

Anlaşmazlık nedeniyle kira bedeli eksik ödenen kiralama işlemine ait, kayıtlara alınmayan (iade edilen) faturanın kayıtlara alınma zorunluluğu, Ba bildirimine dahil edililip edilmeyeceği hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	27575268-105[Mük.257-2016-226]-14881
Tarih	10.01.2020

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)

Sayı : 27575268-105[Mük.257-2016-226]-14881

10.01.2020

Konu : Kira bedelinin anlaşmazlık nedeniyle eksik ödenmesi ve faturasının kayıtlara alınmayıp iade edilmesinin vergi kanunları karşısındaki durumu hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, ... yetkili servisi olarak otomotiv sektöründe faaliyet gösterdiğinizi, 1/6/2014 tarihinde bedeli 15.000 TL + KDV olarak belirlenen bir iş yeri kiraladığınızı, iş yerinin bağlı bulunduğu belediyeye gittiğinizde fazla metrekare inşası nedeniyle iş yeri açma ve çalışma ruhsatını alamadığınızı, söz konusu sıkıntının giderilmesinin mülk sahipleri tarafından çözüme kavuşturulmadığını, bu sorun nedeniyle ana faaliyet dallarınızı tam anlamıyla yürütemediğinizden bahisle kira ödememeye başladığınızı, kira ödenmemesi nedeniyle mülk sahipleri tarafından tahliye davası açılması üzerine tarafınızca karşı dava olarak ayıplı malın kiraya verilmesine ilişkin olarak dava açtığınızı, vergi mükellefi olan mülk sahipleri tarafından her ay düzenli olarak 15.000 TL + KDV olarak düzenlenen faturanın

tarafınıza tebliğ edilmesine karşılık aldığınız faturaları iadeli taahhütlü olarak itiraz süresinde iade ettiğinizi ve kira bedeli olarak 7.500 TL + KDV olarak ödeme yaptığınızı fakat bu tutara ilişkin mülk sahiplerinin fatura düzenlemediğini belirterek;

- İade ederek kayıtlarınıza almadığınız 15.000+KDV bedelli faturayı mülk sahiplerinin BA-BS formunda beyan etmeleri sebebiyle BA-BS yönünden cezai durumla karşılaşmamak için nasıl bir yol izlenmesi gerektiği ve söz konusu faturayı kayıtlarınıza intikal ettirmemeniz sebebiyle cari hesap bakiyelerinizde oluşan uyumsuzluğun nasıl giderileceği,

- 7.500+KDV olarak ödediğiniz kira bedelinin gider yazılıp yazılmayacağı, BA-BS formunda bu ödemenin bildirip bildirilmeyeceği, bildirilmeyecekse hangi tutar üzerinden beyan edilmesi gerektiği,

hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU UYGULAMASI

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 bağlanmış olup, safi kurum kazancının tespitinde Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesindeki giderler, hasılatından indirim konusu yapılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 38 inci maddesinde ise; 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, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde işletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi ayni vergi resim ve harçların ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.

Yine aynı Kanunun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasında, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hüküm altına alınmış olup, bu kapsamda indirilebilecek giderler, işletme ile ilgili olan ve kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan giderlerdir.

Ticari kazancın tespitinde "tahakkuk esası ilkesi" ve "dönemsellik ilkesi" olmak üzere iki temel ilke geçerlidir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra miktarının ve işleminden kaynaklanan

alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Dönemsellik ilkesi gereğince işletmenin sürekli kabul edilen ömrü belli dönemlere bölünür ve her dönemin faaliyet sonuçları diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanır. Gelir ve giderler tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilerek hasılat, gelir ve karlar aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılır.

Tahakkuk, gelir ve giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesini ifade eder. Tahakkuk esasında, geliri doğuran muamelelerin eksiksiz olarak tekemmül etmiş olması, gelirin elde edilmiş sayılması için yeterlidir. Diğer bir ifade ile tahakkuk esasında vergilendirme yapılabilmesi için, alacak hakkının doğmuş olması gerekir. Gerek hasılat gerekse giderlerin hangi hesap dönemine ilişkin olduğunun tespiti açısından hasılatın tahsil edilip edilmediğinin, giderlerin ise ödenmiş olup olmadığının bir bağlayıcılığı bulunmamaktadır.

Buna göre, kira giderlerinin tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri gereğince miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmekte olup, söz konusu kira tutarlarının şirketiniz tarafından ödenip ödenmemesinin bir etkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla söz konusu kira bedellerinin Vergi Usul Kanununda sayılan ispat edici belgelerle tevsik edilmesi halinde tahakkuk ettiği dönem itibarıyla kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

II- VERGİ USUL KANUNU UYGULAMASI

1) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 3 üncü maddesinin (B) fıkrasında, "*B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.",

- 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.",

- 174 üncü maddesinde, "*Defterler hesap dönemi itibarıyla tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır.*

Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır.",

- 219 uncu maddesinde, "*Muameleler defterlere zamanında kaydedilir. Şöyle ki:*

a) Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir.

b) Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevaz vermez.

c) ... serbest meslek kazanç defterine muameleler günü gününe kaydedilir."

hükümlerine yer verilmiştir.

Ayrıca, anılan Kanunun "İspat edici kâğıtlar" başlıklı 227 nci maddesinde ,*"Bu kanunda aksine hüküm bulunmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir."* hükmüne yer verilmiş olup, söz konusu kayıtların ise aynı Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan veya Bakanlığımıza verilen yetkiye dayanılarak kullanılma zorunluluğu getirilen belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, 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 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenmesi gerektiği, 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 bunlarda fatura istemek ve almak mecburiyetinde olduğu, 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 (2019 yılı için) 1.200 TL'yi geçmesi veya bedeli (2019 yılı için) 1.200 TL'den az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesinin mecburi olduğu

hükme bağlanmıştır.

Bu bağlamda, tahakkuka ilişkin bir belge olan faturanın, malın teslimi veya hizmetin ifasından itibaren; kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılmasından itibaren, bedelin tahsil edilip edilmediğine

bakılmaksızın, yedi gün içerisinde müşteri (malı satın alan veya kendisine iş yapılan) adına düzenlenmesi ve işlemin taraflarınca fatura muhteviyatı muamelenin Kanunun 219 uncu maddesinde öngörülen süre dahilinde yasal defterlere intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, yapılan harcamaların defter kayıtlarına intikal ettirilerek gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmesi, esas itibariyle, Vergi Usul Kanunu uygulamasında kullanılma zorunluluğu bulunan belgelerle tevsik edilmesi suretiyle mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanunu ve ilgili ikincil mevzuatta, kağıt ortamında düzenlenen faturanın fiziken alıcı tarafından alınmamasına/iadesine ilişkin bir düzenleme yer almamakta olup, faturaya ilişkin itiraz durumunda uygulamada, esas itibariyle, ilgili dönem (muamelelerin defterlere kayıt süresi) içinde tüm nüshalar ile birlikte fatura iptali ve yeniden fatura düzenlenmesi, harici dönemlerde ise mal iadelerinde iadeye, mal teslimi ve hizmet ifalarında bedelde satıcı aleyhine sonradan meydana gelen değişikliklerde ise bedelin düzeltilmesine yönelik olarak alıcı mükellef tarafından fatura düzenlenmesi suretiyle işlem tesis edilmektedir. Dolayısıyla, işlem bedelinin tahsil edilmemesi/ödenmemesi, bedele itiraz edilmesi ve yargı mercileri nezdinde uyuşmazlık konusu edilmiş olması söz konusu yasal süre içerisinde fatura düzenleme zorunluluğuna engel teşkil etmemektedir. Ayrıca, yukarıda belirtilen şekilde fatura iptali olmaksızın, aynı işlem için satıcı tarafından yeni (ikinci) bir fatura düzenlenmesi de mümkün bulunmamaktadır.

Buna göre, somut durumda, çeşitli nedenlerle bedele yönelik itiraz nedeniyle yapılan kira ödemeleri üzerinden, mülk sahibi mükellef tarafından yeni bir fatura düzenlenmesi mümkün bulunmamakta olup, itiraza konu söz konusu kira faturaları muhteviyatı işlemlerinizin, Kanunun 219 uncu maddesinde öngörülen süre dahilinde yasal defterlere kaydedilmesi gerekmektedir.

2) Mezkur Kanunun 148, 149 ve mükerrer 257 nci maddelerinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, 350 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile; mal ve hizmet satışlarını ise "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)" ile bildirmeleri yükümlülüğü getirilmiş, 362 ve 381 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle de bu yükümlülüğe ilişkin açıklamalar yapılmıştır. 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile de söz konusu yükümlülüğün 2010 yılı ve müteakip yılların aylık dönemlerinde yerine getirilmesinde uygulanacak usul ve esaslar ile bildirim hadleri yeniden belirlenmiştir.

396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin (1.2.) "*Bildirime Konu Alış/Satışlar Ve Hadler*" başlıklı (1.2.1.) numaralı bölümünde "*Bildirim mecburiyeti bulunan mükelleflerce, belirlenen hadler çerçevesinde yapılan her türlü mal ve/veya hizmet alış ve satışları, bunlara ilişkin belgenin türüne (Fatura, irsaliyeli fatura, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu, gider pusulası, akaryakıt pompalarına bağlı ödeme kaydedici cihaz fişi, sigorta komisyon gider belgesi ve yolcu bileti gibi) bakılmaksızın Ba-Bs bildirim*

formlarına dahil edilecektir."

(1.2.2.) numaralı bölümünde *"Mükelleflerin 2010 yılı ve müteakip yılların aylık dönemlerine ilişkin mal ve/veya hizmet alışları ile mal ve/veya hizmet satışlarına uygulanacak had 5.000 TL olarak yeniden belirlenmiştir. Buna göre, bir kişi veya kurumdan katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet alışları, "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile; bir kişi veya kuruma katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet satışları ise Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)' nun Tablo II alanında bildirilecektir."* açıklamalarına yer verilmiştir.

Söz konusu Genel Tebliğin (2.1.) numaralı bölümünde *"Yükümlülük kapsamındaki mükelleflerin mal ve/veya hizmet alış/satışlarının aylık dönemler itibariyle bildirilmesi gerekmektedir. Mal ve/veya hizmet alış/satışlarının bildirilecekleri aylık dönemler, bunlara ilişkin belgelerin düzenlenme tarihi dikkate alınarak belirlenir"* ve (2.2.1) numaralı bölümünde *"Mükellefler söz konusu bildirim formlarını, aylık dönemler halinde düzenlemek ve takip eden ayın birinci gününden itibaren son günü akşamı saat 24:00'e kadar sistem üzerinden onaylamak suretiyle göndermekle yükümlüdürler."* hükümleri yer almaktadır.

Anılan Tebliğin (4.1.) numaralı bölümünde *"Bildirim formlarını bu Tebliğde belirlenen süreler içinde vermeyen, eksik veya yanıltıcı bildirimde bulunan mükellefler hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesi hükmü uyarınca cezai işlem uygulanacaktır. Söz konusu cezai işlemin uygulanmasında, Ba ve Bs bildirim formları tek bir form olarak değerlendirilecek ve tek özel usulsüzlük cezası kesilecektir."* ifadeleri yer almaktadır.

Diğer taraftan, 268 Sıra No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde; işyeri ve konut kiralama işlemlerinde yapılacak tahsilat ve ödemelerin banka veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğuna ilişkin açıklamalar yapılmış olup;

Söz konusu tebliğ ile konutlarda, her bir konut için aylık 500 TL ve üzerinde kira geliri elde edenlerin, işyerlerinde ise tutarı ne olursa olsun işyerini kiraya verenler ile kiracıların kiraya ilişkin tahsilat ve ödemelerinin 1/11/2008 tarihinden itibaren banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

Yine aynı tebliğde, banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü aracı kılınmak suretiyle, para yatırma veya havale, çek veya kredi kartı gibi araçlar kullanılmak suretiyle yapılan tahsilat ve ödemeler karşılığında dekont veya hesap bildirim cetvelleri düzenlendiğinden bu belgelerin tevsik edici belge olarak kabul edileceği ile bankaların internet şubeleri üzerinden yapılan ödeme ve tahsilatların da aynı kapsamda değerlendirileceğine ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

Buna göre, işyeri kira ödemelerinin düzenlenen belge üzerinde yer alan bilgiler dikkate alınarak, 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde "Mal ve Hizmet

Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile bildirilmesi gerekmekte olup, söz konusu bildirimlere ilişkin gerekli yükümlölüklerin yerine getirilmemesi halinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunun mükerrer 355 inci maddesi uyarınca cezai işlem uygulanacağı tabiidir.

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. — 18.09.2026