

KİRALARIN TEVSİKİNE İLİŞKİN GETİRİLEN DÜZENLEME ÜZERİNE GÖZLEMLER



Doğan ŞENYÜZ*

I- GİRİŞ

Kira ödeme ve tahsilâtların belgelendirilmesi esas itibarıyla özel hukuk alanını ilgilendiren bir konudur. Özellikle kira bedelini ifa eden kişilerin ispat yükünün kendilerinde olması nedeniyle ödemelerin belgelendirilmesi özel bir önem arz eder. Özel hukuk alanındaki bu serbesti yine varlığını korumakla beraber vergi hukuku açısından bazı kurallar getirilmiştir. Düzenlemeye, VUK'un mükerrer 257. maddesinin 2. bendi dayanak yapılmıştır. İlgili madde *"mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğunu getirmeye ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirleme"* yetkisini Maliye Bakanlığı'na vermiştir.

Bakanlık yetki çerçevesinde 268 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ni yayımlayarak, 01.11.2008 tarihinden geçerli olmak üzere işyeri ve konut kiralama işlemlerine ilişkin yapılacak tahsilat ve ödemelerin banka veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsikine ilişkin zorunluluk getirmiştir. Tebliğ ile getirilen düzenlemelerin uygulanmasında bazı noktalara dikkat çekmek istedik.

Kira sözleşmesi kira konusu mal üzerindeki kullanım hakkının bir başkasına bırakılması demektir. Bakanlığın banka veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle getirdiği tevsik zorunluluğu tüm kira ilişkilerine değil, sadece konut ve işyeri kiralalarına ilişkindir. Düzenleme kira gelirinin gayrimenkul sermaye iradı olmasına bağlanmamıştır. Bu nedenle işletmeye kayıtlı olsun olmasın konut veya işyerlerine ilişkin kira sözleşmeleri düzenlemenin kapsamı içinde değerlendirmek gerekir. Kira geliri elde edenlerin kiraya verilen malın konut veya işyeri olmasına göre ödeme ve tahsilâtların belgelendirilmesindeki sınırlar farklı belirlenmiştir.

II- KONUTLARLA İLGİLİ HUSUSLAR

Tevsik zorunluluğu genel olarak konut ve işyerleri için getirilmiştir. Ancak konutlarla ilgili bazı özellikler vardır.

i- Konutlarda tevsik zorunluluğu her bir konut için aylık kira bedeli 500,00 YTL ve üzerindeki kira gelirini kapsayacaktır. Buna göre zorunluluk, konut kiralarda aylık kira bedelinin 500,00 YTL ve üzerinde olması halinde söz konusu olacak, aylık konut kira bedelinin 500,00 YTL'nin altında olması halinde kira, elden veya diğer şekillerde ödenebilecektir. Birden fazla konuttan kira geliri elde edenler açısından, zorunluluk kapsamında olan kira ödemesinin belirlenmesinde her bir kiralama ilişkisi ayrı ayrı değerlendirilecektir. Örneğin bir kişinin, birinden aylık 450,00 YTL, diğerinden aylık 900,00 YTL olmak üzere iki ayrı konut kira gelirinin bulunması halinde, zorunluluk 900,00 YTL'lik kira ilişkisi için söz konusu

* Prof. Dr., Uludağ Üniversitesi, İİBF, Mali Hukuk Öğretim Üyesi

olacaktır. Aylık kira bedeli 500,00 YTL'nin altında olmakla beraber gecikmiş kira bedellerinin bu tutarı geçmesi halinde banka ve postaneden geçirme zorunluluğu ortaya çıkmaz. Çünkü ödemelerde esas olan ölçü aylık kira bedelidir. Kiranın ayın günleri olarak belirlendiği durumlarda ve her bir kiralamanın ayrı ayrı 500,00 YTL'nin altında kalması halinde uygulamada aylık kira bedelinden değil, ay içinde tahsil edilen kira bedelinden söz edilir. Aynı ay içinde farklı (günlere) dönemlere isabet eden kiralardan tutarının 500,00 YTL'yi geçip geçmediği ay sonunda belli olacaktır. Bu durumda tevsik etme yükümlülüğünün yerine getirilmesini teminen ay sonuna kadar diğer tahsilatları nakit olarak mı bekletmek zorunda kalınacaktır.

ii- Tevsik zorunluluğunun kapsamına adı geçen Tebliğ'in 1. kısmında sadece kira geliri elde edenler (kiraya verenler) alınmıştır. İki taraflı bir ilişkide ödeme açısından aktif tarafı bırakıp, sadece pasif tarafı bu işten sorumlu tutmak ceza siyaseti açısından yanlış ve pratiklikten uzak olmuştur. Bu şartlarda kiracı istediği gibi ödeme özgürlüğüne sahip kılınırken, kiraya verenin elden tahsil ettiği kira gelirini bankaya veya postaneye gidip kendi hesabına yatırma zorunda kalacaktır. Kiracının kirayı elden ödemesi ve hatta ödeme ilişkisini belgeye bağlamaması bir ihlal olarak değerlendirilmemiştir. İki taraflı olan bir ilişkide vergi güvenliği açısından daha güvenilir konumda olan kiracıyı bir kenara bırakıp kiraya verenin buna mecbur bırakmanın mantığını anlamak güçtür. Belki kiracılar nasıl olsa ödediklerini belgeleme ihtiyacı içinde olmaları dolayısıyla kiraya verenden belge alacakları düşünülebilir. Ancak, burada vergi güvenliği açısından önemli olan ödeme yapanın konumu olduğunu unutmamak ve onu tamamıyla devre dışı bırakmamak olmalıdır.

iii- Kiraya veren, kiracının fiili ödeme günü ile fiili ödemenin banka kayıtları

arasında geçen süre ne kadar olacaktır? Kiraya verene ödenen kira bedelini bu kişi daha sonra kendi hesabına para yatırmak suretiyle gerçekleştirecektir. Kiraya verenin kendi banka hesabına adeta kiracı yatırıyor muşçasına, aslında kendisinin para yatırılması ne derece anlamlıdır. Yani daha önceden tahsil ettim ancak bu gün yatırıyorum yaklaşımı ne derece mantıklıdır.

iv- Kiraya verenin elden tahsil ederek elde ettiği kira gelirini ne zamana kadar gidip bankadaki veya postadaki kendi hesabına kiracı yatırmış gibi yatıracaktır. Bu parayı yatırmayı içeren hukuki ilişkide kiraya veren kiracının vekili mi sayılacaktır. Kiracıya verenin kendi hesabına yatırdığı para bir beyan veya ikrar niteliği mi taşıyacaktır. Bu konuda bir belirleme yoktur. Bir veya birkaç günlük gecikme nasıl yorumlanacaktır. Hesap dönemi veya beyan süresi sonuna kadar yatırmak mı yoksa tahsil edildiğini takip eden bir süre olmalı mıdır? Bir başka deyişle vergi kabahatinin meydana geldiği an ne olacaktır. Kanaatimizce Bakanlık bu konudaki yetkisini kullanırken yaptığı düzenlemede boş bırakmıştır. Bunlar uygulamada sorun yaratacak gibi görünmektedir.

III- İŞYERLERİYLE İLGİLİ HUSUSLAR

İşyeri kiralalarında tevsik zorunluluğu hem kiraya veren hem de kiracı için getirilmiştir. Bu nedenle, bankadan geçirilmeyen kira bedeli için kiracıya ve kiraya verene ayrı ayrı ceza kesilecektir. İşyeri kiralaları için aylık parasal sınır getirilmediğinden kira bedeli 1 YTL olsa bile her iki tarafa da ceza kesilecektir.

i- VUK'un 156. maddesinde işyeri "*Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, ma-*

denler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir” şeklinde tanımlanmıştır. Bakanlık konu ile ilgili 268 No.lu GVK Tebliği’nde işyeri kavramı için ayrı bir kapsam veya tanımlama getirmemiştir. Bu nedenle VUK’daki tanıma itibar etmek gerekecektir. Bu noktada da, özellikle kırsal kesimde tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri kiralayanların konumlarının belirginleştirilmesinde yarar vardır. Çünkü özel amaçlarla özel bir otomobil kiralamasını tevsik zorunluluğu kapsamına sokmayan Bakanlığın şehirle bağlantısı sınırlı konumda olan kırsal kesimde yaşayanlar için amacının hangi noktada olduğunu açıklamasında yarar vardır. Özellikle kırsal kesimdekilerin birbirleri ile karşılıklı ilişkileri ve genel olarak vergi kanunları karşısındaki konumlarına dayanan ayrıcalıklı konumları (Örneğin, Ekim sayım beyanlarında bulunulmamasının metrukiyete uğramış olması) düşünüldüğünde konunun ayrıca değerlendirilmeye ihtiyacı olduğunu düşünmekteyiz. Köydeki bir kişi 20 YTL (hatta 1 YTL)’ye bir dönüm arazi kiralamış olsa kiracı bunu bankadan geçirmek zorundadır. Vergilendirme tekniği yönünden işyerleri için bir parasal sınır getirilmemesi eksiklik olmuştur. Kırsal kesimde sistem zorlandığında, pek çok köylünün kira ödemelerini aynı olarak aldığını söyleyerek bu yükümlülükten kurtulmasına şaşmamak lazım.

ii- Kira konusu şey işyeri olduğunda sorun yoktur. Ancak özel mal varlığında veya iktisadi işletmeye kayıtlı, işyeri dışında, örneğin bir otomobil, kamyon veya bir hak kiraya verildiğinde işyeri olarak kabul edilemeyecek ve zorunluluk söz konusu olmayacaktır. Örneğin, (A) sahibi olduğu özel otomobilini pazarlama işi yapan (Z) firmasına kiraya verse, otomobil işyeri

sayılmayacağından kiralar tevsik kapsamı dışında değerlendirilecektir. Bir otomobil kiralama şirketinin kiraya verdiği otomobillerin kiraları için de aynı durum söz konusu olacaktır.

iii- Düzenleme kira gelirinin gayrimenkul sermaye iradı olmasına bağlanmaması nedeniyle işletmeye kayıtlı olsun, olmasın tüm işyerlerine ilişkin kira sözleşmelerini kapsadığını düşünmekteyiz. Ancak anılan Tebliğ’de bu hususta açıklama yapılmamış ve konuya değinilmemiştir. Ancak, düzenlemenin gayrimenkul sermaye iratlarındaki kaçağı önlemek olduğu düşünüldüğünde gelir tipi olarak belirlenmesi yapılması yerinde olurdu.

IV- SONUÇ

Bakanlığın günün değişen ekonomik, teknik koşullar çerçevesinde vergi kaybını önlemek adına usule ilişkin konularda düzenlemeler yapması gayet doğaldır. Ancak, yapılan düzenlemelerin kendi içinde bir mantık taşıması ve vergi kanunları açısından olduğu kadar hukukun bütünlüğü içinde değerlendirilmesi gerekir. Tebliğ’den beklenen mükelleflerin durumlarını olabildiğince açıklıkla ortaya koyması ve ilişkileri belirginleştirmesidir. Herkes tereddüde düşmeden düzenleme kapsamına girip girmediğini ve yapması gerekenleri anlayabilir olmalıdır. Hele çoğu meslek mensuplarıyla bağlantısı zorunluluk taşımayan, milyonlarca ev ve iş sahibini ilgilendiren bir konuda çıkartılan tebliğ ne kadar açıklayıcı ve kapsamlı olursa o kadar amacına ulaşmış olur. Aksi halde belirsizliklerin dolu olduğu ve yeni açıklamaların beklendiği ve uyuşmazlıkların yaratılmasına elverişli bir ortam yaratılmış olur. Hangi konuda yapılsa yapılsın, düzenleme yapma konusundaki yetkinin rast gele, geliş güzel kullanılmaması kadar getirdiği yüklerin dağılımında katlanılabilir bir dengeyi gözetmesi gerekir.