

Duyuru Tarihi : 24.03.2010
Duyuru No : DUYURU/2010-022
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ / NİSAN 2010 / SAYI : 208 / Sayfa : 80 – 85

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

SERBEST MESLEK ERBABININ KENDİSİNE AİT GAYRİMENKULDE FAALİYET GÖSTERMESİNE İLİŞKİN VERGİSEL ÖZELLİKLER VE KATILMADIĞIMIZ MUKTEZALAR

1. GENEL AÇIKLAMA:

Bilindiği üzere, GVK'nun 65 inci maddesine göre;

“Serbest meslek faaliyeti sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır”

Bu tanım uyarınca **şahsen ve bağımsız olarak** faaliyet gösteren avukatlar, noterler, mali müşavirler, doktorlar, mühendisler, gümrük müşavirleri ve diğer serbest meslek erbabı, bu faaliyetleri çerçevesinde gelir vergisi mükellefiyetine tabidirler ve mesleki kazançlarını serbest meslek kazanç defteri tutarak belirlerler. (VUK'nun 210-212 inci maddeleri)

Şahsen ve bağımsız olarak serbest meslek faaliyetinde bulunan ve dolayısıyla serbest kazanç defteri tutan meslek mensupları kimi zaman bu faaliyetlerini ikametgâhlarında sürdürmekte, kimi zaman da kendi şahsi mülkleri olan gayrimenkulü işyeri olarak kullanmak suretiyle mesleki faaliyette bulunabilmektedirler.

Bir serbest meslek erbabının kendi evinde veya kendi mülkiyetindeki bir büro veya işyerinde faaliyette bulunması durumunda bu mülkün serbest meslek erbabının envanterine dahil edilmesi, KDV'sinin indirilmesi, bu mülk satıldığında KDV hesaplanması, serbest meslek faaliyeti terk edildiğinde bu mülkün işletmeden çekiş sayılarak gelir vergisi hesabına konu edilmesi mevzuatımıza göre mümkün değildir. Bu görüşümüz ve aksi yönde görüş içeren katılmadığımız muktezalar bu yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

2. KENDİ MÜLKİYETİNDEKİ BÜROYU İŞYERİ OLARAK KULLANAN SERBEST MESLEK ERBABININ BU BÜROSUNU MESLEKİ ENVANTERİNE DAHİL ETMESİ GEREKTİĞİ HAKKINDAKİ KATILMADIĞIMIZ MUKTEZA:

İlişikte metnini sunduğumuz Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'na ait 1.2.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.02-300-08- /271sayılı muktezada (www.bvdb.gov.tr), serbest meslek erbabının şahsi mülkü olan büroda mesleki faaliyet göstermesi halinde;

- Bu büroyu mesleki envanterine dahil etmesi gerektiği,

- Büronun satılması veya işletmeden çekilmesi halinde mesleki kazanç doğacağı, serbest meslek makbuzu düzenleneceği ve KDV hesaplanması gerektiği,

görüşlerine yer verilmiştir.

Bu görüşler, bizim anlayışımıza göre kanuna aykırıdır. Söz konusu özelgedeki bu görüşlere niçin katılmadığımız aşağıdaki bölümde açıklanmıştır.

3. MUKTEZADAKİ KATILMADIĞIMIZ GÖRÜŞLER VE KATILMAMA NEDENLERİMİZ:

3.1. Serbest Meslek Erbabının Mesleki Faaliyetinde Kullandığı Kendi Mülkü Olan Gayrimenkulü Mesleki Envanterine Dahil Etmesi Yasada Öngörülmemiştir:

Ekli muktezada serbest meslek erbabının şahsen sahip olduğu gayrimenkulü mesleki faaliyetinde kullanıyor olmasının bu gayrimenkulün maliyet bedeli üzerinden mesleki envantere dahil edilmesini gerektirdiği ileri sürülmekte olup buna dayanak olarak VUK'nun 187 inci maddesi gösterilmektedir.

Her ne kadar VUK'nun 187 inci maddesine göre ferdi teşebbüslerde mükellefçe sahip olunan ve işe tahsis edilen gayrimenkullerin envantere alınması mecburiyeti var ise de, bu mecburiyet, serbest meslek erbabını kapsamamaktadır.

Çünkü VUK'nun 187 inci maddesi, "*BİLANÇO ESASINA GÖRE DEFTER TUTMA*" başlığı altında bulunmaktadır ve bu nedenle **söz konusu hüküm, sadece bilanço esasına göre defter tutan, veya zirai ve ticari kazanç elde eden gelir vergisi mükelleflerini kapsamaktadır.**

Kendi mülkünü işinde kullanan gelir vergisi mükellefi serbest meslek erbabı ise, bu mülkü envanterine alması söz konusu olamaz. Nitekim serbest meslek erbabı açısından dikkate alınması gereken VUK'nun 210,211 ve 212 inci maddelerinde, mesleki faaliyette kullanılan şahsi mülkün envantere alınacağı hükmü yoktur.

Serbest meslek kazanç defteri, bir tarafında mesleki hasılatın diğer tarafında mesleki giderlerin yazıldığı bir defterdir. (VUK 210)

Serbest meslek erbabının bu defter dışında tutması gereken kayıt amortisman kayıtlarından ibarettir. Bu kayıtlar serbest meslek defterinde yer alan amortisman giderlerinin dayanağını teşkil eder. Amortisman kayıtları ise VUK'nun 189 uncu maddesine göre tutulur. (VUK 211)

VUK'nun 189 uncu maddesinde amortisman kayıtlarının 3 şekilde tutulabileceği belirtilmektedir:

1. Envanter defterinin ayrı bir yerinde (serbest meslek erbabının envanter defteri olmadığından bu usul serbest meslek erbabı için geçerli değildir.)
2. Özel bir amortisman defterinde (bu defter tasdik gerektirmez.)
3. Amortisman listelerinde.

Görüldüğü gibi serbest meslek erbabı mesleki faaliyette kullanmak üzere satın aldığı mesleki sarf malzemelerini, fiilen sarf olunmalarını beklemeksizin alış belgelerine istinaden mesleki gider kaydetmekte ve dolayısıyla malzeme stoku söz konusu olmamaktadır.

Yine serbest meslek erbabı esasen şahsi malı olan mesleki cihaz ve aletler serbest meslek defterine dahil edilmemekte, amortisman defterlerinde veya listesinde belirlenen amortisman tutarları gider olarak dikkate alınmaktadır.

Mesleki giderlerin sıralandığı GVK'nun 68 inci maddesinde yer alan 4 no.lu bentte, mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve taşıtlar için VUK hükümlerine göre hesaplanacak amortismanlar ve bunların elden çıkarılması halinde doğabilecek zararlar mesleki gider kalemleri olarak kabul edilmiştir.

GVK'nun 68 inci maddesi serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alınabilecek mesleki giderlerin neler olduğu sıralanmaktadır. Bu maddenin 1 no.lu bendinde, mesleki gider kalemlerinden biri olarak "Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen GENEL GİDERLER" zikredilmiştir. Aynı bentteki parantez içi hükümde işyeri kendi mülkü olanların kira yerine amortismanı, ikametgahı kendi mülkü olup, bunun bir kısmını işyeri olarak kullananların amortismanının yarısını gider yazabilecekleri hükme bağlanmıştır.

Serbest meslek erbabı işine tahsis ettiği kendi gayrimenkulünün amortismanını yukarıda belirtildiği şekilde mesleki gider olarak dikkate alabilmekle beraber bu gayrimenkulün mesleki envantere dahil edilmesi gerektiği hakkında hiçbir hüküm mevcut değildir. Hatta bilanço usulünde defter tutan gelir vergisi mükelleflerinin ticari veya zirai faaliyete tahsis ettiği gayrimenkulün envantere alınması mecbur kılınmışken, serbest meslek erbabı açısından buna paralel bir hüküm bulunmayışı, serbest meslek erbabının mesleki işinde kullanıyor da olsa şahsen sahip olduğu büroyu veya ikametgah olarak kullandığı kendi evini mesleki envantere dahil etmesinin kanunen söz konusu olmadığını göstermektedir.

Serbest meslek kazancının tespitinde mesleki gider olarak dikkate alınabilecek amortismanlar, 68'inci maddenin 4 no.lu bendinde düzenlenmiştir. Buna göre serbest meslek erbabının amortismanları sadece mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtların amortismanından ibarettir. 68'inci maddenin birinci bendinde ise GENEL GİDERLER düzenlenmiş olup, serbest meslek işine tahsis edilen gayrimenkulün amortismanı da bu bentte genel gider kalemi olarak sayılmıştır. Yani BU AMORTİSMAN BİLİNER ANLAMDA AMORTİSMAN DEĞİL, AMORTİSMANIN ÖLÇÜ OLARAK KULLANILDIĞI GÖTÜRÜ NİTELİKTEKİ BİR GENEL GİDER KALEMİDİR. Bu nedenle serbest meslek işine tahsis edilen gayrimenkuller üzerinden amortisman ayrıldığı gerekçesiyle bu gayrimenkuller mesleki envantere dahil edilemez. Başka bir anlatımla bu gayrimenkuller mesleki envantere dahil amortismanına tabi iktisadi kıymet olarak nitelendirilemez.

Serbest meslek erbabının şahsi mülkiyetindeki büro veya konutun mesleki faaliyette kullanılsa bile mesleki envantere dahil edilemeyeceği açık olduğuna göre, bu gayrimenkulün ediniminde yüklenilen KDV nin indirilemeyeceği, (tesliminde de KDV aranmayacağı) mesleki faaliyete tahsis niyetiyle de alınmış olsa, gayrimenkul alımına ilişkin kredi faizlerinin ve kur farklarının mesleki gider olarak dikkate alınamayacağı bize göre kuşkusuzdur. Ancak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 14.04.2005 tarih ve 11357 sayılı özeltgede, mesleki faaliyette kullanılan gayrimenkulün satın alınmasıyla ilgili kredi faizlerinin alım yılına ait olanlarının gayrimenkul maliyetine ilavesi gerektiği, izleyen yıllara ait faizlerin gider olarak dikkate alınabileceği veya maliyete eklenebileceği görüşüne yer verilmiş olup, bu görüşe katılmıyoruz. (Bu muktezanın metni, Vergi Denetmeni Sn. Fatih GÜNDÜZ tarafından hazırlanan ve Yaklaşım Dergisinin Eylül 2007 sayısında yayımlanan yazıda yer almaktadır.)

3.2. Mesleki Faaliyette Kullanılan Şahsi Gayrimenkulün Satışından Elde Edilen Kazanç Serbest Meslek Kazancı Olamaz. Bu Gayrimenkul Envantere Dahil Olamayacağı İçin İşletmeden Çekilmesi Ve Bu Suretle Mesleki Kazanç Oluşması da Söz Konusu Değildir:

Yine ekteki katılmadığımız muktezada serbest meslek erbabının mesleki faaliyetine tahsis ettiği gayrimenkulü;

- Satması halinde doğan kazancın mesleki hasılat olacağı,
- İşletmeden çekmesi halinde emsal bedel üzerinden serbest meslek makbuzu düzenlemesi gerektiği

ileri sürülmektedir.

Bu görüşlere de katılmıyoruz. Çünkü mesleki faaliyete tahsis edilen gayrimenkul ile mesleki demirbaşlar farklı hükümlere tabi tutulmuşlardır. Mesleki demirbaşlar bir demirbaş envanteri oluşturmakta, bunların satışı halinde satış bedeli ile amortisman düşülmüş envanter değerleri arasındaki fark mesleki hasılatı dahil olmaktadır. Hatta demirbaş satışından zarar doğduğunda bu zararın mesleki gider olması söz konusudur. (GVK 68/4 ve VUK 328)

Buna mukabil mesleki faaliyete tahsis edilen gayrimenkuller, yukarıda açıkladığımız nedenlerle mesleki envantere dahil olmadığından, bunların amortismanı mesleki giderler arasında yer almakla beraber, (GVK 68/1) satılması veya mesleki faaliyete tahsisten çekilmesi nedenleri ile mesleki kazanç doğması mümkün değildir. Mesleki faaliyete tahsis edilen konut veya işyeri ile yine mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş ve taşıtların GVK'nun 68/1 ve 68/4 üncü maddelerinde ayrı ayrı düzenlenmiş olması ve 68/4 üncü maddede mesleki faaliyete tahsis edilen tesisat, demirbaş ve taşıtların satışından doğacak zararın mesleki gider olarak kabul edilmesine rağmen mesleki faaliyete tahsis edilen gayrimenkuller için böyle bir hükmün öngörülmemiş olması, gayrimenkul satışlarında doğacak karın da zararın da mesleki hasılatı veya mesleki gidere dahil edilemeyeceğini göstermektedir.

4. MESLEKİ FAALİYETLERDE KULLANILAN BÜRO VEYA KONUTUN SATILMASI VEYA MESLEKİ FAALİYETE TAHSİS HALİNİN SONA ERDİRİLMESİNİN SERBEST MESLEK MAKBUZU İLE BELGELENECEĞİ VE KDV HESAPLANACAĞI GÖRÜŞÜ YASAYA AYKIRIDIR :

Ekli muktezada, mesleki faaliyette kullanılan ve şahsen sahip olunan büronun satılması veya mesleki faaliyette kullanıma son verilmesi halinde KDV doğacağı, satış işleminin serbest meslek makbuzu ile belgelenmesi öngörülmektedir.

Bizim anlayışımıza göre ise, serbest meslek erbabının şahsen sahip olduğu işyerini mesleki faaliyetine tahsis etmesi veya bu faaliyetini mülkiyeti kendisine ait konutunda icra etmeye başlaması, bu işyerinin veya konutun vergisel açıdan pozisyon değiştirmesini gerektirmez.

Çünkü yukarıda açıkladığımız nedenle, böyle durumlarda amortisman hesaplayıp gider yazma hakkı doğmakla beraber, konutun veya işyerinin mesleki sabit kıymet envanterine dahil edilmesi gerekmemekte, konut veya işyeri mükellefin şahsi malı olarak kalmaya devam etmekte, mesleki boyuta geçmemektedir.

Şahsen sahip olunan gayrimenkullerin teslimi bilindiği üzere KDV'nin konusuna girmemektedir. Şahsen sahip olunan gayrimenkulün mesleki faaliyette kullanılması, bu gayrimenkulün envantere ve dolayısıyla KDV'li alana girmesine sebebiyet vermediği için, gayrimenkulün mesleki faaliyette kullanılmasına son verilmesi olayının işletmeden çekiş sayılarak KDV hesaplanmasına konu edilmesi söz konusu olamaz.

Mesleki faaliyette de kullanılan konutun veya içinde meslek icra edilen işyerinin serbest meslek erbabı tarafından satılmasında ortaya çıkan bedel mesleki hasılatı dahil değildir. Çünkü hiçbir gayrimenkul, mesleki envanter içinde düşünülemez. Bu nedenle söz konusu konut veya işyerinin satışında serbest meslek makbuzu düzenlenmesi de söz konusu olamaz.

Bizim görüşümüz, serbest meslek erbabının mesleki faaliyetinde kullandığı ve üzerinden amortisman ayırarak gider yazdığı hiçbir mesleki alet, ekipman, demirbaş veya gayrimenkulün ediniminde ödenen KDV nin indirim konusu yapılamayacağı, bunların satışı halinde de KDV hesaplanmasına gerek bulunmadığı yönündedir.

Çünkü şahsi mal varlığı edinilmesinde ödenen KDV indirilemez. Mesleki faaliyete tahsis edilmiş de olsa her türlü mal veya demirbaş şahsi mal olma vasfını korumaktadır.

Mesleki faaliyete tahsis edilen demirbaş ve cihazlar üzerinden ayrılan amortismanın mesleki hasılatından indirilebilmesi ve buna paralel olarak söz konusu malların satılması durumunda satış bedeli ile malın amortisman indirilmiş net değeri arasındaki fark üzerinden gelir vergisi istenmesi Vergi Usul Kanunu'nu ve Gelir Vergisi Kanunu'nu ilgilendiren olaylardır. Mesleki faaliyete tahsis, KDV indiriminin gerekçesi olamayacağı gibi, mal satıldığında veya mesleki faaliyete tahsis sona erdiğinde KDV hesaplanacak bir duruma da getiremez. Zira bir işlemde KDV alınabilmesi için o işlemin mutaden yapılan bir işlem olması esastır. **Mesleki faaliyete tahsis edilen malların şu veya bu nedenle satılması mesleki mal alım-satımı şeklinde bir faaliyet olarak tanımlanamayacağına göre böyle bir satışta KDV aranmaz, satışta KDV aranmayacağı için de alıfta yüklenilen KDV nin indirilmesine izin verilemez.**

Sonuç olarak serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan işlemlerin, münhasıran serbest meslek işi tarifine uyan işlemler olduğunu, menkul veya gayrimenkul mal satışı şeklindeki işlemleri ise KDV'nin kapsamı dışında olan arızı işlem saymak gerektiğini düşünüyoruz. Nitekim Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/2 nci maddesinde, sadece serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerin stopaja tabi tutulması (mesleki alet ve malzeme satışının stopaja tabi olmaması) bu görüşümüzü doğrulamaktadır.

Mesleki faaliyete tahsis edilmiş olmakla beraber KDV indirimine konu edilmeyen ve amortisman da ayrılmayan menkul ve gayrimenkul malların satışında KDV aranmayacağı hususu çok daha barizdir.

Ancak mesleki faaliyete tahsis edilen malların satışında KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı konusunda, aksi görüşte olanlara da rastlanabileceği unutulmamalıdır.

Örnek olarak, 10.3.1993 tarih ve E.1992/3849 K.1993/1109 sayılı Danıştay 9 uncu Daire kararında, bir doktorun işi terk nedeniyle yaptığı röntgen cihazı satışının KDV ye tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Kararın metni şöyledir :

“Röntgen Mütahassısı olarak faaliyette bulunan davacı adına 1987 takvim yılı için ikmalen salınan Katma Değer Vergisi ile kesilen kaçakçılık cezasına karşı açılan davayı; uyuşmazlığın serbest meslek faaliyetinde kullanılan ancak envanterde kayıtlı olmaması nedeniyle amortisman ayrılmayan cihazların satışı sırasında Katma Değer Vergisi alınıp alınmayacağı hususuna ilişkin olduğu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 67.maddesine 2361 sayılı kanunla eklenen fıkrada, amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi Usul Kanununun 328.maddesinde ise, amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki farkın kar ve zarar hesabına geçirileceği, serbest meslek kazanç defteri tutan mükelleflerin bu farkı defterlerinde hasılat veya gider olarak kaydedeceklerinin belirtildiği, bu durumda serbest meslek faaliyetinde kullanılan ve faaliyete son verilmesi nedeniyle satışı yapılan cihazların amortismanı tabi iktisadi kıymetler olduğu, amortisman uygulanmamış olması bu cihazların amortismanı tabi olma niteliğini değiştirmeyeceğinden, inceleme raporuna dayalı olarak hesaplanan Katma Değer Vergisinde isabetsizlik görülmediği, öte yandan olayda davacının vergi kaçırma kastı ile hareket etmediği anlaşıldığından ve aksi de idarece isbatlanmadığından cezanın kusura tahvili icabettiği gerekçesiyle kısmen kabul ederek tarhiyatı kusur cezalısı olarak tadilen onayan Vergi Mahkemesi kararının bozulması isteminden ibarettir. Temyiz edilen Bursa Vergi Mahkemesinin 10.1.1990 gün ve 1990/26 sayılı kararında, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49.maddesinin 1.fıkrasında sayılan bozma nedenlerinden hiçbirisinin bulunmadığı anlaşıldığından tarafların temyiz istemlerinin reddine, anılan mahkeme kararının onanmasına karar verildi.”

Bu karara katılmıyoruz.

Maliye İdaresi'nin görüşü de mesleki faaliyete tahsis edilen mesleki cihaz, demirbaş ve gayrimenkuller satıldığında satış bedeli üzerinden, tahsise son verilmişse emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerektiği yönündedir.

5. SONUÇ :

Bizim anlayışımız, serbest meslek erbabı, şahsi gayrimenkulünü mesleki faaliyetinde kullansa ve bu gayrimenkul üzerinden ayırdığı amortismanı genel giderlerinde gösterse dahi, bu gayrimenkulün mesleki envantere dahil edilemeyeceği yönündedir.

Bu görüşümüze paralel olarak;

- Serbest meslek erbabına ait gayrimenkul alımında ödenen KDV nin indirilemeyeceğini,
- Gayrimenkul alımı ile ilgili finansman giderlerinin ve sair masrafların mesleki gider olamayacağını,
- Bu gayrimenkulün satılması veya mesleki faaliyette kullanımına son verilmesi halinde serbest meslek makbuzu düzenlenmesinin istenemeyeceğini, KDV doğmayacağını ve mesleki hasılat oluşmayacağını

düşünüyoruz.

Aksi yöndeki muktezalara katılmıyoruz.

Bu görüşümüzün doğruluğu, GVK'nun 68'inci maddesinin 1 ve 4 no.lu bentlerinin birlikte incelenmesi suretiyle görülebilir. Aksi görüş, sonuçları itibariyle de kabul edilmeye müsait değildir. Örnek vermek gerekirse, 4 (veya 5) yıldan beri şahsi mülkiyette bulundurulduğu için KDV'siz ve gelir vergisi doğmaksızın satılabilecek bir büronun, bir süre mesleki faaliyette kullanıldığı gerekçesiyle KDV'li satılması ve satışta kazanç ve gelir vergisi hesaplanması gerektiğini ileri sürmek mantıklı görünmemektedir.

“T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)

Tarih : 01.02.2008

Sayı : B.07.1.GİB.4.16.16.02-300-08- /271

Konu: Mülkiyetinde bulunan büroyu iş yeri olarak kullanan serbest meslek erbabının söz konusu büroyu envanterine dahil edip etmeyeceği, edilmesi durumunda söz konusu büronun satışı veya faaliyetin sona erdirilmesi nedeniyle işletmeden çekilişinde fatura yada serbest meslek makbuzu düzenlenip düzenlenmeyeceği, katma değer vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı, ayrıca büroyu kullanmadan dolayı gayrimenkul sermaye iradı elde etmiş sayılıp sayılmayacağı.

İlgi : tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün vergi kimlik numarasında işlem gördüğünüz ve mülkiyetinizde bulunan büronuzu iş yeri olarak kullandığınızdan bahisle, söz konusu büronun envanterinize dahil edilip edilmeyeceği, edilmesi durumunda söz konusu büronun satışı veya faaliyetinizin sona erdirilmesi nedeniyle işletmeden çekilişinde fatura yada serbest meslek makbuzu düzenlenip düzenlenmeyeceği, katma değer vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı, ayrıca büroyu kullanmanızdan dolayı gayrimenkul sermaye iradı elde etmiş sayılıp sayılmayacağınız konularında bilgi istenildiği anlaşılmıştır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun “Bina ve arazinin envantere alınması” başlıklı 187’nci maddesinde; “Ferdî teşebbüslerde, mükellefin sahip olduğu bina ve arazi hakkında aşağıda yazılı esaslar cari olur:

1. Fabrika, ambar, atelye, dükkan, mağaza ve arazi (işletmede ister kısmen, ister tamamen kullanılınsınlar) değerlerinin tamamı üzerinden envantere alınır.

2. Ticaret hanları gibi oda oda veya kısım kısım kullanılabilen binalarla evlerin ve apartmanların yarısından fazlası işletmede kullanıldığı takdirde envantere ithal edilir.

3. Envantere alınan gayrimenkullerin kullanım tarzlarında sonradan vaki olacak değişiklikler, hesap yılı içinde nazara alınmaz.” denilmektedir.

Anılan Kanunun 313’üncü maddesinde, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269’uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesinin amortisman mevzuunu teşkil edeceği, 269’uncu maddesinde iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet değeri ile değerlendirileceği hükme bağlanmış olup, 270’inci maddesinde ise; gayrimenkullerde maliyet bedeline giren giderler belirtilmiştir.

Buna itibarla; bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi tutulabilmesi için işletmede bir yıldan fazla kullanılması, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması ve işletmenin aktifinde kayıtlı bulunması gerekmektedir.

Kanunun 5024 sayılı Kanunla değişen 315’inci maddesinde, “Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.” hükmüne yer verilerek, 320’nci maddede ise; amortisman süresinin kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlayacağı ifade edilmektedir.

Aynı Kanunun “Amortisman tabi malların satılması” başlıklı 328’inci maddesinde; “Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler.

Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır.

Devir ve trampa satış hükmündedir.....” hükmü yer almaktadır.

Ayrıca, Kanunun 236’ncı maddesine göre serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetleriyle ilgili tahsilatlarını serbest meslek makbuzu ile belgelendirmesi gerekmektedir. Ancak, mesleki faaliyetleri dışında da olsa serbest meslek erbabının faaliyet süreleri içinde belki bir kez ortaya çıkabilecek olan mesleki faaliyette kullanılan demirbaş eşya veya envantere dahil nakil vasıtası ile gayrimenkullerinin satışında da aldıkları bedeli serbest meslek makbuzu ile belgelendirmeleri mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesinde, Türkiye’de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatının katma değer vergisine tabi olduğu, 3’üncü maddesinin (a) fıkrasında da; vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesinin teslim sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan; gayrimenkul sermaye iradı 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun gayrimenkul sermaye iradını tanımlayan ve kapsamını belirleyen 70 inci maddesinde yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesi karşılığında sağlanan gelir unsurunu ifade etmektedir.

Sahip deyimini, gerek gayrimenkul ve menkul şeklindeki maddi kıymetler gerekse gayrimaddi kıymetler üzerinde, mülkiyet hakkına malik olmayı ifade eder. Medeni Kanuna göre gayrimenkuller üzerindeki sahiplik tapuya tescil ile tekemmül eder.

Kiracı deyimini ise gayrimenkul niteliğindeki mal ve hakların birini kiralamış olan kimseyi ifade eder.

Aynı Kanunun “Emsal Kira Bedeli Esası” başlığı altındaki 73 üncü maddesinde de, kiraya verilen mal ve hakların kira bedellerinin emsal kira bedelinden düşük olamayacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre; sahibi olduğunuz ve işyeri olarak kullandığınız gayrimenkulün (büronun) maliyet bedeli üzerinden envantere dahil edilmesi gerekmekte olup, envantere kaydedilen gayrimenkul üzerinden de amortisman ayrılması mümkün bulunmaktadır. Öte yandan, söz konusu gayrimenkulün satılması halinde emlak değerinden aşağı olmamak üzere satış bedeli üzerinden, işletmeden çekilmesi halinde de emsal bedeli üzerinden serbest meslek makbuzu düzenlenmesi suretiyle belgelendirilmesi ve düzenlenecek olan serbest meslek makbuzunda söz konusu büronun işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere vergi mükelleflerince satın alınması halinde katma değer vergisinin ayrıca gösterilmesi, bunun dışında katma değer vergisi dahil belge düzenlenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, gayrimenkullerin tamamının veya bir kısmının sahipleri tarafından serbest meslek faaliyetinin icrası için kullanılması, kiralama olarak değerlendirileme- yeceğinden ve dolayısıyla gayrimenkul sermaye iradının elde edilmesi gerçekleşmemiş olacağından, sahibi olduğunuz gayrimenkulün kendi işinizde büro olarak kullanılması nedeniyle gayrimenkul sermaye iradı elde etmiş sayılmanız mümkün değildir.

Bilgilerinizi rica ederim.”