SON DÜZENLEMELER IŞIĞINDA KISA SÜRELİ KONUT KİRALAMA FAALİYETİNDEN ELDE EDİLEN GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

TAXATION OF INCOME DERIVED FROM SHORT-TERM HOUSING LEASES IN THE LIGHT OF THE LATEST REGULATIONS



Burak DEMİRKAN*

ÖZ

Son yıllarda Türkiye'de yaygın olarak uygulanmakta olan kısa süreli konut kiralama işlemleri, düşük sermaye ile yüksek gelir elde etmek elde etmek isteyen konut sahipleri tarafından tercih edilen bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu faaliyetler neticesinde, güvenlik açıkları, rekabet eşitsizliği ve vergisel kayıplar meydana gelmekte olup, bu durum ülke ekonomisine oldukça zarar vermektedir. Konu ile ilgili gerekli yasal düzenlemelerin yapılması ve buna ilişkin işlemlerin tespitine yönelik etkin bir denetim mekanizmasının devreye sokulması yerinde olacaktır.

Anahtar Kelimeler: Kısa Süreli Kiralama, Ticari Kazanç, Günlük Haftalık Kiralama, Konut Kira

JEL Sınıflandırması Kodları: l74, H24

ABSTRACT

In recent years, the short-term housing lease transactions, which are widely applied in Turkey, are seen as a system preferred by housing owners in order to obtain high revenues with low capital. As a result of these activities, security deficits, competition inequality and tax losses occur and this situation is very damaging to the national economy. It will be appropriate to make the necessary legal arrangements and to activate an effective audit mechanism for the determination of transactions in this matter.

Keywords: Short-Term Rental, Commercial Gain, Daily Weekly Rental, Housing Rent

JEL Classification Codes: l74, H24

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, burak.demirkan@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-4384-0232

Demirkan,B. (Şubat 2019). Son Düzenlemeler Işığında Kısa Süreli Konut Kiralama Faaliyetinden Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi, *Vergi Raporu, 233,* (21-29).

M.G.T.: ***12.12.2018*** */ M.K.T.:* ***16.01.2019***

GİRİŞ

Özellikle İstanbul, Ankara, İzmir ve Antalya gibi büyükşehirler ile internet üzerinden gerçekleştirilen turizm faaliyetlerinin artmasıyla Akdeniz ve Ege'de tercih edilen kısa süreli konut kiralamaları, konut stokundaki artış, konutu kiraya veren açısından sağladığı fiyat avantajları, internet üzerinden kolay erişilebilirlik ve yatırımcıların daha fazla kazanç elde etme isteği gibi faktörlerden dolayı son yıllarda Türkiye'de de yaygın olarak karşımıza çıkmaktadır. Türkiye'de faaliyet gösteren bazı inşaat firmalarının, konut talebini canlandırmak amacıyla metrekareleri küçültüp projelerde daha fazla 2+1, 1+1 ve 1+0 ev tipine yönelmeleri ile birlikte "haftalık, günlük veya benzeri şekilde kısa süreli olarak kiraya verilen konutlar" adı altında yeni bir sektör doğmuştur. İş seyahatleri, turistik geziler ve yasadışı faaliyetler gibi nedenlerle talebin gün geçtikçe artması nedeniyle söz konusu işlemler, kurumsal firmaların yanı sıra şahıslar ve merdiven altı emlak ofisleri tarafından organize edilmektedir. Makalemizde öncelikle sistemin işleyişi hakkında genel bir bilgilendirme ile birlikte, konu ile ilgili yasal mevzuat hükümlerine ve tespit edilen sorunlara ilişkin çözüm önerilerine yer verilecektir.

1- KISA SÜRELİ KONUT KİRALAMA İŞLEMİNİN YAPISI ve TÜRKİYE EKONOMİSİNDEKİ YERİ

Başta New York, Londra ve Paris gibi metropoller olmak üzere dünyada birçok şehirde kısa süreli konut kiralama modeli oldukça yaygın bir şekilde uygulanmaktadır. Uluslararası alanda www.booking.com, www.tripadvisor.com ve www.airbnb.com gibi web siteleri üzerinden her yıl milyonlarca konut günlük ya da haftalık olarak kiralanmaktadır. Türkiye'de günlük veya haftalık olarak konut kiralama sisteminde yaklaşık olarak 100.000 civarında konut bulunduğu ve her yıl çok sayıda yerli ve yabancı turistin de söz konusu konutları kiraladığı tahmin edilmektedir. Konut olmasına rağmen ticari işletme gibi kullanılan bu evlerin günlük kiraları 50 TL ile 5.000 TL arasında değişmekte olup, bu sektördeki kayıt dışı durumdan kaynaklanan vergi kaybının ise yaklaşık 2 milyar TL civarında olduğu öngörülmektedir.

Söz konusu konutları kiraya verme işlemini emlakçılar, araç kiralama şirketleri, turizm acentaları, birden fazla konutu olup bunlardan bazılarını kiraya verenler ve ev sahiplerinden aylık ev kiralayıp, bu evleri haftalık ve günlük olarak kiraya veren kişiler gerçekleştirmekte olup, temel olarak sistem, illegal zeminde düşük sermaye ile vergisiz olarak yüksek gelir elde etmek üzerine kurgulanmıştır. Sistem Türkiye'de de büyük oranda bu tür kiralama işlemleri için kurulmuş web siteleri ve ilanlar kanalıyla internet üzerinden yürütülmektedir. Konutlarını kısa süreli olarak kiraya verenler, kendilerini güvence altına almak için kiracılarla usulen de olsa kontrat imzalamakta olup; bu konutları kiralayanlar ise kira kontratlarında "üçüncü kişilere kiraya verilebilir" ibaresine yer vermektedir.

Söz konusu konutların neredeyse tamamına yakınının kayıt dışı olarak kiralandığı hususu göz önünde bulundurulduğunda bu işlemi yapanların iç güvenliğe, ülke ekonomisine ve turizm sektörüne büyük bir zarar verdiği görülmektedir. Vergisel kayıp, rekabet eşitsizliği ve kişisel bilgilerin kayıt altına alınması işlemlerinin istenilen düzeyde olmaması konunun ciddiyetinin ne boyutlarda olduğunun en önemli göstergeleridir.

2- KISA SÜRELİ KONUT KİRALAMA İŞLEMİNİN YASAL MEVZUAT AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1- Kısa Süreli Konut Kiralama İşleminin Vergi Mevzuatı Dışındaki Yasal Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi

Türkiye'de konaklama sektörüne ilişkin halen yürürlükte olan 2634 sayılı Turizm Teşvik Kanu-

nuna[1] dayanılarak çıkarılan Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmelik,[2] 1774 sayılı Kimlik Bildirme Kanunu[3] ve İçişleri Bakanlığı'nın Günübirlik Kiralanan Yerler konulu Genelgesi[4] bulunmaktadır.

2634 sayılı Turizm Teşvik Kanunu ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmeliğin işyeri açma ve çalışma ruhsatı, ticaret sicil gazetesi, kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgeleri veya turizm merkezlerinde yer alma durumu başlıklı 6'ncı maddesinde, işyeri açma ve çalışma ruhsatlarının hangi koşullarda alınabileceğine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Bu düzenleme ile konut vasfı olup, günübirlik olarak kiraya verilen yerlerin mevzuata uygun olarak ruhsatlandırılması amaçlanmıştır.

1774 sayılı Kimlik Bildirme Kanununun 2'nci maddesinin birinci fıkrasına 678 sayılı Kanun Hükmünde Kararname[5] ile "bekar odaları, ibaresinden sonra gelmek üzere günübirlik kiralanan evler" ibaresi eklenmiştir. Söz konusu maddenin son hali şu şekilde olmuştur. *" (...) Otel, motel, han, pansiyon, bekar odaları, günübirlik kiralanan evler, 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 örgütlerinin her an incelemelerine hazır bulundurmak, Devlet İstatistik Enstitüsüne, talebi halinde vermek zorundadırlar."* Böylelikle söz konusu işlemlerden kaynaklanan güvenlik sorununun önüne geçilmeye çalışılmıştır. Ayrıca söz konusu Kanunun 11'inci maddesinde *"Kat mülkiyetine tabi taşınmaz mal yöneticileri ve kapıcıları, binalarında bildirim dışı kimselerin oturup oturmadığını, çalışıp çalışmadığını, garaj, kömürlük, boş daire gibi bölümlere saklanmalar, sığınmalar, bazı eşya veya maddeleri gizlemeler olup olmadığını kontrol etmekle yükümlüdürler. Bütün kat sahipleri ve kiracıları ile binada çalışanlar bu konularda yöneticiye yardımcı olmak ve gereken bilgileri vermek zorundadırlar. Yönetici ve kapıcıların, bu Kanuna aykırılıkları ve diğer şüpheli gördükleri hususları, bağlı oldukları genel kolluk örgütüne bildirmeleri gereklidir."* hükmü yer almaktadır. Bu düzenleme ile kısa süreli konaklama hizmetleri veren apart, daire ve rezidans gibi yerler genellikle site içerisinde bulunduklarından, kat mülkiyetine tabi taşınmaz mal için, apartman ve site yöneticileri tarafından bu tür yerlerin denetiminin yapılması ve mevzuata uygun olarak işletilmesinin sağlanması amaçlanmıştır.

İçişleri Bakanlığı'nın Günübirlik Kiralanan Yerler konulu Genelgesi'nde ise aşağıdaki hükümlere yer verilmiştir. *"(...) Günübirlik kiraya verilen apart daire, rezidans veya apart şeklindeki yurt ve pansiyon niteliğindeki yerlere yönelik denetimlere ağırlık verilecek olup, belirtilen apart daire ve rezidanslar ile işletmecileri ya da sahipleri hakkında yapılan tespitler gecikmeksizin ilgisine göre bundan sorumlu kurumlara bildirilecektir. Günübirlik konaklamalarda kullanılan apart daire, rezidans ve benzeri yerlerin 1774 sayılı Kimlik Bildirme Kanunu hükümlerine tabi oldukları açıktır. Bu Kanun ile 13/07/1974 tarihli ve 14944 sayılı Resmî Gazete`de yayımlanarak*

[1] 16.03.1982 tarih ve 17635 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır
[2] 26.06.2011 tarih ve 27976 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır
[3] 11.07.1973 tarih ve 14591 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır
[4] İçişleri Bakanlığı İller İdaresi Genel Müdürlüğünün 26/11/2013 tarih ve 26554408.010.06.01/6094 sayılı Genelgesi
[5] 22.11.2016 tarih ve 29896 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yürürlüğe giren Kimlik Bildirme Kanununun Uygulanması İle İlgili Yönetmelik hükümlerine göre konaklama yerini işletenler, konaklayanların kimlik bilgileri ile tesise geliş ve ayrılış kayıtlarını örneğine ve usulüne uygun şekilde günü gününe tutmak ve genel kolluk kuvvetlerinin her an incelemelerine hazır bulundurmakla sorumludur. Buna aykırı hareket edenlere aynı Kanunun 15 inci maddesi gereğince idari para cezası uygulanacaktır. Mülki İdare Amirleri başta olmak üzere ilgililer tarafından konunun titizlikle takip edilerek, yetkili idarelerce günübirlik kiralanan yerlere ilişkin işlemlerin yukarıda belirtilen usul ve esaslara uygun olarak yürütülmesini ve uygulama sonucundan Bakanlığımıza bilgi verilmesini önemle arz ve rica ederim." Söz konusu düzenleme ile kısa süreli olarak kiraya verilme faaliyetlerinin, yasalar çerçevesinde hizmet veren konaklama işletmeleri ile aynı yükümlülüklerle icra edilmesinin sağlanması amaçlanmaktadır.

2.2- Kısa Süreli Konut Kiralama İşleminin Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi

2.2.1- Kısa Süreli Konut Kiralama İşleminin Gelir Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu[6] (TTK)'nun 11. Maddesinin birinci fıkrasında*"Ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir."* h*ükmü yer almaktadır.* Ticari faaliyette sermaye ve emekten oluşan devamlı bir organizasyon yapısı yer almakta olup, ticari kazancı belirleyen ana unsur ticari faaliyette devamlılıktır. Bu sebeple, ticaret erbabı tarafından devamlılık esasına göre yapılan faaliyet sonucu elde edilen gelir, ticari kazanç olarak vergilendirilir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun[7] 37'nci maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu, 70'inci maddesinde ise arazi, binanın (döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahil) sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu, söz konusu malların ve hakların ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratlarının ticari ve zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanacağı hükmü yer almaktadır. 94'üncü maddede ise söz konusu mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden % 20 oranında tevkifat yapılacağı belirtilmiştir.

Ticari faaliyet, emek ve sermaye unsurlarının bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde belli bir bedel karşılığı olarak mal alım satımı, imalatı veya hizmet ifaları gibi faaliyetlerdir. Ticari faaliyet için devamlılık şarttır. Ticari organizasyon ise sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kayıt gibi unsur ve şartların tümü veya bir kısmının yerine getirilmesi ile oluşmaktadır. Dolayısıyla söz konusu konutların belirli bir bedel karşılığı olmak üzere günlük ya da haftalık olarak kullanıma sunulması sonucu bu faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, 298 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği[8] ile 268 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin[9] "1. Tevsik Zorunluluğunun Kapsamı" başlıklı bölümünde yer alan "*Konutlarda, her bir konut için aylık 500 YTL ve üzerinde kira geliri elde edenlerin*," ibaresi "*Konutlarda, her bir konut için aylık*

[6] 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[7] 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[8] 09.06.2017 tarih ve 30091 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır
[9] 29.07.2008 tarih ve 26951 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

500 TL ve üzerinde, haftalık, günlük veya benzeri şekilde kısa süreli konut kiralamalarında ise tutara bakılmaksızın kira geliri elde edenlerin, işyerlerinde, işyerini kiraya verenler ile kiracıların kiraya ilişkin tahsilat ve ödemelerinin banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu getirilmiştir" şeklinde değiştirilmiştir. Böylece 1 Temmuz 2017 tarihinden itibaren, günlük, haftalık veya bir aydan kısa süreli konut kiralamalarında kira geliri elde edenler, herhangi bir tutar sınırlaması olmaksızın kira ödemelerini banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen dekont veya hesap bildirim cetvelleri ile tevsik etmek zorundadır.

2.2.2- Kısa Süreli Konut Kiralama İşleminin Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun[10] 1/1'inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu hükme bağlanmış ve vergiye tabi işlemlere uygulanacak KDV oranları, aynı Kanunun 28'inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayınlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı[11] ile (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8, listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için % 18 olarak belirlenmiştir.

Söz konusu Kararnameye ekli (II) sayılı listenin B bölümünün 25'inci sırasında; "Otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmeti (Konaklama tesislerinde geceleme hizmetinden yararlanmayanlara verilen tüm hizmetler ile geceleme hizmetiyle beraber verilen ancak ayrıca belgelendirilen ya da geceleme hizmetine ait belgede ayrıca fiyatlandırılan hizmetler bu sıra kapsamında yer almamaktadır. Ancak geceleme hizmeti kapsamında verilmesi ve geceleme bedeline dahil edilmesi mutat olan diğer hizmetler bu sıra kapsamında yer almakla birlikte bu şekilde belirlenen geceleme bedeli içinde sunulan alkollü içeceklere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi tutarları, hizmeti sunanlar tarafından indirim konusu yapılamaz.)" ibaresine yer verilmiştir.

Buna göre, satın alınan veya kiralanan gayrimenkullerin üçüncü şahıslara kiraya verilmesi işlemi, Kanunun 1/1 inci maddesine göre ticari faaliyet kapsamında yapılan bir kiralama hizmeti olarak genel oranda (% 18) KDV ye tabi bulunmakta olup, bu şekilde verilen hizmetin otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmeti olarak değerlendirilmesi ve % 8 oranında KDV ye tabi tutulması mümkün değildir.

2.2.3- Kısa Süreli Konut Kiralama İşleminin Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

213 sayılı Vergi Usul Kanununun,[12] 153 ve devamı maddeleri hükmüne göre; işe başladığını, iş değişikliğini ve işi bıraktığını bildirmeye, 171'inci maddesi hükmüne göre defter tutmaya, 227'nci maddesi hükmüne göre satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından fatura (müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmış olan) vb. ispat edici belgeleri düzenlemeye ve 253'üncü maddesi hükmünce de söz konusu defter ve belgeleri ilgili bulundukları takvim yılını takip eden beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecbur olan mükelleflerin, diğer vergi kanunları uyarınca verilmesi gereken beyannameleri ve Sosyal Güvenlik Kurumu bildirgelerini süresi içerisinde vermeleri gerekmektedir.

[10] 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[11] 30.12.2007 tarih ve 26742 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[12] 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Diğer taraftan, kiralamak ya da satın almak suretiyle elde bulunan gayrimenkullerin günlük veya haftalık olarak kiraya verilmesi hizmetinin, otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmeti kapsamında değerlendirilmesi ve VUK'un 240'ıncı maddesine istinaden günlük müşteri listesi düzenlenmesi gerekmektedir.

2.2.4- Kısa Süreli Konut Kiralama İşleminin Özelge ve Yargı Kararları Doğrultusunda Değerlendirilmesi

Günlük veya haftalık sürelerle konut kiralama faaliyetinden elde edilen gelirin vergilendirilmesi hakkında, T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen bir özelgede şu açıklamalara yer verilmiştir:[13] "(...) *Günlük veya haftalık sürelerle konut kiralama faaliyetinden elde edilen gelirin vergilendirilmesi ilgide kayıtlı* özelge *talep formunda, veraset yoluyla intikal eden müşterek maliki bulunduğunuz bir adet dairenin kira mukavelesi yapılmaksızın günlük veya haftalık sürelerle kiraya verildiği, eşyalı olarak kısa sürelerle kiraya verilen söz konusu dairede kalanlardan belirli bir kira bedeli alındığı ve kiralamadan başka hiçbir hizmet verilmediği belirtilerek, bu daireden elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradı mı, ticari kazanç mı olduğu hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37'nci maddesinde; "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır." hükmüne yer verilmiş olup, aynı Kanunun 70 inci 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 belirtilmiştir. Anılan Kanunun gayrimenkul sermaye iradına ilişkin hükümleri uyarınca, binaların kısmen veya tamamen ya da boş veya dayalı döşeli şekilde kiraya verilmesinden elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir. Günümüzde de 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 tip 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, 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. Ayrıca söz konusu konutun belirli bir bedel karşılığı olmak üzere günlük ya da haftalık olarak kullanıma sunulmasında bir kira akdinden söz edilmesi mümkün olmadığından bu faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu hüküm ve açıklamalara göre, veraset yoluyla edinilen ve bir organizasyon içerisinde devamlı olarak kısa sürelerle (günlük, haftalık) başkalarının istifadesine sunulan konuttan müşterek maliklerinin her birinin elde ettiği gelirin ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir."* Söz konusu özelgede günlük ya da haftalık olarak yapılan kısa süreli kiralamalarda, öncelikle bu faaliyetin devamlı olarak ve ticari bir organizasyon içerisinde yapılması konularının altı çizilmekte olup, söz konusu hususlar da ticari faaliyetin unsurları olarak kabul edilmektedir. Kısa süreli kiralamalardan elde edilen kira gelirinin ticari kazanç olarak vergilendirilmesi durumunda mükellefin, mükellefiyet

[13] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13/09/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[37-12/10]-928 sayılı özelgesi.

tesis ettirmek, defter tasdik ettirmek ve tutmak, fatura düzenlemek, KDV, gelir (kurumlar), geçici vergi ve muhtasar ve prim hizmet beyannameleri vermek gibi vergisel ödevlerini yerine getirmesi gerekmektedir.

Yine söz konusu kısa süreli konut kiralama faaliyetinden elde edilen gelirin vergilendirilmesi hakkında, T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen başka bir özelgede ise şu açıklamalara yer verilmiştir[14] *"(...) M*ülkiyeti ve giderleri size ait gayrimenkulü eşyalı olarak sözleşme yapılmaksızın günlük veya haftalık sürelerle kiraya verdiğiniz belirtilerek, müşterilere düzenlenecek faturalarda KDV oranının ne olması gerektiği, günlük müşteri listesi düzenlenip kolluk güçlerine bildirimde bulunup bulunulmayacağı, demirbaşlar için amortisman ayrılıp ayrılmayacağı ve ayrılması durumunda amortisman tutarlarının ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilip indirilemeyeceği hususlarında bilgi talep ettiğiniz anlaşılmakta*dır. Gayrimenkullerin uzun süreli kiralanması suretiyle elde edilecek gelirden daha fazla gelir elde edilmesi amacıyla, 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. Ayrıca, söz konusu konutun belirli bir bedel karşılığı olmak üzere günlük ya da haftalık olarak kullanıma sunulmasında bir kira akdinden söz edilmesi mümkün olmadığından bu faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, işletmenizin aktifinde bulunan demirbaşlar için Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri'nde belirtilen faydalı ömür ve oranları üzerinden amortisman ayrılması mümkün bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunun 40'*ıncı maddesinde safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup, maddenin (7) numaralı bendinde Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabile*ceği hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, mülkiyeti size ait gayrimenkullerin günlük ve haftalık olarak kiraya verilmesinden elde edilen kazancın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmekte olup 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların da ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmakta olup, söz konusu gayrimenkullerin üçüncü şahıslara günlük veya haftalık sürelerle kiraya verilmesi işleminin 2007/13033 sayılı Kararname eki II sayılı listenin 25 inci sırası kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından bu hizmetin %18 oranında KDV ye tabi tutulması gerekmektedir."* Söz konusu özelgede yukarıda ayrıntılarına yer verilen özelge gibi, kısa süreli kiralama faaliyetlerinin bir organizasyon gerektirmesinden dolayı ticari faaliyet olarak değerlendirilerek Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların indirim konusu yapılabileceği ve söz konusu işlemin %18 oranında KDV'ye tabi olduğu açık ve net bir şekilde belirtilmiştir.

Konu ile ilgili olarak Danıştay 3. Dairesinin bir kararında[15] mülkiyetine sahip olduğu daireleri sezonluk ve sürekli olarak kısa süreli olarak kiraya veren mükellefin kazancının ticari kazanç olduğu neden gösterilerek tesis edilen mükellefiyet ile günlük müşteri listesi düzenlememesi, pansiyon işletmeciliği için vergi levhası tasdik ettirmemesi nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezaları ile pansiyon işletmeciliğini idareye bildirmediği ve ödeme kaydedici cihazının olmadığın-

[14] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 19.02.2016 tarih ve 62030549-120[40-2014/891]-14193 sayılı özelgesi
[15] Danıştay 3. Dairesinin E. 2004/760 K. 2005/482 nolu kararı

dan söz edilerek kesilen usulsüzlük cezalarını; davacı nezdinde düzenlenen yoklama fişlerinde, davacının kiracılarla kira mukavelesi yaptığı, yanında işçi çalıştırmadığı, konaklama dışında herhangi bir hizmet vermediğinin tespit edildiği, bu durumda davacının kira geliri dışında herhangi bir gelir elde etmediği anlaşıldığından tesis edilen işlemde ve kesilen cezalarda yasaya uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle işlemi iptal ederek kesilen cezaları kaldıran Vergi Mahkemesinin 18.12.2003 gün ve E: 2003/656, K: 2003/958 sayılı kararı, öteden beri maliki bulunduğu bitişik nizam şeklindeki 12 daireden 10'unu günlük, aylık ve sezonluk olarak kiraya verme karşılığı elde edilen kazancın faaliyetin sürekliliği karşısında ticari olduğu gerekçesiyle tesis edilen işlemde ve kesilen cezalarda yasaya aykırılık bulunmadığından Danıştay tarafından bozulmuştur. Söz konusu kararda şöyle denilmektedir: " *Bitişik nizam şeklinde inşa ettiği 12 dairesinden 10'unu günlük, aylık ve sezonluk kiraya veren davacının pansiyon işletmeciliğinde bulunduğundan bahisle elde ettiği gelirin ticari kazanç olduğu neden gösterilerek tesis edilen mükellefiyet kaydının iptali ile kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını kaldıran vergi mahkemesi kararı temyiz edilmiştir. Uyuşmazlık, kiraya verilen 10 daire karşılığında sağlanan gelirin ticari kazanç olup olmadığına ilişkindir. Davacı nezdinde düzenlenen tutanak ve yoklama fişlerinde, davacının 8.6.1996 tarihinden bu yana turistik bir bölgede mülkiyeti kendisine ait 10 mini daireyi günlük, aylık ve sezonluk kiraya verdiği, dairelerin mobilyalı olduğu, ilçe jandarma komutanlığından geçici işletme ruhsatı alındığı anlaşılmaktadır. Dairelerin pansiyon işletmeciliğine uygun olarak bitişik nizam şekline inşa edilmesi, kiracılarla yapılan kontratlarda kira sürelerinin günlük, beş günlük, on günlük gibi kısa süreli olması nedeniyle elde edilen gelir pansiyon işletmeciliğinden ve ticari organizasyon sonucu elde edilmiş ticari kazanç olup, davacının işletme ile ilgili bildirimde bulunmaması ve usul hükümlerine aykırı davranması nedeniyle mükellefiyet tesisinde ve kesilen cezalarda yasaya aykırılık bulunmadığından aksi yolda verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir."* Görüldüğü gibi Vergi Mahkemesinin kararı aksi yönde olsa da, Ankara ve İstanbul Vergi Dairesi Başkanlıklarının *özelgesi* ile Danış*tay 3'üncü D*airesinin kararı aynı yöndedir.

3- GENEL DEĞERLENDİRME ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Sistemin işleyişi ve vergi mevzuatında yer alan açıklamalar bir arada değerlendirildiğinde, kiralamak ya da satın almak suretiyle elde bulunan gayrimenkullerin günlük veya haftalık olarak kiraya verilmesi karşılığında elde edilecek kazancın Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanca ilişkin hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Çünkü, konutların günlük veya haftalık olarak, süreklilik arz edecek bir şekilde farklı kişilerin kullanımına hazır hale getirilmesi, kiracılara konutun teslimi, kiralama müddeti sonunda konutun teslim alınması ve tekrar kullanıma hazır hale getirilmesi bir organizasyonu gerektirmektedir. Ayrıca söz konusu konutların üçüncü şahıslara kiraya verilmesi işlemi, Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre ticari faaliyet kapsamında yapılan bir kiralama hizmeti olarak genel oranda (% 18) KDV'ye tabi bulunmaktadır. Diğer yandan kiraya veren tarafından, elde edilen kira gelirleri karşılığında kiralama hizmetinin ifa edildiği tarihten itibaren yedi gün içerisinde fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Türkiye'de yapılan günlük ya da haftalık olarak yapılan kiralama faaliyetlerine ilişkin herhangi bir özel yasal düzenleme bulunmamaktadır. Bu sebeple söz konusu sektörün, tezgâh altı denilen günlük kiralama yapılarından ayrılması ve turizm sektörü kapsamında değerlendirilmesinin sağlanması, yeni gelir vergisi tasarısında e-ticaret konusunda yapılan düzenlemeler çerçevesinde internetten ev kiralama sistemine ilişkin gerekli yasal düzenlemelerin yapılması ve buna ilişkin işlemlerin tespitine yönelik olarak etkin bir de-

netim mekanizmasının devreye sokulması yerinde olacaktır. Bunun için de kısa süreli kiralama işlemlerinde emlak sektörüne yönelik belirli periyotlarda yoklamaların yapılması gerekmektedir. Ayrıca emlak sektörüne ilişkin meslek odalarından veya emlakçılardan taşınmaz ön satış ve aracılık hizmetleri sözleşmelerinin alınması ve söz konusu sözleşmelerde yer alan tutarların mükelleflerin beyanları ile uyumluğunun araştırılması yerinde bir uygulama olacaktır.

Ayrıca söz konusu kısa süreli kiralama işlemlerinin yoğunluklu olarak yapıldığı internet sitelerinden kiraya verme işlemini gerçekleştiren kişiler ile kiracıların bilgilerine ulaşarak, söz konusu kişilerin banka hesap verilerinin Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde yer alan Risk Analiz Merkezlerindeki verilerle periyodik karşılaştırmasının yapılması gerekmektedir.

Tüm bunların yanında otelcilik sektöründe faaliyet gösteren bazı kurumsal turizm işletmelerinde halen uygulanan akıllı kilit sistemlerine benzer şeklinde tasarlanabilecek bir sistemle, kısa süreli kiralanan konutlara takılacak bir panel ve geliştirilecek bir yazılımla söz konusu konutları kiraya veren kişiler ile kiracıların isimleri ve ödedikleri ücretler gibi bazı bilgilerin kayıt altında alınması sağlanabilir. Böylelikle müşterilerin otellerde olduğu gibi tasarlanabilecek bir kart ile konutu kiralamasının kayıt altına alınması ve konutu kiraya veren kişinin elektronik ortamda müşterisinin kimlik bilgilerini işlemesi sağlanabilir. Söz konusu bilgiler ilgili kamu kurum ve kuruluşları (İçişleri Bakanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, Kültür ve Turizm Bakanlığı, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, Belediyeler v.b.) ile paylaşılarak hem illegal işlemler engellenebilir hem de vergisel kayıp ve kaçağın önüne geçilmesi sağlanabilir.

SONUÇ

Son yıllarda konut kiralama modelinin değişik bir ayağı olan "kısa süreli konut kiralama" tüm Türkiye'de oldukça yaygın bir şekilde görülen bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu model, yarattığı güvenlik zafiyeti, rekabet eşitsizliği ve vergisel kayıplar nedeniyle ülke ekonomisine oldukça zarar vermektedir. Konu ile ilgili olarak gerekli hukuki altyapının kurulması, turizm sektöründe yer alan düzenlemeler kapsamına alınması, sektörün gelişimine yönelik uygun fiziki ortamın sağlanması ve kayıt dışının önlenmesi için gerekli denetim yapısının oluşturulması gerekmektedir. Söz konusu etkin denetim yapısının oluşturulmasında, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın İçişleri Bakanlığı, Kültür ve Turizm Bakanlığı, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı ve Belediyelerle koordineli olarak çalışması yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 1774 sayılı Kimlik Bildirme Kanunu
- 2634 sayılı Turizm Teşvik Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 678 sayılı Kanun Hükmünde Kararname
- 268 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 298 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- DEMİR, E. "Kısa Süreli (Saatlik, Günlük, Haftalık) Konut Kiralama Faaliyetinden Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi", http://dergipark.gov.tr/download/article-file/273501
- GÜMÜŞ, Ö. "Günlük Olarak Kiraya Verilen Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:161, Şubat 2013
- İçişleri Bakanlığı'nın Günübirlik Kiralanan Yerler konulu Genelgesi
- Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmelik
- https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari
- www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi