

İflas ertelemeesi talep eden kiracılardan tahsil edilemeyen kiralar ile ortak giderler için fatura düzenlenip düzenlenmeyeceğı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.10-627
Tarih	20.02.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.10-627

20/02/2012

Konu : İflas ertelemeesi talep eden kiracılardan tahsil edilemeyen kiralar ile ortak giderler için fatura düzenlenip düzenlenmeyeceğı

İlgide kayıtlı özelge talep formlarınız ile, firmanızın işletmekte olduğu alışveriş merkezinde bulunan kiracılarından bazılarının iflas erteleme kararı aldıkları, ancak, kiracıların mali durumlarının iyi olmaması nedeniyle bunlara düzenlenen kira ve ortak gider faturalarının tahsil edilemediğı, tahsil edilemeyen faturaların kurum kazancına dahil edilerek vergilendirildiğı belirtilerek, tahsilat yapılamayan kiracılara yönelik olarak iflas ertelemeesi süresince tahsil edilmeyen kiralar ve ortak giderler için fatura düzenlenip düzenlenmeyeceğı konusunda görüş talep edilmektedir.

I- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

2004 sayılı İcra İflas Kanunu'nun **"Erteleme Tedbirleri"** başlıklı, 179/a maddesi ile iflasın ertelenmesine karar veren mahkemenin, şirketin veya kooperatifin malvarlığının korunması için gerekli her türlü tedbiri iyileştirme projesini de göz önünde tutarak alacağı, mahkemenin erteleme kararı ile birlikte kayyım atanmasına karar vereceği, mahkemenin, yönetim organının yetkilerini tümüyle elinden alıp kayyım verebileceği gibi yönetim organının karar ve işlemlerinin geçerliliğini kayyımın onayına bağlı kılmakla da yetinebileceği, iflasın ertelenmesi kararında kayyımın görev ve yetkilerinin ayrıntılı olarak gösterileceği, mahkemenin erteleme kararının hüküm fıkrasını 166 ncı maddenin ikinci fıkrasındaki usulle ilan edeceği ve gerekli bildirimleri yapacağı;

Aynı Kanunun **"Erteleme Kararının Etkileri"** başlıklı 179/b (Ek: 17/7/2003-4949/50 md) maddesi ile de, erteleme kararı üzerine borçlu aleyhine 6183 sayılı Kanuna göre yapılan takipler de dahil olmak üzere hiçbir takibin yapılamayacağı ve evvelce başlamış takiplerin duracağı; bir takip muamelesi ile kesilebilen zamanaşımı ve hak düşüren müddetlerin işlemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

İflasın ertelenmesi, pasifleri aktiflerinden fazla olan, diğer bir deyişle borca batık durumda olan bir işletmenin belli koşullarla geçici olarak iflasına karar verilmesini önlemek, diğer bir deyişle iflas kararı verilmesini gerektiren borca batıklığı ortadan kaldırmak, firma durumunun ıslahı ve varlığını ve faaliyetini sürdürmesini sağlamak amacıyla getirilmiş bir müessesedir. İflasın ertelenmesi bir haktır, görev ya da sorumluluk değildir.

İflasın ertelenmesi kurumunun temel amacı, mali durumu bozulmuş ve iflası istenmiş olan bir sermaye şirketinin mali durumunun düzelmesi olasılığı bulunuyorsa gerekli tedbirleri alarak şirkete toparlanma ve yeniden üretim ve istihdam yaratma imkânı vermektir. Süreç sırasında iyileştirme projesine uygun olarak ticari faaliyete devam edilmektedir. Süreç sonunda başarıya ulaşılabilir, ödemeler yapılabilir ve ticari hayata devam edilebilir. Ya da başarı sağlanamayarak iflas ya da konkordato sürecine de gidilebilir.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Vergiye doğuran olay" başlıklı 19 uncu maddesinde; "Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder." hükümlerine yer verilmiştir.

Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olup, anılan Kanunun 231/5 inci maddesinde, faturanın mal teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 232 nci maddesi hükmüne göre; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler; birinci ve ikinci sınıf tüccarlara,

serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere ve vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlarda fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler. Bu sayılanlar dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tesbit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 2011 yılı için 700.-TL yi geçmesi veya bedeli 700.-TL den az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir.

"Şüpheli Alacaklar" hususundaki hükümlere ise Vergi Usul Kanunu'nun 323 üncü maddesinde yer verilmiş olup, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; dava veya icra safhasında bulunan alacaklar ile yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar şüpheli alacak sayılır.

Buna göre, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; dava veya icra safhasında bulunan alacaklarla, yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar şüpheli alacak sayılmakta, bu şartlardan herhangi birinin mevcut olmaması durumunda ise şüpheli alacak karşılığı ayrılmasına imkân bulunmamaktadır.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, kiralama şeklindeki hizmet ifalarında vergiyi doğuran olay hizmetin yapılması ile meydana gelmekte, herhangi bir sebeple kira bedellerinin eksik tahsil edilmesi veya hiç tahsil edilememesi faturanın düzenlenmesine engel teşkil etmemektedir. Dolayısıyla, her ayın bitiminden itibaren o aya ait kiralama hizmeti için takip eden yedi gün içinde fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, firmanızın, iflası ertelenen kiracılarından tahsil edemediği kiralara için mahkeme tarafından iflasın ertelenmesine ilişkin kararın verildiği yılda şüpheli alacak karşılığı ayırması mümkün olup, iflası ertelenen kiracıların daha sonra iflas veya iflastan kurtulma halleri söz konusu olur ise ayrılan şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarlarının tahsil edildikleri dönemde kâr/zarar hesabına intikal ettirileceği tabiidir.

II- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinin 1 inci fıkrasıyla kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safı kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiş, maddenin ikinci fıkrasıyla da safı kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazancın tarifinin yapıldığı 37 nci maddesinde her türlü ticari ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükme bağlanmış ve ticari kazançta vergiyi doğuran olay tahakkuk esasına bağlanmış olup, aynı Kanunun bilanço esasında ticari kazancın tespiti ile ilgili 38 inci maddesinde, bilanço esasına göre ticari kazancın teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce; işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 70 inci maddesinde, binaların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu ancak, binaların ticarî veya zirai bir işletmeye dahil bulunması halinde bunların iratlarının, ticarî veya zirai kazancın tespitine ilişkin hükümlere göre hesaplanacağı hükmüne yer verilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 162 nci maddesinde, tasfiye ve iflas hallerinde, mükellefiyetin vergi ile ilgili muamelelerin tamamen sona ermesine kadar devam edeceği hüküm altına alınmış olup; aynı Kanunun 341 inci maddesinde ise, vergi ziyamın, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade ettiği hükmüne yer verilmiştir.

Türk Ticaret Kanunu ile İcra İflas Kanunu uyarınca iflas erteleme, borca batık sermaye şirketlerinin Mahkemeye sunulan inandırıcı iyileştirme Projesi çerçevesinde Mahkeme tarafından atanacak bir kayyum nezaretinde ve belli süre içerisinde mali durumlarının düzeltilerek iflastan kurtulmaları için öngörülen hukuki bir müessesedir.

Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar "dönemsellik" ve "tahakkuk esası" ilkeleridir. Tahakkuk esası ilkesi, gelir veya giderin tahsil edildikleri ve ödendikleri döneme bakılmaksızın miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olmasını ifade eder. Bu esas dikkate alındığında bir gelir unsurunun, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Dönemsellik ilkesi ise, her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Bu ilke uyarınca gelir ve giderlerin ilgili oldukları dönemde kaydedilmesi gerekir.

Buna göre, ticari kazancın tespitinde tahakkuk ilkesi esas olduğundan fatura tanziminde faturada belirtilen tutarın tahsil edilip edilemeyeceği hususu gelirin elde edilmesi açısından önem arz etmemektedir. Hakkında iflas erteleme kararı alınmış mükelleflerin hukuken diğer mükelleflerden herhangi bir farkı bulunmamaktadır. Dolayısıyla, iflas erteleme kararı alınmış mükelleflere yönelik fatura düzenlenip düzenlenmeyeceğinin bu mükelleflerin iflas erteleme süresinin sonundaki mali durumlarının nasıl olacağı hususu dikkate alınarak süreç sonuna bırakılması mümkün bulunmamakta olup, fatura düzenlenmesinin sürecin sonuna bırakılması halinde verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine veya eksik tahakkuk ettirilmesine dolayısıyla vergi ziyasına sebebiyet verileceği aşıkardır.

Dolayısıyla, şirketiniz tarafından işletilmekte olan alışveriş merkezinde bulunan hakkında iflas ertelemesi kararı alınmış kiracılara yönelik düzenlenecek kira ve ortak gider faturalarının tahsil edilip edilemeyeceği hususu dikkate alınmaksızın düzenlenmesi gerekmekte olup, bu faturaların düzenlendiği tarihte gelir mahiyet ve tutar olarak kesinleşmiş olacağından, söz konusu kiralama ile ortak gider masraflarına ilişkin faturaların düzenlendiği tarihte fatura tutarlarının gelir olarak kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

III- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

- 1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin;

- 1/3-f maddesinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin KDV'ye tabi olduğu;

- 4 üncü maddesinde, hizmetin teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilebileceği;

- 10 uncu maddesinde, vergiyi doğuran olayın, (a) fıkrasında, malın teslimi veya hizmetin yapılması, (b) fıkrasında, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi, (c) fıkrasında da, kısım kısım mal teslimi ve hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması anında doğacağı;

- 20/1 inci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu;

- 20/2 nci maddesinde, bedel deyiminin malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veya bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği;

hükümleri yer almaktadır.

Buna göre, kısım kısım hizmet yapılması halinde her bir kısım hizmetin ifası ile KDV açısından vergiyi doğuran olay meydana geleceğinden, firmanızın aylık kiralama hizmeti ve ortak giderlerinin aktarılmasına ilişkin KDV hesaplanarak bu döneme ilişkin KDV beyannamesi ile beyan edilmesi

gerekmektedir. Bu işlemlere ait bedelin tahsil edilememesi özel hukuk kuralları çerçevesinde çözülmesi gereken bir husus olup, alacağın şüpheli alacak durumunda olması halinde bu alacağa ilişkin KDV için Vergi Usul Kanununun alacaklarda amortisman hükümleri çerçevesinde karşılık ayrılabilir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 11.09.2026