

Miras yoluyla intikal eden gayrimenkulün kiraya verilmesinden elde edilen kira gelirlerinin beyanında gerçek gider usulünün seçilmesi halinde, söz konusu gayrimenkulün amortismanının dikkate alınıp alınamayacağı, mantolama harcamasının gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	11395140-105[VUK1-21119]-E.316150
Tarih	23.03.2020

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-105[VUK1-21119]-E.316150

23.03.2020

Konu : Gayrimenkul Sermaye İradı Mükellefinin Miras Yoluyla Edindiği
Gayrimenkullerin Değerlemesi ve Amortisman Hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; gayrimenkul sermaye iradı mükellefi olduğunuz belirtilerek;

- Miras yolu ile edindiğiniz gayrimenkullerin iktisap tarihinin murisin ölüm tarihi olup olmadığı, gerçek gider yöntemi açısından amortisman uygulamasında bu tarihin başlangıç tarihi olarak dikkate alınıp alınamayacağı, miras yolu ile edindiğiniz gayrimenkullerden bazılarının murisin kat karşılığı edindiği gayrimenkuller olduğu ve tapu senetlerinde bu gayrimenkullere ait değer belirtilmediğinden amortismanla konu bedelin tespitin nasıl yapılacağı,

- Şahsınız tarafından satın alınan gayrimenkullerin iktisap bedeli bugün itibariyle değer kaybına uğradığından enflasyon düzeltmesi yapma imkanının olup olmadığı, enflasyon düzeltmesi yapma imkanı olmaması durumunda emlak vergi değerinin esas alınıp alınamayacağı,

- Mantolama bedelinin amortisman ayrılarak mı yoksa direk gider yazılarak mı giderleştirileceği

hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinin birinci fıkrasında, maddede sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirtilmiş, aynı Kanunun 74 üncü maddesinde de "*Safi iradın bulunması için, 21'inci maddeye göre istisna edilen gayrisafi hasıllata isabet edenler hariç olmak üzere gayrisafi hasıllattan aşağıda yazılı giderler indirilir.*

...

6. *Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar (Amortismanla tabi değer, malum ise maliyet bedeli, malum değilse, bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için Vergi Usul Kanununun 267'nci maddesinin 3'üncü sırasına göre tespit edilen emsal değeridir.) ile kiraya veren tarafından yapılan ve gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar (Bu harcamalar bir takvim yılı içinde Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesinde belirlenen tutarı aşmıyor ise maliyet olarak dikkate alınabilir.);*

7. *Kiraya verenin yaptığı onarım giderleri (Emlakın iktisadi değerini artıracak surette tevsii, tadili veya bunlara ilaveler yapılması için ihtiyar olunan giderler onarım gideri sayılmaz);...*" hükümlerine yer verilmiştir. Dolayısıyla, safi iradın tespitinde kiraya veren tarafından gayrimenkulün iktisadi değerini arttıracak nev'idan yapılan harcamaların gayrimenkulün maliyetine ilave edilmesi gerekmektedir.

Ancak, 23.12.2016 tarihli ve 29927 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 295 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "**Isı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamaların gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespitinde gider olarak indirimi**" başlıklı 9 uncu maddesinde, "(1) *Gayrimenkul sermaye iratlarının beyanında gerçek gider usulünün seçilmesi halinde, istisna edilen gayrisafi hâsılata isabet edenler hariç olmak üzere; gayrimenkullerin iktisadi değerini artırıcı niteliği*

bulunan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar, mükelleflerce 193 sayılı Kanunun 74 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında gayrimenkulün maliyetine ilave edilerek amortisman yoluyla itfa edilebilmektedir.

(2) Maddede yapılan değişiklik ile söz konusu harcamaların 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesinde belirtilen tutarı aşmaması halinde, istisna edilen gayrisafi hâsılata isabet edenler hariç olmak üzere harcama tutarının tamamı safi hasılatın tespitinde doğrudan gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

(3) Söz konusu harcamaların 213 sayılı Kanunun 313 üncü maddesinde belirtilen tutarı aşması halinde ise, istisna edilen gayrisafi hâsılata isabet edenler hariç olmak üzere harcama tutarının tamamının doğrudan gider yazılması mümkün olduğu gibi mükelleflerce gayrimenkulün maliyetine ilave edilerek amortisman yoluyla itfa edilmesi olanağı da bulunmaktadır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 262 nci maddesinde maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade edeceği,
- 268 inci maddesinde, vergi değerinin, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değeri olduğu,
- 269 uncu maddesinde, iktisadi işletmelere dahil bilimum gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği,
- 272 nci maddesinde, normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerin, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline ekleneceği,
- Mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (1) numaralı bendinde, kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması halinde mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutacakları; söz konusu fıkra 5228 sayılı Kanunla eklenen (9) numaralı bentte de, münhasıran sürekli olarak işlenmiş; altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükelleflerin bu fıkranın (1) numaralı bendinde yer alan şartlara bakılmaksızın enflasyon düzeltmesi yapacağı

hüküm altına alınmıştır.

Bunun yanı sıra, mezkûr Kanunun;

- 313 üncü maddesinde "*İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.*

...

Değeri 50.000.000.- lirayı (2018 yılı için 1.000 -TL) aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 50.000.000.- lirayı (2018 yılı için 1.000 -TL) aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır."

- 315 inci maddesinde; "*Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır."*

- 320 nci maddesinde, "*Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür.*

...

Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir. Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz."

hükümlerine yer verilmiş olup, Kanunun 315 inci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "*Faydalı ömür ve Amortisman oranları*" tespit edilerek bu oranlar 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439 ve 458 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki listede açıklanmıştır.

Bunun yanı sıra, amortisman, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (gayrimenkuller, makine ve cihazlar vb.) iktisabı için katlanılan bedellerin, ilgili kıymetlerin faydalı ömür süreleri dikkate alınarak kazanç tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesini sağlayan bir müessese olup, miras yoluyla intikal etmiş, bir başka deyişle bir bedele katlanılmaksızın iktisap edilmiş iktisadi kıymetlerin amortismanına konu edilmesi veya ayrılan amortismanın indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Yukarıda yer alan hükümler ve açıklamalar çerçevesinde;

1- Miras yoluyla intikal eden gayrimenkullerin kiraya verilmesinden elde edilen kira gelirlerinin beyanında gerçek gider usulünün seçilmesi halinde, Gelir Vergisi Kanununun (74/6) maddesine göre kiraya verilen söz konusu gayrimenkullerin (ayrılan amortismanın indirim konusu yapılması mümkün bulunmadığından) amortismanına konu edilmemesi gerekmektedir.

2- Enflasyon düzeltmesi uygulamasından, kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında öngörülen usul ve esaslar dahilinde, yararlanabildiğinden, gayrimenkul sermaye iradı mükellefi olarak söz konusu uygulamadan yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır.

3 - Kira geliri elde ettiğiniz gayrimenkulleriniz için yaptığınız mantolama harcamalarının, Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesinde belirtilen tutarı (2018 yılı için 1.000-TL);

- Aşmaması halinde, istisna edilen gayrisafi hâsılat tutarını aşan kısmını, safi hasılatın tespitinde doğrudan gider olarak indirim konusu yapabilmelisiniz,

- Aşması halinde ise, istisna edilen gayrisafi hasılat tutarını aşan kısmını, safi hasılatın tespitinde doğrudan gider yazmanız ya da gayrimenkulün maliyetine ilave edilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa etmeniz

mümkün bulunmaktadır. Ancak, ilgili yılda ayrılmayan amortisman tutarlarının sonraki yıllarda ayrılması imkânının bulunmadığı da 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. — 18.09.2026