

Yap-İşlet-Devret Modeline göre inşa edilecek binanın vergisel boyutu hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	45404237-130[I.13.201]-170
Tarih	28.05.2014

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

BURSA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü

Sayı : 45404237-130[I.13.201]-170

28/05/2014

Konu : Yap-İşlet-Devret Modeline göre inşa edilecek binanın vergisel boyutu.

İlgi'de kayıtlı özelge talep formunuzda, şirketinize ait Bursa'da bulunan m² arsa üzerine yap-işlet-devret modeline göre yapılacak okul binasına ilişkin olarak müteahhit firma ile aranızda yapılacak üst hakkı sözleşmesi ile binanın yapım maliyetinin TL -..... TL arasında tahmin edildiği ve yıl sonra özel maliyet bedeli niteliğindeki kıymetin bedelsiz olarak şirketinize devredileceği, üst hakkı sözleşme süresinin yıldan az olması nedeniyle daimi devir niteliği taşımayan işlemin kiralama niteliğinde olduğu belirtilerek, söz konusu işlemle ilgili vergi kaybına ve usul hatasına sebebiyet vermemek için konu hakkında Başkanlığımız görüşü istenilmektedir.

VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 726 ncı maddesinde üst hakkı, sahibine başkasına ait taşınmaz üzerindeki yapının maliki olma yetkisi veren bir irtifak hakkı olarak tanımlanmıştır. Kanunun 826 ncı maddesinde ise, bir taşınmaz malikinin, üçüncü kişi lehine arazinin altında veya üstünde yapı yapmak veya mevcut bir yapıyı muhafaza etmek yetkisi veren bir irtifak hakkı kurulabileceği, aksi kararlaştırılmış olmadıkça bu hakkın devredilebileceği ve mirasçılara geçebileceği, bağımsız ve sürekli nitelikte ise üst hakkı sahibinin istemi üzerine tapu kütüğüne taşınmaz olarak kaydedilebileceği, en az 30 yıl için kurulan üst hakkının sürekli nitelikte olduğu hükmüne yer verilmiştir. Üst hakkının sona ermesi halinde ise, taşınmaz üzerindeki yapıların arazi maliki üzerinde kalacağı ve arazinin bütünleyici parçası olacağı, 828 inci madde ile hüküm altına alınmıştır. 829 uncu madde uyarınca ise taşınmaz malikinin, aksi kararlaştırılmadıkça kendisine kalan yapılar için üst hakkı sahibine bir bedel ödemesi gerekmemektedir. Görüldüğü üzere, bir kimsenin, üçüncü kişiye, taşınmazı üzerinde veya altında yapı yapmak veya mevcut yapıyı muhafaza etmek yetkisi vermek üzere üst hakkı kurması mümkün olup, buna dair sözleşmenin en az otuz yıl süreli ve bağımsız nitelikli olması durumunda üst hakkı tapu kütüğüne taşınmaz olarak kaydedilebilecektir. Ancak üst hakkı tesisi için öncelikle Kanunun 827 nci maddesi uyarınca resmi senet düzenlenmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- "Faturanın Tarifi" başlıklı 229 uncu maddesinde, "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.",

- "Faturanın Nizamı" başlıklı 231/5 maddesinde, "Fatura malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlemeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.",

hükümleri yer almaktadır.

Mezkur Kanunun "Maliyet Bedeli" başlıklı 262 nci maddesinde; maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade edeceği, "Emsal bedeli ve Emsal Ücreti" başlıklı 267 nci maddesinde de gerçek bedeli bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın değerlendirilmesinde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer emsal bedel olduğu, emsal bedelin tespitinde sırası ile birinci sırada yer alan ortalama fiyat esası, ikinci sırada yer alan maliyet bedeli esası veya üçüncü sırada yer alan takdir esasıyla herhangi birinin kullanılacağı ve "Gayrimenkuller" başlıklı 269 uncu maddesinde de, iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

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

hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümler çerçevesinde;

- Müteahhit firma ile arsa sahibi şirketiniz arasında akdedilecek sözleşmeye istinaden bina inşa edilmesi için yapılan harcamaların özel maliyet bedeli olarak dikkate alınması mümkün bulunmayıp, sözleşmeye göre yapılacak okul binasının tamamlanıp cins tashihiinin yapıldığı veya fiilen kullanılmaya başlandığı tarih itibarıyla, müteahhit firmanın sözleşmeye konu arsa üzerine okul binasını yaparak arsa sahibi şirketinize teslim edildiğinin kabul edilmesi ve bu tarih itibarıyla müteahhit firma tarafından inşa edilen okul binası için yapılan harcamaların emsale uygun belirlenen bir kâr marjı ile arsa sahibi şirketiniz adına fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

-Müteahhit firma ile arsa sahibi şirketiniz arasında yapılacak sözleşmede, sözleşme süresinin sonuna kadar binanın kullanım hakkı müteahhit firmaya ait olacağından, müteahhit firma tarafından fatura edilen tutarın binanın kullanılmaya başlandığı tarihi müteahhit kalan kira süresine bölünmek suretiyle hesaplanan kısmının ilgili yıllar itibarıyla alacak tutarından düşülerek safi kurum kazancının tespitinde ilgili yıllar itibarıyla kira gideri olarak dikkate alınacak olup, müteahhit firma tarafından ilgili yıllar itibarıyla kira gideri olarak dikkate alınan tutarların arsa sahibi şirketinize hesaben yapılan kira ödemesi olarak kabul edilmek suretiyle bu tutarlar üzerinden müteahhit firmaya ilgili yıllara isabet eden tutar kadarıyla arsa sahibi şirketiniz tarafından her yıl fatura kesilmesi ve söz konusu arsa sahibi şirketinizin kurumlar vergisi mükellefi olması nedeniyle elde edilen kira gelirlerinin ilgili dönem kurumlar vergisi beyannameleri ile beyan edilmesi gerekmektedir.

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.

193 Sayılı 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 inci 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 Kanunun 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; ayın 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 Kanunun "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. Kanunun 73 üncü maddesinde ise kiraya verilen mal ve hakların kira bedelinin emsal kira bedelinden düşük olamayacağı, 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (c) alt bendinde ise vergiye tabi gelir toplamının 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de vergi kesintisine tabi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği; 94 üncü maddesinde ise vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar sayılmış olup maddenin (5/a) bendinde 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralınması karşılığında 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.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasında, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı, alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği belirtilmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "15.3.2.3. Diğer kurumlar vergisi mükelleflerine ait taşınmazların kiralınması karşılığında yapılan kira ödemeleri" bölümünde, "Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde sayılan kurumlar vergisi mükelleflerine (kooperatifler hariç) ait taşınmazların kiralınması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Bu kurumların elde ettikleri kira gelirleri ilgili hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir." açıklamaları yer almaktadır.

Öte yandan, 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 826 ncı maddesinde, "Bir taşınmaz maliki, üçüncü kişi lehine arazisinin altında veya üstünde yapı yapmak veya mevcut bir yapıyı muhafaza etmek yetkisini veren bir irtifak hakkı kurabilir. Aksi kararlaştırılmış olmadıkça bu hak devredilebilir ve mirasçılara geçer. Üst hakkı bağımsız ve sürekli nitelikte ise üst hakkı sahibinin istemi üzerine tapu kütüğüne taşınmaz olarak kaydedilebilir. En az otuz yıl için kurulan üst hakkı, sürekli niteliktedir." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, kullanım hakkı devredilecek söz konusu gayrimenkule ilişkin yapılacak olan sözleşmenin süresinin 13,5 yıl olması nedeniyle, yapılan işlemin kiralama olarak kabulü gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde;

-Yapılacak sözleşmeye istinaden arsa sahibi şirketinize müteahhit firma tarafından okul binası yapımı hizmeti verilmek suretiyle inşa edilecek okul için yapılan harcamaların emsale uygun belirlenen bir kâr marjı ile arsa sahibi şirketinize fatura edilerek okul yapımı hizmeti karşılığı alacak olarak kayıtlara intikal ettirilmesi ve yapım hizmeti nedeniyle oluşan kazancın da kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

- Arsa sahibi şirketiniz ile müteahhit firma arasında yapılacak sözleşme hükümlerine göre, sözleşme süresinin sonuna kadar binanın kullanım hakkı müteahhit firmaya ait olacağından müteahhit firma tarafından fatura edilen ve alacak olarak kayıtlara intikal ettirilen tutarın, binanın kullanılmaya başlanacağı tarihi müteakip kalan kira süresine bölünmek suretiyle hesaplanan kısmının ilgili yıllar itibarıyla alacak tutarından düşülerek müteahhit firmanın safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca ilgili yıllar itibarıyla kira gideri olarak dikkate alınması gerekmektedir.

-Arsa sahibi şirketiniz kurumlar vergisi mükellefi olduğundan işletmenin aktifine kayıtlı gayrimenkulden elde edilecek kira gelirleri kurum kazancı olarak ilgili dönem kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edileceğinden, söz konusu tutarlar üzerinden vergi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

Diğer yandan, anılan sözleşme kapsamında gerçekleştirilen işlemlerin ilişkili kişilerle yapılması halinde Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde yer alan hükümlere uyulması gerektiği ise tabiidir.

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 KDV ye tabi olduğu, Aynı maddenin 4 üncü fıkrasında ise, ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuata göre tayin ve tespit edileceği,

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

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

hükme bağlanmıştır.

Bu hükümler çerçevesinde;

- Şirketiniz ile yapı müteahhidi arasında akdedilen sözleşmeye istinaden yapı müteahhidi tarafından Şirketinize verilen bina inşa edilmesi hizmeti için düzenlenen faturada hizmet bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

- Sözleşme süresinin sonuna kadar binanın kullanım hakkı müteahhide ait olduğundan Şirketinize ait arsa üzerine yapılan okul binasının müteahhide kiraya verilmesi işlemi nedeniyle düzenlenecek faturalarda KDV hesaplanması 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.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 09.09.2026