

Özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen iktisadi kıymetin bedelsiz olarak işyeri sahibine bırakılması hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	11395140-105[327-2012/VUK-1- . . .]-61137
Tarih	16.06.2015

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-105[327-2012/VUK-1- . . .]-61137

16/06/2015

Konu : Özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen iktisadi kıymet harcamalarının bedelsiz olarak işyeri sahibine bırakılması.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda ...'de iktisadi işletmeye dahil olmayan bir gayrimenkulü şube olarak kullanmak üzere 2006 yılında kiralayarak söz konusu gayrimenkul için özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen ... TL iktisadi kıymet harcaması yaptığınız, 2012 yılının ocak ayında söz konusu gayrimenkulü terk ederek, özel maliyet bedeli kapsamındaki harcamaları kira bedeline sayılmaksızın ve bedelsiz olarak gayrimenkul sahibine bırakmış olduğunuz belirtilerek, bedelsiz olarak devredilen söz konusu iktisadi kıymetlerin Gelir Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve KDV Kanunu karşısındaki durumunun ne olacağı konusunda Başkanlığımız görüşlerinin talep edildiği anlaşılmıştır.

I) GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde gayrimenkul sermaye iradının tarifi yapılarak nelerin gayrimenkul sermaye iradı olduğu maddeler halinde sayılmış olup Kanunun 72 nci maddesinde; 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 kiraların Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrileceği, kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetlerin kira müddetinin hitamında bedelsiz (Kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır) olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, mezkûr kıymetlerin kiralayan bakımından, bu tarihte aynen tahsil olunmuş kabul edileceği hüküm altına alınmıştır.

Anılan Kanunun 86 ncı maddesinde ise; "Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

1. Tam mükellefiyette;

...

c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,

..." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında; kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin maddede bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hüküm altına alınmış olup anılan fıkranın (5-a) bendinde 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralınması karşılığı yapılan ödemeler üzerinden (2009/14592 sayılı B.K.K.na istinaden) %20 oranında tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Yine aynı Kanunun "Vergi tevkifatında uyulacak esaslar" başlıklı 96 ncı maddesinin birinci fıkrasında vergi tevkifatının 94 üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanacağı, hesaben ödeme deyiminin ise vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade ettiği hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre; kurumunuzun kiralamış olduğu gayrimenkul için yapmış olduğu özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamalarının kira süresi sonunda bedelsiz olarak kiralayana devredilmesinin aynı kira ödemesi olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup kiralamaya konu gayrimenkulün iktisadi işletmeye dâhil olmaması halinde, devredilen iktisadi kıymetlerin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit edilecek emsal değeri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (1/5-a) bendi hükmüne istinaden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması ve bu bedelin gayrimenkul sahibi tarafından Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesinin (1-c) bendi hükmü dikkate alınarak beyan edilmesi gerekmektedir.

II) KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

2/1 inci maddesinde, teslimin, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu,

"Emsal bedeli ve emsal ücreti" başlıklı 27 nci maddesinde;

"1. Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.

2. 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 bedeli veya emsal ücreti esas alınır.

3. Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur.

4. Katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburidir.

5. Serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamaz."

29/1-a maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi indirebilecekleri,

hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, kurumunuz tarafından kiralanan işyeri için özel maliyet niteliğindeki harcamaları dolayısıyla yüklenilen ve fatura ve vb. belgelerde gösterilen KDV'nin Kanunun 29 uncu maddesi kapsamında indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Ancak bedelsiz devredilen iktisadi kıymetlerin KDV matrah tespitine ilişkin emsal bedel ile ilgili hükümler göz önünde bulundurulmak suretiyle KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

Söz konusu özel maliyet harcamalarına konu iktisadi kıymetlerin bedelsiz olarak işyeri sahibine bırakılmasının, bu harcamalarla ilgili KDV'nin indirim konusu yapılmasına herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

III) VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 234 üncü maddesi hükmüne göre, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapan veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir.

Anılan Kanunun 262 nci maddesinde maliyet bedelinin iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade ettiği, 269 uncu maddesinde iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Mezkûr Kanunun 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.

Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir." hükmüne,

"Özel maliyet bedellerinin itfası" başlıklı 327 nci maddesinde ise "Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve 272 nci maddede yazılı özel

maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır."

hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, kurumunuz tarafından kiralanan işyeri için Vergi Usul Kanununun 272 nci kapsamında yapılarak özel maliyet olarak aktifleştirilen harcamaların itfa edilmemiş kısımlarının kiralanan işyerinin boşaltıldığı yılda bir defada gider yazılması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, işyerinin boşaltılması neticesinde kiraya verene bırakılan ve aynı kira ödemesi olarak değerlendirilen kıymetlerin emsal bedellerinin, kiraya verenin mükellef olmaması durumunda tarafınızca düzenlenecek gider pusulası ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 09.09.2026