

Şirket hissedarlarına ait arsanın kiralanarak arsa üzerine yapılacak binanın inşasına ilişkin harcamaların GV ve KDV karşısındaki durumu.

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	39044742-KDV.29-1496
Tarih	28.05.2014

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü

Sayı : 39044742-KDV.29-1496

28/05/2014

Konu : Şirket hissedarlarına ait arsanın kiralanarak arsa üzerine yapılacak binanın inşasına ilişkin harcamaların GV ve KDV karşısındaki durumu.

İlgide kayıtlı dilekçeniz ile şirket hissedarlarına ait arsanın üzerine yapılacak binanın inşasına ilişkin harcamaların özel maliyet olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği, binanın inşasına ilişkin yapılan harcamaların gider yazılıp yazılamayacağı ile bu harcamalara ait KDV'nin iadesinin mümkün olup olmadığı konusunda görüş talep edilmektedir.

I-GELİR VE 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.

Gelir Vergisi Kanununun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 38 inci maddesinde ise; bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet 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 kiralardan 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.

Aynı Kanunun "Gayrisafi hasılat" başlıklı 72 nci maddesinin dördüncü fıkrasında kira olarak doğan alacağın başka şahsa temlikinin veya kiracısına olan borcu ile takasının tahsil hükmünde olduğu ifade edilmiştir. Kanunun 73 üncü maddesinde ise kiraya verilen mal ve hakların kira bedelinin emsal kira bedelinden düşük olamayacağı, 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (c) alt bendinde ise vergiye tabi gelir toplamının 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de vergi kesintisine tabi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği; 94 üncü maddesinde ise vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar sayılmış olup maddenin (5/a) bendinde 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemelerinden %20 oranında kesinti yapılacağı, 96 ncı maddesinde ise vergi kesintisinin, 94 üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanacağı, bu maddede geçen hesaben ödeme deyiminin, vergi kesintisine tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü

kayıt ve işlemleri ifade ettiği, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasında, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı, alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği belirtilmiştir

Öte yandan, Vergi Usul Kanununun 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."

hükmüne yer verilmiştir.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "15.3.2.3. Diğer kurumlar vergisi mükelleflerine ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri" bölümünde, "Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde sayılan kurumlar vergisi mükelleflerine (kooperatifler hariç) ait taşınmazların kiralanması 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.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde;

- Şirketiniz ile şirket ortağınız arasında akdedilen sözleşmeye istinaden inşaa edilen bina için yapılan harcamaların özel maliyet bedeli olarak dikkate alınması mümkün bulunmayıp, sözleşmeye göre yapılan binanın tamamlanıp cins tashihinin yapıldığı veya fiilen kullanılmaya başlandığı tarih itibarıyla, şirketinizce ortağınıza bina yapım hizmeti verilmek suretiyle sözleşmeye konu arsa üzerine bina yapılarak ortağınıza teslim edildiğinin kabulü,

- Şirketiniz ile ortağınız arasında akdedilen söz konusu sözleşmeye istinaden inşa edilen bina için yapılan harcamaların transfer fiyatlandırması hükümleri de dikkate alınmak suretiyle belirlenen bir kar marjı ile ortağınıza fatura edilerek bina yapım hizmeti karşılığı alacak olarak kayıtlara intikal ettirilmesi ve yapım hizmeti nedeniyle oluşan kazancın da kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi,

- Şirketiniz ile ortağınız arasında yapılan sözleşme hükümleri dikkate alındığında, sözleşme sonuna kadar binanın kullanım hakkı şirketinize ait olduğundan şirketiniz tarafından fatura edilen ve alacak olarak kayıtlarınıza intikal ettirilen tutarın, inşaatın tamamlanmasını müteakip kalan kira süresine bölünmek suretiyle hesaplanan kısmının ilgili yıllar itibarıyla alacak tutarından düşülmek suretiyle safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunun 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 tutarların ortağınıza hesaben yapılan kira ödemesi olarak kabul edilmek suretiyle, bu tutarlar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması, arsa sahibi ortağınızın kurumlar vergisi veya gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olması halinde ise elde edilen kira gelirleri kurumlar vergisi veya gelir vergisi beyannamesi ile beyan edileceğinden vergi kesintisi yapılmaması,

- Gelir Vergisi Kanununun 72 nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, mülk sahibinin şirketinize olan borcundan yıllar itibarıyla mahsup edilen tutarlar tahsil hükmünde olduğundan, anılan Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1/c) bendinde yer alan haddin (2013 yılı için 26.000 TL) aşılması halinde, gerçek kişiler tarafından elde edilen ve kesinti yoluyla vergilendirilmiş olan söz konusu kira gelirlerinin beyan edilmesi

gerekmektedir.

Ayrıca, şirketiniz ile şirket ortağı arasında gerçekleştirilen söz konusu işlemler bakımından Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükümlerine uyulacağı da tabiidir.

II-KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

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

1/3-f maddesinde Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin KDV ye tabi olduğu,

17/4-d maddesinde, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin KDV den istisna olduğu,

27/1 inci maddesinde, 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,

29/1 inci 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,

29/3 üncü maddesinde; indirim hakkının, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılacağı,

30/d maddesinde ise, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV nin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV den indirilemeyeceği

hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Mükellef ve Vergi Sorumlusu" başlıklı 8 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, "Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz." hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre,

- Şirketiniz ile şirket ortağınız arasında akdedilen sözleşmeye istinaden inşaa edilen binanın tamamlanıp cins tashihiinin yapıldığı veya fiilen kullanılmaya başlandığı tarih itibariyle, şirketinizce ortağınıza bina yapım hizmeti verilmek suretiyle sözleşmeye konu arsa üzerine bina yapılarak ortağınıza teslim edildiğinin kabulü,

- Şirketiniz ile ortağınız arasında akdedilen söz konusu sözleşmeye istinaden inşa edilen bina için yapılan harcamaların belirlenen bir kar marjı ile ortağınıza fatura edilerek bina yapım hizmeti karşılığı alacak olarak kayıtlara intikal ettirilmesi ve bu tutar üzerinden genel oranda (%18) KDV hesaplanması,

- Şirketiniz ile ortağınız arasında yapılan sözleşme hükümleri dikkate alındığında, sözleşme sonuna kadar binanın kullanım hakkı şirketinize ait olduğundan şirketiniz tarafından fatura edilen ve alacak olarak kayıtlarınıza intikal ettirilen tutarın, inşaatın tamamlanmasını müteakip kalan kira süresine bölünmek suretiyle hesaplanan kısmının ilgili yıllar itibariyle kira gideri olarak dikkate alınması ve ortağınızın KDV mükellefiyetinin bulunması halinde ortağınız tarafından ilgili yıllar itibariyle bu kiralama bedelleri için KDV hesaplanması, ortağınızın başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetinin bulunmaması halinde ise KDV hesaplanmaması

gerekmektedir.

Söz konusu bina yapım hizmeti ile ilgili ödemelerin karşılığında düzenlenen fatura, makbuz ve benzeri belgelerde yer alan KDV nin indirim konusu yapılabileceği 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