

# APARTMAN VE SİTE YÖNETİMLERİ TARAFINDAN ELDE EDİLEN GELİRLERİN GELİR VERGİSİ AÇISINDAN KAT MALİKLERİNE ETKİLERİ

## EFFECTS OF INCOME DERIVED BY APARTMENT AND SITE MANAGERMENTS TO FLAT OWNERS IN TERMS OF INCOME TAX



Özgür BİYAN\*

### ÖZ

Türk hukukunda apartman ve site yönetimleri tarafından gelir elde edilmesi durumunda söz konusu gelirler, yönetimlerin tüzel kişiliğe sahip olmaması nedeniyle kat maliklerinin geliri sayılmaktadır. Bu şekilde gelir elde eden kat maliklerinin diğer gelirleri de dikkate alındığında beyanname verme yükümlülükleri olabilmekte veya bazı istisnalar karşısındaki durumlarında vergilendirme rejimleri değişebilmektedir. Bu çalışmada bu etkiler bir örnek aracılığı ile tespit edilmekte ve elde edilen gelirlerin kamu yararı gözetilerek apartman ve site yönetimlerinin ortak alanlarda sosyal, kültürel alanlara yönelik belirli harcamaları yapması sağlanarak vergiden istisna tutulabileceğine dair öneride bulunmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Apartman, Site, Kat Mülkiyeti, Gelir Vergisi, Kat Maliki, Ortak Alan.

**JEL Sınıflandırma Kodları:** K11, K25, K34, H20, R30.

### ABSTRACT

In Turkish law, when the apartment and site managements earn any income, all revenues that earned are considered to the income of the flat owners because they have no legal personality. The flat owners who have earned such income, considering with the other types of income, may be obliged to fill a tax return or their taxation regimes may change in case of some exceptions. In this study, these effects are discussed through an example and a proposal is made that income obtained can be exempted from tax under some conditions.

**Keywords:** Apartment, site, condominium, income tax, flat owner, common place

**JEL Classification Codes:** K11, K25, K34, H20, R30

\* Doç. Dr., Bandırma Onyeddi Eylül Üni., İİBF, Maliye, ozgurbiyan@hotmail.com, ORC-ID: 0000-0002-0804-9963.

Biyan, Ö. (Ağustos 2021). Apartman ve Site Yönetimleri Tarafından Elde Edilen Gelirlerin Gelir Vergisi Açısından Kat Maliklerine Etkileri, *Vergi Raporu*, 263, (35-43).

## GİRİŞ

Sosyal yaşamın değişmesi ve inşaat sektörünün hız kesmeden üretimine devam etmesi ile birlikte toplu yaşam alanlarından önemli bir gruba oluşturan apartman ve sitelerin (toplu yapılar) sayıları her geçen yıl artmaktadır. Eylül 2020 sonu itibarıyla ulusal adres veri tabanı verilerine göre Türkiye’de toplam konut sayısı (konut, lojman, yazlık/mevsimlik konut, kapıcı dairesi ve konut inşaatları) 39,1 milyon<sup>1</sup> olarak açıklanmıştır. 2020 yılı sonu itibarıyla TÜİK verilerine göre bina sayısı ise 11,6 milyon civarındadır<sup>2</sup>. Kat Mülkiyeti Kanunu’na<sup>3</sup> (KMK) tabi apartman ve sitelerin konumunun sadece bu veriler dikkate alındığında dahi sosyal yaşam açısından önemi açık bir şekilde ortaya çıkmaktadır.

Apartment ve siteler KMK hükümlerine göre “yönetici” seçmekte ya da “yönetimler” oluşturmakta ve ortak ihtiyaçların karşılanmasına yönelik faaliyetler bu kapsamda seçilen kişi ya da kişiler tarafından vekil sıfatıyla yerine getirilmektedir. Söz konusu yönetim süreçleri günümüzde o kadar genişlemeye başlamıştır ki bu alanda özel olarak hizmet veren işletmelerin ve profesyonel yöneticilerin sayısı hızla artmaya başlamıştır. Sadece verilen hizmetlerin artışı ile sınırlı kalınmadığı gibi gelir elde edici faaliyetler de artmış ve farklılaşmıştır. Dolayısıyla özellikle ortak alanların işletilmesi veya kiralanması yoluyla gelir elde eden apartman ve site yönetimleri hasıl olmuştur. Kimi zaman lokasyon avantajları, kimi zaman sayıları binlerle ifade edilen bağımsız bölümlere bağlı olarak ikamet eden kişilerin küçük bir ilçeyi aratmayacak nüfusa ulaşması nedeniyle çeşitli şekillerde elde edilen gelir rakamları da

küçümsenmeyecek boyutlara gelmiştir.

Diğer yandan gelir getirici faaliyetlerin ortaya çıkması ile bu gelirlerin vergilendirme boyutunun nasıl olacağı da dikkat çekmeye başlamıştır. Ortak alanlardaki sosyal tesis işletmeciliğinden, havuz işletmeciliğine, spor tesislerinin üyelik bedellerinden otopark işletmeciliğine kadar, özellikle kat malikleri ile sınırlı kalınsızın bağımsız bölüm sahibi dışındaki kişilere yönelik faaliyetlerde de bulunulması ya da kapıcı dairesinin kiraya verilmesinden baz istasyonu kurulması ile bina ya da asansör duvarlarının kiralanmasına kadar çeşitli şekillerde gelirlerin elde edilmesi söz konusu olunca bu gelirlerin kim/kimlere ait olduğu sorusu belirlemiştir. İşte tam bu aşamada gelirin asıl sahibi kat malikleri olduğundan, bireysel olarak bu konumdaki kişilerin vergilendirme rejimlerinde değişiklik yaratan sonuçlar da dikkat çekmektedir. Çünkü elde edilen gelirler kat maliklerinin beyanname yükümlülüklerini, beyan sınırları karşısındaki durumlarını ya da konut istisnası gibi bazı avantajlardan faydalanıp faydalanmayacakları konusunu etkilemeye başlamıştır. İşte bu çalışmada uygulamada çok dikkat çekmediği anlaşılan ancak tespit edilmesi durumunda kat maliklerini vergi cezaları ile karşı karşıya bırakılabilecek olan durumlar örnek bir olay üzerinden inceleme konusu yapılmaktadır. Bu bağlamda apartman ve site yönetimlerinin vergi kanunları karşısındaki durumunun genel açıklamasına yer verilecek, sonra kat malikleri açısından beyan sınırının aşılması, konut istisnalarından yararlanabilme şartlarının kaybedilebilmesi, ticari kazanç elde edilmesinin diğer gelirler üzerindeki etkisi vb. durumlar irdelenecektir.

<sup>1</sup> 2021 Yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı. T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı. ([https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2020/11/2021\\_Yili\\_Cumhurbaskanligi\\_Yillik\\_Programi.pdf](https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2020/11/2021_Yili_Cumhurbaskanligi_Yillik_Programi.pdf)). Erişim tarihi: 12 Mayıs 2021. s.356.

<sup>2</sup> Milliyet Gazetesi. 23.01.2021. (<https://www.milliyet.com.tr/gundem/turkiyede-11-milyon-598-bin-bina-var-6413119>). Erişim tarihi: 13 Mayıs 2021.

<sup>3</sup> 634 Sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu. ([www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr)). RG. 12038/02.07.1965. Erişim tarihi: 10 Mayıs 2021.

## 1- APARTMAN VE SİTELERİN GELİR VERGİSİ AÇISINDAN KONUMU

Apartment ve siteler gibi toplu yaşam alanlarının gelir getirici faaliyetlerinin vergi kanunları karşısındaki durumunu netleştirebilmek için söz konusu yönetimlerin hukuki olarak kişiliklerinin ortaya konması gerekir. Şöyle ki gerçek kişi olan insanlar dışında hukukta tanımlanan diğer bir hukuki kişilik türü "tüzel kişilik"tir. Türk Medeni Kanunu'na<sup>4</sup> (TMK) göre tüzel kişilik "*Başlı başına bir varlığı olmak üzere örgütlenmiş kişi toplulukları ve belli bir amaca özgülenenmiş olan bağımsız mal toplulukları...*" olarak tanımlanmıştır (m.47). Tüzel kişiler cins, yaş, hısımlık gibi yaradılış gereği insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışında gerçek kişilerdeki gibi hak ehliyetine (TMK m.48) ve fiil ehliyetine (TMK m.49) sahiptirler. Karar organları aracılığı ile gerçek kişilerden ayrı olarak kendi iradelerini kullanabilirler, haklardan yararlanabilir ve borç altına girebilirler. Bu haklar ve borçlar gerçek kişilerin üzerinde değil tüzel kişilerin üzerinde olmuş sayılır<sup>5</sup>.

Apartment ve site yönetimlerinin ise böyle bir tüzel kişiliği yoktur. Söz konusu oluşumlar için KMK hükümlerine göre yönetimler oluşturulmakta ve ortak ihtiyaçların karşılanmasına yönelik faaliyetler bu yönetimler tarafından vekil sıfatıyla yerine getirilmektedir. KMK kapsamında kat malikleri kurulu onayı olmadıkça kanunen verilen görevlere bağlı işlemler (m.35 ve 36) ve

işletme projelerinin onaylanması yoluyla (m.37) harcamalara yönelik aldıkları yetkiler dışında ve- kil konumundaki apartment ve site yönetimlerine (m.38) kat malikleri kararı olmadıkça tasarrufla bulunma yetkisi verilmemiştir (örneğin m.24, 28, 41, 44 ve 45). Nitekim söz konusu teşekküller KMK başta olmak üzere kanunların emredici kuralları ile yönetim planına uygun bir şekilde kat malikleri kurulu tarafından verilen kararlara göre yönetilir. Kat malikleri külli ve cüzi halefleri, yönetici ve denetçiler, kat malikleri kurulunun söz konusu kararlarına uymakla yükümlüdürler (KMK m.32). Dolayısıyla apartment ve site yönetimlerinin ne gerçek ne de tüzel kişiliği vardır. Söz konusu yönetimler "tüzel kişiliği olmayan teşekkül" olarak tespit edilebilir<sup>6</sup>. Ortada bir tüzel kişilik olmadığı halde apartment ve sitelerde ortak hareket etmeyi ve katılımı zorunlu kılan bir takım tüketime ve kullanıma yönelik faaliyetler nedeniyle pek çok harcama yapılmaktadır. Örneğin, ortak alanlara yönelik ısınma, aydınlatma, güvenlik, peyzaj hizmetleri gibi çeşitli şekillerde meydana gelen genel giderler konut sahiplerinin parasal katkılarını zorunlu kılmaktadır. Para akışının bulunduğu finansal faaliyet yönetim, organizasyon ve sistem gerektirmektedir. Meydana gelen bu boşluk uygulamada apartment/site yönetimi adı altında oluşturulan KMK'ya uygun yönetim örgütlenmesi ile giderilmeye çalışılmaktadır.

<sup>4</sup> 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). RG.24607/08.12.2001. Erişim tarihi: 14 Mayıs 2021.

<sup>5</sup> Kemal GÖZLER. *İdare Hukuku*. Cilt I. İkinci Baskı. Ekin Kitabevi. Bursa. 2009. s.160.

<sup>6</sup> Apartment ve site yönetimlerinin tüzel kişiliğinin olmadığı Yargıtay tarafından da pek çok kararda ifade edilmektedir. Örneğin Yargıtay 18. Hukuk Dairesi. 2007/7028 E. 2007/7726 K.; 2007/3675 E. 2007/3898 K. ; Yargıtay 20. Hukuk Dairesi. 2017/1344 E. 2018/458 K.; Yargıtay 3. Hukuk Dairesi. 2020/2708 E., 2020/7210 K. sayılı kararları. (https://karararama.yargitay.gov.tr/YargıtayBilgiBankasiIstemciWeb/). Erişim tarihi: 10.05.2021. Bu husus Maliye İdaresi tarafından da bilinmekte ve kabul edilmektedir. Mali İdare tarafından verilen pek çok özalgede apartment ve site yönetimlerinin tüzel kişiliği olmadığı ifade edilmiştir. Örneğin bkz. Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü. Tarih:01.06.1999. Sayı:B.07.0.GEL.0.40/4006-399/22000. (https://www.gib.gov.tr/node/92721). Erişim tarihi: 11.05.2021.; Gelir İdaresi Başkanlığı. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı. Sayı:39044742-KDV.1-77772. Tarih:20.03.2017. (https://www.gib.gov.tr/apartment-duvarlarının-kiralanarak-kiralanana-bu-yerlerin-reklam-vermek-amaciyla-satisinin-kdv). Erişim tarihi:11 Mayıs 2021. Gelir İdaresi Başkanlığı. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı. Sayı: B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1-675, Tarih:21/02/2012 (https://www.gib.gov.tr/node/99450). Erişim tarihi: 11 Mayıs 2021.

Öte yandan apartman ve site yönetimlerinin tüzel kişiliği olmaması gelir elde etmelerinin önünde engel de değildir. Kat Mülkiyeti Kanunu kat maliklerine önemli yönetim işleri kapsamında tasarrufta bulunabilme yetkisi vermiştir (m.45). Bir başka ifadeyle emredici kurallar ile yönetim planına bağlı olarak usulüne uygun kat malikleri kurulu kararı ile ortak alanlardan gelir elde etmek mümkündür. Örneğin, ortak alanların kiralanması veya işletilmesi yoluyla kat malikleri gelir elde eden faaliyetlerde bulunabilir. Sosyal tesislerin veya otopark alanlarının işletilmesi, havuz kullanımının günlük ya da aylık bedellerle özellikle kat malikleri dışındaki kişilere açık hale getirilmesi, reklam amaçlı bina ya da asansör duvarlarının kiralanması, kapıcı dairesinin ya da ortak alandaki başka bir bölümün konut ya da işyeri olarak kiraya verilmesi gibi çeşitli yollarla gelir elde edilebilir. İşte bu durumlarda elde edilen gelirin kime ait olduğu da apartman ve site yönetiminin hukuki kişiliği ile sonuca bağlanır. Dolayısıyla tüzel kişiliğe sahip olmayan apartman ve site yönetimleri gelir elde etmeleri durumunda, elde edilen gelir yönetimin değil; kat maliklerinin geliri olarak kabul edilir. Vekil sıfatıyla hareket eden yönetim kat malikleri adına gelir elde eder ve gelir kat maliklerinin özelinde vergiye tabi tutulur. Sonuç itibarıyla kat malikleri arsa payları oranında (KMK m.16) yeri geldiğinde ticari kazanç sahibi olabilirken, yeri geldiğinde gayrimenkul sermaye iradı sahibi<sup>7</sup> olabilmektedir.

Bahse konu gelirler kat malikleri tarafından yönetimin kullanımına ve tasarrufuna bırakılsa da sonuç değişmeyecektir. Zira esas mükellef

konumunda olan kat malikleridir. Elde ettikleri gelirler kadar “menfaat” temin ettiklerinden aksi yönde düzenlemeler yapılsa dahi, örneğin KMK uyarınca yönetim planında bu yönde düzenleme olması ya da kat maliklerince münferiden karar alınması gibi durumlarda mükellef yine kat malikleridir. Nitekim yönetim planları KMK açısından sözleşme niteliğinde olduğundan (KMK m.28), vergi idaresini bağlayıcı durumda sayılmayacaktır. Çünkü Vergi Usul Kanunu<sup>8</sup> (VUK) gereği mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna özgü özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamamaktadır (VUK m.8/3). Bu düzenlemeler uyarınca elde edilen gelirler “arsa payı” oranında dağıtım dikkate alınarak, kat maliklerinin gelirleri sayılır. Bu durumda kat maliklerinin elde ettikleri bu gelirler onların beyanname yükümlülüklerini, vergilendirme usul ve yöntemlerini, yerine göre bir istisnadan yararlanıp yararlanmayacakları gibi pek çok hususu etkileme potansiyeline sahip olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Çalışmanın ilerleyen kısımlarında örnekler üzerinden bu etkileşim irdelenmeye çalışılmaktadır.

## 2- KAT MALİKLERİNİN YÖNETİMLER TARAFINDAN ELDE EDİLEN GELİRLER KARŞISINDAKİ DURUMU

Apartment ve site yönetimleri tarafından elde edilen gelirlerin kat maliklerinin vergisel yükümlülük ve ödevlerine etkisinin net anlaşılabilmesi için bir örnek üzerinden konunun açıklanması yerinde olacaktır.

KMK hükümlerine göre yönetilen iki bloklu (ABC) Sitesinde toplam 30 adet bağımsız bölüm bulunduğunu ve ilgili bölümlere ait arsa payları-

<sup>7</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgeleri. Bkz. Sayı:39044742-KDV.9-985. Tarih: 04/07/2013. (<https://www.gib.gov.tr/node/90097>). Erişim tarihi: 12.05.2021; Sayı:B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1-675. Tarih: 21/02/2012. (<https://www.gib.gov.tr/node/99450>). Erişim tarihi: 12.05.2021; Sayı: 39044742-KDV.1-77772. Tarih: 20.03.2017. (<https://www.gib.gov.tr/apartman-duvarlarinin-kiralanarak-kiralanen-bu-yerlerin-reklam-vermek-amaciyla-satisinin-kdv>). Erişim tarihi: 12.05.2021; Gelir İdaresi Başkanlığı. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi. Sayı:B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-1-2010-14017-25-962. Tarih:02/11/2011. (<https://www.gib.gov.tr/node/94527>). Erişim tarihi: 12 Mayıs 2021.

<sup>8</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). RG.10703/10.01.1961. Erişim tarihi: 14 Mayıs 2021.

nın aşağıda yer verilen tablodaki gibi düzenlenmiş olduğunu varsayalım. Öte yandan ilgili site yönetiminin ortak alanda bulunan sosyal tesis işletmeciliğinden 2021 yılında 630.000 TL net ticari kazanç ve ortak bağımsız bölümlerin konut ola-

rak kiraya verilmesinden 75.600 TL net kira geliri, iş yeri kiralamalarından ise net 315.000 TL (brüt 393.750 TL) gelir elde ettiğini kabul edelim. Buna göre bağımsız bölümlere isabet eden kazanç ve iratların payları şu şekilde gerçekleşecektir.

**Tablo 1:** (ABC) Sitesi Bağımsız Bölüm Bilgileri ve Elde Edilen Gelirin Paylaşımı

	Bağımsız Bölüm	Arsa Payı	Ticari Kazanç Payı	GMSİ Payı (Konut)	GMSİ Payı (İş Yeri) (Net)
1	No'lu Bağımsız Bölüm	40/1260	₺20.000	₺2.400	₺10.000
2	No'lu Bağımsız Bölüm	40/1260	₺20.000	₺2.400	₺10.000
3	No'lu Bağımsız Bölüm	40/1260	₺20.000	₺2.400	₺10.000
4	No'lu Bağımsız Bölüm	40/1260	₺20.000	₺2.400	₺10.000
5	No'lu Bağımsız Bölüm	40/1260	₺20.000	₺2.400	₺10.000
6	No'lu Bağımsız Bölüm	40/1260	₺20.000	₺2.400	₺10.000
7	No'lu Bağımsız Bölüm	40/1260	₺20.000	₺2.400	₺10.000
8	No'lu Bağımsız Bölüm	60/1260	₺30.000	₺3.600	₺15.000
9	No'lu Bağımsız Bölüm	60/1260	₺30.000	₺3.600	₺15.000
10	No'lu Bağımsız Bölüm	60/1260	₺30.000	₺3.600	₺15.000
11	No'lu Bağımsız Bölüm	60/1260	₺30.000	₺3.600	₺15.000
12	No'lu Bağımsız Bölüm	60/1260	₺30.000	₺3.600	₺15.000
13	No'lu Bağımsız Bölüm	60/1260	₺30.000	₺3.600	₺15.000
14	No'lu Bağımsız Bölüm	80/1260	₺40.000	₺4.800	₺20.000
15	No'lu Bağımsız Bölüm	80/1260	₺40.000	₺4.800	₺20.000
16	No'lu Bağımsız Bölüm	80/1260	₺40.000	₺4.800	₺20.000
17	No'lu Bağımsız Bölüm	90/1260	₺45.000	₺5.400	₺22.500
18	No'lu Bağımsız Bölüm	90/1260	₺45.000	₺5.400	₺22.500
19	No'lu Bağımsız Bölüm	100/1260	₺50.000	₺6.000	₺25.000
20	No'lu Bağımsız Bölüm	100/1260	₺50.000	₺6.000	₺25.000
	<b>Toplam</b>	<b>1260/1260</b>	<b>₺630.000</b>	<b>₺75.600</b>	<b>₺315.000</b>

Yukarıdaki tablodaki paylaşım sonuçlarından sonra olası etkiler için örneğimizi detaylandıralım. 4 No'lu Bağımsız Bölümde ikamet eden Bay (A)'nın emekli maaşı dışında sahip olduğu başka bir gayrimenkulünü konut olarak yıllık 20.000 TL'ye kiraya verdiğini ve gayrimenkul serma-

ye iradı elde ettiğini kabul edelim. Bay (A)'nın söz konusu kira geliri için beyanname vermesi gerekir. Ancak konut istisnasından yararlanma şartını kaybedecektir. Zira site yönetimi aracılığı ile elde ettiği ticari kazanç açısından "adi ortak" olarak kabul edilmektedir<sup>9</sup>. Söz konusu kişi Gelir

<sup>9</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı. Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı. Sayı:B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.2010.108-231. Tarih: 28/07/2011. (<https://www.gib.gov.tr/node/89568/pdf>). (Erişim tarihi: 10.05.2021); Gelir İdaresi Başkanlığı. Sayı:B.07.0.GEL.0.40/4034-578/13135. Tarih: 26/03/2002. (<https://www.gib.gov.tr/node/91545>). (Erişim tarihi: 11.05.2021). Aynı duruma örnekler için bkz. İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası. Platform. Nisan 2017. ([https://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/2017\\_N%C4%B0SAN\\_17.pdf](https://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/2017_N%C4%B0SAN_17.pdf)), Erişim tarihi: 12 Mayıs 2021.

Vergisi Kanunu'nun<sup>10</sup> (GVK) 37. maddesinde yer alan düzenleme gereği adi ortak olarak ortaklık kârından aldığı payı şahsi ticari kazanç olarak aynı Kanun'un 85. maddesine göre beyan etmek zorundadır. Bu durumda GVK'nın 21/2 hükmü uyarınca ticari kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olduğundan konut istisnasından yararlanamayacaktır. Aynı durum 5 No'lu bağımsız bölümde ikamet eden ve ücret geliri dışında babasından kalma taşınmazını konut olarak kiraya vererek gayrimenkul sermaye iradı elde eden Bay (M) için de geçerlidir.

Diğer yandan 8 No'lu Bağımsız Bölümde ikamet eden Bayan (C), tam mükellef konumunda olan (KLM) A.Ş.'den tevkifata tabi tutulmuş 80.000 TL kâr payı elde etmiştir. GVK'nın 22/3 maddesi gereği elde ettiği kâr payının yarısı vergiden istisna konumundadır. Dolayısıyla 40.000 TL için beyanname vermesine gerek yoktur. Ancak site yönetimi aracılığı ile elde ettiği ticari kazanç nedeniyle bu gelirini beyan etmekte kalacaktır. Çünkü GVK'nın 86/1-c maddesi gereğince ticari kazanç (30.000 TL) ve menkul sermaye iradı olarak kâr payının (40.000 TL) toplamı gelir vergisi tarifesinin ikinci diliminde yer alan rakamı (53.000 TL) aşmaktadır ve birlikte beyan edilmelidir. Dolayısıyla Bayan (C) kâr payı nedeniyle beyanname vermeyen bir mükellef konumunda iken; site yönetimi aracılığı ile elde ettiği ticari kazancı nedeniyle her iki geliri için de beyanname vermesi gereken bir mükellef konumuna gelmektedir. Söz konusu mükellefin site yönetimi aracılığı ile elde ettiği kira gelirlerini de beyannamesine dahil edeceği açıktır. Aynı durum 9 No'lu Bağımsız Bölümde ikamet eden ve sahip olduğu taşınmazını iş yeri olarak kiraya verdiği için yıllık 45.000 TL tevkifata tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iradı elde eden Bay (S) için de geçerlidir.

Yukarıdaki örnekte bir an için ticari kazanç gelirin olmadığı ve uygulamada daha çok görüldüğü üzere site yönetimince sadece kira geliri elde edildiğini dikkate aldığımızda dahi bunun kat maliklerine etkisi olabilmektedir. Örneğin 10 No'lu bağımsız bölümde ikamet eden ve tevkifata tabi tek işverenden alınan ücret geliri dışında başka bir geliri olmayan Bay (M), söz konusu geliri dolayısıyla yıllık brüt 165.000 TL kazanç elde etmiştir. Bunun dışında bankadaki mevduatından yıllık 10.000 TL tevkifata tabi faiz kazanmıştır. Site yönetimi aracılığı ile elde ettiği kira gelirleri (3.600 + 15.000 = 18.600 TL) dikkate alındığında toplam (165.000+10.000+18.600=) 193.600 TL geliri nedeniyle konut istisnasından faydalanamayacağı için, söz konusu konut kira geliri GVK m.21'de düzenlenen istisnanın altında kalsa bile beyan edilmek durumunda kalacaktır. Çünkü aynı madde uyarınca istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103. maddede yazılı tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (190.000 TL) aştığı için istisnadan yararlanma şartını kaybetmiştir.

### 3- DEĞERLENDİRME VE BİR İSTİSNA ÖNERİSİ

Yürürlükteki düzenlemeler uyarınca tüzel kişiliği olmayan apartman ve site yönetimleri aracılığı ile çeşitli şekillerde gelir elde edilmesi durumunda elde edilen gelir kat maliklerinin geliridir. Bu gelirler kat maliklerine KMK hükümleri uyarınca arsa payları oranında ya da yönetim planlarındaki özel düzenlemelere göre paylaşılır. Pay edilen miktarlar çoğu zaman yüksek olmasa da yerine göre kat maliklerinin özellikle başta be-

<sup>10</sup> 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). RG.10700/06.01.1961. Erişim tarihi: 14 Mayıs 2021.

yanname verme yükümlülüklerini, hangi gelirleri beyan edip etmeyecekleri hususunu yakından etkilemektedir. Çalışmada da ifade edildiği üzere yerine göre örneğin kat malikleri tarafından ticari kazanç elde edilmesi durumunda GVK'nın 21. maddesinde yer alan "Ticari, ... kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar"ın konut istisnasından yararlanamamasına yönelik düzenleme uyarınca, konut istisnasından yararlanılamaması sonucu ile karşılaşılabilmekte ya da yerine göre ise elde edilen bir gayrimenkul sermaye iradı nedeniyle GVK'nın 86. maddesindeki gelirlerin toplanmasına ilişkin hükümler dikkate alındığında bazı gelir unsurlarının beyan dışı kalıp kalmamasına yönelik belirleyici bir rol oynayabilmektedir.

Uygulamada bu gelirlerin kat maliklerini etkilediği konusunda yeterli bilincin olmadığı, gelirlerin çoğunlukla yönetimlere bırakılması nedeniyle de elde edilen gelirin yönetimlerin geliri sanıldığı şeklinde bir yaklaşım olduğu gözlemlenmektedir. Oysaki bu gelirlerin yönetime bırakılması sonucu değiştirmemektedir. Bu nedenle olası bir denetimde kat maliklerinin yaptırımlarla karşılaşması mümkündür.

Diğer yandan vergi idaresinin milyonlarca bağımsız bölüm sahibinin apartman ve site yönetimleri aracılığı ile ne kadar gelir elde ettiğini izleyebilmesi de pek mümkün ve uygulanabilir değildir. Bunun temel nedeni bu yönetimlerin vergi mükellefiyetlerinin olmaması nedeniyle elde ettikleri kazançların tespit edilebilmesinin zorluğudur. Her ne kadar muhtasar beyanname verme konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın görüşü olsa da bu durum yukarıdaki bahsedilen hususları olumlu yönde etkileyici bir sonuç yaratmamaktadır. Ayrıca vergi idaresinin zaten yoğun olan iş yükünü buraya kaydırarak bağımsız bölüm sahiplerini tek tek denetleyebilmeleri de kolay olmayacaktır. Oysa bu gelirlerin yasal bir düzenleme ile "istisna" kapsamına alınması hem sistemin basitleştirilmesini sağlamak hem

de yönlendirici vergilendirme yapabilmek için düşünülebilir. İstisnadan yararlanma şartı ise kanaatimizce elde edilen gelirin KMK hükümlerine uygun olarak kat maliklerinin ortak ihtiyaçlarının giderilmesi için kullanılmasına bağlı olmalıdır. Bir başka ifadeyle eğer kat malikleri bu şekilde elde edilen gelirleri ortak ihtiyaçların harcanması şartı ile apartman/site yönetiminin kullanımına bırakırsa vergiden istisna tutulmasının arkasındaki meşru zemin de oluşturulmuş olur. Toplu yaşam alanlarının geliştirilmesi, örneğin peyzaj, güvenlik hizmetleri, sağlık ya da alt yapı hizmetleri gibi, kat maliklerinin faydalanabileceği sosyal ve kültürel (kütüphane, spor, müzik alanları v.b.) alanlar oluşturulması vb. alanları destekleyecek harcamalar yapılmasına yönelik şartlar getirilebilir. Bu durumda hem devlet vergi harcaması yoluyla apartman ve sitelerde yaşam alanlarının gelişmesine yönelik harcamalar yapılmasını teşvik etmiş olur hem de kat maliklerini her an vergisel bir ceza işlemi ile karşı karşıya kalabilmekten kurtarır.

## SONUÇ

Aparman ve site yönetimleri tarafından elde edilen gelirlerin kat maliklerinin geliri olarak sayılması, sayıları milyonları bulan bağımsız bölüm sahiplerinin vergisel yükümlülüklerini etkileyebilecek potansiyele sahiptir. Aparman ve site yönetimleri tarafından elde edilen gelirler uygulamada çoğunlukla gayrimenkul sermaye iradı olarak ya da ticari kazanç hükümleri çerçevesinde değerlendirilmektedir. Elde edilen gelirler ise kat maliklerinin geliri sayılmaktadır.

Kat malikleri tarafından bazen "adi ortaklık" kapsamında ticari kazanç, bazen kiralama nedeniyle gayrimenkul sermaye iradı elde edildiğine, elde edilen miktarlar düşük dahi olsa, bu durum kat maliki gerçek kişilerin beyannamelerine dahil edecekleri gelirlerden, istisnalardan yararlanıp yararlanmayacaklarına kadar önemli konularda belirleyici veya farklılaştırıcı rol oy-



nayabilmektedir. Örneğin ücretli, emekli bir kat maliki ortak alandan arsa payı karşılığı elde ettiği ticari kazanç nedeniyle, bir anda öteden beri yararlandığı konut istisnasından yararlanamaz hale gelebilmektedir. Hatta bu geliri fiilen yönetime bıraksa dahi sonuç değişmemektedir. Bir diğer örnek ise kira gelirleri açısından verilebilir. Konut ya da işyeri amaçlı kiralamalar nedeniyle arsa payı oranında gelir elde eden bir kat maliki, bu gelirlerini diğer kira gelirleri ile birlikte dikkate almak durumundadır. Hal böyle olunca elde edilen kazançlar düşük görünse de diğer gelirlerle birleştiğinde istisna rakamlarının üzerine çıkabilirdiği gibi, stopaj yoluyla vergilendirilen kira gelirlerinin beyan sınırının üzerine çıkmasına da vesile olabilir. Bu bağlamda beyan edilmeyen bir gelir beyan edilmek durumunda kalabilir.

Öte yandan apartman ve site yönetimleri tarafından elde edilen gelirlerin vergi idaresi tarafından izlenebilmesi de kolay değildir. Vergi mükellefiyeti olmayan ve tüzel kişiliği bulunmayan söz konusu teşekküller tarafından gerçekleştirilen, konut amaçlı kiralamalar ya da ortak alanların işletilmesinden elde edilen ticari kazançların izlenebilmesi de pratik açıdan zor olacaktır. Dolayısıyla apartman ve site yönetimleri aracılığı ile kat malikleri tarafından bu şekilde elde edilen kazanç ve iratların, apartman ve sitelerin ortak ihtiyaçlarında harcanması şartı ve apartman/site yönetiminin kullanımına bırakılması durumunda vergiden istisna tutulması mümkündür. Hatta yapılacak harcamaların belirli alanlara kaydırılmasına yönelik özel düzenlemeler yapılması düşünülebilir. Örneğin toplu yaşam alanlarının geliştirilmesi için peyzaj, güvenlik hizmetleri, sağlık ya da alt yapı hizmetleri, kat maliklerinin faydalanabileceği sosyal ve kültürel (kütüphane, spor, müzik alanları v.b.) alanlar oluşturulması gibi belirli amaçlara yönelik harcamalar yapılması sağlanabilir. Bu gelirler kat malikleri açısından istisna kapsamında tutulurken diğer gelirler ile de birleştirilmemesi ve diğer gelirler için beyan-

name verilse dahi bu gelirlerin dahil edilmemesi de sağlanmalıdır.

#### KAYNAKÇA

- 2021 Yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı. T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı. ([https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2020/11/2021\\_Yilli\\_Cumhurbaskanligi\\_Yillik\\_Programi.pdf](https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2020/11/2021_Yilli_Cumhurbaskanligi_Yillik_Programi.pdf)). Erişim tarihi: 12 Mayıs 2021.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı. Sayı:B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-1-2010-14017-25-962. Tarih:02/11/2011. (<https://www.gib.gov.tr/node/94527>). Erişim tarihi: 12 Mayıs 2021.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı. Sayı:B.07.1.Gİ-B.4.07.16.01-GVK.2010.108-231. Tarih: 28/07/2011. (<https://www.gib.gov.tr/node/89568/pdf>). Erişim tarihi: 10 Mayıs 2021.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı. Sayı:39044742-KDV.1-77772. Tarih:20.03.2017. (<https://www.gib.gov.tr/apartman-duvarlarinin-kiralananararak-kiralanan-bu-yerlerin-reklam-vermek-ama-ciyla-satisinin-kdv>). Erişim tarihi:11 Mayıs 2021.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı. Sayı: B.07.1.Gİ-B.4.34.17.01-KDV.1-675, Tarih:21/02/2012 (<https://www.gib.gov.tr/node/99450>). Erişim tarihi: 11 Mayıs 2021.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı. Sayı:39044742-KDV.9-985. Tarih: 04/07/2013. (<https://www.gib.gov.tr/node/90097>). Erişim tarihi: 12 Mayıs 2021.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı. Sayı:B.07.1.Gİ-B.4.34.17.01-KDV.1-675. Tarih: 21/02/2012. (<https://www.gib.gov.tr/node/99450>). Erişim tarihi: 12 Mayıs 2021.



- Gelir İdaresi Başkanlığı. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı. Sayı: 39044742-KDV.1-77772. Tarih: 20.03.2017. (<https://www.gib.gov.tr/apartman-duvarlarinin-kiralanan-kiralanan-bu-yerlerin-reklam-vermek-amaciyla-satisinin-kdv>). Erişim tarihi: 12 Mayıs 2021.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. Sayı:B.07.0.GEL.0.40/4034-578/13135. Tarih: 26/03/2002. (<https://www.gib.gov.tr/node/91545>). Erişim tarihi: 11 Mayıs 2021.
- İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Platform. Nisan 2017. ([https://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/2017\\_N%C4%B0SAN\\_17.pdf](https://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/2017_N%C4%B0SAN_17.pdf)). Erişim tarihi: 12 Mayıs 2021.
- Kemal Gözler. (2009). *İdare Hukuku*. Cilt I. İkinci Baskı. Ekin Kitabevi. Bursa.
- Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü. Tarih:01.06.1999. Sayı:B.07.0.GEL.0.40/4006-399/22000. (<https://www.gib.gov.tr/node/92721>). Erişim tarihi: 11 Mayıs 2021.
- Milliyet Gazetesi. 23.01.2021. (<https://www.milliyet.com.tr/gundem/turkiyede-11-milyon-598-bin-bina-var-6413119>). Erişim tarihi: 13 Mayıs 2021.
- Yargıtay 18. Hukuk Dairesi. 2007/7028 E. 2007/7726 K. sayılı kararı. (<https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasistemciWeb/>). Erişim tarihi: 10 Mayıs 2021.
- Yargıtay 18. Hukuk Dairesi. 2007/3675 E. 2007/3898 K. sayılı kararı. (<https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasistemciWeb/>). Erişim tarihi: 10 Mayıs 2021.
- Yargıtay 20. Hukuk Dairesi. 2017/1344 E. 2018/458 K. sayılı karar. (<https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasistemciWeb/>). Erişim tarihi: 10 Mayıs 2021.
- Yargıtay 3. Hukuk Dairesi. 2020/2708 E., 2020/7210 K. sayılı kararı. (<https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasistemciWeb/>). Erişim tarihi: 10 Mayıs 2021.
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. ([www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr)). RG.10700/06.01.1961. Erişim tarihi: 14 Mayıs 2021.
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. ([www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr)). RG.10703/10.01.1961. Erişim tarihi: 14 Mayıs 2021.
- 634 Sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu. ([www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr)). RG. 12038/02.07.1965. Erişim: 10 Mayıs 2021.
- 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu. ([www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr)). RG.24607/08.12.2001. Erişim tarihi: 14 Mayıs 2021.