

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-105[327-2014/VUK1-18555]-228978

28.11.2016

Konu : Rölöve, restorasyon ve restitüsyon
harcamalarının özel maliyet olup
olmadığı ve kira ödemelerinin gider
yazılıp yazılamayacağı.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, mülkiyeti T.C. Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne ait ... unvanlı taşınmaz için T.C. Vakıflar Genel Müdürlüğü ile ... Ltd. Şti. arasında rölöve, restorasyon ve restitüsyon karşılığı 30 yıl süreli kira sözleşmesi yapıldığı, söz konusu sözleşmenin T.C. Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün "Olur "u ile şirketinize devredildiği, "korunması gerekli kültür ve tabiat varlığıdır" kaydı olan söz konusu taşınmaz için rölöve, restorasyon ve restitüsyon harcamaları ile sözleşme gereği her ay kira ödemelerinin yapılacağı belirtilerek; şirketiniz tarafından 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamında yapılan rölöve, restitüsyon ve restorasyon harcamalarının özel maliyet olup olmadığı ve ödenen kira bedellerinin gider yazılıp yazılamayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

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 38 inci maddesinde; "Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;
2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur." hükmü yer almaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde ise ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Özelge talep formunuz ekinde ibraz etmiş olduğunuz sözleşmenin tetkikinden;

- Söz konusu işin Vakıflar Genel Müdürlüğüne ait ... isimli taşınmazın restorasyonu karşılığı 30 yıl süreyle kiralanması işi olduğu,

- Hali hazırda bodrum, zemin ve normal iki kattan oluşan yapıya, uygulama projesi doğrultusunda kat artışının yapılabileceği ve yapılacak bu katlar için de kira bedellerinin öngörüldüğü,

- Sözleşme tarihinden itibaren geçerli olmak üzere aylık kira bedellerinin belirlendiği, projelerin hazırlanması veya restorasyon aşamasında, ilgili kurum ve kuruluşlarca zemine ilişkin önerilebilecek tahkim ve iyileştirme çalışmaları da dahil olmak üzere, öngörülmeyen tüm iş ve işlemlere ait masrafların tarafınızca karşılanacağı

anlaşılmıştır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, Vakıflar 1. Bölge Müdürlüğü muvafakatine dayanarak ihalesini devraldığınız restorasyon karşılığı kiralama işine ait ödenen kira bedellerinin doğrudan gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca, restorasyon kapsamında tarafınızca yüklenilecek ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 272 nci maddesi kapsamında özel maliyet sayılabilecek giderlerin, kiralama süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilerek giderleştirilmesi; özel maliyet kapsamında sayılmayan giderlerin ise safi kurum kazancınızın tespitinde doğrudan gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

II- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "*Gayrimenkullerde veya Elektrik Üretim ve Dağıtım Varlıklarında Maliyet Bedelinin Artması*" başlıklı 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.

Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir."

hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, aynı Kanunun "*Özel Maliyet Bedellerinin İtfası*" başlıklı 327 nci maddesinde; "*Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadi 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, 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 yazılır.*" hükmü mevcuttur.

Yukarıdaki hükümlerden de anlaşılacağı üzere, kira ile tutulan gayrimenkullerde, normal bakım, tamir ve temizleme giderlerinden farklı olarak kiracı tarafından gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini artırmak amacıyla yapılan giderler ile kiracının faaliyetini icra için meydana getirdiği tesisata ait giderlerin özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, şirketiniz tarafından kiralanmak suretiyle edinilen taşınmaz için normal bakım, tamir ve temizleme giderlerinden farklı olarak yapılan rölöve, restorasyon ve restitüsyon harcamalarının gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini artırmak maksadıyla yapılan giderler kapsamında değerlendirilmesi ve söz konusu harcamaların özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilerek Vergi Usul Kanununun 327 nci maddesine göre kira süresince eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerekmektedir. Normal bakım, tamir ve temizleme giderlerinin ise doğrudan gider yazılabileceği tabiidir.

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.