

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2704

31/08/2012

Konu : Kredi kullanılarak satın alınan
gayrimenkulün, kiralanması ve satışının
KDV, KV ve Vergi Usul Kanunu karşısındaki
durumu.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, şirketiniz faaliyetlerinde hem ofis olarak hem de ortaklarınızın ikamet etmesi amacıyla banka kredisi kullanmak suretiyle bir ev/ofis almayı düşündüğünüzü belirterek, satın alacağınız taşınmaz için kullanılacak kredi taksitlerine isabet eden faiz tutarları ile BSMV'nin gider veya maliyet olarak dikkate alınıp alınamayacağı, söz konusu taşınmazın aktifinizde iki yıl bulundurulduktan sonra satılması halinde, taşınmaz satış kazancı istisnasından faydalanılıp faydalanılamayacağı ile taşınmazın ortaklarınızca konut olarak da kullanılması nedeniyle ortaklarınıza kira tahakkuku yapıp fatura düzenlenmesi gerekip gerekmediği hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

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, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, (6) numaralı bendinde de, işletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi ayni vergi, resim ve harçların safi kazancın tespit edilmesinde indirilebileceği belirtilmiştir.

5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmının istisna kapsamında değerlendirilebileceği, menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançların ise istisna kapsamına girmediği hükme bağlanmıştır.

Söz konusu istisnanın uygulamasına ilişkin ayrıntılı açıklamalar 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.6." bölümünde yapılmıştır.

Yine aynı Kanunun, "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" başlıklı 13 üncü maddesinde,

"(1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. 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 değerlendirilir.

(2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

(3) Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

(4) Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:

a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.

b) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

c) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

ç) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.

(5) İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır.

(6) Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır..."

hükmü yer almaktadır.

Konu ile ilgili olarak ayrıntılı açıklamalara 1 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğde yer verilmiştir.

Buna göre, ortaklarından bağımsız ayrı bir tüzel kişilik olarak kurulan sermaye şirketlerinin taşınmaz alımında bulunmaları ve bunları aktiflerine kaydetmeleri mümkündür. Aktife kayıt edilen söz konusu taşınmazların şirket ortağına kiralanması durumunda ise kira alınması ve kiralamaya ilişkin bedelin emsallere uygun olması gerekmektedir. Emsallere uygun bedelin tespitinde, Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükmü ile 1 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğde açıklanan yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanının kullanılacağı tabiidir.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 262 nci maddesinde; "maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder" şeklinde tanımlanmış olup, aynı Kanunun 269 uncu maddesinde iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu itibarla; kredi kullanılarak satın alınan gayrimenkullerin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemeler ve bunlara ilişkin her türlü giderlerin maliyet bedelini oluşturacağı tabiidir.

163 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili kuruluş dönemine ait faizlerin sabit kıymetlerle birlikte yatırımın maliyetine eklenmesinin zorunlu olduğu, işletme dönemine ait olan faizlerin ise ilgili bulundukları yıllarda doğrudan gider yazılmasının ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismanına tabi tutulmasının mümkün olduğu, açıklamasına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre;

- Banka kredisi kullanılmak suretiyle alınan taşınmazın, aktifleştirildiği hesap döneminin sonuna kadarki faiz giderlerinin taşınmazın maliyetine ilave edilmesi zorunlu olup, sonraki yıllarda oluşan faiz giderlerinin ise maliyete eklenmesi veya gider olarak dikkate alınması ihtiyaridir. Ancak, taşınmaz ile ilgili kredi faizlerini ilgili bulundukları yılda doğrudan gider mi yazılacağı yoksa amortismanına mı tabi tutulacağı hususundaki tercihin başlangıçta yapılması gerekmektedir. Gider yazma yolunun seçilmesi halinde daha sonraki yıllarda bu tür giderlerin gayrimenkulün maliyetine eklenerek amortisman yolu ile itfa edilmesi veya önce amortisman ayırmaya başlayıp sonra gider yazma yoluna gidilmesine kanunen imkân bulunmamaktadır.

- Şirket tarafından satın alınacak taşınmazla ilgili olarak banka kredisi kullanılması nedeniyle ödenen BSMV'nin kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi uyarınca gider olarak dikkate alınabileceği tabiidir.

- Şirketinizce satın alınan ve ofis olarak kullanılacak olan taşınmazın aktifinizde iki yıl bulundurulduktan sonra satılması halinde, 5520 sayılı Kanunun 5/1-e maddesinde belirtilen şartlarla satıştan elde edilen kazancın % 75'inin kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkündür. Söz konusu ofisin aynı zamanda ortaklar tarafından ikametgâh olarak kullanılması taşınmaz ticareti ile uğraştığınız anlamına gelmemektedir.

- Söz konusu ofisin ortaklara ikametgah olarak kullandırılması nedeniyle, ortaklardan kira alınmaması ya da alınan kira bedelinin emsallere uygun olmaması halinde, örtülü kazanç dağıtımı yapıldığı kabul edilerek örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı kurum kazancına ilave edilecektir. Ayrıca, örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarının, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde, anılan maddede belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılması sebebiyle, bu şekilde dağıtılmış kâr payının, net kâr payı tutarı olarak kabul edilerek brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin 1 inci fıkrasına göre, Türkiye'de ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin; 1 inci maddesinin 3 üncü fıkrasının (f) bendine göre, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin katma değer vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Kanunun 4 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında, hizmetin; teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşeceği belirtilmiştir.

Kanunun 17 nci maddesinin 4 üncü fıkrasının (r) bendinde, kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimlerinin vergiden istisna olduğu, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimlerinin ise istisna kapsamında yer almadığı; istisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında

yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisinin teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla şirket aktifine kayıtlı gayrimenkulün şirket faaliyetine ilişkin ortaklara kullandırılan bölümüyle ilgili emsallere uygun kira bedelinin, yukarıda belirtilen hükümlere göre hesaplanması suretiyle tespit edilen tutarlar üzerinden şirket için gelir kaydedilmesi gerekmekte olup, söz konusu kira bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanarak ortaklara fatura edilmesi zorunludur.

Söz konusu gayrimenkulün ticari amaçla elde bulunduruluyor olmaması ve en az iki tam yıl süre ile şirket aktifinde bulunması halinde, söz konusu gayrimenkulün satışı 17/4-r maddesi hükmü uyarınca katma değer vergisinden istisna olacaktır.

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.