

Arsa tahsis sözleşmesi ile tahsis edilen arsanın bedelinin geç ödenmesi nedeniyle ortaya çıkan gecikme zamlarının arsa maliyetine eklenip eklenmeyeceği hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	97338759-105[2019-VUK-09]-86631
Tarih	30.09.2022

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü

Sayı : 97338759-105[2019-VUK-09]-86631

30.09.2022

Konu : Arsa İçin Ödenen Bedelin Geç Ödenmesi Durumunda Ödenen Gecikme Zammı

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, organize sanayi bölgesinde tahsis sözleşmesi ile aldığınız arsanın bedelinin geç ödenmesinden dolayı doğan gecikme zammının arsa maliyetine mi ekleneceği, yoksa kanunen kabul edilmeyen gider olarak mı dikkate alınacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

I- VERGİ USUL KANUNU BAKIMINDAN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 7338 sayılı Kanunla değişik, 262 nci maddesinde, "*Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.*

Aşağıda sayılan giderler de maliyet bedeline dâhil edilir:

a) İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; gümrük vergileri, gümrük komisyonları, yükleme, boşaltma, nakliye ve montaj giderleri,

b) İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; resim ve harçlar, noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri,

c) İktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının; emtiada emtianın stoklara girdiğı tarihe kadar, diğer iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler (Faiz giderleri ile kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.),

ç) İktisadi kıymetin stoklara veya envantere alındığı tarihe kadarki depolama ve sigorta giderleri,

d) Gayrimenkullerde mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

Gayrimenkullerle doğrudan ilgili olması şartıyla, bunların envantere alındığı hesap dönemi sonuna kadar alınan hibeler maliyet bedelinden indirilir.

İktisadi kıymetin (emtia hariç) iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile ilgili olan özel tüketim vergisi, indirilemeyecek katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ile kaynak kullanımını destekleme fonunu maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.

Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.",

- 269 uncu maddesinde, "*İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlenir. Bu kanuna göre, aşağıdaki yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlenir:*

1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı;

2. Tesisat ve makinalar;

3. Gemiler ve diğer taşıtlar;

4. Gayri maddi haklar.",

- 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.*

(Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlalaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir.) ...",

- 314 üncü maddesinde, "*Boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi değildir...*"

hükümleri yer almaktadır.

Bunun yanı sıra, 163 ve 334 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca, sabit kıymet yatırımlarının/iktisabının finansmanında kullanılan kredilere ilişkin kur farkı ve faizlerin, yatırımın tamamlandığı/sabit kıymetin aktife alındığı hesap dönemi sonuna kadar olan kısmı amortisman yoluyla itfa edilmek üzere sabit kıymetin maliyetine intikal ettirilmesi zorunlu giderlerden olup, sonraki dönemlere ilişkin kur farkı ve faizlerin ise seçimlik hak olarak, ilgili bulundukları dönemde doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismanına tabi tutulması mümkün bulunmaktadır.

Bu bağlamda, sabit kıymetin satın alınması/iktisap edilmesi aşamasından sonra ortaya çıkan giderlerden, mezkûr Kanunda belirtilenler ile sabit kıymet yatırımlarının/iktisabının finansmanında kullanılan kredilere ilişkin kur farkı ve faizlerin ilgili sabit kıymetin maliyetine intikal ettirilmesi, yukarıda yer verilen düzenlemelerde öngörülen doğrultuda ihtiyari veya zorunlu bulunmaktadır.

Öte yandan, 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri (OSB) Kanununun;

- 18 inci maddesinde arsa tahsisinin, yönetmelik hükümlerine göre müteşebbis heyetin veya genel kurulun belirleyeceği prensipler çerçevesinde yönetim kurulu tarafından yapılacağı, ilgili Bakanlığa tahsisi takip eden ayın ilk haftası içerisinde bilgi verileceği, katılımcılara tahsis veya satışı yapılan arsaların hiçbir şekilde tahsis amacı dışında kullanılamayacağı, bu arsaların katılımcılar ve mirasçıları tarafından borcun tamamı ödenmeden ve tesis üretime geçmeden satılamayacağı, devredilemeyeceği ve temlik edilemeyeceği, bu hususun tapuya şerh edileceği, arsa tahsis ve satışının şirket statüsündeki katılımcılara yapılması halinde, borcu ödenmeden ve tesis üretime geçmeden arsanın satışının ve spekülatif amaçlı işlemlerle mülkiyet hakkının devrini önlemeye yönelik tedbirleri almakla ilgili Bakanlığın yetkili olduğu, tahsis edilen arsaların tapularının, katılımcı tarafından tahsis bedelinin tümüyle ödenmesi veya tahsis bedelinden kalan borç için teminat mektubu verilmesi ve OSB'nin kesin olarak belirleyeceği arsa bedelleri ile yapılacak diğer yatırımlara itirazsız olarak katılacağına ilişkin noter tasdikli taahhütname vermesi koşullarının gerçekleşmesi halinde tesisi üretime geçenlere geri alım hakkı şerhi

konulmadan, tesisi üretime geçmeyenlere ise geri alım hakkı şerhi konularak verileceği, OSB sınırları içerisinde yer alan OSB mülkiyetinde bulunmayan taşınmazların tamamının tapu kaydına *"Taşınmazın icra yoluyla satışı dâhil üçüncü kişilere devrinde OSB'den uygunluk görüşü alınması zorunludur."* şerhinin konulacağı, bu durumda eski katılımcının vermiş olduğu taahhütlerin yeni alıcı tarafından da aynen kabul edilmiş sayılacağı,

- Ek 3 üncü maddesinde, Cumhurbaşkanı kararı ile belirlenen il ve ilçelerdeki OSB'lerde yer alan parsellerin tamamen veya kısmen bedelsiz tahsis edilebileceği, Bakanlık kredisi kullanan OSB'deki tahsis edilmemiş parsellerin OSB'nin yetkili organlarının karar almaları halinde en az on kişilik istihdam öngören yatırımlara girişen gerçek veya tüzel kişilere, çıkarılacak yönetmelikte belirlenen şartları taşımaları kaydıyla, tamamen veya kısmen bedelsiz olarak tahsis edilebileceği, yatırımcının bu madde kapsamında belirlenen şartlara uymadığının veya mücbir sebepler hariç öngörülen sürede yatırımın tamamlanmadığının tespiti halinde, herhangi bir yargı kararı aranmaksızın parsel tahsisinin iptal edileceği hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, 09.02.2018 tarihli ve 30327 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Organize Sanayi Bölgelerinde Yer Alan Parsellerin Tamamen veya Kısmen Bedelsiz Tahsisine Dair Yönetmeliğin 14 üncü maddesinde, tamamen veya kısmen bedelsiz tahsis edilen parselde üretime geçilmeden tapu talep edilmesi halinde, yapı kullanma izin belgesinin alınmış olması şartıyla, tapu kütüğünün beyanlar hanesine devir işlemi sırasında *"12/4/2000 tarihli ve 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanununun ek 3 üncü maddesine göre, işbu taşınmazı devralan gerçek veya tüzel kişiler, söz konusu Kanun ve bu Kanunun uygulanması ile ilgili çıkarılan Yönetmelik ile Yatırım Taahhütnamesinde belirtilen devir amaç ve koşullarına uymak zorundadır. Bu şerh kaldırılmadığı sürece taşınmaz hiçbir şekilde başkalarına devredilemez, ipotek edilemez, teminat verilemez. İflas ve konkordato ile diğer ayni ve şahsi haklara da konu edilemez."* şerhinin konulacağı belirtilmiştir.

02.02.2019 tarihli ve 30674 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Organize Sanayi Bölgeleri Uygulama Yönetmeliğinin;

- 58 inci maddesinde, OSB'lerde, arsa tahsisi yapılan katılımcılardan;

Tahsis bedelini defaten ödeyenlere veya tahsis bedelinden kalan borcu için teminat mektubunu,

OSB'nin kesin olarak belirleyeceği arsa bedelleri ile yapılacak diğer yatırımlara itirazsız olarak katılacağını belirten noter tasdikli taahhütnamesini

OSB'ye verenlerden, 43 üncü maddenin birinci fıkrasında aranan şartı sağlayan ve işyeri açma ve çalışma ruhsatı alarak tesisi üretime geçene geri alım hakkı şerhi konulmadan, yapı kullanma izni alması şartı ile tesisi üretime geçmeyenlere ise geri alım hakkı şerhi konularak, ipoteksiz tapularının verileceği,

- 59 uncu maddesinin birinci fıkrasında, arsa tahsis ve satış bedelinin, katılımcı veya kiracılardan tahsil edilecek alt yapı katılım payları, elektrik, su, atıksu, doğalgaz ve benzeri satış ve hizmet bedeli ödemelerinin vadesinde yapılmadığı takdirde, gecikme süresi için ödenmeyen tutara; 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen oranda gün esasına dayalı olarak gecikme zammı uygulanacağı belirtilmiştir.

Diğer taraftan, 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 705 inci maddesinde taşınmaz mülkiyetinin kazanılmasının tescille olacağı, 706 ncı maddesinde ise taşınmaz mülkiyetinin devrini amaçlayan sözleşmelerin geçerli olmasının resmi şekilde düzenlenmiş bulunmalarına bağlı olduğu hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, organize sanayi bölgesinde şirketinize tahsis sözleşmesi ile tahsis edilen arsanın bedelinin geç ödenmesi nedeniyle ortaya çıkan gecikme zamlarından, arsanın adınıza tapuya tescil ettirildiği (aktife alınması gereken) dönemin sonuna kadar olan kısmının arsa maliyetine eklenmesi zorunlu olup, bu tarihten sonraki dönemlere ilişkin olan kısmının ise doğrudan gider yazılmak ya da maliyete intikal ettirmek suretiyle kayıtlara alınması mümkün bulunmaktadır.

II- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU BAKIMINDAN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında, kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiş, maddenin ikinci fıkrasıyla da safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 inci maddesinde ise, safi kurum kazancının tespit edilmesi sırasında indirilecek giderler tadadi olarak sayılmış olup, maddenin (3) numaralı bendinde; işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

5520 sayılı Kanunun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde ise sözleşmede ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanların suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminat giderlerinin gider olarak kabul edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümlerden de anlaşılacağı üzere; ödenen tazminatların gider yazılabilmesi için, işle ilgili olması ve sözleşmeye, ilama veya kanun emrine bağlı bulunması şarttır. Ancak, kurumlarca işle ilgili ödenen tazminatlar, sözleşmeye, ilama veya kanun emrine bağlı bulunsada dahi, kurumların, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurundan kaynaklanması halinde gider olarak yazılamamaktadır.

Buna göre, arsa bedelinin geç ödenmesi nedeniyle ortaya çıkan gecikme zamları, sözleşme hükmü uyarınca ödenmiş olması halinde şirketiniz tarafından Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendine istinaden kurum kazancının tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınabilecektir.

Bilgilerinize 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. — 18.09.2026