

Başlık İntifa hakkı tesis edilen taşınmazlar üzerinde inşa ya da restorasyon yapılmak suretiyle yapılacak harcamaların vergi kanunları karşısındaki durumu hk.
Tarih 16/07/2014
Sayı 11395140-105[327-2012/VUK-1- . . .]-1881
Kapsam

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-105[327-2012/VUK-1- . . .]-1881

16/07/2014

Konu : Vakıf mülkiyetinde olan taşınmaz üzerinde kurulan intifa hakkının vergilendirilmesi.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda kurumunuz ile ... arasında akdedilen intifa hakkı tesis sözleşmesine istinaden kurumunuz lehine söz konusu Vakfın sahibi olduğu taşınmazlar üzerinde ... yıl süreyle intifa hakkı tesis edildiği, bu sözleşmeye istinaden kurumunuz tarafından ... yıl boyunca aylık taksitlerle toplam bedeli sözleşmede belirtilmiş olan tutarlar üzerinden bedel ödeneceği, bu taşınmaz üzerinde inşa ya da restore işlemleriyle ... yapılacağı, bu yapıların intifa hakkı süresi sonunda bedelsiz olarak Vakfa devredileceği belirtilerek; Vakfa yapılacak ödemelerin topluca gayrimaddi hak bedeli olarak aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla mı veya aylık ödemeler yapıldıkça doğrudan mı gider kaydedileceği, toplam bedeli ile ödeme planı intifa sözleşmesinde belli edilmiş olan ödemelerden tevkifat yapıp yapılmayacağı, söz konusu taşınmaz üzerine inşa edilecek yapıların hak kapsamında mı yoksa özel maliyetler kapsamında mı kaydedilerek itfa edileceği hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Konu ile ilgili olarak vermiş olduğunuz ... tarihli dilekçe ekinde yer alan İntifa Hakkı Resmi Senedi ve İntifa Hakkı Sözleşmesinin tetkikinden; ekli resmi senette listelenen muhtelif taşınmazlar üzerinde yukarıda belirtilen tesisler ile binaların inşasını kapsayacak şekilde kurumunuz lehine ... tarihine kadar intifa hakkı tesis edildiği ve 20.. yılı itibariyle tutarları sözleşme eki tabloda listelenen Amerikan Dolarına endeksli Türk Lirası cinsinden intifa hakkı tesis bedeli ödemesinin gerçekleştirilmekte olduğu anlaşılmaktadır.

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 ncı 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 Kanununun 70 inci maddesinde gayrimenkul sermaye iradının tarifi 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; aynı 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 Kanununun "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. Kanununun 94 üncü maddesinde ise vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar sayılmış olup maddenin (5/b) bendinde, vakıflar (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara 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.

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 giderlerin gayrimenkulün maliyet bedeline ekleneceği, gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise kiracı tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderlerin bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirileceği, kiracının faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderlerin de bu hükümde olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanununun 327 nci maddesine göre, gayrimenkullerin iktisadî kıymetlerini artıran ve aynı Kanununun 272 nci maddesinde yazılı özel maliyet bedellerinin, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmesi, kira süresi dolmadan kiralanın şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderlerin, boşaltmanın sona erdiği yılda bir defada gider yazılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun "İntifa Hakkı ve Diğer İrtifak Hakları" başlıklı bölümünde, intifa hakkının taşınır, taşınmazlar, haklar veya bir mal varlığı üzerinde kurulabileceği, intifa hakkının sahibinin hakkın konusu olan malı zilyetliğinde bulundurma, yönetme, kullanma ve ondan yararlanma yetkilerine sahip olduğu belirtilmektedir.

Buna göre, üçüncü kişi lehine intifa hakkı kuran gayrimenkul malikinin mülkiyet hakkının devam etmesi (bu kapsamda gayrimenkulü devredebilmesi, rehin edebilmesi veya satabilmesi); malikin yükümlülüğünün sadece, intifa hakkı sahibinin söz konusu gayrimenkulden, bu hakkın tanıdığı süreler dahilinde yönetme, kullanma ve yararlanmasına rıza göstermekten ibaret olması hususları dikkate alındığında, intifa hakkı suretiyle taşınmazın kullandırılması işleminin kiralama olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Diğer bir deyişle, intifa hakkı tesisinde satım akdinin en önemli unsuru olan "mülkiyetin nakli" söz konusu olmamakta sadece ilgili gayrimenkulü zilyetliğinde bulundurma, yönetme, kullanma ve ondan yararlanma yetkileri devredilmektedir. Dolayısıyla; kira akdi, kiralayanın kiracının ödediği veya ödeyeceği bir bedel mukabilinde bir şeyin veya bir hakkın kullanılmasını belli bir süre için kiracıya terk etmeyi taahhüt ve iltizam etmesi olarak tarif edilebileceğinden intifa hakkı tesisi işleminin de kiralama niteliğinde olduğunun kabulü gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalar uyarınca;

- Şirketiniz ile ... Vakfı arasında ... yıl süreli olarak imzalanan intifa hakkı tesisine ilişkin sözleşme

çerçevesinde aylık taksitler şeklinde söz konusu vakfa yapacağınız ödemelerin kira ödemesi olarak değerlendirilmesi (intifa hakkı tesisi için yapılan ödemelerin kira ödemesi sayılması nedeniyle bu ödemelerin amortisman yoluyla itfası veya özel maliyet olarak giderleştirilmesi mümkün olmamaktadır.), Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca gider olarak dikkate alınması ve bu tutarlar üzerinden Kanununun 94 üncü maddesi gereği %20 oranında tevkifat yapılması,

-İntifa hakkı sözleşmesi çerçevesinde şirketinizce intifa hakkına konu taşınmaz üzerinde inşa edilecek ve sözleşme süresi sonunda bedelsiz olarak anılan vakfa devredilecek ... inşası için yapılacak harcamaların özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesine imkan bulunmayıp, sözleşmeye göre yapılan tesislerin tamamlanıp cins tashihi için yapıldığı veya fiilen kullanılmaya başlandığı tarih itibarıyla şirketinizce bina yapım hizmeti verilerek anılan vakfa teslim edildiğinin kabulü,

- Şirketinizce söz konusu tesislerin inşası için yapılan harcamaların emsale uygun belirlenen bir kâr marjı ile kiralamayı yaptığınız vakfa fatura edilerek bina yapım hizmeti karşılığı alacak olarak şirketiniz kayıtlarına intikal ettirilmesi ve yapım hizmeti nedeniyle oluşan kazancın da kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi,

-Şirketiniz ile arsa sahibi arasında yapılan sözleşme hükümleri dikkate alındığında, sözleşme süresinin sonuna kadar inşa edilen tesislerin 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 vakfa hesaben yapılan kira ödemesi olarak kabul edilmek suretiyle bu tutarlar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre gelir vergisi kesintisi yapılması

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.