

Basit usulde vergilendirilen mükellefin ilave özel inşaat yapımı faaliyetinin vergilendirilmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	E-11355271-120.01[372021/21]-52051
Tarih	07.08.2024

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Eskişehir Defterdarlığı

Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü

Sayı : E-11355271-120.01[372021/21]-52051

07.08.2024

Konu : Basit usulde vergilendirilen mükellefin ilave özel inşaat yapımı faaliyetinin vergilendirilmesi

İlgi : 30/06/2021 tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden; 13/2/2017 tarihinden itibaren taksi ile yolcu taşımacılığı (dolmuş hariç) faaliyetiniz dolayısıyla basit usulde ticari kazanç mükellefi olduğunuzu, 26/11/2020 tarihinde satın almış olduğunuz iş yerine ilave yapı ruhsatı alarak imar planında emsal değerinin izin verdiği ölçülerde ilave bir iş yeri yapmak için geçici müteahhitlik belgesi aldığınızı ve ruhsat vermeye yetkili kurumlardan yapı ruhsatınız onaylandıktan sonra inşaat işine başlayacağınızı belirterek;

- Söz konusu iş yeri inşaatı yapım işi nedeniyle kazancınızın basit usulde tespit edilmeye devam edip etmeyeceği,
- Adınıza gerçek usulde ticari kazanç mükellefiyeti tesis edilmesi durumunda tekrar basit usule dönüp dönemeyeceğiniz,
- Yapacağınız ilave iş yeri inşaat yapım işi bitim tarihinden sonra iş yerinin satılması durumunda nasıl vergilendirileceğiniz,
- İnşaat yapım işlerinde aldığınız hizmet ve malzemelerden dolayı ödediğiniz katma değer vergisi (KDV) tutarlarının iş yeri satışında doğacak vergilerden mahsup edilip edilemeyeceği,
- 26/4/2010 tarihinde bitirilen halihazırda yapılı olarak aldığınız iş yerini satmanız durumunda nasıl vergilendirilmeniz gerektiği,
- Söz konusu gayrimenkulün imar planında sanayi bölgesi olarak ayrılan alanda bulunmasından dolayı herhangi bir muafiyet durumunun olup olmadığı

hususlarında görüş talep ettiğiniz anlaşılmış olup, Başkanlığımız görüşüne aşağıda yer verilmiştir.

1-GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinin birinci fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazancın ticari kazanç olduğu belirtilerek, anılan maddenin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde gayrimenkullerin alım satım ve inşaa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazançların ticari kazanç olduğu ve ticari kazancın Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve bu Kanunda yazılı gerçek (Bilânço veya işletme hesabı esası) veya basit usullere göre tespit edileceği hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 46 ncı maddesinde; "47 ve 48 inci maddelerde yazılı şartları topluca haiz olanların ticari kazançları basit usulde tespit olunur.

...

Basit usule tabi olmanın şartlarından herhangi birini takvim yılı içinde kaybedenler, ertesi takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilirler. Basit usulün şartlarını haiz olanlardan, bu usulden yararlanmak istemediklerini yazı ile bildirenler dilekçelerinde belirttikleri tarihten veya izleyen takvim yılı başından, yeni işe başlayanlar ise işe başlama tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilirler. Gerçek

usulde vergilendirilen mükelleflerden, 47 nci maddede yazılı şartları taşıyanlardan arka arkaya iki hesap döneminin iş hacmi 48 inci maddede yazılı hadlerden düşük olanlar, yazılı talepleri üzerine bu şartın gerçekleşmesini takip eden takvim yılından başlayarak basit usule geçebilirler. İşin eş ve çocuklara devri halinde iş hacminin hesabında devirden önceki süreler de dikkate alınır. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri tespit edilenlerin kazançları hiçbir suretle basit usulde tespit edilmez.

..." hükmüne yer verilmiştir.

Gerçek usulde vergilendirmeden basit usule geçmeye ilişkin ayrıntılı açıklamalar 283 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ve 18/12/2013 tarihli ve 93 Sıra No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinde yapılmıştır.

Anılan Kanunun 51 inci maddesinde de basit usulün hududu gösterilmiş olup, söz konusu maddenin verdiği yetkiye dayanılarak çıkartılan 12/01/1995 tarih ve 95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile büyükşehir belediyesi olan illerin (Erzurum, Diyarbakır, Sakarya ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile Büyükşehir Belediyesi sınırları içerisine alınan yerlerden, yeni bağlanan mahallelerle birlikte 2000 yılı genel nüfus sayımındaki nüfusu 30.000'den az olan yerler ile 12/11/2012 tarihli ve 6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun kapsamında büyükşehir belediyesi kurulan ve büyükşehir belediyesi sınırları içerisine alınan yerler hariç) mücavir alan sınırları dahil olmak üzere büyükşehir belediye sınırları dahilinde inşaat işi ile ilgili her türlü işlerle uğraşan mükellefler, 01.01.1995 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirme kapsamına alınmıştır.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Değer Artışı Kazancı" başlıklı Mükerrer 80 inci maddesinde; *"Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır.*

...

6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.).

Bu maddede geçen "elden çıkarma" deyimini, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

Taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamı ile bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 6.000 (2024 yılı için 87.000 TL)

Yeni Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır.

Faaliyetine devam eden ticarî bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticarî işletmeye dahil amortismanla tâbi iktisadî kıymetlerle birinci fıkrada yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar ticarî kazanç sayılır ve bunlara ticarî kazanç hakkındaki hükümler uygulanır." hükmüne yer verilmiştir.

Bununla birlikte, aynı Kanunun "Safi değer artışı" başlıklı mükerrer 81 inci maddesinde; "*Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hâsılâtın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur.*

...

Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. Şu kadar ki, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şarttır." hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, ticari faaliyet bir tür emek sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin ticari faaliyet olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte, faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurları ile birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Özel inşaat olarak adlandırılan organizasyonda, bu organizasyonu üstlenen kişinin organizasyon kapsamındaki faaliyetleri, inşaatın yapımına ve organizasyona ilişkin her türlü işlerden (işçi ve usta temini, malzeme alımı, her türlü ödeme ve tahsilat vb.) meydana gelmektedir.

Özel inşaat yapımında gayrimenkullerin şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşması ile ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurlarının açıkça bulunması yapılan faaliyetin ticari faaliyet sayılması için yeterli olmaktadır. Bu uygulamada inşa edilen işyerinin satılmak amacıyla yapılıp yapılmamasının veya satılıp satılmamasının hiçbir önemi bulunmamaktadır. Zira işyeri inşaatının gelir elde etmek amacıyla yapılan ticari bir organizasyon olduğu açıktır.

Buna göre, şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşmayan mesken inşaatları ticari faaliyet olarak değerlendirilmemekte, işyeri inşaatı ve şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşan mesken inşaatları ise her durumda ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmektedir.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, öteden beri basit usulde ticari kazanç mükellefi iken başlamış olduğunuz iş yeri inşaatı faaliyetini 95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında bulunan Eskişehir ilinde sürdürmeniz nedeniyle, gerçek usulde gelir vergisine tabi olacağınızdan, basit usulden yararlanmanız mümkün bulunmamakta olup inşaat işine başladığınız tarih itibarıyla gerçek usulde vergilendirilmeniz ve tarafınızca inşa edilen iş yerinin satışından doğacak kazancın da ticari kazançta dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, iş yeri inşaatı işini terk etmeniz halinde, 283 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ve 18/12/2013 tarihli ve 93 Sıra No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde şartları taşımanız halinde gerçek usulden basit usule geçilebileceğiniz tabiidir.

Öte yandan, halihazırda yapılı olarak satın aldığınız iş yerinin aktifinize kaydedilmemiş olması halinde; bahse konu iş yerinin beş yıldan daha kısa süre içinde satılması dolayısıyla elde edilen hasılatın, elden çıkarılan iş yerinin maliyet bedeli ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve uhdenizde kalan giderlerle, ödenen vergi ve harçların indirilmesi sonucu kalan tutarın satışın yapıldığı yıl için belirlenen istisna miktarını aşması halinde, aşan kısmın değer artışı kazancı olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

Ancak, ticari kazanç mükellefi olmanız nedeniyle, satın almış olduğunuz iş yerinin aktifinize kaydedilmiş olması durumunda bu iş yeri satışından elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde yer alan ticari kazanç hükümleri çerçevesinde yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmek suretiyle vergilendirilmesi gerekmekte olup, söz konusu kazanç aynı Kanunun mükerrer 80 inci maddesinde yer alan istisnanın uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

2-KATMA DEĞER VERGİSİ (KDV) KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı KDV Kanununun;

- 1/1 maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu; ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği,

- 29/1-a maddesinde ise, 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, kazancı basit usulde tespit edilen mükellef iken kendinize ait arsa üzerinde yapacağınız ilave iş yeri inşaatının ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi nedeniyle KDV mükellefiyetinizin tesis edilmesi gerekmekte olup, söz konusu ilave iş yeri inşaatına yönelik mal ve hizmet alımlarında ödediğiniz

KDV'nin tarafınızca indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Söz konusu iş yerinin tarafınızca satılması durumunda satışı bedeli üzerinden 3065 sayılı Kanunun 1/1 inci maddesine göre KDV hesaplanması gerekmektedir.

Öte yandan, halihazırda yapılı olarak satın aldığınız iş yerinin aktifinize kaydedilip satılması durumunda bu satış işleminde 3065 sayılı Kanunun 1/1 inci maddesine göre KDV hesaplanması gerekmekte olup, bahse konu iş yerinin aktifinize kaydedilmeden satılması halinde elde edilen kazanç ise "değer artışı kazancı" olarak değerlendirileceğinden bu satış işleminde KDV hesaplanmayacağı tabiidir.

3-VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

(1) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 176 ncı maddesinde tüccarların defter tutma bakımından iki sınıfa ayrıldığı, I inci sınıf tüccarların bilanço esasına göre, II nci sınıf tüccarların ise işletme hesabı esasına göre defter tutacakları hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun;

- 177 nci maddesinde, *"Aşağıda yazılı tüccarlar, I'inci sınıfa dahildirler:*

1. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı 7.200.000.000 (1.1.2024'ten itibaren 1.400.000 TL) veya satışları tutarı 8.640.000.000 lirayı (1.1.2024'ten itibaren 2.000.000 TL) aşanlar;

2. Birinci bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşıp da bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı 3.600.000.000 lirayı (1.1.2024'ten itibaren 690.000 TL) aşanlar;

3. 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde 2 numaralı bentte yazılı iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı 7.200.000.000 lirayı (1.1.2024'ten itibaren 1.400.000 TL) aşanlar;

...

6. İhtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler.",

- 178 inci maddesinde, *"Aşağıda yazılı tüccarlar II'nci sınıfa dahildirler:*

1.177 inci maddede yazılı olanların dışında kalanlar;

2. Kurumlar Vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilenler.

Yeniden işe başlayan tüccarlar yıllık iş hacimlerine göre sınıflandırılınca kadar II'nci sınıf tüccarlar gibi hareket edebilirler."

hükümleri yer almaktadır.

Ayrıca mezkûr Kanunun 179 uncu maddesinde I inci sınıftan II nci sınıfa geçiş, 180 inci maddesinde ise II nci sınıftan I inci sınıfa geçiş ilişkin şartlar belirlenmiş olup 180 inci maddeye göre II nci sınıfa dahil tüccarların durumları mezkur maddede yazılı şartlara uyduğu takdirde bunlar bu şartların tahakkukunu takip eden hesap döneminden başlayarak I inci sınıfa geçerler. Öte yandan Kanunun 181 inci maddesinde de ikinci sınıf tüccarlardan dileyenlerin, bilanço esasına göre defter tutabileceği, bu surette I inci sınıfa dahil olanlar hakkında da 180 inci madde hükümlerinin cari olacağı hükme bağlanmıştır.

Bu itibarla, somut durumda, ticari taksit işletmeciliği faaliyetinden dolayı öteden beri basit usulde ticari kazanç mükellefi iken başlanan iş yeri inşaatı faaliyeti nedeniyle, inşaat işine başlanan tarih itibarıyla gerçek usulde vergilendirilmeye (gelir vergisine tabi olmaya) başlanması halinde, gerçek usulde vergilendirilmeye başlanılan hesap dönemi sonuna kadar işletme hesabı esasına göre defter tutulması gerekmekte olup, söz konusu dönemde ihtiyari olarak işletme hesabı esasına yerine bilanço esasına göre defter tutulması da mümkün bulunmaktadır. Sonraki hesap dönemlerinde ise, bilanço esasına geçişi müteakiben tekrar işletme hesabı esasına dönüş için veya işletme hesabı esasından bilanço esasına geçiş için, mezkur Kanunun 179 uncu ve 180 inci maddelerinde öngörülen şartların sağlanması gerektiği tabiidir.

Bunun yanı sıra, aynı Kanunun 158 inci maddesine göre, öteden beri mükellef olanların mevcut durumlarında (işleri bağlamında) meydana gelen (yeni bir vergiye tabi olma, mükellefiyet şekli ve muaflığa geçmek yönündeki) değişiklikleri, 159 uncu madde uyarınca işyerlerinde oluşan artış ve azalışları, 166 ncı maddesine göre de şehir ve kasabalarda yeni inşa ettirdikleri binaları ve inşaat bitmeden kullanılmaya başlanan kısımlarını vergi dairesine bildirme zorunlulukları bulunmakta olup, bu kapsamda, mükelleflerce bildirim yükümlülüğünün bildirilecek olayın vukuu tarihinden itibaren bir aylık süre içerisinde yerine getirilmesi gerekmektedir.

(2) Mezkûr Kanunun 227 nci maddesinde, *"Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsihi mecburidir.*

Defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükellefler vergi matrahlarının tesbiti ile ilgili giderlerini tevsihi mecburdurlar. (Götürü usulde tesbit edilen giderler hariç.)

Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşıması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır." hükümleri yer almakta olup, mükellefler tarafından, mükellefiyet durumlarına göre, yaptıkları mal teslimi ve hizmet ifaları nedeniyle düzenlenmesi öngörülen vesikalara ilişkin hükümlere aynı Kanunun 229 ila mükerrer 242 nci maddelerinde yer verilmiştir.

Ayrıca, 213 sayılı Kanuna göre düzenlenme zorunluluğu bulunan belgelerin basım ve dağıtım işlemlerine ilişkin şekil, şart, usul ve esaslar ile bunlara uyulmaması halinde uygulanacak cezai şartlar Vergi Usul

Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik ile düzenlenmiştir.

Dolayısıyla, vergi mükellefleri Vergi Usul Kanunu ve ilgili ikincil mevzuat düzenlemeleri uyarınca, kâğıt ortamında düzenleyebilecekleri belgeleri bahse konu Yönetmelik hükümlerine göre bastırmak veya anlaşmalı matbaalar dışındaki yerlerden temin edilen belgeleri ilgili Genel Tebliğlerde öngörülen doğrultuda noterlere onaylatmak suretiyle kullanabilmekte olup, anlaşmalı matbaalara bastırılmamış veya notere tasdik ettirilmemiş olan belgeleri kullanan mükellefler hakkında, bu belgelerin hiç düzenlenmemiş olduğu kabul edilerek, Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uyarınca cezai işlem yapılmaktadır.

Öte yandan;

- 215 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "3.2. Belgelerin Temini" başlıklı bölümünde; basit usule tabi mükelleflerin, kullanacakları belgeleri ve zarfları bağlı oldukları oda veya birliklerden temin edecekleri, Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden belgeler ile zarfların basımı, dağıtımı, izlenmesi ve kayıtlarının tutulması işlemlerinin ilgili mesleki teşekküllerce yürütülmesinin uygun görüldüğü, mesleki teşekküllerin kimlere hangi belgeleri verdiklerini, hangi belgelerin kendilerine iade edildiğini mükellefler itibarıyla zimmetli kayıtlarında gösterecekleri, mükelleflerin belge basımı için vergi dairelerinden izin almalarına gerek bulunmadığı, basımı yapılacak belgelerde Vergi Usul Kanunu ve ilgili mevzuatta yer alan asgari bilgiler ile özel işaretin (amblemin) bulunacağı, belgelerin basımını yaptıracak ilgili mesleki teşekküllerin, basımını yaptıkları belgelerin en alt kısmına dipnot şeklinde adı, adresi veya basımı yapan matbaa işletmesine ilişkin bilgilerini yazdıracakları,

- 230 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ise; basit usule tabi mükelleflerden, işlerini terk edenlerin kullanılmamış olarak ellerinde bulunan belgeleri, teslim aldıkları odalara veya birliğe ibraz edecekleri, söz konusu belgelerin Tebliğde belirtildiği şekilde ilgili oda veya birliklerce iptal edileceği, işini terk eden mükelleflerden söz konusu belgeleri ibraz etmeyenler ile eksik belge ibraz edenler veya belgelerini kaybettiğini bildiren mükelleflerin durumunun tutanakla tespit edileceği, tutanağın bir örneğinin ilgili vergi dairesine gönderileceği, vergi dairelerince bu mükellefler hakkında ikinci sınıf mükellefler için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı

belirtilmiştir.

Buna göre, basit usulde vergilendirilmekte iken gerçek usule geçen mükellefin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca kullanacağı belgeleri (fatura, perakende satış vesikaları ve diğer belgeleri), mezkûr Yönetmelik hükümlerine göre anlaşmalı matbaalara bastırmak veya noterlere tasdik ettirmek suretiyle kullanması gerekmekte olup, basit usul mükellefiyeti bulunduğu dönemlerde bağlı olduğu meslek odasından temin ettiği ve kullanılmamış olarak elinde bulundurduğu belgeleri ise söz konusu belgeyi veren odaya ibraz ederek iptal ettirmesi gerekmektedir.

(3) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 187 nci maddesinde, "*Ferdi teşebbüslerde, mükellefin sahip olduğu bina ve arazi hakkında aşağıda yazılı esaslar cari olur:*

1. *Fabrika, ambar, atelye, dükkan, mağaza ve arazi -işletmede ister kısmen, ister tamamen kullanılsınlar-değerlerinin tamamı üzerinden envantere alınır.*

2. *Ticaret hanları gibi oda oda veya kısım kısım kullanılabilen binalarla evlerin ve apartmanların yarısından fazlası işletmede kullanıldığı takdirde envantere ithal edilir.*

3. *Envantere alınan gayrimenkullerin kullanım tarzlarında sonradan vaki olacak değişiklikler, hesap yılı içinde nazara alınmaz."*

- 262 nci maddesinde, "*Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.*

Aşağıda sayılan giderler de maliyet bedeline dâhil edilir:

a) *İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; gümrük vergileri, gümrük komisyonları, yükleme, boşaltma, nakliye ve montaj giderleri,*

b) *İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; resim ve harçlar, noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri,*

c) *İktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının; emtiada emtianın stoklara girdiği tarihe kadar, diğer iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler (Faiz giderleri ile kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.),*

ç) *İktisadi kıymetin stoklara veya envantere alındığı tarihe kadarki depolama ve sigorta giderleri,*

d) *Gayrimenkullerde mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.*

Gayrimenkullerle doğrudan ilgili olması şartıyla, bunların envantere alındığı hesap dönemi sonuna kadar alınan hibeler maliyet bedelinden indirilir.

İktisadi kıymetin (emtia hariç) iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile ilgili olan özel tüketim vergisi, indirilemeyecek katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ile kaynak kullanımını destekleme fonunu maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.

...",

- 269 uncu maddesinde, "İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirir. Bu kanuna göre, aşağıdaki yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirir:

1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı;

2. Tesisat ve makinalar;

3. Gemiler ve diğer taşıtlar;

4. Gayrimaddi haklar.",

- 271 inci maddesinde, "İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makina ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçer.",

- 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, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.

...",

- 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 her hangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.

...",

- 328 inci maddesinde, "Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler.

Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır.

...",

- Geçici 5 inci maddesinde, *"Bu kanunun mer'iyete girdiği tarihte veya müteakip yıllarda ticari, zirai veya mesleki kazançları dolayısıyla yeniden Gelir Vergisine girecek veya basit usulden gerçek usule geçecek olan mükellefler ile öteden beri faaliyete devam eden serbest meslek erbabının amortismanına tabi iktisadi kıymetleri maliyet bedeli, maliyet bedeli bilinmiyorsa bizzat kendilerince alış tarihindeki rayice göre tahmin olunacak bedeli ile değerlendirir. Şu kadar ki, bu kıymetlerin alış tarihleri ile mükellefiyete giriş veya gerçek usule geçiş tarihi arasındaki yıllara ait amortismanlar tutarı bu değerden düşülür ve bakiyesinin amortismanına devam olunur.*

..."

hükümleri yer almaktadır.

Bunun yanı sıra, mezkûr Kanunun 315 inci maddesinde, mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Hazine ve Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri ve ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hükme bağlanmış olup, söz konusu maddenin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları" tespit edilerek; 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439, 458 ve 506 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki liste (Amortisman Listesi) ile açıklanmıştır.

Buna göre, işletilen taksinin sahibi olunması halinde, söz konusu taksinin gerçek usulde vergilendirilmeye başlanılmasını müteakiben, maliyet bedelinden, maliyet bedeli bilinmiyorsa alış tarihindeki rayice göre tahmin olunacak bedelden, söz konusu taksinin iktisap tarihinden envantere alınma tarihine kadar ayrılması gereken amortisman tutarının düşülmesi sonucu hesaplanan bedel üzerinden envantere dahil edilmesi gerekmekte olup, bu işlemten sonra, Bakanlığımızca belirlenen faydalı ömre göre amortisman süresi sona ermemişse kalan süre için amortisman ayrılması mümkün bulunmaktadır. 2020 yılı Kasım ayında alındığı belirtilen işyerinin de bu doğrultuda envantere dahil edilmesi mümkündür.

Ayrıca, envantere alınan bu kıymetlerin satılması halinde ise 213 sayılı Kanunun 328 inci maddesi uyarınca satış nedeniyle alınan bedel ile bu kıymetin envanter defterinde kayıtlı değeri (ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağ) arasındaki farkın kar ve zarar hesabına intikal ettirilmesi gerekmektedir. İşletme hesabı esasında defter tutulması halinde, bu farkın deftere hasılat veya gider kaydedileceği tabiidir.

Bunun yanı sıra, somut durumda inşaata ilişkin tüm gelir ve giderlerin, mükellef adına düzenlenen mezkur Kanun uyarınca kullanılması zorunlu belgelere dayanılarak deftere kaydedilmesi, iş yerinin inşaatın tamamlandığı tarih itibarıyla maliyet bedeli ile envantere/İlgili hesaba alınması, işyerinin işletme sahibince işletmeden çekilmesi/işletme envanterinden çıkarılmak istenmesi durumunda emsal bedel üzerinden, üçüncü kişilere satılması durumunda ise gerçek satış bedeli üzerinden fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

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. — 09.09.2026