

Belediyeye ait otel işletmesinin kiralanmasına ilişkin yapılan sözleşmede iki günde bir odanın belediye misafirlerine ücretsiz tahsis edilmesinin vergisel açıdan değerlendirilmesi.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	17192610-125[KV-23-339]-119198
Tarih	22.04.2025

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Bursa Defterdarlığı

Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü

Sayı : E-17192610-125[KV-23-339]-....

22.04.2025

Konu : Belediyeye ait otel işletmesinin kiralanmasına ilişkin yapılan sözleşmede iki günde bir odanın belediye misafirlerine ücretsiz tahsis edilmesinin vergisel açıdan değerlendirilmesi.

İlgi

: ...

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; Şirketiniz tarafından ... Belediyesine ait otel işletmesinin kiralandığı ve buna ilişkin yapılan kira sözleşmesinde iki günde bir odanın belediye misafirlerine ücretsiz olarak tahsis edilmesiyle ilgili bir maddenin bulunduğu belirtilmiş olup, anılan belediye misafirlerine verilen hizmet karşılığında emsal bedel üzerinden fatura düzenlenip düzenlenmeyeceği, bedelsiz verilen hizmetin kurumlar vergisi ve katma değer vergisi vergisi yönünden nasıl değerlendirileceği hususunda Defterdarlığımız görüşü talep edilmektedir.

KURUMLAR VERGİSİ 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 bağlanmış olup, safi kurum kazancının tespitinde Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesindeki giderler, hasılatlardan indirim konusu yapılabilecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinde, *"Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:*

1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;

2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

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

Ayrıca, ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar "dönemsellik ilkesi" ile "tahakkuk esas" ilkesi'dir. Tahakkuk esas ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmiş olması yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Bu esas dikkate alındığında bir gelir veya gider unsurunun özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibariyle kesinleştiği dönemin kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Dönemsellik ilkesi ise bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır.

Buna göre, ticari kazançlarda gelirin elde edilmesi tahakkuk esasına bağlandığından söz konusu otel odasının belediye misafirlerine bedelsiz olarak tahsis edilmesi durumunda, emsal bedel esas alınarak hesaplanacak tutarın ticari kazancın bir unsuru olarak kurum kazancına dahil edilmesi gerekmektedir.

KDV 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 KDV'ye tabi olduğu,

- 17/2-b maddesinde, maddenin birinci fıkrasında sayılan (genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar) kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifalarının KDV'den istisna olduğu,

- 20 nci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, bedel deyiminin ise, 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,

- 27/1 inci maddesinde, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olduğu

hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, mülkiyeti ... Belediyesine ait olan otele ilişkin ... A.Ş. ile Şirketiniz arasında imzalanan otel kiralama sözleşmesinin 16 ncı maddesinde, otelin oda kapasitesinin %1'i oranındaki (senelik 219 oda) odaların ve oda sayısı kadar kahvaltı hizmetlerinin belediye misafirlerine bedelsiz olarak verileceği ifadesi yer almakta olup, ... A.Ş. 3065 sayılı Kanunun 17 nci maddesinin birinci fıkrasında sayılanlar kapsamında değerlendirilmediğinden, sözleşme kapsamında misafirlere bedelsiz olarak verilen konaklama ve kahvaltı hizmetlerinin emsal bedel üzerinden KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227 nci maddesinin birinci fıkrasında, *"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, esas itibarıyla, mezkûr Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan veya Bakanlığımıza verilen yetkilere dayanılarak kullanılması/düzenlenmesi uygun görülen belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda mezkur 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."*,

- 231 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde, "*Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azamî yedi gün içinde düzenlenir. Hazine ve Maliye Bakanlığı; mal veya hizmetin nev'i, miktarı, fiyatı, tutarı, satışın yapılma şekli, faaliyet konusu, sektör veya mükellefiyet türünü ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak, bu süreyi indirmeye ya da faturanın malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda düzenlenmesi zorunluluğu getirmeye yetkilidir. Bu süreler içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.*",

- 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.

Yukarıdakiler 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 50.000.000 lirayı (2024 yılı için 6.900 TL'yi) geçmesi veya bedeli 50.000.000 liradan (2024 yılı için 6.900 TL'den) az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir.",

- 267 nci maddesinde, "*Emsal bedeli, gerçek bedeli olmıyan, veya bilinmiyen veyahut doğru olarak tesbit edilemiyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur:*

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) ...

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) ...

Üçüncü sıra: (Takdir esası) ...

Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kağıtlar olarak muhafaza edilir. Yukarıdaki esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tesbit eden kararlarda yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer. ..."

hükümlerine yer verilmiştir.

Buna göre, yapılan sözleşme gereği belediye misafirlerine ücretsiz konaklama (otel odası tahsis edilmesi) hizmetine ilişkin olarak, Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesi uyarınca hesaplanacak emsal bedel üzerinden, adı geçen Belediye adına, hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içerisinde, işlemin mahiyetine ilişkin açıklamalara da yer verilmek suretiyle fatura düzenlemeniz gerekmektedir.

KONAKLAMA VERGİSİ YÖNÜNDEN

Konaklama vergisi, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 34 üncü maddesinde ihdas edilerek 1/1/2023 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

6802 sayılı Kanunun 34 üncü maddesinin;

- 1 inci fıkrasında, otel, motel, tatil köyü, pansiyon, apart otel, misafirhane, kamping, dağ evi, yayla evi gibi konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmeti ile bu hizmetle birlikte satılmak suretiyle konaklama tesisi bünyesinde sunulan diğer tüm hizmetlerin (yeme, içme, aktivite, eğlence hizmetleri ve havuz, spor, termal ve benzeri alanların kullanımı gibi) konaklama vergisine tabi olduğu,

- 2 nci fıkrasında, verginin mükellefinin birinci fıkrada belirtilen hizmetleri sunanlar olduğu,

- 3 üncü fıkrasında, vergiyi doğuran olayın, birinci fıkrada belirtilen hizmetlerin sunulması ile meydana geldiği,

- 4 üncü fıkrasında ise, konaklama vergisinin matrahının, verginin konusuna giren hizmetler karşılığında, katma değer vergisi hariç, her ne suretle olursa olsun alınan veya bu hizmetler için borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamı olduğu

hükme bağlanmıştır.

Mezkur verginin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslara 14/12/2022 tarihli ve 32043 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Konaklama Vergisi Uygulama Genel Tebliğinde yer verilmiştir.

Anılan Tebliğin "II- Vergiyi Doğuran Olay" başlıklı bölümünde, tesisi işletenlerin ve yakınlarının veya işletme personelinin konaklama hizmetlerinden karşılıksız olarak yararlandırılması ya da diğer şahıslara promosyon, eşantiyon, hediye, tanıtım ve benzeri adlar altında bedelsiz olarak konaklama hizmetleri sunulması hallerinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş sayılacağı, "III-Verginin Mükellefi" başlıklı bölümünde, konaklama vergisinin mükellefinin verginin konusuna giren hizmetleri sunanlar, dolayısıyla konaklama hizmetlerinin sunulduğu tesisi fiilen işletenler olduğu; tesisin mülkiyetinin işletene ait olup olmamasının, tesisin kamu veya özel sektör, gerçek veya tüzel kişiler ya da tüzel kişiliği bulunmayan teşekküller tarafından işletilmesinin mükellefiyete tesiri olmadığı belirtilmiştir.

Aynı Tebliğin "V/A-Matrah" başlıklı bölümünde ise;

- Sunulan konaklama hizmetlerine ilişkin vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dâhil olduğu,

- Tesis bünyesi dışındaki hizmetleri de kapsayacak şekilde yapılan ve hizmet sunumları ayrı faturalandırılan veya aynı faturada ayrıca gösterilen satışlarda, konaklama vergisi matrahının, konaklama hizmetine ilişkin emsal bedelden düşük olmamak üzere, konaklama hizmeti ile tesis bünyesi dışında

sunulan diğ er hizmetlerin bedellerinin objektif bir yöntemle belirlenmesi suretiyle tespit edilmesi gerektiği,

- Konaklama hizmetine ilişkin bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın, Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesi hükümlerine göre tespit olunacağı,

- Mükellefin hizmet satış bedelinin emsal bedeline göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı haller ile hizmetin tesisi işletenler, işletenlerin yakınları, işletme personeli veya     nc  kişilere bedelsiz verilmesi durumlarında matrah olarak emsal bedelin esas alınacağı

açıklamaları yer almaktadır.

Buna göre konaklama tesisinizde belediye misafirlerine verilen kahvaltı dahil bedelsiz konaklama hizmeti karşılığında konaklayan her bir misafir için belirlenen emsal bedel üzerinden ilgili belediye işletmesine düzenlenecek faturalarda % 2 oranında konaklama vergisi hesaplanması ve vergilendirme dönemini takip eden ayın 26 ncı gününe kadar beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

 mza