

Havalimanlarında kiralanan arazi üzerine kurulan ikmal ve depolama tesislerinin itfası, bu tesislerin sözleşme bitiminde bedelsiz olarak kiralayana devredilmesinde belge düzeni ve bedelsiz devrin vergilendirilmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	11395140-105[327-2016/VUK1-15890]-81060
Tarih	25.01.2019

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-105[327-2016/VUK1-15890]-81060

25.01.2019

Konu : Havalimanında kiralanan arazi üzerine kurulan ikmal ve depolama tesislerinin sözleşme bitiminde bedelsiz olarak gayrimenkul sahibine devredilmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda;

- Havalimanlarında iştirak ettiğiniz havayolu şirketlerinin uçaklarına yakıt ikmalinin yapılabilmesi için havalimanlarında tesis kurmanız gerektiği,

- Faaliyetiniz için hava limanı işletmecisi olan özel şirketlerle veya Devlet Hava Meydanları İşletmesi ile yaptığınız sözleşmelere göre üzerine tesis yapmak üzere söz konusu işletmenin yerini kiralayarak bunun

için sabit veya değişken bir kira bedeli ödendiği,

- Değişken kira bedelinin havalimanında sattığınız yakıt miktarı üzerinden hesaplandığı,
- Bahse konu sözleşmelerde kira sürelerinin 5-8-10 yıllık süreler olabildiği ve bu sürenin sonunda havalimanında yakıt ikmali ve depolaması için kurduğunuz tesisin havalimanı işletmecisine bedelsiz olarak bırakılacağı belirtilmiştir,
- Bir işletme ile yapılan sözleşmede *"13-b) Kiracı (...) kendisine tahsisli mahalde ticari ve/veya havacılık faaliyetinin sona ermesi veya işletme ruhsatının iptal edilmesi, konkordato ilan etmesi, iflasın açıklanması, tahsis amacının ortadan kalkması gibi durumlarda kiralayan tarafından yapılacak tebligatı müteakip 10 gün içerisinde kira konusu mahalli kurumun talebi halinde eski haline getirerek boş olarak tahliye etmeyi kabul ve taahhüt eder..."*

13-d) Tahsis yerinin kullanılmasının sona ermesi halinde kiracı tarafından yaptırılan taşınmaz tesisler kiralayana ücretsiz terk edilir. Ancak kiralayanın talebi halinde, tüm masraflar kiracı tarafından karşılanarak taşınmaz tesisler kaldırılır ve tahsisli mahal eski haline getirilir..." maddelerinin yer aldığı,

- Başka bir işletme ile yapılan sözleşme de *"12-6) Kiraladığı araziye sözleşmenin bitiş süresi sonunda sözleşmenin imzalandığı tarihten sonra yapılan her türlü bina, ekipman ve donanımı ile birlikte borç, taahhüt ve kısıtlamadan ari olarak kiralayana devreder..."* yönünde maddelerin yer aldığı

belirtilerek, havalimanlarında liman işletmecisinden kiralanan arazi üzerine kurulan ikmal ve depolama tesislerinin nasıl değerlendirileceği ve muhasebeleştirileceği, itfasının ne şekilde olacağı, itfa edilmeye ne zaman başlanması gerektiği, kiralama süresi başında, içinde veya sonunda gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV açısından yapılması gereken işlemlerin bulunup bulunmadığı, söz konusu tesislerin devri ile ilgili olarak ne zaman ve nasıl bir işlem yapılması gerektiği hususlarında görüş talep edilmektedir.

A) KURUMLAR VERGİSİ KANUNU UYGULAMASI

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 38 inci maddesinde, bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise bu 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 hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun 40 ıncı maddesinde de; safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, (7) numaralı bendinde de Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların (İşletmeye dâhil olan gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar, yapıldığı yılda doğrudan gider yazılabilir.) safi kazancın tespitinde indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin;

- "15.3.2.3. Diğer kurumlar vergisi mükelleflerine ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri" bölümünde, *"Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde sayılan kurumlar vergisi mükelleflerine (kooperatifler hariç) ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Bu kurumların elde ettikleri kira gelirleri ilgili hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir..."*,

- "15.3.2.4. Devlete, özel idarelere, belediyelere ve köylere ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri" başlıklı bölümünde de, *"Devlete, özel idarelere, belediyelere ve köylere ait taşınmazların kiralanması karşılığında, anılan kamu kurumlarına yapılan kira ödemeleri üzerinden de vergi kesintisi yapılmayacaktır."*

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, şirketiniz tarafından gerek havalimanı işletmecisi şirketler gerekse Devlet Hava Meydanları İşletmesi ile yapılan sözleşmeler uyarınca kiralanmış gayrimenkullerle ilgili olarak yapılan kira ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı 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.

B) KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU UYGULAMASI

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

- (1/1) maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde 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,

- 2 nci maddesinde, teslimin, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu,

- (4/1) maddesinde, hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, bu işlemlerin; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebileceği,

- 10 uncu maddesinde, vergiyi doğuran olayın mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması; malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura ve benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi; 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 meydana geldiği,

- (17/4-d) maddesinde, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralınması işlemlerinin KDV'den istisna olduğu,

- 26 ncı maddesinde, bedelin döviz ile hesaplanması halinde dövizin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrileceği, cari kuru belli olmayan dövizlerin Türk parasına çevrilmesine ilişkin esasları Maliye Bakanlığının belirleyeceği

hüküm altına alınmıştır.

Diğer yandan, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin "Ç. VERGİYİ DOĞURAN OLAY" başlıklı bölümünde; *"Birden fazla vergilendirme dönemine yayılarak verilen hizmetlerde, hizmet bedelinin tamamının veya bir kısmının hizmet ifa edilmeden önce tahsil edilmesi halinde, fatura ve benzeri belge düzenlenmemiş olması koşuluyla KDV doğmaz. Öte yandan, bir vergilendirme döneminden fazla devam eden hizmetlerde, takvim yılının aylık dönemlerinden oluşan vergilendirme dönemleri itibarıyla KDV'nin hesaplanması ve verilecek hizmetlere ilişkin faturanın aylık ödeme tutarı belirtilerek tanzim edilmesi gerekmektedir. Belli bir vergilendirme döneminde beyan edilecek KDV matrahının ise toplam hizmet bedelinin, hizmetin ifa edileceği aylık sürelerle bölünmesi suretiyle tespiti mümkün bulunmaktadır.*

Toplam bedel hizmet tamamlandığında alınsa dahi hizmetin gerçekleştiği vergilendirme dönemlerine isabet eden tutarın ilgili olduğu dönemde beyan edilmesi gerekmekte olup, hizmet bedelinin tamamının hizmet ifasının sonunda beyan edilmesi mümkün değildir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, şirketiniz tarafından havalimanı işletmecileri ve Devlet Hava Meydanları İşletmesinden yapılan kiralama işlemleri Kanunun 1 inci maddesi kapsamında KDV'ye tabi olduğundan, bu kiralama işlemine ait KDV'nin kiralayanlar tarafından aylık dönemler halinde beyan edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, kiralanan yer üzerinde kiracı tarafından kurulan tesislerin yapılan sözleşmeler gereği kira süresinin sonunda kiralayana bedelsiz bırakılması durumunda, bu tesislerin bedelsiz tesliminin gerçekleştiği dönemde emsal bedeli üzerinden şirketiniz tarafından KDV hesaplanarak beyan edileceği tabiidir.

C) VERGİ USUL KANUNU UYGULAMASI

213 sayılı Vergi Usul 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.*

(Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlaştırmak, 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.)

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.

Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun 313 üncü maddesinde, İşletmede 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, ilgili mevzuat gereğince sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak Devlete veya Devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortisman tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç), sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortisman tabi tutulanların, genel hükümler uyarınca ayrıca amortisman tabi tutulamayacakları,

327 nci maddesinde ise gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve 272 nci maddede yazılı özel maliyet bedellerinin, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edileceği, kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderlerin, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre; kiralanan tesis üzerinde yer alan gayrimenkuller ile gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlere ilişkin olarak Vergi Usul Kanununun 272 nci maddesi kapsamında yapılan ve normal

bakım, tamir ve temizleme giderleri dışındaki sabit kıymet niteliği taşıyan harcamalar özel maliyet bedeli ile değerklenmek suretiyle, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilecek olup, bu kapsamda amortismana tabi tutulan iktisadi kıymetler ayrıca genel hükümlere göre amortismana tabi tutulmayacaklardır.

Özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortismana tabi tutulan iktisadi kıymetlerden sadece sözleşme süresi içinde yenilenmesi gerekenler ile kullanım ömrü kira süresine göre daha uzun olan ve kira dönemi bittikten sonra da işletmenin (kiracının) kullanımında (aktifinde) olabilecekler, genel hükümlere göre amortismana tabi tutulacaklardır.

Bu itibarla;

- İşletme hakkına sahip özel kişilerden veya Devlet Hava Meydanları İşletmesinden 5, 10 ve 18 yıllığına kiralamış olduğunuz arazi üzerine üst hakkı olmadan inşa edilen ikmal ve depolama tesislerinin yapımına ilişkin bedelin özel maliyet bedeli olarak değerklendirilmesi ve kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerekmektedir. Ancak sözleşme süresi içinde yenilenmesi gerekenler ile kullanım ömrü kira süresine göre daha uzun olan ve kira dönemi bittikten sonra da şirketiniz kullanımında (aktifinde) olabilecek kıymetlerin, genel hükümlere göre amortismana tabi tutulması gerektiği tabiidir.

- Özel maliyet konusu iktisadi kıymetin kullanıma hazır halde olduğu yılda özel maliyetin aktifleştirilmesi gerekmekte olup, özel maliyetin aktifleştirildiği yıldan başlamak üzere (söz konusu özel maliyet bedellerinin itfasında aktifleştirme yılındaki kalan kira süresinin esas alınması gerektiğinden) özel maliyet bedellerinin kalan kira süresi içinde eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerekmektedir.

- Söz konusu kiralama süresi dolmadan, kiralanan şeyin boşaltılması veya kiralamanın herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan bedellerin, boşaltma veya kiralamanın sona erdiği yılda bir defada gider yazılması icap etmektedir.

- İşyerinin boşaltılması neticesinde kiraya verene bedelsiz bırakılan özel maliyet konusu iktisadi kıymetlerin emsal bedelleri üzerinden tarafınıza fatura; kiraya verenin mükellef olmaması durumunda ise tarafınızca gider pusulası düzenlenmesi gerekmektedir.

- Kiralanan yer üzerinde şirketinizce kurulan tesislerin yapılan sözleşmeler gereği kira süresinin sonunda kiralayana bedelsiz tesliminin gerçekleştiği dönemde emsal bedeli üzerinden şirketiniz tarafından hesaplanacak KDV tutarını ihtiva edecek şekilde, kiralayan adına fatura düzenlemeniz icap etmektedir.

- Kiraya veren ile yapılan sözleşme gereğince, özel maliyete konu tesislerin yıkılarak kira konusu mahallin eski haline getirilmesi suretiyle tahliye edilmesi halinde, bu kapsamda yapılan harcamaların da yapıldığı yılda bir defada gider yazılması icap etmektedir.

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