

Kira Karşılığı Yapılan Tadilat Bedeli Üzerinden G.V. ve KDV Tevkifatı Yapılıp Yapılmayacağı hk.

Sayı:

47285862-120[72-2014/04-9]-18796

Tarih:

09/04/2018

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

KAHRAMANMARAŞ VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 47285862-120[72-2014/04-9]-18796

09.04.2018

Konu : Kira Karşılığı Yapılan Tadilat Bedeli
Üzerinden G.V. ve KDV Tevkifatı Yapılıp
Yapılmayacağı

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; mükellefiyeti olmayan bir gerçek kişiden 15 yıllığına kiraladığınız binayı çeşitli tadilatlar yaparak otel şekline dönüştürdüğünüzü, ilk dört yıl için kira bedelinin yıllık 100.000,00 TL olduğunu, beşinci yıldan itibaren ise yıllık 125.000,00 TL olacak şekilde aylık taksitler halinde ödeneceğini, yapılan tadilat masraflarının aktifleştirilerek özel maliyetler hesabında takip edileceğini ve binanın 15 inci yılın sonunda sahibine teslim edileceğini belirterek, tadilat masraflarına karşılık gelen ilk dört yılın kira bedelinden gelir vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı ile sorumlu sıfatıyla 2 nolu KDV beyannamesi verilip verilmeyeceği hususunda Başkanlığımızdan bilgi istenilmektedir.

GELİR ve KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde gayrimenkul sermaye iradının tarifi yapılarak nelerin gayrimenkul sermaye iradı olduğu maddeler halinde sayılmıştır.

Anılan Kanunun "Gayrisafi Hasılat" başlıklı 72 nci maddesinin birinci fıkrasında, 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 nakten veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarı olduğu hüküm altına alınmış olup, maddenin üçüncü fıkrasında ise, "Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler, kira müddetinin hitamında bedelsiz (Kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır) olarak kiraliyana devrolunduğu takdirde, mezkur kıymetler kiraliyan bakımından, bu tarihte aynen tahsil olunmuş addolunur." hükmüne yer verilmiş bulunmaktadır.

Gayrimenkul sermaye iradında, elde etme "tahsilat" esasına bağlanmış olup, tahsilat çeşitlerinden bir diğeri de aynı tahsilattır. Aynı olarak tahsil edilen kiralar, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir. Emsal bedelinin ise adı geçen Kanunun 267 nci maddesinin üçüncü sırasına göre Takdir Komisyonu tarafından belirlenmesi gerekir. Ancak, mahkemelerce re'sen değer biçilmesi durumunda, bu değer emsal bedeli yerine geçer.

Ayrıca, kiracıdan gider karşılığı olarak alınan paralar, gayrisafi hasılatın bir unsurudur.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Toplama yapılmayan haller" başlıklı 86 ncı maddesinde,

"Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

Tam mükellefiyette;

...

c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,

..."

hükmü yer almaktadır.

Adı geçen Kanunun 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 çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar." hükmüne yer verilmiş olup, aynı fıkranın 5/a bendiyle de 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemeler üzerinden % 20 oranında tevkifat yapılacağı hükmüne bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 213 sayılı 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 değerlendirir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir..."

hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, 'ndan kiralanmış gayrimenkul için şirketiniz tarafından ilgili 4 (dört) yıl itibarıyla yapılan tadilat ve inşaat işlerine ilişkin harcamalar, kiracı şirketiniz açısından özel maliyet bedeli olarak kabul edilecektir. Gayrimenkule ilave edilen değerlerin ise kiraya veren açısından kiralama işleminin bitimine isabet edecek vergilendirme döneminde tespit edilecek değerleri üzerinden kira süresinin sona erdiği dönemin geliri sayılmak suretiyle, aynen tahsil edilen kira bedeli olarak Gelir Vergisi Kanununun 85 ve 86 ncı maddesi hükümleri dikkate alınmak suretiyle, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekecektir. Söz konusu gelir üzerinden yapılması gerekli tevkifat yükümlülüğü ise, gelirin elde edilmiş sayıldığı, başka bir ifade ile kiralama işleminin sona erdiği dönem itibarıyla doğacaktır.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

KDV Kanununun;

-1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin,

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

KDV'ye tabi olduğu,

-9/1 inci maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği,

-10 uncu maddesinin (a) bendinde, vergiyi doğuran olayın, malın teslimi ve hizmetin yapılması ile meydana geleceği, (b) bendinde, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesiyle, (c) bendinde ise kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutata olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması anında meydana geleceği,

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

hükme bağlanmıştır.

26/04/2014 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak 01/05/2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliğinin "I/C-2.1.2.3. Kiralama İşlemleri" başlıklı bölümünde; KDV Kanununun (1/3-f) maddesine göre, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemlerinin KDV'nin konusuna girdiği, söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işleminin, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa dahi KDV'ye tabi olacağı, bu kiralama işlemleri ile ilgili KDV'nin, kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetinin bulunmaması, kiracının KDV mükellefi olması şartlarının birlikte var olması halinde, kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edileceği ifade edilmiştir.

Buna göre, sözleşme hükümlerinin incelenmesinden özel şahıstan inşaatı henüz tamamlanmayan bir apartman binasının ilk dört yıllık kira bedeli (100.000,00 TL x 4 = 400.000,00 TL) karşılığı, tüm müşterilati içerisinde olmak üzere otel yapılmak ve otel ruhsatı alınmak koşuluyla kiralandığı anlaşıldığından, bu kiralama işleminin, gayrimenkul kiralanması işlemi olarak değil otel işletim hakkının kiraya verilmesi olarak değerlendirilmesi ve KDV Kanununun 1/3-f maddesi uyarınca KDV'ye tabi olması gerekmektedir.

Kiralama bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (kira sözleşmesinde belirlenen ilk 4 yılın "100.000,00 TL x 4 = 400.000,00 TL" yıllık, sonraki yıllar "125.000.00.TL / 12" aylık) kiralama bedellerinin ödendiği dönemlerde Kanunun 9 uncu maddesi hükmü gereğince Şirketinizce 2 No. lu KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

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 özelveye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.