

## KURUMLAR TARAFINDAN ÖZEL MALİYET BEDELİ OLARAK AKTİFLEŞTİRİLEN İKTİSADİ KIYMETLERİN BEDELSİZ OLARAK MÜLK SAHİBİNE DEVRİ HALİNDE VERGİLENDİRME

TAXATION ON LEASEHOLD INTERESTS CAPITALIZED BY INSTITUTIONS WHEN TRANSFERED TO THE PROPERTY OWNER AT NO COST



Coşkun ÇEKİCİLER\*

### öz

İktisadi hayat içerisinde faaliyet gösteren vergi mükellefleri, ihtiyaç duydukları bina, makine ve benzeri iktisadi kıymetleri satın almak yerine kiralama yolunu tercih ederek te ihtiyaçlarını gidermektedir. Ancak bazen kiralanmış söz konusu kıymetlere kiracılar tarafından faaliyetlerine uygun hale getirmek amacıyla bir takım harcamalar yapılmaktadır.

Kiracılar tarafından kiralandıkları amortisman tabii iktisadi kıymetlere yaptıkları harcamalar vergi uygulamaları bakımından özellikli bir husus olan özel maliyetlerin konusunu oluşturmaktadır.

Bu çalışmamızda kurumlar tarafından özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen iktisadi kıymetlerin bedelsiz olarak mülk sahibine devredilmesi hususunun vergi kanunları karşısındaki durumu ele alınmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Özel Maliyet, Amortisman, Stopaj.

### ABSTRACT

On some occasions, taxpayers operating in economic life prefer to lease the buildings, machines and similar economic assets they need instead of buying them. However, several expenditures are made in order to make properties suitable for their use by the tenants.

The expenditures tenants make on depreciable economic assets they borrowed constitute a special issue that is leasehold interests in terms of tax practices.

In this study, the transfer of the economic assets which are capitalized by the institutions to the owner of the property at no cost is examined in the aspect of tax laws.

**Keywords:** Leasehold interests, depreciation, withholding

\* Vergi Müfettişi

## 1- GİRİŞ

Kiralanan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile (normal bakım, onarım ve temizleme giderleri hariç) bu kıymetlerin kullanılması için yapılıp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan varlıkların bedelleri özel maliyet bedeli olarak tanımlanmaktadır.

Firmaların faaliyetleri ile alakalı olarak kiraladıkları ve ihtiyaçlarına uygun hale getirmek amacıyla çeşitli harcamalar yaptıkları amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin durumu vergi kanunları açısından özellikli pek çok hususu beraberinde getirmektedir.

Bu çalışmamızda kurumlar tarafından özel maliyet bedeli olarak yapılan harcamaların bedelsiz olarak mülk sahibine devredilmesi halinde, söz konusu olayın nasıl vergilendirileceğine ilişkin usul ve esaslar ele alınmıştır.

## 2- ÖZEL MALİYET BEDELLERİ ve DEĞERLEMESİ HAKKINDA GENEL BİLGİ

Özel maliyet bedeli, "İktisadi faaliyetin icrası için kiralanan gayrimenkullerde kiracı tarafından gayrimenkulü genişletmek iktisadi kıymetini sürekli olarak artırmak amacıyla yapılan değer artırıncı giderlerle, kiracının işini yürütebilmek için oluşturduğu tesisata ilişkin giderler"dir.<sup>1</sup>

Bir giderin özel maliyet bedeli olarak değerlendirilebilmesi için;

- Bir gayrimenkulün kiralınmış olması veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkının verilmiş olması,
- Yapılan giderin kiralanan gayrimenkulün veya işletme hakkına sahip olunan elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının değerini artırmış, genişletmiş ya da kiracının veya işletme hakkında sahip tüzel kişinin faaliyetini yürütebilmek için oluşturulan bir tesisata ilişkin olması,
- Giderin bizzat kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılmış olması,
- Kiralanan gayrimenkulün veya işletme hakkına sahip olunan elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının üzerinde yapılan değer artırıncı kıymetin , kiralama veya işletme hakkı süresi sonunda başka bir yerde kullanılmaması gerekmektedir.<sup>2</sup>

### 2.1- Özel Maliyet Bedellerinin Değerlemesi

Özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen giderlerin değerlendirilmesi gayrimenkullerin değerlendirilmesindeki genel esaslara göre yapılır. Başka bir deyimle, özel maliyet bedelinin değerlendirilmesi ölçüsü maliyet bedelidir.<sup>3</sup>

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 262'nci maddesinde maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisad edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını olarak tanımlanmıştır.

Öte yandan maliyet bedelinin bilinmemesi durumunda değerlendirme Vergi Usul Kanunu'nun 289'uncu maddesine göre esas itibarıyla emsal bedeli ile değerlendirilecektir. Ancak, kiralanan gayrimenkul üzerine doğrudan bina yapılması durumunda maliyet bedeli bilinmeyen özel maliyet konusu binanın değerlendirilmesinin aynı madde hükmüne göre vergi değeri ile yapılması gerekmektedir.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Denetim İlke ve Esasları, 5.Baskı , Cilt:1 s:457

<sup>2</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Klavuzu,3.Cilt, s:

<sup>3</sup> Ümit Güner, Vergi Müfettiş Yardımcıları İçin Muhasebe Dersi Sunumu, s:138

<sup>4</sup> Ümit Güner, Vergi Müfettiş Yardımcıları İçin Muhasebe Dersi Sunumu, s:138

Özel maliyet bedeli olarak yapılan ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun maliyet bedeline ilişkin belirlediği usul ve esaslar çerçevesinde değerlendirilen harcamalar, kira süresi boyunca eşit oranlarda itfa edilmektedir.

Özel maliyet bedelleri kira süresi boyunca eşit oranlarla itfa edileceğinden dolayı azalan bakiyeler usulüyle amortismanına tabi tutulması mümkün değildir.

Öte yandan Tek Düzen Muhasebe Hesap Planı'nda özel maliyet bedeli olarak yapılan harcamaların kira süresi içerisinde, kira süresinin beş yıldan fazla olması durumunda ise beş yılda eşit tutarlarla, itfa edileceği belirtilmiştir. Ancak vergi uygulamaları bu noktada Tek Düzen Hesap Planı'ndan ayrılmaktadır. Şöyle ki; vergi uygulamaları bakımından kira süresinin kaç yıl olduğunun bir önemi yoktur. Kira süresi ister beş yıldan az olsun ister fazla olsun, özel maliyet bedeli olarak yapılan harcamalar kira süresi boyunca eşit sürelerle itfa olunacaktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 333 seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde;

- Özel maliyet bedeli olarak kabul edilen ve bu çerçevede değerlendirilen tutarlar kira süresi boyunca eşit oranlarla itfa edilecek,
- Kira süresinin belirsiz olması halinde, kira süresi 5(beş) yıl olarak kabul edilecek ve 5(beş) yıl boyunca eşit oranlarla itfa edilecek,
- Kira süresinin her yıl yenilenmesi halinde yine kiralama süresi belirsiz olarak kabul edilecek ve söz konusu harcamalar 5 (beş) yıl boyunca eşit oranlarla itfa edilecektir.
- Öte yandan kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanana 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 yazılacaktır.

### **3- KURUMLAR TARAFINDAN ÖZEL MALİYET BEDELİ OLARAK AKTİFLEŞTİRİLEN İKTİSADİ KIYMETLERİN BEDELSİZ OLARAK MÜLK SAHİBİNE DEVRİ HALİNDE VERGİLENDİRME**

#### **3.1- Gelir Vergisi Kanunu Yönünden Yapılan Değerlendirmeler**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinde, maddede yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır.

Yine mezkur Kanun'un 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 kiralardan 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.

Öte yandan mezkûr Kanun'un 70'inci maddesinin 2'nci fıkrasında, madde de bentler halinde sayılan mal ve hakların ticarî veya zirai bir işletmeye dahil bulunması halinde, elde edilecek gelir unsurunun gayrimenkul sermaye iradı değil işin icabına göre ticari veya zirai kazanç olacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu çerçevede kurumların kiraladıkları iktisadi kıymetler için yaptıkları ve özel maliyet kavramı kapsamı içerisine giren kıymetleri, kira süresi sonunda veya kira süresi sona ermeden, mülk sahiplerine devretmeleri halinde söz konusu değerler mülk sahipleri açısından tahsil edilmiş kira geliri olarak kabul edilecektir. Söz konusu kıymetlerin bedelsiz olarak devredilmesi bu durumu değiştirmeyecektir.

Kiralanan iktisadi kıymetlerin, mülk sahibinin iktisadi işletmesine dahil olması halinde elde edilecek kazanç ticari kazanç olacak iken, mülk sahibinin iktisadi işletmeye dahil olmayan bir kıymeti kiralaması halinde elde edilecek gelir unsuru ise gayrimenkul sermaye iradı olacaktır.

### 3.2- Özel Maliyetlerin Devri Halinde Gelir Vergisi Stopajı Sorunsalı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 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, zirai kazançlarını bilanço veya zirai 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 BKK'na istinaden) %20 oranında tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Yine aynı Kanun'un "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.

Kurumlar tarafından kira süresi sonunda veya kira süresi sona ermeden özel maliyet bedeli kapsamına giren kıymetlerin bedelsiz olarak mülk sahibine devredilmesi halinde stopaj yapılıp yapılmayacağı hususu vergi hukukundaki tartışma alanlarından birisidir.

Konuya ilişkin olarak verilmiş farklı özetler ve yorumlar şöyledir:<sup>5</sup>

- "... nakden veya hesaben bir kira ödemesi söz konusu olmadığı için şirketiniz tarafından gelir vergisi tevkifatı da yapılmayacaktır."<sup>6</sup>
- "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 YMM Odası 15 Kasım 2006 tarih ve 06/58-59-60-61-62 sayılı Rapor unda tevkifat yapılmaması gerektiği görüşünü kabul etmiştir.

Konu hakkında bizim görüşümüz ise; kurumların kiraladığı gayrimenkul için yapmış olduğu özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamalarının kira süresi sonunda bedelsiz olarak kiralayana

<sup>5</sup> Aşağıda belirtilen özetler ile İstanbul YMM Odası'nın görüşüne ilişkin bilgiler Vergi Müfettişi Ümit GÜNER'in Vergi Müfettiş Yardımcıları İçin Muhasebe Dersi Sunumu'nun 139'uncu sayfasından alınmıştır.

<sup>6</sup> İstanbul Defterdarlığının 24.09.2003 tarih ve B.07.DEF.0.34.11-GV-94/5-13159 sayılı özelgesi

<sup>7</sup> İstanbul Defterdarlığının 16.09.2004 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11-GVK-94/5-10802-12382 sayılı özelgesi

devredilmesinin aynı kira ödemesi olarak değerlendirilmesi ve kiralamaya konu gayrimenkulün iktisadi işletmeye dâhil olmaması halinde, devredilen iktisadi kıymetlerin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit edilecek emsal değeri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin (1/5-a) bendi hükmüne istinaden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği yönündedir.

### **3.2- Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Yapılan Değerlendirmeler**

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 hüküm altına alınmıştır.

Yine Kanun'un "Emsal bedeli ve emsal ücreti" başlıklı 27'nci maddesinde; bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olacağı ve 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 alınacağı belirtilmiştir.

Öte yandan mezkur Kanun'un 29/1-a maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, bu Kanun'da 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, kurumlar tarafından kiralanın işyeri için özel maliyet niteliğindeki harcamaları dolayısıyla yüklenen ve fatura ve vb. belgelerde gösterilen katma değer vergisinin, KDV Kanunu'nun 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 katma değer vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

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

### **3.3- Vergi Usul Kanunu Yönünden Yapılan Değerlendirmeler**

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.

"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, kiralanın 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, kurumlar tarafından kiralanan işyeri için Vergi Usul Kanunu'nun 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.

#### **4- SONUÇ**

Kiralanan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile (normal bakım, onarım ve temizleme giderleri hariç) bu kıymetlerin kullanılması için yapılıp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan varlıkların bedeli olarak tanımlanan özel maliyet bedellerine ilişkin olarak çalışmamızda yaptığımız açıklamaları özetleyecek olursak;

- Özel maliyet bedellerinin değerlemesinde maliyet bedeli ölçüsü esas alınacaktır.
- Özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen tutarlar, kira süresi boyunca eşit oranlarla itfa edilecektir.
- Kira süresinin belirsiz olması halinde, kira süresi 5 (beş) yıl olarak kabul edilecek ve 5 (beş) yıl boyunca eşit oranlarla itfa edilecektir.
- Kira süresinin her yıl yenilenmesi halinde yine kiralama süresi belirsiz olarak kabul edilecek ve söz konusu harcamalar 5 (beş) yıl boyunca eşit oranlarla itfa edilecektir.
- 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 yazılacaktır.
- Kurumların kiraladıkları iktisadi kıymetler için yaptıkları ve özel maliyet kavramı kapsamı içerisine giren kıymetleri, kira süresi sonunda veya kira süresi sona ermeden, mülk sahiplerine devretmeleri halinde söz konusu değerler mülk sahipleri açısından tahsil edilmiş kira geliri olarak kabul edilecek ve kurumlar tarafından devredilen iktisadi kıymetlerin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit edilecek emsal değeri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin (1/5-a) bendi hükmüne istinaden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.
- Kurumlar tarafından kiralanan işyeri için özel maliyet niteliğindeki harcamaları dolayısıyla yüklenen ve fatura ve vb. belgelerde gösterilen katma değer vergisinin, KDV Kanunu'nun 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 katma değer vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

#### **KAYNAKÇA**

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 333 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- GÜNER, Ü. Vergi Müfettiş Yardımcıları İçin Muhasebe Sunumu
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği ,Denetim İlke ve Esasları, 5.Baskı
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Klavuzu, Mart 2016
- Tek Düzen Muhasebe Hesap Planı