

Arsa sahibine, kira bedeli karşılığında bina inşasında vergilendirme ve belge düzeni hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[VUK-1-19985]-593916
Tarih	13.08.2020

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Gelir Kanunları Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-105[VUK-1-19985]-593916

13.08.2020

Konu : Arsa sahibi ile kira bedeli karşılığı bina inşasında vergilendirme ve belge düzeni.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun tetkikinden; şirketinizin eğitim kurumu olarak faaliyetlerini devam ettirmekte olduğu, şubenize ait bir kira sözleşmesi ile taşınmaz henüz tamamlanmadan kiralama işleminin yapıldığı, mülk sahibi ile yapılan kira sözleşmesi ile yapının kalanının kiracı olarak tarafınızca yüklenildiği, kira süresinin 10 yıl olarak belirlendiği, yapının tamamlanma ve kullanıma hazır hale gelme maliyetinin yaklaşık 12.000.000 TL olduğu, kira sözleşmesinin aylık 200.000 TL + KDV olarak belirlendiği, yapı sahibi ile yapılan sözleşme gereği kiralama döneminin ilk 5 yılına kira ödemesi yapılmayacağı, sonraki 5 yıl için belirlenen aylık kira tutarının TÜFE farkı hesaplanarak 6 ncı yıldan itibaren ödeneceğinden bahisle;

- Kiralanan yapı için harcanan yaklaşık 12.000.000 TL'nin "264 Özel Maliyet Hesabı"na alınıp, 5 yıllık kira dönemi için harcandığından, 5 yıllık amortisman süresine mi tabi tutulacağı,

- Taşınmaz sahibi tarafından her ay 200.000 TL +KDV kira faturası düzenlendiği, ancak ilk 5 yıl için herhangi bir kira ödemesinin olmayacağı, bu durumda belge düzeninin nasıl olacağı ve başkaca yapılması gereken işlemler olup olmadığı

hakkında Başkanlığımızdan bilgi talep edildiği anlaşılmıştır.

I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU 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 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "*Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti*" başlıklı 38 inci maddesinde ise; bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükme bağlanmıştır. Anılan Kanunun 40'inci maddesinde de; safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde de ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanunun 70 inci maddesinde gayrimenkul sermaye iradının tarifi yapılmış ve maddede 8 bent halinde yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirtilmiş olup, 72 nci maddesinde de, gayrimenkul sermaye iratlarında gayrisafi hasılatın 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarı olduğu; ayın olarak tahsil edilen kiralara Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrileceği; kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı suretle arttıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetlerin, kira müddetinin hitamında bedelsiz olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, mezkur kıymetlerin kiralayan bakımından, bu tarihte aynen tahsil edilmiş sayılacağı, kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde aradaki farkın bedelsiz devir sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "15.3.2.3. Diğer kurumlar vergisi mükelleflerine ait taşınmazların kiralınması karşılığında yapılan kira ödemeleri" bölümünde, "Kurumlar Vergisi Kanununun

1 inci maddesinde sayılan kurumlar vergisi mükelleflerine (kooperatifler hariç) ait taşınmazların kiralınması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Bu kurumların elde ettikleri kira gelirleri ilgili hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir." açıklamaları yer almaktadır.

Bunun yanı sıra, özelge talep formunuz ekinde yer alan kira sözleşmesinin incelenmesinden, taşınmazın hali hazırda boş olan arsa üzerine inşa edileceği anlaşılmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde;

- Şirketiniz ile arsa sahibi şirket arasında akdedilen sözleşmeye istinaden yapılan binaların tamamlanıp cins tashihiinin yapıldığı veya fiilen kullanılmaya başlandığı tarih itibarıyla, şirketiniz tarafından sözleşmeye konu arsa üzerine bina yapılarak söz konusu firmaya teslim edildiğinin kabul edilmesi,
- Şirketiniz ile arsa sahibi şirket arasında yapılan sözleşme hükümleri dikkate alındığında, sözleşme süresinin sonuna kadar binanın kullanım hakkı şirketinize ait olduğundan şirketiniz tarafından bir kar marjı ile arsa sahibi firmaya fatura edilecek ve alacak olarak kayıtlara intikal ettirilecek tutarın kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi,
- Binanın kullanılmaya başlandığı tarihi müteakip kalan kira süresine bölünmek suretiyle hesaplanan kısım ile nakden ödenen kira bedelinin ilgili yıllar itibarıyla alacak tutarından düşölerek safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca ilgili yıllar itibarıyla kira gideri olarak dikkate alınması,
- Şirketinizce, ilgili yıllar itibarıyla kira gideri olarak dikkate alınan tutarlar, arsa sahibi şirkete hesaben yapılan kira ödemesi mahiyetinde olduğundan, arsa sahibi de kurumlar vergisi mükellefi olduğundan elde edilen kira gelirlerinin, ilgili dönem kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi bu tutarlar üzerinden vergi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

- (1/1) maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,
- (1/3-f) maddesinde, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralınması işlemlerinin KDV'ye tabi olduğu,
- (4/1) maddesinde, hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu ve bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek,

muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği,

- 20 nci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, bedel deyiminin, 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 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasında, 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; (2) numaralı fıkrasında, bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedelin veya emsal ücretin esas alınacağı; (3) numaralı fıkrasında ise, emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunacağı

hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, şirketiniz ile ... A.Ş. arasında yapılan kira sözleşmesi kapsamında;

- Boş arsa üzerine inşa edilecek okulun, tamamlanıp cins tashihiinin yapıldığı veya fiilen kullanılmaya başlandığı tarih itibariyle, şirketiniz tarafından bina yapım hizmeti verildiğinin ve A.Ş.'ne teslim edildiğinin kabulü,

- Bina yapım hizmeti karşılığı alacak olarak kayıtlara intikal ettirilecek, söz konusu taşınmazın inşası için yapılan harcamalar ile emsale uygun olarak belirlenen bir kar marjı toplamı üzerinden KDV hesaplanması,

- ... A.Ş.'ne fatura edilen tutarın, inşaatın tamamlanmasını müteakip bedelsiz kiralananak süreye bölünmesi suretiyle hesaplanan kısmının ilgili yıllar itibariyle aylık kira gideri olarak dikkate alınması ve tarafından ilgili yıllar itibariyle aylık kiralama bedelleri için KDV hesaplanması

gerekmektedir.

III- 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."*,

- 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."*,

- 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 (1.1.2019'dan itibaren 1.200 TL) geçmesi veya bedeli 50.000.000 liradan (1.1.2019'dan itibaren 1.200 TL) 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:

...",

- 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 giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.*

Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir."

hükümlerine yer verilmiştir.

Buna göre;

1- Sözleşmeye göre yapılan binaların tamamlanıp cins tashiinin yapıldığı veya fiilen kullanılmaya başlandığı tarih itibarıyla, şirketiniz tarafından sözleşmeye konu arsa üzerine bina yapılarak söz konusu

firmaya teslim edildiğinin kabul edilmesi nedeniyle, şirketiniz ile arsa sahibi firma arasında akdedilen sözleşmeye istinaden binaların inşa edilmesi için yapılan harcamaların özel maliyet bedeli olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

2- Arsa sahibine verilen bina yapım hizmetine ilişkin olarak, hizmetin tamamlanarak binanın arsa sahibine tesliminden (binanın tamamlanıp cins tashihiinin yapıldığı veya fiilen kullanılmaya başlandığı tarihten itibaren) yedi gün içerisinde arsa sahibi (kiralayan) adına, inşa edilen bina için yapılan harcamalar ile emsale uygun belirlenen bir kar marjı toplamı üzerinden fatura düzenlemeniz ve bu tutarı bina yapım hizmeti karşılığı alacak olarak kayıtlara intikal ettirmeniz gerekmektedir.

3- Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca ilgili yıllar itibarıyla kira gideri olarak dikkate alınacak tutardan her bir aylık döneme tekabül eden kısmının, ilgili aylık dönem sonundan itibaren yedi gün içerisinde adı geçen şirket (kiralayan) tarafından adınıza fatura düzenlenerek tevsik edilmesi icap etmektedir.

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