

Serbest meslek erbabının yapacağı özel bina işyeri inşaatının vergi kanunları karşısındaki durumu

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	93767041-120[8580212748]-102422
Tarih	16.11.2020

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü

Sayı : 93767041-120[8580212748]-E.102422

16.11.2020

Konu : Serbest meslek erbabının yapacağı özel bina işyeri inşaatının vergi kanunları karşısındaki durumu

İlgi : 01.10.2018 tarih ve 432323 sayılı özelge talebiniz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, üç Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olarak 1/3 hisselerle satın almış oldunuz arsa üzerine mesleki faaliyetinizi icra etmek üzere bina yapmak istediğiniz belirtilerek, söz konusu özel bina inşaatı işinin vergi kanunları karşısındaki durumu hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

I-GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN :

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinin birinci fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazancın ticari kazanç olduğu belirtilmiş, bu maddenin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde ise gayrimenkullerin alım satım ve inşaa işleri ile devamlı uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanunun 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 ... " hükmü yer almış olup, 39 uncu maddesinde de, *"İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır.*

(Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder.)

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulur." hükümlerine yer verilmiştir.

Ticari faaliyet bir tür emek sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin ticari faaliyet olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte, faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurları ile birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Özel inşaat olarak adlandırılan organizasyonlarda, bu organizasyonu üstlenen kişinin organizasyon kapsamındaki faaliyetleri inşaatın yapımına ve organizasyona ilişkin her türlü işlerden (işçi ve usta temini, malzeme alımı, her türlü ödeme ve tahsilat vb.) meydana gelmektedir.

Özel inşaat yapımında gayrimenkullerin şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşması ve ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurlarının açıkça bulunması yapılan faaliyetin ticari sayılması için yeterlidir. Dolayısıyla, şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşan konut inşaatı ile işyeri inşaatının ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun 65 ve 66 ncı maddelerinde, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı, serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenlerin, serbest meslek erbabı olduğu, serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılmasının bu vasfı değiştirmeyeceği hükme bağlanmış olup, "Mesleki giderler" başlıklı 68 inci maddesinde de serbest meslek kazancının tespitinde indirilecek giderlere yer verilmiştir.

Anılan Kanunun "Gelirin Toplanması ve Beyan" başlıklı 85 inci maddesinde ise, "*Mükellefler, ikinci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannamede toplanması zorunludur. Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinde kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler. ...*" hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, iki veya daha fazla gelir veya kurumlar vergisi mükellefinin, adi ortaklık kurmak suretiyle faaliyet göstermeleri halinde, ortaklığa stopaj ve katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmekte, ortakların ortaklıktan elde ettikleri karlar ise hisseleri oranında gerçek kişilerin ticari kazancına veya şirketlerin kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmektedir. Buna göre, adi ortaklıklarda her bir ortak, ortaklık faaliyetinden kendi payına düşen kar veya zararı, geçici vergi beyannameleri ile yıllık beyannamesine dâhil etmek zorundadırlar.

Bu itibarla, diğer hak sahipleriyle birlikte yapacağınızı belirttiğiniz inşaatın şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşması ve kazanç sağlama potansiyeline sahip olması veya bu inşaatla işyerinin de olması halinde, söz konusu inşaat işiniz ticari faaliyet kapsamında olacağından bu faaliyetiniz nedeniyle adi ortaklık olarak stopaj ve katma değer vergisi yönünden, her bir ortağa ilişkin olarak ise ticari kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyetinizin tesis edilmesi ve her bir ortağın, ortaklık faaliyetinden kendi payına düşen kar veya zararı, geçici vergi beyannameleri ile yıllık beyannamesine dahil etmesi gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 1/3 hisseli olarak satın almış olduğunuz arsa üzerine yapacağınız özel bina inşaatı ile ilgili harcamalarınızın serbest meslek kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olmayıp, şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşan özel inşaat ticari faaliyet kapsamında olduğundan Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri çerçevesinde değerlendirilecek ticari kazancınız ile serbest meslek kazancınızın yıllık gelir vergisi beyannamesinin ilgili bölümlerinde ayrı ayrı gösterilmek suretiyle beyan edilmesi gerektiği tabiidir.

II-VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu uygulamasında mükelleflerin ödevleri, Kanunun ikinci kitabında düzenlenmiştir.

Bu kapsamda, Kanunun 153 üncü maddesinde vergiye tabi ticaret ve sanat erbabının işe başlama bildiriminde bulunma yükümlülüğü düzenlenmiş olup, söz konusu bildirimin Kanunun 168 inci maddesinde öngörülen süre dahilinde yapılması gerekmektedir.

Aynı Kanunun 227 nci maddesinde de, *"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 aynı Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan veya Bakanlığımıza verilen yetkiye dayanılarak kullanılma zorunluluğu getirilen belgelerden uygun olanı ile tevsik edilmesi gerekmektedir. 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 vesika olarak tanımlanmış, 230, 231 ve 232 nci maddelerinde, faturanın şekli ve nizamı ile fatura kullanma mecburiyetinde (fatura vermek ve almak zorunda) olanlara dair hükümlere yer verilmiştir.

Ayrıca, mezkûr Kanunun,

- 262 nci maddesinde, maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade edeceği,

- 267 nci maddesinde, emsal bedelin, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olduğu,

- 269 uncu maddesinde, iktisadi işletmelere dâhil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği,

- 270 inci maddesinde ise gayrimenkullerde maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri ile mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden mütevellit giderlerin gireceği, ayrıca noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergilerinin maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükelleflerin serbest oldukları,

- 271 inci maddesinde de, inşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderlerinin, satın alma bedeli yerine geçeceği,

hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, 1/3 hisselerle sahip olduğunuz arsa üzerine mesleki faaliyetinizi icra etmek üzere diğer hak sahipleriyle birlikte yapacağınızı belirttiğiniz özel inşaat, ticari faaliyet kapsamında değerlendirildiğinden;

- Adına mükellefiyet tesis edilmesi gereken adi ortaklık tarafından; işe başlama bildirimi, defter tutma, fatura düzenleme gibi Vergi Usul Kanununda yer alan mükellefiyete ait ödevlerin yerine getirilmesi,

- İnşaata ilişkin tüm gelir ve giderlerin adi ortaklık adına tasdik ettirilecek deftere kaydedilmesi,

- İş yerlerinin, inşaatın tamamlandığı tarih itibarıyla maliyet bedeli ile değerlendirilerek kayıtlara alınması ve Vergi Usul Kanununun 270 ve 271 inci maddelerinde belirtilen giderlerden ihtiyari olanlar dışındakilerin, binanın maliyetine ilave edilmesi

gerekmektedir.

Bunun yanı sıra, iş bitiminde gayrimenkullerin işletmeden çekilerek hissedarlara tesliminde ise emsal bedelinden düşük olmamak üzere tespit edilecek bedel üzerinden fatura düzenlenmesi gerektiği 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. — 12.09.2026