

KISA SÜRELİ (SAATLİK, GÜNLÜK, HAFTALIK) KONUT KİRALAMA FAALİYETİNDEN ELDE EDİLEN GELİRİN VERGİLENDİRİLMESİ

Erol DEMİR¹

ÖZET

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 söz konusudur.

Yasal bir düzenlemesi olmayan ve kimlerin hangi amaçlarla kullandığının tespitinin oldukça zor olduğu kısa süreli 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.

Anahtar kelimeler: Kısa süreli kiralama, yasal boşluk, kayıt dışılık, vergilendirme

ABSTRACT

TAXATION OBTAINED FROM SHORT TERM (HOURLY, DAILY, WEEKLY) RENTAL HOUSING INCOME

Short term rental is a variety of housing rental model which is commonly preferred nowadays, particularly in big cities. This method has various benefits not only for house owners, but also tenants. However, this triggers a high proportion of tax losses because of the unregistered transactions.

Short term rental causes different kind of risks since it is extremely difficult to know for what purpose used by who. Especially the type of 1+1 house ara being utilized legal aims, such as Business trips or tourists vocation, and illegal aims.

Keywords: Short term rental, loopholes, informality, taxation

1. GİRİŞ

Kısa süreli kiralık konutlar; sahipleri veya aracılar tarafından saatlik, günlük, haftalık veya aylık olarak kullanıcıların asgari ihtiyaçlarını karşılayabilecek seviyede eşya ile donatılmış vaziyette kiraya verilen taşınmazlar olarak tanımlanabilir. Bu tür kiralamalarda ana unsur daha fazla gelir elde etmektir.

¹ Dr., TKK Merkez Birliği Genel Müdürlüğü Müşaviri, eroldemir@tarimkredi.org.tr

Dünyanın pek çok yerinde batı Avrupa’da yaygın olan günlük kiralama sistemi Türkiye’de de artmış durumda giderek de artmaya devam etmektedir. Amerika ve Avrupa’da B&B (Bad and Breakfast) sistem adı altında uzun yıllardır uygulanan ve ülkemizde son yıllarda oldukça rağbet gören kısa süreli kiralık konutlar, diğer otel, motel, pansiyon vb. konaklama yerlerine göre daha ucuz bir alternatif olarak karşımıza çıkmaktadır.

Türkiye’de turizmin gelişmesiyle günlük ev kiralama akımı hızla büyümektedir. Yaz turizminin başlamasıyla Marmara, Ege ve Akdeniz bölgelerinde günlük ev kiralama talepleri önemli derecede arttığı gözlenmektedir. Turistik bölgelere yakın olan yerlerde özellikle yabancı turistlerin konaklama tercihi, otelden ziyade günlük kiralık evlere kaymaya başlamıştır.

Söz konusu turistik bölgeler dışında, günlük konut kiralamalarda İstanbul başta gelmektedir. Bu noktada yaygın ilçe olarak havaalanına yakınlığı nedeniyle Bakırköy, turistik açıdan Beylikdüzü ile üniversitelere yakın konumda olan Beşiktaş yer almaktadır. Ankara’da ise iş seyahatlerinin yoğunluğu sebebiyle Kızılay ve Çankaya gibi ilçeler başta gelmektedir. İstanbul ve Ankara’dan sonra günlük kiralık konut taleplerinin yaşandığı iller olarak Antalya, Muğla ve İzmir sayılabilir.

Artan talep ve yüksek getiri kısa süreli kiralamaların sayısında kısa sürede büyük artışı beraberinde getirmiştir. Fiyat avantajı ve kolay ulaşılmasıyla öne çıkan kısa süreli kiralık dairelere talep, her geçen gün artmaktadır. Artık Türkiye’de düzenlenen fuar, sergi, kongre vb. organizasyonların Avrupa ile yarışır duruma geldiği günümüzde çeşitli ülkelerden gelen ziyaretçilerin konaklama ihtiyaçlarının karşılanmasında ekonomik olması yönüyle günlük konaklamanın ciddi bir talebe cevap verdiği bilinmektedir.

Günlük kiralık konut bulmak için kullanılan ve birçok internet sitesinde yer alan konut ilanları artık insanların ev bulmak için başvurdukları birincil yöntem haline gelmiştir. Konut talep edenler bu ilan siteleri sayesinde rahatlıkla ev bulabilmektedir. Günlük olarak talep edilen konutun kiralanması işlemlerinin yaklaşık % 90’a varan kısmı internet üzerinden yapıldığından komisyon bedeli ve ek ilan bedeli gibi birtakım masraflar ödenmemektedir.

Türkiye’de genellikle uzun veya kısa süreli iş seyahati için büyük şehirlere gidenlerin otel masraflarına kıyasla daha ekonomik fatura ile karşılaşmaktadırlar. Kısa süreli konut kiralama ve kiralamaların, hem kiraya veren konut sahibi hem de kiracı açısından avantajlı olması bu tür kiralamalara olan ilginin artmasına neden olmaktadır. Artan ilgi ve yüksek getiri sayesinde günlük kiralama ve kiralamaların sayısında oldukça büyük artışı da beraberinde getirmektedir.

Kiralama işlemlerinin % 25’i kadarlık bir kısmının kısa vadeli kiralamalardan oluşmasına rağmen Türkiye’de bu yönde bir yasal mevzuatının ve denetim sisteminin olmaması, vergi ve SGK primi ödenmemesi, haksız rekabete yol açması, illegal faaliyetlerde kullanılması gibi birçok sorunu beraberinde getiren büyük bir sektörün doğmasına yol açmıştır.

Kısa süreli kiralama ve kiralamalar genellikle aşağıda belirtilen müşteri kitlesi tarafından tercih edilmektedir ;

- Geçici konaklamaya ihtiyaç duyanlar (yerli, yabancı turistler, fuar, sergi, iş amaçlı geziler),
- Otel, motel, pansiyon gibi kontrollü yerlerde kalamayanlar,
- İlegal işleri yürütmek amacıyla ihtiyaç duyanlar.

2. KISA SÜRELİ KİRALAMA İŞLEMLERİNDE VERGİLENDİRME

Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nın 11. maddesinde “*Ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir.*” Ticari faaliyette sermaye ve emekten oluşan devamlı bir organizasyon yapısı vardır. Burada ticari kazancı belirleyen ana unsur “*ticari faaliyette devamlılıktır.*” Bu itibarla, ticaret erbabı tarafından devamlılık esasına göre yapılan faaliyet sonucu elde edilen gelir, ticari kazanç olarak vergilendirilir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)’nın 37. maddesinde; “*Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır*” hükmüne yer verilmiş olup, aynı Kanununun 70. 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 ve yukarıda belirtilen mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden % 20 oranında tevkifat yapılacağı belirtilmiştir.

KISA SÜRELİ (SAATLİK, GÜNLÜK, HAFTALIK) KONUT KİRALAMA FAALİYETİNDEN ELDE EDİLEN GELİRİN VERGİLENDİRİLMESİ

Söz konusu Kanun'un gayrimenkul sermaye iradına ilişkin hükümleri uyarınca, binaların kısmen veya tamamen ya da boş veya eşya ile döşenmiş olarak kiraya verilmesinden elde edilen gelir, gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir.

Konut olarak kullanılan binalar kiraya verilirken oda ve diğer müştemilatı ile birlikte tamamen kiracının kullanımına terk edilebilmekte olup, bu tür kullanımlar Borçlar Kanununda düzenlenen adi kiralama kapsamına girmektedir. Dolayısıyla bu tür 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 saatlik, 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.

Bu itibarla; Söz konusu organizasyon sonucu konutun kısa sürelerle başkalarının istifadesine sunulması sonucunda elde edilen kazancın ticari kazanç olarak değerlendirilmesi ve bu hükümlere göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun 1/1 maddesine göre ticari faaliyet kapsamında yapılan kısa süreli kiralama hizmeti genel oranda (% 18) KDV'ye tabi tutulmalıdır.

Vergi kanunları açısından işyeri olarak kabul edilen ve ticari kazanç sahibi olan kısa süreli kiralık konut sahiplerinin;

Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 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 buldukları takvim yılını takip eden beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecbur olup diğer vergi kanunları uyarınca beyannameleri (*KDV, Damga, Kurumlar, Gelir*) ve Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) bildirgelerini süresi içerisinde bağlı buldukları yer vergi dairesine, SGK müdürlüklerine elektronik ortamda vermeleri gerekmektedir.

3. KISA SÜRELİ KİRALANAN KONUTLARA İLİŞKİN YASAL MEVZUAT

Türkiye’de konaklama sektörüne ilişkin

a) Esas mevzuat;

- *2634 sayılı Turizm Teşvik Kanunu ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmelik,
- **634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu’nun 24. maddesi,
- ***213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 153. maddesi,
- ****1774 sayılı Kimlik Bildirme Kanunu’nun 2. maddesi

b) Denetim mevzuatı;

- Kültür ve Turizm Bakanlığı → Konaklama niteliği açısından,
- Maliye Bakanlığı → Vergi yükümlülükleri açısından,
- Emniyet Müdürlükleri → Toplumsal güvenlik açısından,
- Belediye, il özel idaresi → Ruhsat açısından.

Fiilen faaliyete başladığı tarihten itibaren işletme belirli aralıklarla denetime tabi tutulacaktır.

***2634 sayılı Turizm Teşvik Kanunu ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmelik,**

Başvuru

MADDE 3 – Turizm belgesi taleplerinde başvurular, Yönetmelikte ve bu Tebliğde istenilen belgeler ile Kültür ve Turizm Bakanlığına yapılır.

Başvuru dilekçesi

MADDE 4 –

1- Belge talebinde bulunan gerçek kişi ise kendisi veya temsile yetkili kılınan kişi tarafından, tüzel kişi ise tüzel kişiliği temsile yetkili kişi veya kişiler tarafından başvuru dilekçesi imzalanır. İmza sahibinin imza sirküleri veya beyannamesi ile yetki belgesi istenir.

KISA SÜRELİ (SAATLİK, GÜNLÜK, HAFTALIK) KONUT KİRALAMA FAALİYETİNDEN ELDE EDİLEN GELİRİN VERGİLENDİRİLMESİ

2- Birden fazla ticaret şirketinin, bir ortaklık yapısı ile işlettikleri işletmelerin belgesine belge sahibi veya işletici olarak şerhi taleplerinin bulunması halinde; her şirketi kapsayan gerekli belgeler ile birlikte temsil ve ilzama ortak yetkilinin veya her birinin Bakanlığa karşı müteselsil sorumluluklarının bulunduğunu açıkça belirten şirketlerce düzenlenecek sözleşme Bakanlığa gönderilir.

3- Gerçek kişi ve ticaret ortakları ile gerçek kişi ortaklıklarında temsil ve ilzama ortak yetkilinin veya her birinin Bakanlığa karşı müteselsil sorumlu olduğunun açıkça belirtildiği sözleşme Bakanlığa gönderilir.

Tesis tanıtım raporu

MADDE 5 – Turizm belgesi talebi ile, belgeli tesislerde kapasite değişikliği taleplerini içeren başvurularda tesis tanıtım raporu düzenlenir.

İşyeri açma ve çalışma ruhsatı, ticaret sicil gazetesi, kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgeleri veya turizm merkezlerinde yer alma durumu

MADDE 6 –

1- İşyeri açma ve çalışma ruhsatı; *“beyana göre düzenlenmiştir, geçicidir, sürelidir, kısmidir”* şeklinde şartlı olmamalıdır.

2- Belge devri işlemleri hariç, işyeri açma ve çalışma ruhsatının veya mevcut işyeri açma çalışma ruhsatının geçerliliğine ilişkin yazının Bakanlıkça istenildiği durumlarda 6 ay süre verilir.

3- Turizm belgeli tesislerde; kapasite artışının ilave yapılaşmayla oluşması halinde yeni tarihli işyeri açma ve çalışma ruhsatı veya ilgili kurumun ruhsatın geçerli olduğuna dair yazısı istenir.

4- Verilen işyeri açma çalışma ruhsatlarının, tesis türünün **konaklama olması halinde** asli faaliyet konusuna, diğer türlerde türünün asgari faaliyet konularından birine uygun veya benzer şekilde düzenlenmiş olması yeterlidir.

5- Başvurularda, ticaret sicil gazetesi örneği veya ticaret sicil numarasının beyan edilmesi yeterlidir. Ticaret sicil gazetesinde yer alan faaliyet konuları incelemelerde dikkate alınmaz.

6- Yatırım belgesi veya kısmi turizm işletmesi belgesi başvurularında, yatırımın kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgeleri veya turizm merkezlerinde kalıp kalmadığı ile ilgili planda yer alan parsel kullanım kararı beyan edilir.

İlgili kurumlara bildirim

MADDE 7 – Bakanlıkça düzenlenen turizm belgesi örnekleri işyeri açma ve çalışma ruhsatını düzenlemekle yükümlü ilgili idaresine, ilgili Valiliğe, tahsisli ise tahsis yapan kuruma ve Araştırma ve Değerlendirme Dairesi Başkanlığına, ayrıca turizm yatırımı veya kısmi turizm işletmesi belgesi örnekleri Hazine Müsteşarlığına gönderilir.

****634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'nun 24. maddesi**

VII - Yasak işler:

Madde 24 – Ana gayrimenkulün, kütükte mesken, iş veya ticaret yeri olarak gösterilen bağımsız bir bölümünde hastane, dispanser, klinik, poliklinik, ecza laboratuvarı gibi müesseseler kurulamaz; kat maliklerinin buna aykırı sözleşmeleri hükümsüzdür; dispanser, klinik, poliklinik niteliğinde olmayan muayenehaneler bu hükmün dışındadır. Ana gayrimenkulün, kütükte mesken olarak gösterilen bağımsız bir bölümünde sinema, tiyatro, kahvehane, gazino, pavyon, bar, kulüp, dans salonu ve emsali gibi eğlence ve toplantı yerleri ve fırın, lokanta, pastane, süthane gibi gıda ve beslenme yerleri ve imalathane, boyahane, basımevi, dükkan, galeri ve çarşı gibi yerler, ancak kat malikleri kurulunun oybirliği ile vereceği kararlarla açılabilir.

(Ek fıkra: 13/2/2011-6111/194 md.) 1136 sayılı Avukatlık Kanununda avukatlık büroları ve hukuk büroları ile ilgili düzenleme yapılmıyaya kadar meskenlerdeki avukatlık ve hukuk büroları faaliyetlerine devam ederler. Bu süre, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren iki yıldır. Bu hüküm 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda ilgili düzenleme yapılmıyaya kadar meslek mensupları tarafından açılan bürolar hakkında da uygulanır. Bu karar yöneticinin veya kat maliklerinden birinin istemi üzerine bütün bağımsız bölümlerin kat mülkiyeti kütüğündeki sahifelerine şerh verilir.

*****213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 153. maddesi,****İŞE BAŞLAMAYI BİLDİRME:**

Madde 153 - Aşağıda yazılı mükelleflerden işe başlayanlar keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar:

1. Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı;
2. Serbest meslek erbabı;
3. Kurumlar Vergisi mükellefleri;
4. Kolektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları.

(Ek fıkra: 11/06/2003 - 4884 S.K./12. md.) Ticaret sicili memurlukları, kurumlar vergisi mükellefi olup da Türk Ticaret Kanununun 30 uncu maddesi uyarınca tescil için başvuran mükelleflerin başvuru evraklarının bir suretini ilgili vergi dairesine intikal ettirir. Bu mükelleflerin işe başlamayı bildirme yükümlülükleri yerine getirilmiş sayılır. Bildirim yükümlülüğünü süresi içinde yerine getirmeyen ticaret sicili memurları hakkında işe başlamanın zamanında bildirilmemesine ilişkin usulsüzlük cezası hükümleri uygulanır.

******1774 sayılı Kimlik Bildirme Kanunu'nun 2. maddesi**

Madde 2 – Otel, motel, han, pansiyon, bekar odaları, kamp, kamping, tatil köyü ve benzeri her türlü, özel veya resmi konaklama yerleri ile özel sağlık müesseseleri, dinlenme ve huzur evleri, dini ve hayır kurumlarının sosyal tesislerinin sorumlu işleticileri, bu yerlerde ücretli veya ücretsiz, gündüz veya gece, yatacak yer gösterdikleri yerli veya yabancı herkesin kimlik ve geliş- ayrılış kayıtlarını, örneğine ve usulüne uygun şekilde günü gününe tutmak, genel kolluk kuvvetlerinin her an incelemelerine hazır bulundurmak, Türkiye İstatistik Kurumuna, talebi halinde vermek zorundadırlar.

4. KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN KİRALAMA İŞLEMLERİ

Bilindiği gibi, KDV Kanunu'nun 1. maddesine göre, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

Kanunun maddesinin 1/3-f bendi ile, **Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde sayılan mal ve hakların kiralanması işlemleri**, katma değer vergisinin konusuna dâhil edilmiş olup, şahsi kiralama dâhil tüm kiralama işlemleri, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet kapsamında olsun olmasın katma değer vergisinin kapsamına girmektedir.

Kiralama işlemlerinde vergiyi doğuran olay, kiralanın mal veya hakkın tasarruf hakkının kiralayana devredildiği vergilendirme döneminde doğmakta ve KDV Kanunu'nun hizmet ifalarına ait esaslar çerçevesinde, hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde beyan edilmesi gerekmektedir. Aynı kanunun 8/h. maddesinde de, söz konusu mal ve hakları **kiraya verenlerin** verginin mükellefi oldukları belirlenmiştir.

a- Kiralama İşlemlerinde verginin Konusu: Mal ve hakların kiralanmasında verginin konusuna giren işlemler, gayrimenkul sermaye iradi elde edilmesi ile sonuçlanan kiraya verme işlemleridir.

Kiralama işlemi, taşınır veya taşınmaz bir mal veya hakkın, bedel karşılığında belli bir süre başkasının kullanımına verilmesi olup, bunların hizmetinden yararlanmasına olanak veren ve hukuki sonuç doğuran bir işlemdir. Kiralama işleminin vergiye tabi tutulabilmesi için,

- Kiralama şeklinde bir işlemin olması,
- Kiralama işleminin Türkiye'de gerçekleşmesi ve
- İşlemin istisnaya tabi olmaması gerekir.

Çünkü KDV Kanunu'nun 17. maddesinin 4/d bendi ile, iktisadi işletmelere dâhil olmayan gayri menkullerin kiralanması işlemleri vergiden istisna edilmiştir. Gayrimenkul dışında kalan ve GVK'nin 70. maddesinde sayılan, diğer mal ve hakların kiralanması işlemleri ise, iktisadi işletmeye dâhil olsun veya olmasın katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

Gayrimenkul mülkiyeti, tapu siciline tescil ile gerçekleşmekte ve bunlar aynı zamanda tapu siciline taşınmazlar olarak kaydedilmektedir. Gayrimenkul sermaye iradının tanımlandığı GVK'nin 70. maddesinin 1-4.bentlerinde;

KISA SÜRELİ (SAATLİK, GÜNLÜK, HAFTALIK) KONUT KİRALAMA FAALİYETİNDEN ELDE EDİLEN GELİRİN VERGİLENDİRİLMESİ

- Arazi, bina, maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı,

- Voli mahalleri ve dalyanlar,

- Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen, mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı, demirbaş eşya ve döşemeleri,

- Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar gayrimenkul olarak sayılmıştır. Bina yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada, gerek su üzerinde sabit inşaatın hepsini kapsamaktadır. Binanın döşeli olarak kiraya verilmesi halinde, döşeme için alınan bedel de gayrimenkul kirasına dâhildir.

b- Kiralama İşlemlerinde Katma Değer Vergisi: KDV Kanunu'nun 1/3-f. maddesi hükmüne göre, GVK'nin 70. maddesinde sayılan ve yazının önceki bölümünde açıklanan mal ve hakların kiralanması işlemleri, katma değer vergisinin konusuna girmektedir. Kanun maddesi hükmünden de anlaşılacağı üzere, söz konusu mal ve haklar ticari ve zirai faaliyet çerçevesinde kiralanmasa dahi vergiye tabi bulunmaktadır. Aynı kanunun 8/h. maddesinde de, belirtilen mal ve hakları kiraya verenlerin verginin mükellefi oldukları hüküm altına alınmıştır. Ancak, gayrimenkul dışındaki mal ve hakları kiralayanların da, bazı durumlarda sorumlu sıfatıyla mükellefiyetleri söz konusu olabilmektedir.

Kiralama işlemlerinde katma değer vergisinin matrahı, mal ve hakların kiralanması karşılığında alınan veya borçlanılan bedeldir. Bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılan mal ve hakların kira bedeli, Vergi Usul Kanununun 73. maddesi hükmüne göre tespit edilecek emsal kira bedelidir. Anılan Kanun maddesi hükmüne göre, kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri, emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu surette takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse, VUK hükümlerine göre belirlenen vergi değerinin %5'i dir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve hakların maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, VUK'nun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belirlenen değerlerinin % 10'u dur.

Mal ve hakların kiralanması işlemleri KDV Kanunu'nun **28.** maddesine ekli listeye göre genel vergi oranına (**%18**) tabidir. Ancak, **3226** sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında yapılan kiralama işlemlerinde, indirimli (**%1-8**) vergi oranı uygulanmaktadır.

-Kiralama İşlemlerinde Tahakkuk Esası Geçerlidir: **24.02.1987** tarihinde yayımlanan **25** seri no'lu KDVK Genel Tebliğinin (A) bölümünde yer alan düzenlemeye göre, kiraya verme işlemlerine ait katma değer vergisinin, hizmet ifalarına ait esaslar çerçevesinde kira bedelinin tahsil edildiği vergilendirme döneminde hesaplanarak beyan edilmesi gerektiği açıklanmıştır. Ancak, katma değer vergisi uygulamasında, mal teslimi ve hizmetin ifası ile vergiyi doğuran olay meydana gelmekte ve tahakkuk esasına göre vergi hesaplanmaktadır. Hizmet ifası olarak kabul edilen kiralama işlemlerinde de **tahakkuk esası** geçerli olduğundan verginin doğması tahsilata bağlı değildir.

Gayrimenkul Kiralamaları: KDV Kanunu'nun 1/3-f. maddesi hükmüne göre, Gelir Vergisi Kanununun 70.maddesinde sayılan mal ve hakların kiraya verilmesi işlemleri, katma değer vergisinin konusuna girmektedir. Ancak, aynı kanununun 17/4-d.maddesi ile, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayri menkullerin, (*Arazi, bina ve bunlarla birlikte kiralanın mütemmim cüzü ve teferruatı, voli mahalleri ve dalyanlar ile gayrimenkul olarak tapu sicilinde tescil edilen haklar*) kiralanması işlemleri, vergiden istisna edilmiş bulunmaktadır. Bu durumda, iktisadi işletmeye dahil olan-aktifte kayıtlı bulunan gayri menkullerin kiralanması, katma değer vergisine tabi olmaktadır.

İktisadi işletmeler, mal ve hizmet üreten ekonomik birimler olarak tanımlanmaktadır. Bunların temel unsurları, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde ve bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı veya hizmet ifaları faaliyetleridir.

Bu durumda, katma değer vergisi uygulamasında, kiralamaya konu olan mal ve hakların iktisadi işletmeye dâhil olup olmaması veya aktifte kayıtlı bulunup bulunmaması önem kazanmaktadır.

c-Kiralama İşlemlerinde Mükellef: Kiralama işlemlerinde verginin mükellefi, KDV Kanununun 8/1-h. maddesinde, "*Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde*

sayılan mal ve hakların kiraya verenler” olarak belirlenmiştir. Ancak, kiraya verenlerin kimliğine ilişkin olarak herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu durumda, kiralama işlemini yapan bütün gerçek ve tüzel kişiler verginin mükellefi olabileceklerdir.

Kiralama işlemlerine ait katma değer vergisinin, kiraya veren mükellef tarafından beyan edilmesi ve kiralayan tarafından sorumlu sıfatıyla tevkifat yapılarak beyan edilmesi olmak üzere, ikili bir vergileme sistemi ve mükellefiyet söz konusu olmaktadır.

5. KİRALAMA İŞLEMLERİNE İLİŞKİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI (TMS 17)

Bu standardın amacı; gerçekleştirilen kiralama işlemlerine ilişkin olarak kiracı ve kiraya veren tarafından uygulanması gereken muhasebe politikalarını ve yapılacak açıklamaları belirlemektir.

Bu standardın kapsamı, kiralama sözleşmesine konu varlıkların kullanımı ve bakımıyla ilgili önemli hizmetlerin kiraya verenden talep edilebildiği sözleşmeler de dahil olmak üzere, bu varlıkların kullanım hakkının kiracıya aktarıldığı sözleşmelere uygulanır.

Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

Kiralama: Kiraya verenin bir varlığın kullanım hakkını, bir ödeme veya ödeme planı karşılığında, taraflarca kararlaştırılmış bir zaman süresince kiracıya devrettiği sözleşmedir.

Kiralama süresinin başlangıcı: Kiracının kiralamış olduğu varlığı kullanma hakkını kazandığı tarihtir.

Kiralama süresi: Sözleşmede belirtilen iptal edilemeyen kiralama süresidir. Ancak, kiralama sözleşmesinin başlangıcında kiracıya sözleşmede belirtilen sürenin bitiminde bedelli veya bedelsiz olarak süre uzatımı hakkı tanınmış ve kiralama sözleşmesinin başlangıcında kiracının bu hakkı kullanacağı neredeyse kesin ise, bu ilave süre de kiralama süresi içinde değerlendirilir.

Yararlı ekonomik ömür:

a) Bir varlığın bir veya daha fazla kullanıcı tarafından ekonomik olarak kullanılacağı tahmin edilen süreyi veya;

b) Bir veya daha fazla kullanıcı tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

Yararlı ömür: Kiralama süresinin başlangıcından itibaren ve kiralama süresiyle sınırlı olmaksızın, bir varlığın işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen tahmini süredir.

Faaliyet Kiralaması

Kiraya verenler, faaliyet kiralamasına konu olan varlıkları niteliğine göre bilançolarında gösterir. Faaliyet kiralamasından kaynaklanan kira geliri, kiraya konu varlıktan elde edilen faydadaki azalmanın zamanlamasını daha iyi yansıtan başka bir sistematik yöntem var olmadıkça, kiralama süresi boyunca doğrusal yöntem uygulanmak suretiyle gelir olarak muhasebeleştirilir.

Kira gelirinin elde edilmesinde katlanılan maliyetler, amortismanlar dahil olmak üzere, gider olarak muhasebeleştirilir. Faaliyet kiralaması işlemine ilişkin gerekli açıklamalar da finansal tablolar ekinde sunulur.

6. UYGULAMADA KISA SÜRELİ KİRALAMA FAALİYETLERİ

Uygulamadaki örnekleri incelendiğinde kısa süreli kiralama faaliyetleri farklı şekillerde karşımıza çıkmaktadır. Kısa süreli kiralamaların bazıları aracı kuruluşlarca yerine getirilmektedir. Bu kuruluşlar kısa süreli konut kiralama faaliyetlerini internet üzerinden gerçekleştirmekte ve bu işler karşılığında bir komisyon almaktadırlar. Aracı kuruluşlar yardımıyla konutlarını kiraya vererek gelir elde eden konut sahipleri; GVK'nin 37. maddesine göre vergilendirilecek, TTK'nin 18. maddesine göre de bir tacirin bütün hak ve yükümlülüklerini yerine getireceklerdir.

Kısa süreli kiralamalar, konut sahipleri tarafından da bizzat yapılabilmektedir. Konut sahipleri yine internet üzerinden belirttikleri ilanlar yardımıyla kiracı bulabilmektedirler. Bu tür konutlar genellikle içleri eşya ile döşenmiş olarak kiraya verilmekte ve kısa süreliğine verildiği için dönem sonlarında yeniden temizlenip düzeltildikten sonra bir başka kiracıya verilebilmektedir. Kiralama dönemi içerisinde

gelen elektrik, su, doğalgaz, telefon, internet vb. faturalar konut sahibi tarafından ödenmektedir. Uygulamanın bu şekilde süreklilik esasına göre yürütülüyor olması ticari faaliyetin asli unsuru olan devamlılık unsurunu da sağlamış olacağından GVK'nin 37. maddesi kapsamında ticari kazanç olarak vergilendirilecektir. Konut sahipleri bu uygulama sonucu elde ettikleri kira gelirleri, GVK'nin 70. maddesi kapsamında gayrimenkul sermaye iradı sayılacağından GVK madde 86/1'de yer alan hadleri aşması halinde yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek durumundadırlar.

Kısa süreli kiralama bir başka yöntemi ise konut sahiplerinden bir yıl veya daha fazla süreli olarak kiralanarak konutların içleri tefriş edildikten sonra bir başkasına kısa süreli olarak kiralanmasıdır. Genellikle bu tür kısa süreli kiralama konut sahibinin bilgisi dışında gerçekleştirilmektedir. Bu tür uygulamalar sonucu elde edilen gelir, GVK'nin 37. maddesi kapsamında ticari kazanç sayılacaktır. Kısa süreli kiralama işleri ile uğraşan mükellefler, konut sahiplerine yapmış oldukları ödemeler üzerinden % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

7. SONUÇ

Türkiye'de kısa süreli konut kiralama yöntemi yaygın hale gelmeye başlamış ve özellikle büyükşehirlerde tercih edilen bu tür yöntemler, normal kiralamalara göre daha fazla kazanç sağlamaktadır. Kısa süreli kiralama, konut sahipleri açısından avantajlı olduğu kadar kiracılar açısından da oldukça avantajlıdır. Ancak kayıt dışı işlemlerin oldukça fazla olduğu bu alanda önemli vergi kayıpları söz konusu olmaktadır. GVK'nin 37. maddesine göre bu kazançlar ticari kazanç olarak vergilendirilmelidir.

Yasal bir düzenlemesi olmayan ve kimlerin hangi amaçlarla kullandığının tespitinin oldukça zor olduğu kısa süreli kiralama sektörü, birçok riski de beraberinde getirmektedir. Hızla gelişen konut sektörü içerisinde yapılacak yasal düzenleme ile; bu tür kısa süreli kiralama işyeri açma belgesi veya kat maliklerinin muvafakatnamesinin alınarak faaliyete başlamasına imkan tanınması, konaklayan kişilere ilişkin bilgi altyapısının oluşturulması, sektörün özellikle mali açıdan kayıt altına alınması artık bir zorunluluktur.

Kaynakça

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 2634 sayılı Turizm Teşvik Kanunu ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmelik,
- 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu
- 1774 sayılı Kimlik Bildirme Kanunu
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMS 17:Kiralama İşlemleri - Verginet)
- <http://www.gib.gov.tr> Erişim Tarihi 02.12.2014
- <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/24625840.asp> Erişim Tarihi 30.11. 2014
- <http://www.vergidergisi.net> Erişim Tarihi 01.12.2014
- <http://www.konuthaberleri.com> Erişim Tarihi 28.11.2014