

Kira bedeli karşılığında yapılan tadilat harcamalarının özel maliyet olarak mı hesaben yapılan kira ödemesi olarak mı dikkate alınacağı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	27575268-105[327-2019-260]-232710
Tarih	07.09.2020

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 27575268-105[327-2019-260]-E.232710

07.09.2020

Konu : Kira ödemesi yapılmayan dönemler için gelir vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinin tetkikinden;

- Kiracı olarak faaliyet gösterilen restoran işletmesinde konsept değişikliğine gidilerek steakhouse et restoranı olarak faaliyete devam edileceği,

- Kira kontrat tarihinin 01.03.2018 tarihi olduğu ve mal sahibinin kiralanan yerin tadilatı için kiracıya 6 ay kirasız süre verdiği, bu kapsamda kiraya veren ile konsept değişikliğinden kaynaklı ek protokol düzenlenerek 2018/03-04-05-06-07-08 dönemlerine ait kira ödemesi yapılmamasının, ilk kiranın 2018/09 döneminde ödenmesinin karara bağlandığı

belirtilerek, kira ödemesi yapılmayan dönemler için gelir vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmaktadır.

I- GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinin birinci fıkrasında, aynı fıkroda 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 hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, aynı Kanunun 72 inci maddesinde, *"Gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi hasılat, 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarıdır.*

Aynı olarak tahsil edilen kiralara, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir.

Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler, kira müddetinin hitamında bedelsiz (Kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır) olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, mezkur kıymetler kiraliyan bakımından, bu tarihte aynen tahsil olunmuş addolunur.

Gayrimenkul sermaye iradı sahipleri için,

1. İttıla hasil etmeleri kaydıyla namlarına, kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması;

2. Kira olarak doğan alacağın başka bir şahsa temliki (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz) veya kiracısına olan borcu ile takası; tahsil hükmündedir." hükümleri yer almaktadır.

Mezkur Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında da kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi 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 çiftçilerin maddede bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dâhil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hüküm altına alınmış olup, aynı fıkranın (5/a) bendinde, *"70 inci maddede yazılı mal ve hakların*

kiralınması karşılığı yapılan ödemelerden" %20 (2009/14592 sayılı BKK) oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir.

Diğer taraftan, mezkûr Kanunun "Vergi Tevkifatında Uyulacak Esaslar" başlıklı 96 ncı maddesinde, "Vergi tevkifatı, 94 üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder." hükmüne yer verilmiştir.

Bu kapsamda, her ne kadar gayrimenkul sermaye iratlarında, geliri elde edenin vergilendirilmesinde tahsil esası ve elde edilen iradın nakden veya hesaben tahsil edildiği dönemde vergilendirilmesi esas olsa da, adı geçen Kanunun 94 üncü maddesi gereğince kira ödemelerinden tevkifat yapılabilmesi için nakden veya hesaben ödemenin gerçekleşmesi yeterli olacaktır.

Buna göre, nakden veya hesaben yapılan kira ödemeleri üzerinden, gelir vergisi tevkifatının uygulanacağı zamanın belirlenmesinde nakden veya hesaben ödeme zamanı önem arz etmektedir. Zira kira ödemelerine ilişkin olarak nakden veya hesaben ödemenin yapıldığı tarihin içinde yer aldığı dönem esas alınarak kira ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapılacaktır.

Özelge talep formunuz ve ekinde yer alan belgelerin incelenmesinden; şirketiniz ile ... arasında kira bedeli aylık 25.000-TL olmak üzere 01.03.2018 tarihinde 5 (beş) yıl süre için imzalamış olduğunuz kira sözleşmesinin "Genel şartlar" bölümünün 3 üncü maddesi uyarınca, kiralanan yerin tadilatının şirketinizce yapılacağı ve bunun karşılığında ilk 6 (altı) aylık dönemde (2018/03-04-05-06-07-08) ...'a kira ödemesi yapılmayacağı hususunun belirlendiği görülmüştür.

Bu bağlamda, ilk 6 (altı) aylık dönemde şirketinizce, her ne kadar nakden kira ödemesinde bulunulmayacağı bildirilmiş olsa da, kira karşılığı olarak yapılacağını belirttiğiniz ve bu yönde de ek protokole bağladığınız tadilat harcamalarının, kiracısı olduğunuz gayrimenkulün genişletilmesi veya iktisadi değerinin arttırılması saikiyle yapılmamış olduğu, konsept değişikliğine bağlı olarak kira karşılığı yapılmış olduğu sonucuna varıldığından, ilgili dönemler itibarıyla yüklenilen tadilat harcamalarının; şirketinizce, hesaben yapılan kira ödemesi olarak kabul edilmesi ve bu tutarlar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (5/a) bendi uyarınca %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

II- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 262 nci maddesinde, "*Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.*",

- 269 uncu maddesinin birinci fıkrasında, *"İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değ erlenir."*,

- 272 nci maddesinde, *"Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkul  veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir."*

...

Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değ erlenir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için v coda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir. Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terek  p ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir.",

- 327 nci maddesinde ise, *"Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran ve 272 nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit y zdelelerle itfa edilir. Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır."*

hükümleri bulunmaktadır.

Bu bağlamda, kira ile tutulan gayrimenkullerde, kiracı tarafından gayrimenkul  genişletmek veya iktisadi kıymetini artırmak amacıyla yapılan giderler ile kiracının faaliyetini icra etmek için meydana getirdiği tesisata ait giderlerin özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmesi ve kira süresine göre eşit y zdelelerle itfa edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, somut durumda olduğu gibi, kiracı tarafından yapılacak tadilat, tamirat ve benzeri harcamaların, belirli bir süre kira ödenmemesi karşılığında yapılması halinde, söz konusu giderler karşılığında kira ödenmeyen dönemlerde de kiralanan gayrimenkulün kullanım hakkı kiracıda olmaya devam ettiğinden, bu harcamaların özel maliyet bedeli olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Buna göre, somut durumda, şirketiniz tarafından yapılan konsept değişikliğine ilişkin tadilat harcamalarının, özel maliyet bedeli olarak dikkate alınması mümkün olmayıp, yukarıda belirtilen kapsamda ilgili dönemlere ilişkin kira gideri olarak kayıtlara intikal ettirilmesi icap etmektedir.

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