

Gelir Vergisi Kanunu Uygulamaları

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	97677631-120[Özelge/2018]-E.12432
Tarih	12.06.2020

T.C.

GİRESUN VALİLİĞİ

Defterdarlık Gelir Müdürlüğü

Sayı : 97677631-120[Özelge/2018]-E.12432

12.06.2020

Konu : Gelir Vergisi Kanunu Uygulamaları

İlgi :

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun tetkikinde; Şirketinizin aynı hesap döneminde birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri kapsamında bina ve işyeri yapımı işi yanında bu kapsamda olmayan özel inşaat işleri yaptığı ve kiraya verilen taşınmazlardan kira geliri elde edildiği belirtilerek;

-Şirketinizin hesap dönemi içerisinde yapmış olduğu finansman giderlerinin Gelir Vergisi Kanununun 43 ncü maddesi kapsamında dağıtımına tabi tutulmasının gerekip gerekmediği, finansman giderlerinin dağıtımına tabi tutulmasının zorunlu olup olmadığı, ilgili hesap döneminde oluşan finansman giderlerinin hepsinin gelir tablosunda gider olarak yazılıp yazılmayacağı, finansman giderlerinin dağıtımına tabi tutularak ilgili işlerin maliyetlerine pay verilmesi veya doğrudan gider olarak yazılması konusunda seçimlik hakkı bulunup bulunmadığı,

-Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleriyle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının bunların her işte kullanıldığı gün sayısına göre dağıtımında sıkıntı yaşandığı, gün sayılarının tespitinin yapılamadığı, aynı şekilde merkez adresinde bulunan demirbaşların hangi işte kaç gün kullanıldığının bilinemediğinden birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri kapsamında bina ve işyeri yapımı işleriyle bu kapsamda olmayan özel inşaat işlerinde müşterek kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının, her işte kullanıldıkları gün sayısı yerine GVK'nın 43 ncü maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında belirtildiği şekilde dağıtılıp dağıtılamayacağı

hususlarında Defterdarlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmaktadır.

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 hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinde;

"Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.

Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarma işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri

beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar."

Aynı Kanunun 44 üncü maddesinde;

"İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.

Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır."

hükümlerine yer verilmiştir.

Diğer taraftan, anılan Kanunun "*Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtılması*" başlıklı 43 ncü maddesinde ise;

"Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanları aşağıdaki esaslara göre dağıtılır:

1. Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;

2. Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde;

3. Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre."

dağıtımına konu olacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 274 ncü maddesinde, satın alınan veya imal edilen emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği, 262 nci maddede ise, maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferrik bulunan giderlerin toplamını ifade edeceği hükmüne yer verilmiştir.

Mamul maliyetine girecek gider ve maliyet unsurları ise VUK'un 275 inci maddesinde tek tek sayılmak suretiyle belirlenmiştir.

Buna göre;

- Mamulün vucuda getirilmesinde sarfolunan iptidai ve ham maddelerin bedeli,
- Mamule isabet eden işçilik,
- Genel imal giderlerinden mamulü düşen hisse,
- Genel idame giderlerinden mamule düşen hisse (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)
- Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedelidir.

Kanun maddesinin tetkikinde; genel idare giderlerinden mamul maliyetine pay verilmesi veya doğrudan gider kaydedilmesi konusunda mükelleflere serbestlik tanındığı gibi diğer giderler dolayısıyla maliyet unsurlarından mamule pay verilmesinin zorunlu olduğu anlaşılmaktadır.

Bunun yanında, yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderlerinin, sabit kıymetin maliyet bedeline mi intikal ettirileceği yoksa doğrudan ilgili yılın giderleri arasında mı gösterileceği 163 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinde açıklanmış ve yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi, işletme dönemine ait olanların ise ilgili bulundukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortisman tabi tutulmasının mümkün olduğu belirtilmiştir.

Yine, işletmeler tarafından yıl içinde işletme faaliyetlerinin sürdürülmesi amacıyla temin edilen krediler ve benzeri kaynaklar için ödenen faiz ve komisyon giderleri ile ithal edilen emtiaya bağlı olarak ortaya çıkan kur farklarının dönem sonundaki stok maliyetiyle ilgilendirilip ilgilendirilmeyeceği hususundaki açıklamalara ise 238 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinde yer verilmiş ve anılan tebliğin "B-DÖNEM SONU STOKLARIN DEĞERLEMESİ İLE İLGİLİ HUSUSLAR" başlıklı bölümünde; *"Bu hüküm uyarınca, giderin maliyet bedeline intikal ettirilebilmesi için iktisadi bir kıymetin edinilmesi veya değerinin artırılması için yapılan ödemeler ile bunlara benzer ek diğer giderlerden olması gerekmektedir"* denilmiştir.

Bu itibarla, emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise ilgili bulundukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır. İşletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri müesseselerden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay verme zorunluluğu bulunmamaktadır. Buna göre mükellefler söz konusu ödemelerin doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dahil edebileceklerdir." denilmiştir.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre; GVK'nın 43 ncü maddesi, işletme bünyesinde oluşan "Müşterek Genel Giderlerin" inşaat ve onarım işleri ile diğer işlerin bir arada yapılması durumunda bu işler arasında nasıl dağıtılacağına, VUK'un 275 nci maddesi ise; imal edilen emtianın maliyet bedelinin hangi giderlerden müteşekkül olduğuna, ilişkindir.

Dolayısıyla, yıllara sari inşaat ve taahhüt işi "Hizmet Üretimi" mahiyetinde olduğundan GVK'nın 43 ncü maddesi hükmü gereğince müşterek genel idare giderlerinden hizmet maliyetine pay verilmesi gerekmektedir.

Ancak, gerek kat karşılığı gerekse kendi arsası üzerine inşaat yapımı ve satımı işi "Mamul Üretimi" niteliğinde olacağından bu işlere isabet eden müşterek genel idare giderlerinden mamul maliyetine pay verilmesi veya doğrudan gider kaydedilmesi hususunda 213 sayılı VUK'un 275/4 ncü maddesi gereği mükelleflere tercih hakkı verilmiştir. Her türlü gayrimenkul alım satımı ve kiralanması işine isabet eden müşterek genel giderlerin ise doğrudan gider kaydedileceği tabiidir.

Diğer taraftan, tüm faaliyetlerde kullanılan sabit kıymetlerin aktifleştirildikleri dönemden sonra ortaya çıkan finansman giderleri ile diğer finansman giderlerinin sabit kıymet maliyeti ve mamul maliyetine intikal ettirilmemesinin tercih edilmesi durumunda 163 ve 238 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği uyarınca doğrudan ilgili dönemde gider olarak dikkate alınabileceği gibi yıllara sari inşaat ve onarım işine isabet eden kısmın ise hizmet üretim maliyetine intikal ettirilmesi gerekir.

Bu itibarla, birden fazla inşaat ve onarım işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müşterek kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarına ilişkin amortismanların GVK'nın 43 ncü maddesindeki hükme göre dağıtılması, inşaat ve onarım işi ile sair işlerde müştereken kullanılmayan sadece sair işlere tahsis edilen tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarına ait amortismanlarından inşaat ve onarım işine pay verilmemesi, büro malzemelerine ilişkin amortismanların ortak genel giderlere eklenerek dağıtımına tabi tutulması, tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının kullanılmayıp boş kaldığı günlere isabet eden amortismanların ortak genel giderlere eklenerek dağıtımına tabi tutulması, yatırımların finansmanı ve işletme faaliyetlerinin sürdürülebilmesi için kullanılan kredilere ilişkin ödenen faiz ve benzeri ödemelerin 163 ve 238 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar doğrultusunda gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Bilgilerinize rica ederim.