tahsil edildiği vergilendirme döneminde hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir."

Bu suretle; yasal boşluk idari bir düzenleme ile giderilmeye çalışılmıştır.

Kanaatimizce; bu durum, KDVK'na uygun düşmemektedir. KDVK'nun 10. maddesinde Maliye Bakanlığına "vergiyi doğuran olay" ile ilgili düzenleme yapacağı hususunda bir yetki verilmiş değildir. *Dolayısıyla* 25 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile yapılan düzenleme yasal dayanaktan yoksundur.

3- GELİR ve KURUMLAR VERGİSİ KANUNU BAKIMINDAN KIRAYA VERME İŞLEMLERİ

3.1- Gelir Vergisi Kanunu Bakımından Kiraya Verme İşlemleri

193 sayılı GVK bakımından kiraya verme işlemleri 70 ve devamındaki maddelerde hükme bağlanmış olup gayri menkul sermaye iradı (GMSİ) olarak tanımlanmış ve GMSİ'nin tahsilat esası kapsamında gelir vergisine tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır. Bu durumun 25 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde yapılan düzenleme ile kabul edilen tahsil esasına paralel olduğu şüphesizdir.

70. maddede sayılan mal ve haklar tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dâhil bulunmayan gayrimenkullerle haklar hakkında bu bölümdeki hükümler uygulanır. (GVK md 70 f. 3)

Ancak aynı maddenin 2.fıkrasında "Yukarıda yazılı mallar ve haklar ticarî veya zirai bir işletmeye dâhil bulunduğu takdirde bunların iratları ticarî veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanır." denilmektedir. Bu aşamadan itibaren kiraya verme işlemlerinde KDVK ile paralellik ortadan kalkmaktadır. Çünkü GVK'nun 37. maddesi ve devamında hükme bağlanan ticari kazanç ile 52 ve devamındaki maddelerde düzenlenen zirai kazanç, "tahakkuk esas" kapsamında gelir vergisine tabi tutulmuştur.

Bu durumda; KDVK çerçevesinde tahsil esasına göre KDV'ye tabi tutulması, tahakkuk esasına göre vergilendirilen ticari ve zirai kazanç elde eden mükellefler açısından hazine aleyhine olumsuz sonuçlar doğuracaktır.

25 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde veya başka bir idari düzenlemede bu duruma ilişkin yönlendirici bir açıklama da bulunmamaktadır. Bu durum, gelir idaresinin sözkonusu genel tebliğdeki düzenlemeyi yeterli gördüğü anlamına gelmektedir. Ancak görüldüğü üzere kiraya verilen şeyin ticari veya zirai işletmeye dahil bulunması halinde paralellik ortadan kalkmaktadır.

3.2- Kurumlar Vergisi Kanunu Bakımından Kiraya Verme İşlemleri

5520 sayılı KVK'nun 6.maddesine göre;

"(1) Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

(2) Safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Zirai faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun 59 uncu maddesinin son fıkra hükmü de dikkate alınır."

GVK'nun 59 uncu maddesinin son fıkraya hükmüne göre; *zirai kazancın bilanço esasına göre tespitinde, 56, 57 ve 58 inci maddeler hükmü de göz önünde tutularak, ticari kazancın bu husustaki hükümleri uygulanır.*

Görüldüğü ve bilindiği üzere kurum kazancının vergilendirilmesinde esas olarak GVK'nun 37 ve devamındaki maddelerde hükme bağlanan ticari kazanç esasları uygulanır. Bu da yukarıda açıklanan "tahakkuk esasının" geçerli olması anlamına gelmektedir.

Dolayısıyla kurumlar açısından kurum kazancı kapsamında değerlendirilmesi gereken kiraya verme işlemlerinin KVK bakımından vergilendirilmesi ile KDVK bakımından vergilendirilmesinde vergiyi doğuran olay farklı esaslara bağlanmış olmaktadır. Yazının önceki bölümünde ifade edildiği üzere; bu hususta yönlendirici bir düzenleme de bulunmamakta sorunlar ortaya çıkmaktadır.

4- SONUÇ (Olmaması Gereken)

Kiraya verme işlemlerinin 193 sayılı GVK'na göre GMSİ kapsamında vergilendirilmesi durumunda; yazının önceki bölümlerinde açıklandığı üzere tahsil esası sebebiyle KDV ile vergiyi doğuran olay itibarıyla bir paralellik sağlanmış bulunulmaktadır.

Ancak kiraya verme işlemlerinin GVK'nda hükme bağlanan ticari ve zirai kazanç kapsamında vergilendirilmesi durumunda KDV uygulaması açısından düzenlenen vergiyi doğuran olayın *kira bedelinin tahsil edildiği* ana bağlanması paralelliği ortadan kaldırmaktadır.

Diğer taraftan; yazının 2 nci bölümünde açıklandığı üzere *kanaatimizce;* 25 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde yapılan düzenleme, KDVK'na uygun düşmemektedir. Çünkü KDVK'nun 10.maddesinde Maliye Bakanlığına

"vergiyi doğuran olay" ile ilgili düzenleme yapacağı hususunda bir yetki verilmiş değildir. *Dolayısıyla* söz konusu Genel Tebliği ile yapılan düzenleme yasal dayanaktan yoksundur ve legal değildir.

Bu durumda kiraya verme işlemlerinin ticari veya zirai kazanç kapsamında gelir vergisine tabi tutulması halinde; anılan Genel Tebliğin yasal olmaması sebebiyle bu işlemlerin hizmet ifası kapsamında değerlendirilmesi ve KDVK'nun 10. maddesinin (a) bendinin uygulanması gerektiğini düşünüyoruz. Anılan bent hükmüne göre "vergiyi doğuran olay, Mal teslimi ve hizmet ifası halinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması anında meydana gelir. Bu durumun KV mükellefleri için de geçerli olması gerektiği şüphesizdir.

Buna göre kiraya verme işlemlerinin ticari, zirai ve kurum kazancı kapsamında vergilendirilmesi durumunda; KDVK bakımından vergiyi doğuran olay *kira bedelinin tahsil edildiği* anda değil, hizmetin yapılması anında meydana gelecektir.

Kiraya verme işlemlerinin KDV uygulamasında vergiyi doğuran olayın tahsil esasına bağlanmasının özel bir düzenleme olduğu, buradan hareketle bu işlemlerin ticari, zirai veya kurum kazancı kapsamında vergilendirilmesi halinde dahi KDV açısından tahakkuk esasının değil tahsil esasının uygulanması gerektiği, ileri sürülebilir.

Ancak kanaatimizce; KDVK genel tebliği ile yapılan düzenlemeye yukarıda açıklandığı üzere Maliye Bakanlığı yetkili değildir. Bu düzenleme, idari inisiyatif yerine yasa hükmü ile düzenlenmiş olsaydı; özel düzenleme kapsamında değerlendirilebilir ve kiraya verme işlemlerinin ticari, zirai veya kurum kazancı kapsamında vergilendirilmesi halinde dahi KDV açısından tahakkuk esasının değil tahsil esasının uygulanması kabul edilebilirdi.

Şu hususu da önemle belirtmek gerekir ki, özellikle ticari kazanç ve kurum kazançlarında belli bir sermayenin var olduğu bir karine olarak kabul edilir ve bu karine, anılan kazançlar için tahakkuk esasının belirlenmesinde en büyük etkenlerden biri olmuştur. Dolayısıyla sermayenin olmadığı kabulünden hareketle GMSİ için ön görülen tahsil esasının, sermayenin var olduğu karine olan ticari ve kurum kazancına teşmil edilmesi kanaatimizce yerinde bir uygulama olmayacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR:

- Ahmet GÜZEL, Katma Değer Vergisi Beyanname Düzenleme Esasları, Nobel Kitabevi, 2005, Cilt I,
- KDVK ve ilgili Genel Tebliği ile Gerekçeleri,
- 3316 sayılı 3065 sayılı KDVK'da Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ve gerekçeleri,
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu,
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu