

Arazi tahsis sözleşmesi ile tahsis edilen arazinin diğer şirketlere kiralanması durumunda kiracılar tarafından inşa edilen binalara ilişkin bina yapım harcamalarının özel maliyet olarak dikkate alınamayacağı, belge düzeni ve KDV tevkifat uygulaması hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	11395140-105[VUK-1-201012]-661520
Tarih	13.06.2022

T.C.GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-105[VUK-1-201012]-661520

13.06.2022

Konu : Arazi tahsis sözleşmesine istinaden kiraya verilen arazi üzerine inşa edilecek binaların bedelsiz devri ve yatırımların itfası hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ile;

- Şirket hisselerinizin doğrudan veya dolaylı olarak %59'unun ... Başkanlığına ait olduğu, şirketiniz ile ... Başkanlığı arasında imzalanan arazi tahsis sözleşmesi ile sözleşmeye konu, mülkiyeti ve hak sahipliği adı geçen Kuruma ait arazinin 49 yıllığına şirketinize tahsis edildiği,
- Bedeli mukabilinde sadece AR-GE faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla şirketinize tahsis edilen arazinin ... sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile teknoloji geliştirme bölgesi ilan edildiği,

- Şirketinizin arazi üzerinde 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu çerçevesinde, ...Bölgesinin kurulması ve işletilmesi faaliyetini yürüttüğü,

- Arazi tahsisinin bedelsiz olmadığı, kiralamalardan elde edilen gelirlerin %38'inin inşa edilen binaya ilişkin borçlar kapandıktan sonra tahsis bedeli olarak ... Başkanlığına aktarılacağı,

- Arazi Tahsis Sözleşmesinin 4 üncü maddesi gereği, arazi üzerinde yapılacak ve yaptırılacak bina ve yapıların malikinin ... Başkanlığı olduğu ve söz konusu tahsis işleminin, şirketinize arazi üzerinde herhangi bir ayni hak kurma yetkisi sağlamadığı, dolayısıyla üst hakkınızın olmadığı,

- Şirketinizin üzerinde herhangi bir ayni hak kurma yetkisi bulunmayan söz konusu arazinin bir bölümünün, şirketinizce üzerine bina yapılmak yerine, AR-GE faaliyetleri yapılmak kaydıyla üçüncü kişi şirketlere ... Başkanlığının da izni dahilinde kiralandığı,

- Söz konusu şirketlerin kiraladıkları araziler üzerine kendi kaynakları ile bina inşa ettiği, şirketler ile yapılan sözleşmeler gereğince kira dönemleri için cüz'i bir iz bedeli alındığı, karşılığında ise kiralama dönemi sonunda binaların bedelsiz olarak şirketinize teslim edileceği, 20 yıl gibi değişik kiralama sürelerinin olabildiği, yine söz konusu işlemlerin şirketinize herhangi bir ayni hak kazandırmadığı

hususlarından bahisle;

? Arazi tahsisi yapılarak kendi binalarını inşa eden kiracı şirketlerin bina yapım harcamalarını özel maliyet olarak dikkate alıp alamayacakları,

? Kiracı 3. kişi şirketlerin inşa ettikleri binalar için şirketinize fatura düzenleyip düzenlemeyeceği,

? Fatura düzenlenmesinin gerekmesi durumunda, söz konusu faturanın ne zaman düzenlenmesi gerektiği, faturaların harcamalar üzerinden mi yoksa emsal bedel üzerinden mi düzenleneceği, emsal bedel tespitinin nasıl yapılacağı, tahsil edilen kira bedelleri için şirketiniz tarafından fatura düzenlenip düzenlenmeyeceği, düzenlenmesinin gerekmesi halinde ne zaman düzenlenmesi gerektiği,

? Şirketinizin KDV tevkifat uygulaması bakımından "Belirlenmiş Alıcı" statüsünde olduğundan, kiracı şirketler tarafından yapılacak binalar için fatura kesilmesinin gerektiği durumda, işlemin yapım işi sayılarak KDV tevkifatına konu edilip edilmeyeceği

hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

I- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

- (1/1) maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

- (1/3-f) maddesinde, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin KDV'ye tabi olduğu,
- 9 uncu maddesinde, gerekli görülen hallerde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Bakanlığımıza yetki verildiği,
- (10/c) maddesinde, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması anında vergiyi doğuran olayın meydana geldiği,
- (27/1) maddesinde, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olduğu,
- (29/1) maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi indirebilecekleri,
- (29/3) maddesinde, indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği,
- (30/d) maddesinde ise, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği

hükme bağlanmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.1) bölümünde, kısmi tevkifat uygulaması kapsamında KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulan belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın) ve KDV mükellefleri, (I/C-2.1.3.2) bölümünde kısmi tevkifat uygulanacak işlemler sayılmış olup, (I/C-2.1.3.2.1.) " *Yapım İşleri ile Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri*" başlıklı bölümünde konu ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

Buna göre, şirketiniz ile üçüncü kişiler (kiracılar) arasında düzenlenen sözleşmeye istinaden inşa edilecek binaların, tamamlanıp cins tashihiinin yapıldığı veya fiilen kullanılmaya başlandığı tarih itibarıyla, kiracılar tarafından bina yapım hizmeti verildiğinin ve binaların şirketinize teslim edildiğinin kabulü, dolayısıyla kiracılar tarafından bina yapım hizmeti karşılığı alacak olarak kayıtlara intikal ettirilecek söz konusu taşınmazın inşası için yapılan harcamalar ile emsale uygun olarak belirlenen bir kar marjı toplamı üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Bununla birlikte, belirli bir süreyle binanın kullanım hakkı üçüncü kişilere ait olduğundan, şirketinize fatura edilen tutarın, inşaatın tamamlanmasını müteakip kalan kira süresine bölünmek suretiyle hesaplanan kısmının ilgili yıllar itibarıyla kira geliri olarak dikkate alınması gerekmekte olup, emsal bedelinden düşük olmamak kaydıyla şirketiniz tarafından ilgili yıllar itibarıyla aylık kiralama bedelleri için KDV hesaplanması gerekmektedir.

Diğer taraftan, şirketinizin hisselerinin yarısından fazlasının Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) bölümünde sayılan, 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idareye ait olduğundan, üçüncü kişilere tahsis edilen arazi üzerine inşa edilen binalara ilişkin düzenlenen faturalarda hesaplanan KDV üzerinden anılan Tebliğin (I/C-2.1.3.2.1.) bölümünde yapılan açıklamalar doğrultusunda tevkifat uygulanması gerekmektedir.

II- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 227 nci maddesinin birinci fıkrasında, *"Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir."*,
- 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."*,
- 231 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde, *"5. Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir..."*,
- 232 nci maddesinde, *"Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:*

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;
2. Serbest meslek erbabına;
3. Kazançları basit usulde tesbit olunan tüccarlara;
4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;
5. Vergiden muaf esnafa.

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tesbit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 50.000.000 lirayı (1.1.2019'dan itibaren 1.200 TL) geçmesi veya bedeli 50.000.000 liradan (1.1.2019'dan itibaren 1.200 TL) az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura

vermesi mecburidir.",

- 267 nci maddesinde "*Emsal bedeli, gerçek bedeli olmıyan, veya bilinmiyen veyahut doğru olarak tesbit edilemiyen bir malın, değerkleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.*

Emsal bedeli sıra ile, aŗađıdaki esaslara göre tayin olunur:

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) ...

 kinci sıra: (Maliyet bedeli esası) ...

       sıra: (Takdir esası) ...",

- 272 nci maddesinde, "*Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dıŗında, gayrimenkul  veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını geniŗletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.*

Gayrimenkuller kira ile tutulmuŗ ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının iŗletme hakkı verilmiŗ ise, kiracı veya iŗletme hakkına sahip tüzel kiŗi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlenir. Kiracının veya iŗletme hakkına sahip tüzel kiŗinin faaliyetini icra için v cudaya getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir.",

- 287 nci maddesinde, "*Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peŗin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz  denmemiŗ olan giderler mukayyet deđerleri üzerinden pasifleŗtirilmek suretiyle deđerlenir."*

hükümlerine yer verilmiŗtir.

Bu itibarla;

- Şirketiniz ile        kiŗiler (kiracılar) arasında düzenlenen s zleŗmeye istinaden kiracılarınızca inŗa edilecek binalar için yapılan harcamaların kiracılarınız tarafından özel maliyet bedeli olarak dikkate alınması mümkün bulunmamakta olup, s zleŗmeye göre inŗa edilen binaların tamamlanıp cins tashihiinin yapıldığı veya fiilen kullanılmaya baŗlandıđı tarih itibariyle kiracılarınız tarafından s zleŗmeye konu arsa üzerine bina yapılarak Şirketinize teslim edildiğinin kabul edilmesi,

- Şirketiniz ile        kiŗiler (kiracılar) arasında düzenlenen s zleŗmeye istinaden kiracılar tarafından inŗa edilecek binaların tamamlanıp cins tashihiinin yapıldığı veya fiilen kullanılmaya baŗladıđı tarihten itibaren yedi gün içinde kiracılar tarafından, söz konusu binalar için yapılan harcamalar ile emsale uygun belirlenen bir kar marjı toplamı üzerinden Şirketiniz adına fatura düzenlenmesi ve bu tutarı bina yapım hizmeti karŗılıđı alacak olarak kayıtlara intikal ettirmeleri,

- Şirketinize fatura edilmesi gereken söz konusu tutar, kiracılar tarafından şirketinize hesaben yapılan kira ödemesi mahiyetinde olduğundan, bu tutardan her bir aylık döneme tekabül eden kısmının, ilgili aylık dönem sonundan itibaren yedi gün içerisinde şirketiniz tarafından kira hasılatı olarak kiracı adına fatura düzenlenmek suretiyle tevsik edilmesi,

- Kiracılar ile şirketiniz arasında yapılacak sözleşmede, sözleşme süresinin sonuna kadar binanın kullanım hakkı kiracılara ait olacağından, kiracılar tarafından fatura edilen tutarın binanın kullanılmaya başlandığı tarihi müteakip kalan kira süresine bölünmek suretiyle hesaplanan kısmının ilgili yıllar itibarıyla alacak tutarından düşülerek safi kurum kazancının tespitinde ilgili yıllar itibarıyla kira gideri olarak dikkate alınması

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. — 18.09.2026