

Gayrimenkul alım satım faaliyetinde bulunan şirketin, bu işe aracılık eden vergi mükellefiyeti olmayan kişilere yaptığı komisyon ödemesi.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-120-17710
Tarih	04.01.2024

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : E-62030549-

04.01.2024

Konu : Gayrimenkul alım satım faaliyetinde bulunan şirketin, bu işe aracılık eden vergi mükellefiyeti olmayan kişilere yaptığı komisyon ödemesi.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinden, şirketinizin gayrimenkul alım satım ve komisyonculuk faaliyetinde bulunduğu, bu işler için vergi mükellefiyeti bulunmayan kişilerden aracılık hizmeti aldığı ve karşılığında gider pusulası düzenlediği, bu kapsamda vergi mükellefiyeti bulunmayan aracılara yapılan ödemeler üzerinden gelir vergisi ve katma değer vergisi (KDV) tevkifatı yapılp

yapılmayacağı, ödeme yapılan araçlar tarafından işin sürekli hale getirilmesi durumunda mükellefiyetin söz konusu olup olmayacağı ile gider pusulası düzenlenmesinde bir sınırın bulunup bulunmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Kurum kazancının tespitinde Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde sayılan giderlerin indirilebilmesi mümkün bulunmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

- 37 nci maddesinde, "*Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.*" hükmüne,

- 61 inci maddesinde, "*Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.*

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez." hükmüne,

- 82 nci maddesinde, "*Vergiye tâbi arızı kazançlar şunlardır:*

1. Arızî olarak ticarî muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar. ..." hükmüne,

- 94 üncü maddesinde, "*Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.*

1. Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre, ..." hükmüne,

yer verilmiştir.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar uyarınca,

- Şirketinizin hizmet aldığı kişilerin hizmet akdi ile şirkete tabi ve bağlı olarak çalışmaları halinde, adı geçenlere yapılan ödemelerin "ücret" olarak değerlendirilmesi ve 193 sayılı Kanunun 61, 94, 96, 103 ve 104 üncü madde hükümleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirilmesi,

- Söz konusu faaliyetin adı geçenlerce kazanç sağlama amacıyla ve devamlılık arz etmeyecek şekilde yapılması halinde elde edilen kazançların "arızı ticari kazanç" olarak değerlendirilmesi ve yapılacak ödemeler üzerinden tevkifat yapılmaması,

- Faaliyetin, kazanç sağlama amacıyla ve devamlılık arz edecek şekilde sürekli yapılması halinde, bu işin ticari faaliyet olarak değerlendirilerek bu kişiler adına gerçek usulde ticari kazanç mükellefiyeti tesis edilmesi ve bu kapsamda yapılacak ödemeler üzerinden tevkifat yapılmaması

gerekmektedir.

VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227 nci maddesinde, "*Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.*" hükmü yer almakta olup, söz konusu kayıtların ise mezkûr Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan veya Bakanlığımıza verilen yetkilere dayanılarak kullanılması/düzenlenmesi uygun görülen belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, mezkûr Kanunun;

- 229 uncu maddesinde, "*Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.*",

- 232 nci maddesinde, "*Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:*

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;

2. Serbest meslek erbabına;

3. Kazançları basit usulde tesbit olunan tüccarlara;

4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;

5. Vergiden muaf esnafa. Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.",

- 234 üncü maddesinde, "*Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabı ve çiftçiler, bu Kanun kapsamındaki belgeleri düzenleme zorunluluğu bulunmayanlara yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları mallar (gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden satın aldıkları mallar hariç) için işi yapana veya malı satana imza ettirecekleri gider pusulası düzenlerler. Vergiden muaf esnaf için düzenlenen gider pusulası, bu kişiler tarafından verilmiş fatura hükmündedir.*

Gider pusulası, işin mahiyeti, emtianın cins ve nev'i ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlariyle soyadlarını (Tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve tarihi ihtiva eder ve iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası işi yapana veya malı satana tevdi olunur.

Gider pusulaları, seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.

Gider pusulası, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen gider pusulası hiç düzenlenmemiş sayılır.

İkinci fıkrada belirtilen bilgileri ihtiva etmeleri kaydıyla;

a) Malın veya hizmetin bedelinin, dördüncü fıkrada belirtilen süre dâhilinde satıcıya; 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununda tanımlanan banka, 20/6/2013 tarihli ve 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun kapsamında yetkilendirilmiş ödeme kuruluşları veya 9/5/2013 tarihli ve 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanununa göre kurulan Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi aracılığıyla ödenmesi halinde, bu kurumlarca düzenlenen belgeler,

b) 7/11/2013 tarihli ve 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun kapsamında satın alınan malların gider pusulası düzenlemek zorunda olanlara iade edilmesinde, 6502 sayılı Kanun uyarınca iade edilecek tutarların, (a) bendinde yer alan kurumlar aracılığıyla iadesinde bu kurumlarca düzenlenen belgeler,

c) Bu Kanuna göre belge düzenleme zorunluluğu bulunmayan kamu kurum ve kuruluşlarının, tabi oldukları ilgili mevzuat dâhilinde, yaptıkları işler veya sattıkları mallar için düzenledikleri belgeler, gider pusulası yerine geçer.

Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.",

- 238 inci maddesinde, "*İşverenler her ay ödedikleri ücretler için (Ücret bordrosu) tutmaya mecburdurlar...*"

hükümlerine yer verilmiştir.

Buna göre;

- Vergi mükellefiyeti bulunmayan kişilerden (213 sayılı Kanun kapsamındaki belgeleri düzenleme zorunluluğu bulunmayanlardan) alınan aracılık hizmeti karşılığında gider pusulası düzenlemeniz gerekmektedir birlikte, bunlardan 1/11/2021 tarihinden itibaren gerçekleştirilen hizmet alımlarınıza ait bedelin banka, 6493 sayılı Kanun kapsamında yetkilendirilmiş ödeme kuruluşları veya PTT A.Ş. aracılığıyla ödenmesi halinde, bu kurumlarca düzenlenen belgeler (dekont, makbuz vb) gider pusulası yerine geçen belge olarak kabul edileceğinden, bu durumda ayrıca gider pusulası düzenleme zorunluluğunuz bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, bahse konu kurumlar tarafından düzenlenen belgelerin 1/11/2021 tarihinden itibaren gerçekleştirilen hizmet alımlarınızda gider pusulası yerine geçen belge olarak kabul edilebilmesi için; vergi mükellefi olmayan kişilere yapılan ödemenin hizmet alımından itibaren yedi gün içerisinde banka, 6493 sayılı Kanun kapsamında yetkilendirilmiş ödeme kuruluşları veya PTT A.Ş. aracılığıyla yapılması ve bu kurumlarca düzenlenen belgelerin de mezkûr Kanunun 234 üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen bilgileri ihtiva edecek şekilde düzenlenmesi icap etmektedir. Aksi halde, bahse konu kurumlar tarafından düzenlenen belgelerin, vergi mükellefiyeti bulunmayan kişilerden yaptığınız hizmet alımlarınıza ilişkin yasal kayıtlarınızın tevsikinde gider pusulası yerine tevsik edici belge olarak kullanılması mümkün bulunmamakta olup, bu durumda gider pusulası düzenleme yükümlülüğünüzün bulunduğu ve hizmet alımından itibaren yedi gün içerisinde düzenlenmemiş olması halinde mezkûr Kanunun ilgili ceza hükümleri çerçevesinde hakkınızda işlem tesis edileceği tabiidir.

Ayrıca, Kanunun 234 üncü maddesinde, gider pusulasında yer alacak bedele ilişkin bir sınırlama bulunmamaktadır.

- Şirketinizin gayrimenkul alım satım faaliyetine aracılık eden kişilere yaptığınız ödemelerin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında ücret kapsamında değerlendirilmesi halinde, bu ödemeler için ücret bordrosu düzenlemeniz gerekecektir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

- 1/1 maddesinde, Türkiye'de ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu, ikinci fıkrasında bu faaliyetlerin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği,

- 4/1 inci maddesinde; hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek şeklinde gerçekleşebileceği

hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, Şirketinize aracılık hizmeti veren kişilerin, bu işi süreklilik arz edecek şekilde yürütmesi halinde bu kişilerin elde ettiği gelir ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden verilen aracılık hizmeti 3065 sayılı Kanunun 1/1 inci maddesine göre KDV'ye tabi tutulacaktır. Aracılık hizmeti veren kişilerin bu hizmetinin arızı ticari kazanç olarak değerlendirilmesi halinde ise verilen bu hizmet KDV'nin konusuna girmeyecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.