

SİRKÜLER
Sayı: 2013/206

İstanbul, 06.11.2013
Ref: 4/206

Konu:

KİRALANAN ARSA ÜZERİNE KİRACI TARAFINDAN İNŞAA EDİLEN BİNALARIN VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bilindiği üzere bir çok işletme özellikle şehir merkezlerinde veya turistik bölgelerde faaliyetlerine uygun iş yerlerini kiralamaktadır. Ancak söz konusu işyerlerinin yapılacak faaliyeti destekleyici özellikleri taşımamaları nedeniyle, firmalar üzerinde faaliyetlerinde kullanmalarına uygun olmayan binaları veya boş arsaları kiralamakta ve bu taşınmazların üzerine de ihtiyaçlarını giderecek yapıları inşa etmektedirler. Söz konusu arazi veya bina kiralamaları genellikle 15, 20 veya daha uzun yılları kapsayabilmektedir. Bu tip kiralamalarda genel olarak kiralanan arsa için kira süresince belirli bir kira bedeli ödenmektedir. Bazen de herhangi bir kira ödemesi yapılmamaktadır. Ancak kira süresinin sonunda arsa üzerine yapılan bina arsa sahibine terkedilmektedir. Maliye Bakanlığı'nın bugüne kadar vermiş olduğu görüşler çerçevesinde bina harcamaları özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmekte; ayrıca kira süresi sonunda binanın emsal bedeli üzerinden de kiracının mükellefiyet durumuna göre tevkifat uygulaması yapılmakta idi. Bu çerçevede Maliye Bakanlığı'nca verilen bazı özelge özetleri aşağıdaki gibidir.

İstanbul Defterdarlığı'nın 24.09.2003 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11-GVK-94/5-13159 sayılı özelgesi.

“Şirketinizin ortağına ait gayrimenkulü (arsa) 20 yıl süreyle bir bedel ödemeksizin kullanması, üzerinde inşaat yapması ve bu sürenin sonunda da yine bir bedel söz konusu olmaksızın üzerinde inşa edilen bina ile birlikte ortağınıza devretmesi durumunda; gayrimenkulün iktisadi kıymetini artırıcı nitelikteki bina harcamaları Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesi uyarınca gayrimenkul sahibi açısından gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilecek ve kira süresinin sonunda yapılan “binanın emsal bedeli” arsa sahibi ortak tarafından gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilecektir.

Dolayısıyla; kiralama süresince (20 yıl) nakden veya hesaben bir kira ödemesi söz konusu olmadığı için şirketiniz tarafından gelir vergisi tevkifatı da yapılmayacaktır. Ayrıca kira ile ilgili olarak muhtasar beyanname de verilmeyecektir.”

İstanbul Defterdarlığı'nın 16.09.2004 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11-GVK-94/5-10802-12382 sayılı özelgesi.

“Arsa sahibinin arsası üzerine kullanım alanı için şirketinizce yapılacak inşaatın tamamlanmasından sonra bu hizmetinize karşılık olarak inşa ettiğiniz binayı 5 yıl süre ile bir bedel ödemeksizin kullanacağınız anlaşılmış olup, gayrimenkulün iktisadi kıymetlerini

arttırıcı harcamaların özel maliyet bedeli hesabına aktarıldığı tarihte “ayın şeklinde kira” peşin olarak ödenmiş sayılacağından bu tarihte yürürlükte olan gelir vergisi tevkifatı oranı üzerinden (emsal bedeli esas alınarak) gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.”

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.11.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-94/5-11916-4901 sayılı özelgesi.

“Şirketinizce yapılacak iç dekorasyon bölmeleri, klima ve kat kaloriferinin tamamlanmasından sonra bu hizmetinize karşılık olarak yaptığımız iktisadi kıymet arttırıcı harcamalara istinaden söz konusu gayrimenkulü 10 yıl süre ile bir bedel ödemeksizin kullanacağınız anlaşılmuş olup, gayrimenkulün iktisadi kıymetini arttırıcı harcamaların özel maliyet bedeli hesabına aktarıldığı tarihte “ayın şeklinde kira” peşin olarak ödenmiş sayılacağından bu tarihte yürürlükte olan gelir vergisi tevkifatı oranı üzerinden (emsal bedeli esas alınarak) gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ancak emsal bedel, gayrimenkul sahibinin elde ettiği net geliri ifade edeceğinden, emsal bedelin brütleştirilerek bulunacak tutara tevkifat oranını uygulamak suretiyle tevkifat tutarı hesaplanacaktır. Bu şekilde hesaplanan tevkifatı da işyerini kiralayıp üzerine kıymet arttırıcı harcama yapan firmanız sorumlu sıfatıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 98.maddesi gereğince beyan ederek aynı Kanununun 119.maddesinde belirtilen sürelerde ödeyecektir.

Ayrıca yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecek peşin tahsil edilen kira bedelinin ilgili yıllara dağıtılarak diğer gelir unsurları ile toplamının da (toplamada dikkate alınmayacak gelir unsurları hariç) GVK-86/1-C maddesinde belirtilen tutarı aşması halinde yıllık beyanname verilmesi gerektiğinden, bu yıllara ait kira bedeline isabet eden vergi tevkifatının da yine ilgili yıllarda beyan edilen matrah üzerinden hesaplanacak vergiden mahsup edileceği tabiidir.”

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.08.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-94/5-12900-15636 sayılı özelgesi.

“Sahibi olduğunuz arsanın “Yap-İşlet-Devret” modeline göre bir inşaat şirketine devrinden sonra söz konusu inşaat şirketince gayrimenkulün iktisadi kıymetini arttırıcı harcamaların özel maliyet bedeli hesabına aktarıldığı tarihte “ayın şeklinde kira” peşin olarak ödenmiş sayılacağından bu tarihte yürürlükte olan gelir vergisi tevkifatı oranı üzerinden (emsal bedeli esas alınarak) gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ancak emsal bedel, arsa sahibi olarak tarafınızın elde ettiği net geliri ifade edeceğinden, emsal bedelin brütleştirilerek bulunacak tutara tevkifat oranını uygulamak suretiyle tevkifat tutarı hesaplanacaktır. Bu şekilde hesaplanan tevkifatın da arsayı kiralayıp üzerine bina inşa eden şirketçe sorumlu sıfatıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 98.maddesi gereğince beyan edilerek aynı Kanununun 119.maddesinde belirtilen sürelerde ödenmesi gerekmektedir.

Ayrıca yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecek peşin tahsil edilen kira bedelinin ilgili yıllara dağıtılarak vergilendirilmesi gerektiğinden, bu yıllara ait kira bedeline isabet

eden tutarın tarafınızdan beyan edilmesi ve adınıza yapılan vergi tevkifatını da yine ilgili yıllarda beyan edeceğiniz matrah üzerinden hesaplanacak vergiden mahsup etmeniz gerekmektedir.”

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.07.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/ GVK-94/5-14037-14765 sayılı özeldesı.

“Şahsa ait arsa üzerine şirketiniz tarafından inşa edilen işyerlerinin kiralananak suretiyle belli bir süre (5 ile 10 yıl) işletildikten sonra arsa sahibine devredilmesi durumunda, gayrimenkulün iktisadi kıymetini artırıcı nitelikteki harcamaların, arsa sahibi şahıs tarafından Gelir Vergisi Kanunu'nun 70.maddesi uyarınca gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilerek, kira süresinin sonunda yapılan “işyerlerinin emsal bedelinin” gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, şirketiniz tarafından inşa edilen ve belli bir süreyle işletilecek olan işyerleri için nakden veya hesaben bir kira ödemesi söz konusu olmadığı için şirketiniz tarafından gelir vergisi tevkifatı da yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ayrıca binanın arsa sahibine devrinde de tevkifat yapılmayacaktır.”

Yukarıdaki özeldelerden görüldüğü üzere vergi idaresi kiralık arsa üzerine yapılan binanın arsının değerini arttırıcı bir mahiyeti olduğu için özel maliyet bedeli hesabının kullanılması gerektiğini ifade etmiştir. Bu hesabın kullanılması aynı zamanda harcamaların amortisman yoluyla itfa edilmesi anlamına gelecektir.

Ancak bu görüşün yakın zamanda verilmiş bir özeldge ile değıştiğı anlaşılmaktadır. Maliye Bakanlığı'nın konuya ilişkin görüş değışikliğine gittiğini gösteren 07.08.2013 tarihli bu özeldge sirkülerimiz ekinde yer almakta olup önemli kısımları aşağıya alınmıştır:

“Şirketinizin, arsa sahibi şahıslar ile imzalamış olduğu 8 yıllık yap işlet devret sözleşmesi kapsamında inşa edilecek binayı, tamamlanmasından itibaren sözleşme süresi doluncaya kadar kullanacağı ve sözleşme bitiminde binanın arsa sahiplerine bedelsiz olarak teslim edileceğı belirtilerek sözleşme süresince arsa sahiplerine nakdi ve aynı kira ödemesinde bulunmayacağından şirketiniz tarafından gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı, sözleşme süresinin sonunda bina devredilirken arsa sahibinin elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı hesabında şirketin inşaat için yapmış olduğu harcama miktarının mı yoksa emsal bedelinin mi esas alınacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

- Şirketiniz ile arsa sahibi şahıslar arasında akdedilen sözleşmeye istinaden bina inşa edilmesi için yapılan harcamaların özel maliyet bedeli olarak dikkate alınması mümkün bulunmayıp, sözleşmeye göre yapılan tesislerin tamamlanıp cins tashiinin yapıldığı veya fiilen kullanılmaya başlandığı tarih itibarıyla, şirketinizce sözleşmeye konu arsa üzerine bina yapılarak söz konusu şahıslara teslim edildiğinin kabul edilmesi,

-Sözleşmeye istinaden arsa sahiplerine bina yapım hizmeti verilmek suretiyle inşa edilen bina için yapılan harcamaların emsale uygun belirlenen bir kâr marjı ile arsa sahibi şahıslara 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 arsa sahipleri arasında yapılan sözleşme hükümleri dikkate alındığında, sözleşme süresinin sonuna kadar binanın kullanım hakkı şirketinize ait olduğundan şirketiniz tarafından fatura edilen ve alacak olarak kayıtlara intikal ettirilen tutarın, binanın kullanılmaya başlandığı tarihi müteakip kalan kira süresine bölünmek suretiyle hesaplanan kısmının ilgili yıllar itibarıyla alacak tutarından düşülerek 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 tutarların arsa sahibi şahıslara hesaben yapılan kira ödemesi olarak kabul edilmek suretiyle bu tutarlar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre gelir vergisi kesintisi yapılması; arsa sahibinin kurumlar vergisi mükellefi veya gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olması halinde ise elde edilen kira gelirleri ilgili dönem 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.

Diğer yandan, anılan sözleşme kapsamında gerçekleştirilen işlemlerin ilişkili kişilerle yapılması halinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinde yer alan hükümlere uyulması gerektiği ise tabiidir.”

Özetle, vergi idaresi vermiş olduğu bu son özelge ile kiralık arsa üzerine yapılan ve kira süresi sonunda arsa sahibine devredilecek olan binaya ilişkin harcamaları özel maliyet bedeli olarak kabul etmemektedir. Sirkülerimiz ekinde yer verdiğimiz özeldede;

- Söz konusu bina harcamaları için emsal bedel üzerinden kâr marjı ilave edilmek suretiyle fatura edilmesi gerektiğini ve harcamalar ile fatura bedeli arasındaki farkın kazanç olarak kurumlar vergisi matrahına dahil edilmesi gerektiğini,
- Fatura kaynaklı alacak tutarının peşin ödenen kira olarak kabul edilmek suretiyle sözleşme süresi içinde eşit tutarlar ile kira gideri olarak dikkate alınması gerektiğini,
- Her ay alacaktan mahsup edilerek gider yazılan kira tutarının ise (arsa sahibi gerçek kişi ise) gelir vergisi tevkifatına konu olacağını,
- Arsa sahibinin ise bir yıl içinde borcuna mahsup edilen kira bedellerini ilgili yıla ait gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan etmesi gerektiği görüşüne yer vermiştir.

(Her ne kadar özeldede yer verilmemiş olsa da, arsa sahibi gerçek kişi ise aylık kira ödemesinin net kira bedeli olarak kabul edilmek suretiyle brütleştirilmesi ve brüt tutar üzerinden %20 vergi tevkifatının hesaplanması gerekecektir. Böyle bir durumda söz konusu

alacağı K.D.V.’de dahil olduğı için, K.D.V. üzerinden de vergi tevkifatı hesaplanması gibi bir sonuç doğmaktadır. Diğer taraftan, peşin ödenen kira olarak kabul edilen tutarın kira sözleşmesi içinde eşit tutarlar ile gider yazılması belirtilmişken, faturaya bağılı hasılatın nasıl muhasebeleştirileceğine ilişkin bir açıklamaya da yer verilmemiştir. Bu durumda hasılatın da gelecek aylara ve yıllara ait gelir olarak muhasebeleştirilerek aylar itibariyle gelir yazılması gerektiğinden bahsedilebilir. (Özelgede bu konuda da bir açıklamaya yer verilmemiştir.)

Anlaşılabacağı üzere, Maliye Bakanlığı yukarıda yer alan mukteza ile kiralanan arsa üzerine inşa edilen gayrimenkulleri özel maliyet kapsamından çıkarmış, kiracıyı müteahhit olarak kabul etmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nda gayrimenkulün bir tanımı yer almamaktadır. Söz konusu kanunun 269 ve 272. Maddelerinde iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değeri olacağını, gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı; tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ve gayri maddi hakların gayrimenkul gibi değeri olacağını belirtmiştir. Bilindiğı üzere gayrimenkullerde maliyet bedeline satın alma bedelinden başka, makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri ile mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden kaynaklanan giderler de girmektedir. İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisat, bunların inşa ve imal giderleri, satın alma maliyeti yerine geçer.

Bununla birlikte;

- Gayrimenkulü genişletmek
 - Gayrimenkulün iktisadi ömrünü uzatmak
 - Gayrimenkulün değerini devamlı olarak arttırmak
 - Gayrimenkule iktisap tarihinde mevcut olmayan bir tertibatın eklenmesi
- Normal onarım giderleri dışında doğan ve iktisadi kıymetin normal şekilde kullanılmasında meydana gelebilecek aksaklıklardan sayılmayacak aksaklıkların giderilmesi için yapılan giderler ile bunlarla içerik itibariyle aynı niteliklere sahip giderler, maliyet bedeline dahil edilerek aktifleştirilir.

Şayet yukarıdaki giderler kiracı tarafından yapılırsa özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmeli ve kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmelidir.

Görüleceğı üzere V.U.K.’nun 272. maddesinde yer alan “kiralanan gayrimenkulün.....” ifadesinde gayrimenkulün niteliğine ilişkin bir açıklama yapılmamıştır. Ancak Medeni Kanun’un 704. maddesinde arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler taşınmaz olarak sayılmıştır. Dolayısıyla boş arsa ve arazilerin gayrimenkul gibi değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak Maliye Bakanlığı boş arsaların veya arsa üzerinde yer alan binaların yıkılıp yerine yenisinin yapılması durumunda söz konusu arsaları gayrimenkul olarak kabul etmemekte, kiracıyı arsa kiralaması yapan kişi olarak değil, gayrimenkul inşa eden müteahhit olarak görmektedir. Oysa kiracının söz konusu arsa kiralama işleminde müteahhitlik yapma gibi bir amacı bulunmamaktadır. Kiracının amacı kiraladığı gayrimenkulü faaliyetine uygun hale getirmekten başka bir şey değildir. Kiracı kira süresince bu gayrimenkulü kullanacak daha

sonra da kiralayana terk edecektir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 72. maddesi uyarınca da kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler, kira müddetinin hitamında bedelsiz olarak devrolunduğu takdirde, mal sahibince, devir tarihinde kira olarak tahsil olunmuş sayılacaktır.

Vergi yargısının da görüşü bu çerçevededir. Örneğin Danıştay 3. Dairesi'nin E.1998/150,K.2000/1961 sayılı kararında "...davacının 49 yıllığına kiraladığı arazinin mülkiyetinin hazineye ait olduğu, üzerine inşa edilen binalar ve diğer tesisler arazinin mütemmim cüz'ü olup, gayrimenkulün değerini devamlı olarak artıran veya genişleten değerler manzumesi içinde kaldığından, arazinin maliyetine ilave edilmesi ve VUK'un 272. maddesinde belirtilen özel maliyet bedelini oluşturması nedeniyle 327. madde hükmü uyarınca kira süresine göre eşit yüzdelerle amorti (itfa) edilmesi gerektiği..." ifadesi kullanılmak suretiyle kiralanan boş arsaların üzerine yapılacak olan binalara ilişkin harcama bedellerinin özel maliyet olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir.

Bizim de katıldığımız bu görüşe göre; kiralanan boş arsa üzerine yapılan binalar V.U.K.'un 272. maddesinde belirtilen gayrimenkulün değerini artıran harcamalardır. Dolayısıyla **bina harcamalarının kiracı tarafından peşin ödenen kira olarak değil, özel maliyet olarak hesaplara intikal ettirilmesi gerekmektedir.** Bu çerçevede kiracı tarafından bina için yapılan harcamalar üzerinden **gelir vergisi kesintisinin (stopaj) yapılması da söz konusu olamaz. Ancak arsa için emsallere uygun olarak belirlenen kira bedeli üzerinden vergi kesintisi yapılacağı tabidir.** Söz konusu binanın kira süresi sonunda kiracı tarafından kiralayana bedelsiz devredilmesi halinde bina bedelinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 72. maddesi uyarınca kiralayan tarafından gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

Bilindiği üzere hukuki olarak özeldeler genel düzenleyici idari işlemler değildir. Ancak, Maliye Bakanlığı'nın bazı işlemlere ilişkin görüşünü yansıtmaması bakımından son derece önemlidirler. Zira özeldelerin vergi incelemelerinde etkisi V.U.K.'un 140. maddesinde 6009 sayılı kanun ile yapılan bir değişiklik ile önemli ölçüde artırılmıştır. Söz konusu kanun ile V.U.K.'un 140. maddeye eklenen 6 numaralı bentte;

" . . . rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özeldelere uygunluğu yönünden değerlendirilir"

hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm gereği, okuma komisyonları, benzeri konuda yayınlanmış bir özeldeye aykırı bir vergi inceleme raporunu işleme koymayabileceğinden, özeldelerin vergi incelemelerine etkisi çok büyük oranda artmıştır.

Bu nedenle, yukarıda özetlediğimiz özelge nedeniyle, kiralanan boş arsa üzerine yapılan bina harcamalarına ilişkin olarak vergi inceleme elemanlarının tarhiyat talep etme olasılığı da artmış bulunmaktadır.

Uygulamada oluşacak tereddütleri gidermek ve görüş birliği sağlamak amacıyla, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bir özelgeden ziyade konu hakkında genel tebliğ veya sirküler şeklinde bir düzenleme yapmasının daha faydalı olacağı kanaatindeyiz.

Saygılarımızla,

**DENGE DENETİM YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

EK:

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.08.2013 tarih ve 62030549-120[94-2013/391]-1213 sayılı özelgesi.

(*) Sirkülerlerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirkülerlerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

(**) Sirkülerlerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için aşağıda bilgileri yer alan uzmanlarımıza yazabilirsiniz.

Erkan YETKİNER

YMM

Mazars/Denge Vergi Departmanı, Ortak

eyetkiner@mazarsdenge.com.tr

Güray ÖĞREDİK

SMMM

Mazars/Denge Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür

gogredik@mazarsdenge.com.tr

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-120[94-2013/391]-1213

07/08/2013

Konu : Yap-işlet-devret modeline göre inşa edilen binanın vergisel boyutu.

Özelge talep formunuzda, şirketinizin arsa sahibi şahıslar ile imzalamış olduğu 8 yıllık yap işlet devret sözleşmesi kapsamında inşa edilecek binayı, tamamlanmasından itibaren sözleşme süresi doluncaya kadar kullanacağı ve sözleşme bitiminde binanın arsa sahiplerine bedelsiz olarak teslim edileceği belirtilerek sözleşme süresince arsa sahiplerine nakdi ve aynı kira ödemesinde bulunmayacağından şirketiniz tarafından gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı, sözleşme süresinin sonunda bina devredilirken arsa sahibinin elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı hesabında şirketin inşaat için yapmış olduğu harcama miktarının mı yoksa emsal bedelinin mi esas alınacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

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 tarifî 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 tarifinin 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 arsa sahibi şahıslar arasında akdedilen sözleşmeye istinaden bina inşa edilmesi için yapılan harcamaların özel maliyet bedeli olarak dikkate alınması mümkün bulunmayıp, sözleşmeye göre yapılan tesislerin tamamlanıp cins tashihiinin yapıldığı veya fiilen kullanılmaya başlandığı tarih itibarıyla, şirketinizce sözleşmeye konu arsa üzerine bina yapılarak söz konusu şahıslara teslim edildiğinin kabul edilmesi,

-Sözleşmeye istinaden arsa sahiplerine bina yapım hizmeti verilmek suretiyle inşa edilen bina için yapılan harcamaların emsale uygun belirlenen bir kâr marjı ile arsa sahibi şahıslara 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 arsa sahipleri arasında yapılan sözleşme hükümleri dikkate alındığında, sözleşme süresinin sonuna kadar binanın kullanım hakkı şirketinize ait olduğundan şirketiniz tarafından fatura edilen ve alacak olarak kayıtlara intikal ettirilen tutarın, binanın kullanılmaya başlandığı tarihi müteakip kalan kira süresine bölünmek suretiyle hesaplanan kısmının ilgili yıllar itibarıyla alacak tutarından düşülerek 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 tutarların arsa sahibi şahıslara hesaben yapılan kira ödemesi olarak kabul edilmek suretiyle bu tutarlar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre gelir vergisi kesintisi yapılması; arsa sahibinin kurumlar vergisi mükellefi veya gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olması halinde ise elde edilen kira gelirleri ilgili dönem 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.

Diğer yandan, anılan sözleşme kapsamında gerçekleştirilen işlemlerin ilişkili kişilerle yapılması halinde Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde yer alan hükümlere uyulması gerektiği ise tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.