

Şirket ortaklarına ait arsanın intifa hakkının bedelsiz olarak ortağı oldukları şirkete devri ile söz konusu arsanın kiraya verilmesi halinde Kurumlar Vergisi Kanunu ve KDV Kanunu karşısındaki durumu.

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	39044742-KDV.1-1161
Tarih	01.08.2013

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü

Sayı : 39044742-KDV.1-1161 01/08/2013

Konu : Şirket ortaklarına ait arsanın intifa hakkının bedelsiz olarak ortağı oldukları şirkete devri ile söz konusu arsanın kiraya verilmesi halinde Kurumlar Vergisi Kanunu ve KDV Kanunu karşısındaki durumu.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Şirketinizin ortakları olan ... ve ... ait arsanın intifa hakkının bedelsiz olarak Şirketinize devri ile söz konusu arsanın Şirketinizce kiraya verilmesi halinde, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Kanunları karşısındaki durumu hakkında Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

1.KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Safi kurum kazancı" başlıklı 6 ncı maddesiyle, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Kurum kazancı, ticari kazanç niteliği taşıdığından ve ticari kazanç gibi tespit edildiğinden kazancın elde edilmesi yönünden tahakkuk esası geçerlidir. Tahakkuk ise gelirin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesini ifade eder. Bunun için de geliri doğuran işlemin tekemmül etmesi gereklidir. Ticari faaliyet çerçevesinde mal veya hizmet bedeli taraflarca belirlenip fatura kesildiğinde de gelir veya gider tahakkuk etmiş sayılır.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun; 70 inci maddesiyle, bu maddenin bentlerinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu, söz konusu mal ve hakların ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratlarının ticari veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanacağı, 73 üncü maddesiyle, kiraya verilen mal ve hakların kira bedelinin emsal kira bedelinden düşük olamayacağı, bedelsiz olarak başkalarının intifama bırakılan mal ve hakların emsal kira bedelinin, bu mal ve hakların kirası sayılacağı, bina ve arazilerin emsal kira bedelinin, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin % 5'i olacağı, 86 ncı maddesinin birinci bendinin (d) alt bendi ile de bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı (2010 yılı için) 1.090.-TL'yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun vergi tevkifatını düzenleyen 94 üncü maddesi hükmüne göre ise; söz konusu maddenin birinci fıkrasında sayılanlar bu fıkranın bentlerinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler de dahil olmak üzere) nakden veya hesaben yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılması anılan Kanunun 94 üncü maddesinin beşinci bendinin "a" alt bendinin gereği olup, vergi tevkifatı, 94 üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanacaktır. Sözü edilen 94 üncü maddede geçen "hesaben ödeme" deyimini; vergi tevkifatına tâbi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade etmektedir.

Öte yandan, 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun "İntifa Hakkı ve Diğer İrtifak Hakları" başlıklı ikinci ayrımında yer alan 794 üncü maddesinde; intifa hakkının, taşınır ve taşınmazlar, haklar veya bir

mal varlığı üzerinde kurulabileceği, aksine düzenleme olmadıkça bu hakkın, sahibine, konusu üzerinde tam yararlanma yetkisi sağlayacağı, 795 inci maddesinde; intifa hakkının, taşınırlarda zilyetliğin devri, alacaklarda alacağın devri, taşınmazlarda tapu kütüğüne tescil ile kurulacağı, taşınır ve taşınmazlarda intifa hakkının kazanılması ve tescilinde, aksine düzenleme olmadıkça, mülkiyete ilişkin hükümlerin uygulanacağı, 803 üncü maddesinde; intifa hakkı sahibinin, hakkın konusu olan malı zilyetliğinde bulundurma, yönetme, kullanma ve ondan yararlanma yetkilerine sahip olduğu belirtilmiştir.

İntifa hakkının sona erme sebepleri de anılan Kanunun 796 ncı maddesine konu edilmiş olup, söz konusu maddede, intifa hakkının, konusunun tamamen yok olması ve taşınmazlarda tescilin terkini; yasal intifa hakkının, sebebinin ortadan kalkmasıyla sona ereceği, sürenin dolması veya hak sahibinin vazgeçmesi ya da ölümü gibi diğer sona erme sebeplerinin, taşınmazlarda malike terkini isteme yetkisi vereceği hüküm altına alınmıştır. Bu durumda, üçüncü kişi lehine intifa hakkı kuran gayrimenkul malikin mülkiyet hakkının devam etmesi (bu kapsamda gayrimenkulu devredebilmesi, rehnedebilmesi ya da satabilmesi); malikin yükümlülüğünün sadece, intifa hakkı sahibinin söz konusu gayrimenkulden, bu hakkın tanındığı süreler dahilinde yönetme, kullanma ve yararlanmasına rıza göstermekten ibaret olması hususları dikkate alındığında, intifa hakkı suretiyle taşınmazın kullandırılması işleminin kiralama olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Başka bir ifadeyle, intifa hakkı tesisinde satım akdinin en önemli unsuru olan "mülkiyetin nakli" söz konusu olmamaktadır. Devredilen onun mülkiyeti değil onu zilyetliğinde bulundurma, yönetme, kullanma ve ondan yararlanma yetkileridir. Kira akdi, kiralayanın kiracının ödediği veya ödeyeceği bir bedel mukabilinde bir şeyin veya bir hakkın kullanılmasını belli bir süre için kiracıya terk etmeyi taahhüt ve iltizam etmesi olarak tarif edildiğine göre, intifa hakkı tesisinin de kiralama niteliğinde olduğunun kabulü gerekmektedir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde,

1) Şirketinizin ortakları ... ve ... ait arsanın intifa hakkının bedelsiz olarak şirketinize devredilmesi işleminin kiralama olarak değerlendirilmesi ve buna bağlı olarak söz konusu arsanın emsal kira bedelinin arsa sahipleri tarafından arsadaki hisseleri dikkate alınarak, Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesinin birinci bendinin (d) alt bendi hükmü çerçevesinde ilgili yıl/yıllar için belirlenen/belirlenecek haddi aşması halinde yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

2) Bahse konu gayrimenkulün ... ve ... tarafından Şirketinizin intifaina bırakılması karşılığında Şirket tarafından nakden veya hesaben herhangi bir ödemede bulunulmaması halinde, anılan Şirketçe Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi gereğince gelir vergisi tevkifatı yapılması söz konusu olmayacaktır.

3) Şirketinizin intifa hakkı tapu kütüğüne tescil edildikten sonra söz konusu arsayı kiraya vermesi halinde, bu kiralama işlemi sonucu elde edeceği kazancı tahakkuk ilkesi gereği ilgili bulunduğu

hesap döneminin kurum kazancının tespitinde dikkate alması gerekmektedir.

2.KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesi ile ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, 1/3-f maddesinde de Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemleri katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

Öte yandan, aynı Kanunun 17 nci maddesinin 4 numaralı fıkrasının (d) bendinde, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işleminin katma değer vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, şirketinizin ortakları olan ... ve ... ait arsanın intifa hakkının bedelsiz olarak Şirketinize devri, iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkulün kiralanması niteliğinde bir işlem olup KDV'den istisnadır.

Ancak, Şirketinizce bu şekilde kiralanan söz konusu gayrimenkulün üçüncü kişilere kiraya verilmesi halinde, bu işlem Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesi uyarınca KDV ye tabi olacaktır.

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 gıb.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026