

APARTMAN YÖNETİMİNİN VERGİ YASALARI KARŞISINDAKİ DURUMU¹

Ahmet EROL
İstanbul Defterdar Yrd.

1. Konu

Günümüzde özellikle büyük kentlerde çok dairesi sitelerin ve apartman topluluklarının oluşması ile apartman yönetimlerinin bütçeleri büyük tutarlara ulaşmıştır. Bu bütçelerin apartman sakinlerinin çıkarlarını gözetecek şekilde finansal olarak değerlendirilmesi konunun vergisel boyut kazanmasına neden olmaktadır. Apartman yönetimlerinde apartman sakinlerinden çeşitli adlarla toplanan paraların harcama dönemlerinin elverdiği ölçüde bankalarda veya diğer finansal kurumlarda değerlendirilmesi ve apartman dış cephelerinin reklam amaçlı olarak çeşitli ajanslara kiralanması işlemleri vergiye konu iki durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu iki durumun vergi yasaları karşısındaki konumu yazının konusunu oluşturmaktadır.

2. KONUYA İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER

2.1. Kat Mülkiyeti Kanunu

634 Sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'nun² 4'üncü maddesinde "Ortak Yerler düzenlenmektedir. Yasa hükmü gereği ortak yerler *mutlak nitelikte ortak yerler* ve *sözleşme ile saptanan ortak yerler* olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Mutlak nitelikte olan ortak yerler kavramına 634 Sayılı Yasanın 4'üncü maddesinde sayılan yerler girmektedir. Mutlak nitelikte ortak yerler aşağıda belirtilmiştir:

- 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 çamaşırılık ve çamaşır kurutma yerleri, genel kömürlük ve ortak garajlar, elektrik, su ve havagazı saatlerinin korunmasına mahsus olup, bağımsız bölüm

¹ Bu yazı, 15.10.1999 tarihindeki yasal düzenlemeler esas alınarak yazılmıştır. Yazıda yer alan görüşler tümüyle şahsıma ait olup; Maliye Bakanlığı'nı ve İstanbul Defterdarlığı'nı bağlamaz.

² 02.07.1965 tarih ve 12038 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

dışında bulunan yuvalar ve kapalı kısımlar, kalorifer daireleri, kuyu ve sarnıçlar, yapının genel su depoları, sığınaklar,

- Her kat malikinin kendi bölümü dışındaki kanalizasyon tesisleri ve çöp kanalları ile kalorifer, su, havagazı ve elektrik tesisleri, telefon, radyo ve televizyon için ortak şebeke ve antenler; sıcak ve soğuk hava tesisleri,
- Çatılar, bacalar, genel dam terasları, yağmur olukları, yangın emniyet merdivenleri,

634 Sayılı Yasanın 7'inci maddesi uyarınca; kat mülkiyetine veya kat irtifakına tabi olan gayrimenkullerde ortaklığın giderilmesi istenemez. Anılan Yasanın 16'ncı maddesine göre; kat malikleri ana gayrimenkulün tüm ortak yerlerine, arsa payları oranında, ortak mülkiyet hükümlerine göre malik olurlar. Kat malikleri ortak yerlerde kullanma hakkına sahiptirler; bu hakkın genel kömürlük, garaj, teras, çamaşırhane ve çamaşır kurutma alanları gibi yerlerdeki ölçüsü, aksine sözleşme olmadıkça, her kat malikine ait arsa payı ile oranlıdır.

634 Sayılı Yasanın 27'nci maddesi uyarınca; ana gayrimenkul, kat malikleri kurulunca yönetilir ve yönetim tarzı, yasaların emredici hükümleri saklı kalmak koşuluyla, bu kurul tarafından kararlaştırılır. Anılan Yasanın 34'üncü maddesine göre; kat malikleri, ana gayrimenkulün yönetimini kendi aralarından seçecekleri bir kimseye veya üç kişilik bir kurula verebilirler; bu kimseye (yönetici), kurula da (yönetim kurulu) denir. Ana gayrimenkulün sekiz ya da daha fazla bağımsız bölümü varsa, yönetici atanması zorunludur. Ana gayrimenkulün bütün bölümleri bir kişinin mülkiyetinde ise, malik yasal olarak yönetici durumundadır. Yönetici, kat maliklerinin, hem sayı hem arsa payı bakımından çoğunluğu tarafından atanır.

Yöneticinin görevleri 634 Sayılı Yasanın 35'inci maddesinde hükme bağlanmıştır. Bu görevler aşağıda olduğu gibidir:

- Kat malikleri kurulunca verilen kararların yerine getirilmesi,
- Ana gayrimenkulün amacına uygun olarak kullanılması, korunması, bakımı ve onarımı için gereken önlemlerin alınması,
- Ana gayrimenkulün sigorta ettirilmesi,
- Ana gayrimenkulün genel yönetim işleriyle korunma, onarım, temizlik gibi bakım işleri ve asansör ve kalorifer, sıcak ve soğuk hava işletmesi ve sigorta için yönetim planında gösterilen zamanda, eğer böyle bir zaman gösterilmemişse, her takvim yılının ilk ayı içinde, kat maliklerinden avans olarak uygun miktarda paranın toplanması ve bu avansın harcanıp bitmesi durumunda, geri kalan işler için yeniden avans toplanması,
- Ana gayrimenkulün yönetimiyle ilgili diğer tüm ödemelerin kabulü, yönetim dolayısıyla doğan borçların ödenmesi ve kat malikleri tarafından ayrıca yetkili kılınmışsa, bağımsız bölümlere ait kiralardan toplanması,
- Ana gayrimenkulün tümünü ilgilendiren tebligatın kabulü,
- Ana gayrimenkulü ilgilendiren bir sürenin geçmesine veya bir hakkın kaybına meydan vermeyecek gerekli önlemlerin alınması,
- Ana gayrimenkulün korunması ve bakımı için kat maliklerinin yararına olan hususlarda gerekli önlemlerin onlar adına alınması,

- Kat mülkiyetine ilişkin borç ve yükümlerini yerine getirmeyen kat maliklerine karşı dava ve icra takibi yapılması ve yasal ipotek hakkının kat mülkiyeti kütüğüne tescil ettirilmesi,
- Topladığı paralı ve avansları yatırmak ve gerektiğinde almak üzere muteber bir bankada kendi adına ve fakat ana gayrimenkulün yönetici sıfatı gösterilmek suretiyle hesap açtırması,
- Kat malikleri kurulunun toplantıya çağırılması.

2.2. Vergi Yasaları ve Vergiye İlişkin Diğer Düzenlemeler

Apartman yöneticisinin ya da yönetim kurulunun 634 Sayılı Yasa kapsamında kat maliklerinden topladıkları aidatların veya avansların bankalar ya da diğer finansal kurumlar aracılığıyla değerlendirilerek bir menkul sermaye geliri sağlanması durumunda 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 ve 94'üncü maddeleri devreye girmektedir.

Apartman yöneticisinin veya yönetim kurulunun apartman genel kurulunda 634 Sayılı Yasa uyarınca kat maliklerinin çoğunluğunun onayı ile apartman ortak alanlarından bir kısım yerleri kiralaması veya yine ortak alanlardan olan apartman çatısının veya apartman ana duvarlarının reklam ve ilan amaçlı kullanılması durumunda hem 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK), hem de 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDV) devreye girecektir.

3. DEĞERLENDİRME

3.1. Menkul Sermaye İradı Yönünden

Apartman yöneticisi veya yönetim kurulu, 634 Sayılı Yasa hükümlerine uygun olarak her ay veya apartmandan apartmana değişen dönemler itibariyle ortak giderleri ve harcamaları yapmak üzere kat maliklerinden belirli tutarlarda aidat veya avans toplamaktadır. Bazı çok daireli apartmanlarda bu toplanan paralar ciddi tutarlara ulaşmaktadır. Günümüz ekonomik koşulları altında ve gelişen finansal piyasalar ve finansal araçların da etki ve katkısıyla bu paraların kullanılmayan süreler için değerlendirilmesi ve nemalandırılması birçok apartman yönetimi tarafından yapılmaktadır. Çeşitli finansal araçlara yönlendirilmek suretiyle değerlendirilen apartman aidatlarından ya da avanslarından sağlanan getiriler üzerinden stopaj yapıp yapılmayacağı uygulamada tartışma konusu olmuştur.

Bu tartışmaların Maliye Bakanlığı'na ulaşması üzerine verilen 01.06.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.40/4006-399/22000 sayılı Özelge konuyu aydınlatmaktan çok, yeni tartışmaların doğmasına yol açmıştır. Anılan Özelge'nin sonucuna göre; apartmandaki konutlara verilen hizmetler ile ortak giderlerin karşılanması amacıyla malik veya kiracılardan gider karşılığı, aidat, avans vb. isimler altında toplanan paraların yatırılması suretiyle apartman yönetimi tarafından bankalarda açılmış bulunan mevduat hesaplarına yürütülen faizler ile bu paraların repoda değerlendirilmesi suretiyle sağlanan repo kazancından gelir vergisi tevkifatı yapılmaması gerekmektedir. Ancak, söz konusu hesapların apartman yöneticisi veya bir başka gerçek kişi adına açılmış olması halinde bu hesaplara yürütülecek faiz ve sağlanan repo kazancından yukarıda sözü edilen Kanun hükümlerine dayanılarak gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Verilen bu görüş GVK'nun 75 ve 94'üncü maddelerindeki hükümler karşısında tartışmalıdır. GVK'nun 75'inci maddesinde menkul sermaye iradı konusu düzenlenmiştir. Anılan madde uyarınca; sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır. Kaynağı ne olursa olsun 75'inci maddede tadadi olarak sayılan iratlar menkul sermaye iradı sayılır. GVK'na 4444 Sayılı Yasa ile eklenen Geçici 55'inci maddeye göre; 01/01/1999-31/12/2002 tarihleri arasında elde edilen ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan GVK'nun 75'inci maddesinin 7³, 12⁴ ve 14⁵ numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları ile menkul kıymetler yatırım fonlarının katılma belgelerine ödenen kar payları için yıllık beyanname verilmez. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Ticari işletmeye dahil olan bu gelirler, bu maddenin kapsamı dışındadır.

GVK'nun Geçici 55'inci maddesi hükmünden açık olarak anlaşıldığı üzere 01/01/1999-31/12/2002 tarihleri arasında yukarıda belirtilen menkul sermaye iratları için genel anlamda beyanname verilmesi söz konusu olmayıp, kaynaktan kesinti (stopaj) yoluyla vergileme esası benimsenmiş bulunmaktadır. Anılan tarihler arasında bu tür gelirler için stopaj, son vergileme olacaktır.

GVK'nun stopaj sistemin düzenleyen 94'üncü maddesinde vergi kesintisi yapmak zorunda olan kişi ve kurumlar belirtilmiş bulunmaktadır. Vergi kesintisine tabi olan kazanç ve iratlar ise 14 bent halinde anılan maddede hükme bağlanmıştır. Anılan maddenin 8'inci bendi uyarınca; mevduat faizlerinden (kanunla kurulan dernek ve vakıflar ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte, odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar ile tam mükellef kurumlara ödenenler dahil);

- a) Döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizler ile özel finans kurumlarınca döviz katılma hesaplarına ödenen kar paylarından % 13⁶,
- b) Nama yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden % 13⁶,
- c) Hamiline yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden % 13⁶,
- d) Diğerlerinden % 0⁷,

Oranlarında kaynakta kesinti yapılır.

GVK'nun 94'üncü maddesinin 9'uncu bendine göre; 75'inci maddenin ikinci fıkrasının 12 numaralı bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından (kanunla kurulan dernek ve vakıflar ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte, odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım

³ Mevduat faizleri.

⁴ Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığı ödenen kar payları.

⁵ GVK'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yer alan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler.

⁶ 25.08.1999 tarih ve 23797 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 99/13230 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir.

⁷ 01.09.1998 tarih ve 23450 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 98/11593 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir.

sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar ile tam mükellef kurumlara ödenenler dahil),

- a) Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar paylarından % 13⁸
- b) Kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar paylarından % 13⁸,
- c) Özel finans kurumlarınca kar ve zarar katılma hesabı karşılığında ödenen kar paylarından % 13⁸,

Oranlarında kaynaktan kesinti yapılır.

GVK'nun 75 ve 94'üncü maddeleri hükümleri yazının yukarıda yer alan bölümlerinde tüm ayrıntıları ile alınmıştır. Özellikle GVK'nun kaynaktan kesintiyi düzenleyen 94'üncü maddesinde kimlerin elde ettiği menkul sermaye gelirlerinden gelirden kaynaktan kesinti yapılmayacağı anılan maddenin 8'inci bendinde parantez içi hükümde belirtilmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre menkul sermaye geliri elde eden aşağıda sayılanlardan kaynaktan herhangi bir gelir vergisi kesintisi yapılmayacaktır. Menkul sermaye iradından kaynaktan kesinti yapılmayacaktır:

- Kanunla kurulan dernek ve vakıflar (Örnek; Kızılay, Türk Hava Kurumu vb)
- Odalar ve borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları (Örnek; İTO, İSO, TOBB, TÜRMOB vb)
- Siyasi partiler
- Emekli ve yardım sandıkları ve dernek ve vakıfları (Örnek; Garanti Bankası Emekli Sandığı Vakfı vb)

Bu sayılanlar dışında tüm gerçek ve tüzel kişilere ödenen menkul sermaye iratları üzerinden ödeme sırasında gelir vergisi kesintisinin yapılması gerekmektedir. Apartman yöneticiliği veya apartman yönetim kurulu yukarıda sayılan ve kaynaktan kesintiye tabi olmayan kurum, kuruluş, sandık, dernek, vakıf ve birliklerden herhangi birine girmemektedir. Apartman yönetimleri, ne dernektir, ne vakıftır, ne sandıktır, ne de birliktir. Oda, borsa ve meslek örgütü olmadığı da açıktır. Dolayısıyla, Maliye Bakanlığı'nın bu konuda verdiği Özelge, GVK'nun 94'üncü maddesi hükmü karşısında dayanaksız kalmaktadır. GVK'nun 94/8'inci maddesinin parantez içi düzenlemesinde yasal değişiklik yapılmadığı sürece kat maliklerinden ve kiracılardan çeşitli giderler karşılığı olarak toplanan aidat ve avansların kullanılmadığı sürece menkul sermaye iradı sağlayacak şekilde apartman yönetimleri adına açılacak hesaplarda değerlendirilmesi durumunda kanımca GVK'nun 94/8'inci maddesi uyarınca kaynaktan gelir vergisi kesintisi yapılması zorunludur. Yasanın buyurucu hükmünün Özelge ile aşılması olanaklı değildir. Kaldı ki, söz konusu Özelgede açılacak hesapların şeklen adının apartman yönetimi adına açılması ile yöneticinin adına açılması arasında sonuçsal açıdan 180 derece farklılık yaratılmıştır. Bu hukuken doğru bir yorum şekli değildir. Çünkü, olaya konu olan para aynı paradır ve değerlendirme biçimi de aynıdır. Hesap apartman yönetimi adına olursa gelir vergisi kesintisi söz konusu değil, hesap apartman yöneticisi adına olursa gelir vergisi kesintisi zorunludur demek hiçbir hukuk kuralına sığmaz. Kaldı ki, konuyu düzenleyen ve özel hukuk kuralı durumunda olan 634 Sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu,

⁸ 25.08.1999 tarih ve 23797 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 99/13230 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir.

bankalarda apartman yönetimleri adına da, apartman adı zikredilmek koşuluyla yöneticiler adına da hesap açılmasına olanak tanımaktadır. Dolayısıyla, Özelge bu açıdan da, konu aynı, olay aynı, uygulanan yasal düzenleme aynı olduğu halde, farklı sonuçlar getirerek hukuka aykırı bir durum yaratmıştır. Özün aynı olduğu durumda, hukukun zorunlu tutmadığı bir şekil farklılığından dolayı hak kaybı ya da vergisel yük getiren böyle bir düzenleme yapmak hukuki değildir.

3.2. Ortak Alanların Kira Verilmesi Yönünden

634 Sayılı Yasanın kat maliklerine ait ortak yerler olarak tanımladığı ve saydığı alanlar yazının önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Bu ortak yerlerden olan apartmanların dışı, özellikle büyük caddelere dönük ve açık olan ana duvarları ile apartman çatıları reklam ve ilan açısından günümüzde çok ciddi gelirler sağlayan alanlar durundadır. Bugün, pek çok apartman bu tür ortak alanlarını reklam ve ilan amaçlı olarak reklam ajanslarına büyük paralar karşılığı kiralamaktadırlar. Bu yolla apartman ortak giderlerini kendi katkıları en az düzeyde olacak biçimde karşılamaya çalışmaktadırlar. Uygulamaya bakıldığında apartman ana duvarları ya da cepheleri daha çok boyalı veya akan panolu ilanlara; çatılar ise neon ışıklı ilanlara kiralanmaktadır. Bu kiralama işlemleri karşılığı apartman yönetimlerinin sağladığı gayrimenkul sermaye iratlarının gelir vergisi ve KDV karşısındaki durumu aşağıda ele alınacaktır.

GVK'nun 70'inci maddesi uyarınca; anılan maddede yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır. GVK'nun 94/5'inci bendinin (a) alt bendinde 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan kira ödemeleri üzerinden tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır. Bu kapsamda yapılacak kesinti oranı 01.04.1999 tarih ve 23653 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 99/12623 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile % 15 olarak belirlenmiştir.

Apartmentların 634 Sayılı Yasaya göre ortak yerlerinden sayılan alanlarının kiraya verilmesi karşılığı sağlanacak kira gelirleri üzerinden bu kira ödemesini yapanlar tarafından % 15 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Bu konuda uygulamada, herhangi bir tereddüt yaşanmamaktadır. Çünkü konu son derece açıktır.

3065 Sayılı KDK Kanunu'nun 1'inci maddesinin 3/f bendinde; GVK'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemlerinin, verginin konusuna girdiği hükme bağlanmıştır. Bu nedenle, söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamında verilen bir hizmet olmasa bile KDV'ne tabi olacaktır. Bu kiralama işlemleri ile ilgili KDV; kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde KDV mükellefiyetinin olmaması, kiralayanın gerçek usulde KDV mükellefi olması durumunda kiralayan tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir. Bu kapsamdaki kiralamalarda kiraya verenler tarafından beyanname verilmeyecektir.

Yazımıza konu olan apartman ortak yerlerinin reklam ve ilan amaçlı kiralanmasıdır. Apartmanların gerçek usulde KDV mükellefiyeti söz konusu değildir. Bu durumda apartman ortak alanını reklam veya ilan amaçlı kiralayan reklam şirketi veya ajansı

sorumlu sıfatıyla apartman yönetim kuruluna veya apartman yöneticisine ödediği kira bedeli üzerinden % 15 oranında KDV hesaplayacaklar ve sorumlu sıfatıyla beyan edeceklerdir. Bu durumda apartman yönetimlerinin herhangi bir beyanname ve KDV sorumluluğu söz konusu olmayacaktır.

4. SONUÇ

Günümüz ekonomik koşulları ve gelişen dev apartman yaşama ortamları nedeniyle apartmanlar büyük parasal kaynaklara hükmeden adeta ekonomik işletmeler durumuna gelmişlerdir. 300-400 daireli sitelerde apartman yıllık bütçeleri ve bu sitelerin harcama ve yatırımları adeta orta çaplı işletmenin bütçelerine yaklaşmıştır. Durum böyle olunca, bu alanda yaşanan birtakım gerçekler giderek vergisel bir boyu da kazanmaya başlamış ve uygulamada birtakım sorunların çıkmasına ortam hazırlar duruma gelmiştir. Maliye Bakanlığı'nın yazının önceki bölümlerinde ele alınan Özelgesi böyle bir gereksinimin sonucudur. Yazıda ayrıntılı olarak ele alındığı üzere söz konusu özelgenin menkul sermaye iratlarına dönük görüş bölümü hem GVK'nun 75 ve 94'üncü maddelerine, hem de genel hukuk kurallarına aykırıdır. Uygulamada hem haksızlık yaratmamak, hem de bütçeyi gelir kaybına uğratmamak bakımından söz konusu Özelgenin ivedilikle düzeltilmesi yerinde olacaktır.