

Üst hakkı kullanımı karşılığı kiralanan arsa üzerine yapılan devre tatil mülklerinin satılmasının VUK, KDV, ve kurumlar vergisi yönünden değerlendirilmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.0.06.49-010.01-2
Tarih	17.03.2011

T.C.

MALİYE BAKANLIĞI

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Sayı : B.07.1.GİB.0.06.49-010.01-2

17/03/2011

Konu : Üst hakkı kullanımı karşılığı kiralanan arsa üzerine yapılan devre tatil mülklerinin satılmasının VUK, KDV, ve kurumlar vergisi yönünden değerlendirilmesi.

İlgide kayıtlı dilekçenizde;

- Şirketinizin, mülkiyeti ... Belediyesine ait bir arsayı 49 yıllığına üst hakkı kullanımı karşılığı kiraladığı, kiralanan arsa üzerine turistik termal otel, devre tatil, günübirlik termal tesisi yapılacağı ve tesislerin sözleşmenin bitiminde belediyeye bedelsiz teslim edileceği,
- Devre tatil mülklerinin müşterilere satışlarına başlanıldığı, ancak devre tatil alıcılarına teslim edilecek mülklerin inşaatları sürmekte olduğundan henüz tesliminin yapılmadığı ve alıcıların devre tatil mülklerini inşaatlar tamamlandıktan sonra kullanmaya başlayacağı,

belirtilerek, söz konusu devre tatil satışlarında kurumlar vergisi ve katma değer vergisi ile yatırım teşvik mevzuatı bakımından vergilemenin nasıl olacağı sorulmaktadır.

I- KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazancın tanımının yapıldığı 37 nci maddesinde, ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiş ve ticari kazançta vergiyi doğuran olay tahakkuk esasına bağlanmıştır. Gelirin elde edilmesinde tahakkuk ilkesi de gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesini yani geliri doğuran işlemin eksiksiz tekemmül etmesini ifade etmektedir.

13.06.2003 tarihli ve 25137 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Devre Tatil Sözleşmeleri Uygulama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 4/h maddesinde, devre tatil sözleşmesinin, en az üç yıl süre için yapılan ve bu süre zarfında yıl içinde, belirli veya belirlenebilecek ve bir haftadan az olmayacak bir dönem için bir veya daha fazla sayıdaki taşınmazın kullanım hakkının devri ya da devri taahhüdünü içeren sözleşme ya da sözleşmeler grubunu ifade ettiği belirtilmiştir.

Anılan Yönetmelikte de ifade edildiği üzere, turizm tesislerinin devre tatil yöntemiyle işletilmesinde, devre tatil sözleşmeleriyle hak sahiplerine işletmecisi şirketin mülkiyetinde bulunan tesislerden dönemsel yararlanma hakkı verilmektedir. Bu hak başkasına kullanılabileceği gibi miras yoluyla varislere de geçebilmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, devre tatil yöntemiyle turizm tesisi işletmeciliği yapan şirketlerin ticari faaliyet kapsamında yürüttükleri bu faaliyetlerin “devre tatil hakkı satışı” olarak değerlendirilmesi ve satış işleminin gerçekleşmesiyle vergiyi doğuran olayın meydana geldiği kabul edilerek, elde edilen devre tatil bedellerinin satışın yapıldığı dönemin kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

Ancak, inşa edilmekte olan devre tatile konu edilecek binaların inşasının bittiği tarihe kadar alınan satış bedellerinin avans olarak değerlendirileceği tabiidir.

Öte yandan, 5838 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen 32/A maddesi ile Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançların yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren, yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Söz konusu teşvik uygulaması ile ilgili olarak 14/07/2009 tarihli ve 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bu Kararın uygulanmasına yönelik olarak Hazine Müsteşarlığınca yayımlanan 2009/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğde de açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre, şirketiniz tarafından, inşa edilmekte olan ve Hazine Müsteşarlığınca teşvik belgesine bağlanan söz konusu devre tatil mülklerinin kısmen veya tamamen işletilmesine başlanıldığı hesap döneminden itibaren indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılabilecektir.

II- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 262 nci maddesinde maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade ettiği, 269 uncu maddesinde ise iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu itibarla, mahiyeti yukarıda ayrıntılı şekilde açıklanan ve satışa konu edilen devre tatil mülklerinin maliyetinin tespit edilmesi önem arz etmektedir. Devre tatil mülklerinin mükellef tarafından Vergi Usul Kanununa göre maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerekmekte olup, her bir mülkün maliyet bedelinin ise, devre tatile konu kısımları ihtiva eden gayrimenkulün maliyet bedelinin, toplam mülk sayısına bölünmek suretiyle hesaplanması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, devre tatil mülklerinin maliyeti hesaplanırken, öncelikle devre tatile konu kısımların her birinin maliyet bedelinin belirlenmesi; sonrasında ise bu kısımların irtifak hakkının süresine göre kiraya verilebileceği azami yıl sayısı ve yıl içinde kiraya verilebilecek azami hafta sayısı dikkate alınarak, haftalık birim maliyetlerinin belirlenmesi ve herhangi bir devre tatil mülkünün satışında, o mülkün devredildiği hafta ve yıl sayısı dikkate alınarak, devre tatile konu kısmın toplam maliyetinden bu satışa isabet eden tutarın tespiti ve o satış için maliyet bedeli olarak dikkate alınması gerekmektedir. İrtifak hakkı süresinin sonunda, satılmamış olan devre tatil haklarına isabet eden maliyet bedelleri ise defaten gider kaydedilebilecektir.

Ancak, gayrimenkulün ortak kullanıma açık alan ve tesisleri ile devre tatile konu kısımların müşterilerin kullanımına hazır hale getirilmesi için alınan tefrişat, demirbaş v.b. iktisadi kıymetlerin, gayrimenkulün maliyet bedeline dahil edilmeyerek genel hükümlere göre amortismanla tâbi tutulması gerektiği tabiidir.

III- KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN:

Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu, 2/1 inci maddesinde ise teslimin, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay, Kanunun 10 uncu maddesinin (a) bendine göre, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi ve hizmetin yapılması, (b) bendine göre de, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında meydana gelmektedir.

Öte yandan, Kanunun 20 nci maddesinde matrah, teslim ve hizmet işlemlerinin karşılığını teşkil eden bedel olarak tanımlanmış, bedel deyiminin de, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılandan bu işlem karşılığı alınan veya borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen değerler toplamını ifade ettiği belirtilmiştir.

Bu çerçevede, devre tatil satışlarında vergiyi doğuran olay, devre tatil hakkının kullanıcıya tahsisinin yapıldığı dönem itibariyle, bu dönemden önce fatura veya benzeri belge düzenlenmesi halinde ise bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olarak belgelerin düzenlendiği anda gerçekleşecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu zelge 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 zelge geçersizdir.

(***) Talebiniz zerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resm işlemlerde Resm Gazete metni esastır. — 18.09.2026