

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü

Tarih : 04/07/2013 **Sayı:** 39044742-KDV.9-985

Konu : Apartman dış cephesinin kiraya verilmesi işleminin vergi kanunları karşısındaki durumu.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, oturmakta olduğunuz binanın dış cephesine reklam alınacağı ve elde edilen gelirlerin apartmanın genel giderlerinde kullanılacağı belirtilerek, elde edilen reklam gelirinin vergi kanunları karşısındaki durumu ve genel giderlerden mahsup edilip edilemeyeceği hususlarında görüş talep edilmektedir.

GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde, bu maddede bentler halinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesi sonucu elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlanmış olup, söz konusu madde hükmüne göre, kat maliklerinin ortak olarak sahip olduğu kullanım alanlarının site yönetimi tarafından kiraya verilmesi nedeniyle elde edilen gayrimenkul sermaye iradının mükellefleri, kat malikleri olacaktır.

Diğer taraftan, aynı Kanunun 94 üncü maddesinde; "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dâhil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar." hükmüne yer verilmiş olup, aynı maddenin birinci fıkrasının (5/a) alt bendinde ise; 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben (2006/11449 sayılı B.K.K ile % 20 Yürürlük; 01.01.2007) tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Yine aynı Kanunun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86 ncı maddesinin birinci bendinin (c) alt bendinde; vergiye tabi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2012 yılı için 25.000-TL) aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tabi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye dâhil edilmeyeceği hükmü düzenlenmiş olup; anılan bendin (d) alt bendinde de, bir takvim yılında elde edilen ve toplam tutarı (2012 yılı için 1.290-TL) aşmayan, tevkifat ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için beyanname verilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununun 4 üncü maddesinde; "Ortak yerlerin konusu sözleşme ile belirtilebilir. Aşağıda yazılı yerler ve şeyler bu kanun gereğince her halde ortak yer sayılır.

a)Temeller ve **ana duvarlar**, bağımsız bölümleri ayıran ortak duvarlar, tavan ve tabanlar, avlular, genel giriş kapıları, antreler, merdivenler, asansörler, sahanlıklar, koridorlar ve buralardaki genel tuvalet ve lavabolar, kapıcı daire veya odaları, genel çamaşırlık ve çamaşır kurutma yerleri, genel kömürlük ve ortak garajlar, elektrik, su ve havagazı saatlerinin korunmasına mahsus olup bağımsız bölüm dışında bulunan yuvalar ve kapalı kısımlar, kalorifer daireleri, kuyu ve sarnıçlar, yapının genel su depoları, sığınaklar,

... " hükmüne yer verilmiş olup aynı Kanunun 16 ncı maddesinde de kat maliklerinin, ana gayrimenkulün bütün ortak yerlerine arsa payları oranında ortak mülkiyet hükümlerine göre malik olacağı hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, Kat Mülkiyeti Kanunu çerçevesinde apartman yönetimleri tarafından kiraya verilen ortak kullanıma mahsus yerlerin mülkiyet hakkı hisseleri oranında kat maliklerine ait olduğundan söz konusu bölümlerin malikler tarafından bireysel olarak veya yönetim tarafından kendiliğinden kiraya verilmesi mümkün değildir. Bu bölümlerin kiralanabilmesi ancak kat malikleri kurulunun oy birliği ile alacakları karar sonucu olabileceğinden, yönetim sadece kat malikleri adına kiralama işlevini vekil sıfatı ile yerine getirmiş olmaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Kat Mülkiyeti Kanunu göz önünde bulundurulduğunda genel kurulda oy birliği ile alınan karar gereğince apartman yöneticileri tarafından apartman duvarın reklam maksadıyla kiralanması sonucu elde edilen kira geliri vergi kanunları açısından yönetimin değil apartman veya sitede mülkiyet sahibi bulunanların gayrimenkul sermaye iradı geliri olarak kabul edilir. Vergi kanunları açısından muhatap herhangi bir vergi mükellefiyeti bulunmayan apartman yönetimi değil kat malikleri olacaktır.

Öte yandan, apartman veya sitenin ortak alanlarının kiraya verilmesi sonucu elde edilen kira geliri o yılda elde edilmiş gayrimenkul sermaye iradı olduğundan, 94 üncü maddede sayılan kişi yada kuruluşlara kiraya verilmesi durumunda yapılan ödemeler üzerinden anılan maddenin birinci fıkrasının (5/a) alt bendi gereğince gelir vergisi tevkifatı yapılacağı tabiidir.

Buna göre ortak mülkiyet olan gayrimenkullerin, hak sahiplerinin şahsi mülkü olması halinde;

a) 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre tevkifat yapma mecburiyetinde olmayanlara kiraya verilmesi (Örneğin, basit usulde vergiye tabi olanlara kiraya verilmesi) söz konusu ise, hak sahibi başına elde edilen kira bedeli, adı geçen Kanunun 86 ncı maddesinin birinci bendinin (d) alt bendinde yer alan tutarı (2012 yılı için 1.290.-TL) aşması halinde beyana dâhil edilecek, aşmaması halinde ise beyana dâhil edilmeyecek,

b) Söz konusu gayrimenkullerin, anılan Kanun'un 94 üncü maddesine göre tevkifat yapma mecburiyetinde olanlara kiraya verilmesi söz konusu ise, hak sahibi başına elde edilen kira bedeli, yine aynı Kanun'un 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2012 yılı için 25.000.-TL) aşması halinde beyana dâhil edilecek, aşmaması halinde ise beyana dâhil edilmeyecektir.

Diğer taraftan, hak sahiplerinin ortak mülkiyeti olan bu gayrimenkullerin ticari, zirai veya kurumlar vergisine tabi olan işletmelerin aktifinde kayıtlı olması halinde, bu gayrimenkuller, anılan Kanun'un 94'üncü maddesinde sayılanlar tarafından kiralanmış olsa bile, ödenen kira bedellerinden ticari, zirai veya kurumlar vergisine tabi işletmelere isabet eden kısım üzerinden herhangi bir gelir vergisi tevkifatı yapılmayacak olup, hak sahiplerinin elde ettikleri kira gelirlerinin ticari, zirai veya kurum kazancının tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanıp, beyan edileceği tabidir.

Ayrıca, elde edilen kira gelirlerinin apartman veya site yönetimleri tarafından tahsil edilip ortak giderlerin karşılanmasında kullanılması bu gelirlerin yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda vergilendirilmesine engel değildir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN :

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun (1/1) inci maddesine göre Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler; (1/3-f) maddesine göre Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri KDV ye tabi bulunmaktadır.

KDV Kanununun 9 uncu maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığının vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işleme taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği hükme bağlanmıştır.

Söz konusu maddenin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin "Reklam Verme İşlemleri" başlıklı (2.4) bölümünde; "KDV mükellefi olan gerçek veya tüzel kişilerin (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir), KDV mükellefiyeti olmayan şahıslara veya kuruluşlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılmak, pano olarak yerleştirilmek vb. şekillerde reklâm vermekte olduğu; söz konusu bu işlemler ile ilgili KDV nin reklâm hizmeti verenlerin KDV mükellefi olmaması halinde, reklâm hizmeti alanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edileceği belirtilmektedir.

Ayrıca, bu bölüm kapsamındaki reklam hizmetini alanların Gelir Vergisi Kanununa göre basit usulde vergilendirilenler (istisnadan vazgeçerek KDV mükellefi olmasalar dahi), banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV den istisna olan işletmeler, sadece KDV ye tabi işlemlerinin bulunduğu

dönemlerde KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermeleri uygun görülenler, 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar olması hallerinde, reklam hizmetine ait KDV nin, hizmeti alanlar tarafından bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacağı; tevkifata tabi tutulan KDV nin beyan ve ödenmesi konusunda, Tebliğin (1.2) bölümündeki açıklamaların dikkate alınacağı açıklamalarına da yer verilmiştir.

Söz konusu Tebliğin (2.4.2) bölümünde, 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların Tebliğin bu bölümü kapsamında reklâm hizmeti vermeleri halinde, reklâm hizmeti alanın KDV mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın, tevkifat uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Buna göre, apartman dış cephesinin reklam ve tanıtım amaçlı kiraya verilmesi işlemi KDV Kanununun (1/3-f) maddesi gereğince genel oranda (%18) KDV ye tabi olacaktır. Ayrıca, apartman dış cephesini reklam nedeniyle kiraya verenlerin KDV mükellefiyetinin bulunmaması ve reklam hizmetini alan gerçek veya tüzel kişilerin KDV mükellefi olması durumunda söz konusu işleme ait KDV nin reklam hizmeti alanlar (reklam veren) tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.