

Kira Garantili Kira Sözleşmesi ile daire sahibine ödenen kiranın vergilendirilmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-120[94-2019/1624]-807248
Tarih	14.06.2024

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-120[94-2019/1624]-....

14.06.2024

Konu : Kira Garantili Kira Sözleşmesi ile daire sahibine ödenen kiranın vergilendirilmesi hk.

İlgi :

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; ikamet amaçlı binaların inşaatı işi ile iştirak ettiğimiz, satışların arttırılması amacıyla kira garantili satış sözleşmesi yaptığınız, bu sözleşme kapsamında gayrimenkul alanlara 3 yıl boyunca kira garantisi verdiğiniz, bununla birlikte satın alınan gayrimenkullere kiracı bulduğunuz, bulunan kiracı ile gayrimenkul sahibi arasında kira sözleşmesi yapıldığı ve kiracının kiralama bedelini gayrimenkul sahibine ödediği, yapılan kira sözleşmesi bedelinin şirketiniz tarafından yapılan kira taahhüdünün altında olması halinde farkın yine gayrimenkul sahibine şirketiniz tarafından ödendiği belirtilerek, kira garantili kira sözleşmesi kapsamında gayrimenkulün boş olması halinde taahhüt edilmiş tutarın tamamı üzerinden yapılan ödemelerden veya gayrimenkulün kiraya verilmesi halinde kira bedeli ile taahhüt edilen tutar arasındaki fark için yapılan ödemelerden kira stopajı yapılıp yapılmayacağı, söz konusu ödemelerin kurumlar vergisi açısından gider yazılıp yazılamayacağı, katma değer vergisine tabi olup olmadığı ve ödemelerin nasıl belgelendirileceği hususlarında bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup, Başkanlığımız görüşüne aşağıda yer verilmiştir.

1-GELİR ve KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARI YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiştir; 38 inci maddesinin birinci fıkrasında da,

"Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;

İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tesbit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur."

hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 40 ıncı maddesinde ise safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup, anılan maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi ile ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için söz konusu giderlerin kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi amacı ile yapılmış olması, yapılan giderin karşılığında sabit kıymet iktisap edilmiş olmaması, yapılan giderin iktisadi işletmenin maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerden olmaması gerekmektedir. Genel olarak; kırtasiye, temizlik, ısıtma, aydınlatma, su ve telefon giderleri, işyeri, araç vb. giderleri, yapılan işle orantılı temsil ve ağırlama giderleri, gayrimenkul ve gayrimenkul gibi değerlendirilen sabit kıymetlerin normal bakım ve onarım giderleri, sigorta giderleri, finansman giderleri, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri, reklam giderleri, yurt dışındaki kişilere ödenen komisyonlar, ayıplı ürün iadesi ve komisyon giderleri bu tür giderlerdendir.

Bu hükümlere göre, şirketiniz tarafından satışlarınızı artırmak amacıyla, şirketiniz ile daire satışı yaptığınız müşterileriniz arasındaki kira garantili satış sözleşmesi gereğince, satışını yaptığınız ve müşterilerinize ait olan dairelerin kiraya verilemediği durumlarda şirketiniz tarafından daire sahiplerine ödenecek olan kira tutarının veya gayrimenkulün kiraya verilmesi halinde kira bedeli ile taahhüt edilen tutar arasındaki fark için yapılan ödemelerin ispat edici mahiyetteki belgelerle tevsik edilmesi halinde, pazarlama ve satış gideri olarak kabul edilmesi ve Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrası uyarınca kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkündür.

Anılan Kanunun 70 inci maddesinde; aynı maddede bentler halinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden

elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu, söz konusu mal ve hakların ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratlarının ticari veya zirai kazancın tespitinde müteallik hükümlere göre hesaplanacağı, hüküm altına alınmıştır.

Adı geçen Kanunun 75 inci maddesinin birinci fıkrasında da; sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratların menkul sermaye iradı olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun; "Toplama yapılmayan haller" başlıklı 86 ncı maddesinde ise;

"Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

1. Tam mükellefiyette;

...

d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 600 milyon lirayı (310 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2020 yılı için 2.600 TL.) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.

..."

hükmü yer almaktadır.

Mezkûr Kanunun 94 üncü maddesinde de; maddenin birinci fıkrasında sayılanların, yine söz konusu maddede bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları

hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan; özelge talep formu ekinde yer alan "...nün incelenmesi neticesinde; protokol ile gayrimenkulün tüm kiralama yetkisinin şirketlerine veya şirketlerinin belirlediği kiralama şirketine ait olduğu, söz konusu gayrimenkulün kiralanamaması durumunda 3 yıl süreli olarak şirketlerinin, aylık kira ödemesi yapmayı taahhüt ettiği ve kira garantisinin stopaj dahil olduğu ile gayrimenkul sahibinin protokol konusu taşınmazı garanti süresi boyunca kullanmayacağını kabul ettiği anlaşılmaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; gayrimenkul kiralama işlemine dayanmayan, esas itibariyle şirketinizce, gayrimenkul satış ve pazarlama stratejisi kapsamında öngörülen ödemeler nedeniyle Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi kapsamında gelir vergisi tevkifatı yapılmasına gerek bulunmamakta olup; kira garantili satış sözleşmesi ile taahhüt edilen ve özü itibarıyla kiralama işlemine dayanmayan ancak, kira gelirlerinin tazmini niteliğinde olan söz konusu ödemelerin, tarafına ödeme yapılanlar yönünden Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesine göre menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekmekte olup, anılan Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (d) alt bendinde belirtilen, *"tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul sermaye iratları"*na ilişkin ilgili takvim yılları bakımından beyan hadlerinin aşılması durumunda, söz konusu ödemelerin, tarafına ödeme yapılanlarca menkul sermaye iradı olarak yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

2-VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227 nci maddesinin birinci fıkrasındaki *"Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir."* hükmü uyarınca vergi sistemimiz mükelleflerin mal teslimi, hizmet ifası ve diğer muameleler sebebiyle bir vesika düzenlemesini benimsemiş olup, söz konusu işlemlerin, esas itibariyle, mezkûr Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerden herhangi birisi ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Aynı Kanunun;

- 229 uncu maddesinde faturanın, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olduğu,

- 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,

- 232 nci maddesinde, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin; 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 bunların da fatura istemek ve almak mecburiyetinde olduğu, bu sayılanlar dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 50.000.000 liradan (2020 yılı için 1.400.-TL'yi) geçmesi veya bedeli söz konusu tutardan az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesinin mecburi olduğu,

- 234 üncü maddesinde, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia içinde tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulasının vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmünde olduğu

hükme bağlanmıştır.

Bunun yanı sıra, fatura tahakkuka ilişkin bir belge olduğundan düzenlenmesi bedelin ödenmesine değil, malın teslimine veya hizmetin ifasına bağlı olup, kiralama şeklindeki hizmet ifalarında vergiyi doğuran olay hizmetin yapılması ile meydana gelmektedir.

Buna göre, şirketiniz tarafından satılan dairelerin sahiplerine verilen kira garantisi kapsamında; dairenin boş kalması veya daire sahipleri tarafından garanti kira tutarından daha düşük tutar üzerinden kiraya verilmesi hallerinde, garanti kira bedelinin tamamının veya bir kısmının şirketinizce daire sahibine

ödenme yapılması durumunda, ödeme yapılan kişinin 213 sayılı Kanunun 232 nci maddesinde belirtilen ve fatura düzenleme yükümlülüğü bulunanlardan olması durumunda bu kişilerce şirketiniz adına fatura düzenlenmesi, belirtilen bu kişiler dışında kalan kişilerden olması durumunda ise şirketinizce gider pusulası düzenlenmesi gerekmektedir.

3-KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı KDV Kanununun;

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

- 20 nci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu ve bedel deyiminin, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut 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 hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, kira garantili satış sözleşmesi çerçevesinde gayrimenkulün boş olması halinde Şirketinizce karşı tarafa ödeneceği taahhüt edilen tutar ile gayrimenkulün kiraya verilmesi halinde kira bedeli ile taahhüt edilen tutar arasındaki fark için yapılan ödemeler herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmediğinden KDV'nin konusuna girmemektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026