

Üst Hakkı Kiralaması.

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	79690095-1-2012-KDV-1-Md.-10
Tarih	30.04.2014

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

AYDIN VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Vergi ve Anlaşmalar Uygulama Müdürlüğü

Sayı : 79690095-1-2012-KDV-1-Md.-10

30/04/2014

Konu : Üst Hakkı Kiralaması.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; şirketinizin mülkiyetinde bulunan bir gayrimenkulün üzerine plaza inşaatı yapmak, işletmek ve 25 yıl sonra devretmek üzere (yap-işlet-devret modeliyle) grup şirketlerinizden A.Ş.'ye tahsis edildiğine dair sözleşme imzalandığını, söz konusu sözleşme gereği gerek inşaat süresince, gerekse 25 yıllık işletme süresince inşaatı yapan ve plazayı işletecek olan şirketten herhangi bir kira alınmayacağını, 25 yılın sonunda plzanın bedelsiz olarak şirketinize devredileceği belirtilerek, bu işlemde şirketinizin kayıtlarına intikal ettirilecek olan plaza dolayısıyla elde edeceği gelirin 25 inci yılın sonunda mı elde edilmiş sayılacağı; yoksa bu gelirin her yıl ya da her ay fatura düzenlemek suretiyle mi kayıtlara alınması gerektiği; aylık ya da yıllık olarak fatura edilecek ise emsal bedelin hangi değer olacağı; ayrıca bedelsiz de olsa plzanın devri nedeniyle katma değer vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı hususunda bilgi istenildiği anlaşılmaktadır.

A- KURUMLAR VE GELİR VERGİSİ YÖNÜNDEN

3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanunun "Amaç" başlıklı 1 inci maddesinde "Bu Kanunun amacı kamu kurum ve kuruluşlarınca (kamu iktisadi teşebbüsleri dahil) ifa edilen, ileri teknoloji veya yüksek maddi kaynak gerektiren bazı yatırım ve hizmetlerin, yap işlet devret modeli çerçevesinde yaptırılmasını sağlamaktır." denilmekte olup, 3 üncü maddesinin (a) bendinde de "Yap-İşlet-Devret Modeli: İleri teknoloji ve yüksek maddi kaynak ihtiyacı duyulan projelerin gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere geliştirilen özel bîr finansman modeli olup, yatırım bedelinin (elde edilecek kar dahil) sermaye şirketine veya yabancı şirkete, şirketin işletme süresi içerisinde ürettiği mal veya hizmetin idare veya hizmetten yararlananlarca satın alınması suretiyle ödenmesini" ifade ettiği hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, Borçlar Kanununun 299 uncu maddesinde yer verilen düzenlemede kira sözleşmesi; kiraya verenin bir şeyin kullanılmasını veya kullanmayla birlikte ondan yararlanılmasını kiracıya bırakmayı, kiracının da buna karşılık kararlaştırılan kira bedelini ödemeyi üstlendiği sözleşme olarak tanımlanmıştır.

Dolayısıyla, sözleşmenin taraflarının her ikisinin de özel hukuk kişisi olması nedeniyle söz konusu sözleşme yap-işlet-devret sözleşmesi kapsamı dışında ve genel hükümler çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Şirketiniz ile grup şirketlerinden olanA.Ş. arasında yapılan sözleşme, kira sözleşmesinin tüm unsurlarını bünyesinde barındırmaktadır. Bu nedenle, A.Ş. ile yapılan sözleşme çerçevesinde nakit olarak kira elde edilmemesi, arsanın bedelsiz olarak kiraya verildiği anlamına gelmediği gibi, A.Ş. tarafından yapılan binanın 25 yılın sonunda kurumunuza devredilmesi işleminde de bu devrin, bedelsiz olarak gerçekleştirildiğinden bahsedilemeyecektir. Nitekim, arsa üzerine yapılacak bina, mükellef kurum ile A.Ş. arasında yapılan sözleşmenin asli unsuru olup,A.Ş. nin şirketinize sözleşmeden doğan kira borcunu göstermektedir.

Bilindiği üzere, 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.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanunun 40 ıncı 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.

Öte yandan, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "15.3. Vergi kesintisine tabi tutulacak kazanç ve iratlar" başlıklı bölümün "15.3.2.3. Diğer kurumlar vergisi mükelleflerine ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri" başlıklı alt 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..." açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde,

- Akdedilen sözleşmeye istinaden A.Ş. nin, şirketinizden kiraladığı arsa üzerine inşa edeceği bina için yapılan harcamaların özel maliyet bedeli olarak dikkate alınması mümkün bulunmayıp, sözleşmeye göre yapılan binanın cins tashihi için yapıldığı veya fiilen kullanılmaya başlandığı tarih itibarıyla A.Ş. tarafından bina yapım hizmeti verilmek suretiyle sözleşmeye konu arsa üzerine bina yapılarak tarafınıza teslim edildiğinin kabulü,

- Sözleşmeye istinaden inşa edilen bina için yapılan harcamaların belirlenen bir kâr marjı ile kiralama yapılan şirketinize fatura edilmesi ve 25 yıllık kira karşılığı sayılmak suretiyle tahsil edilmeyen söz konusu tutarın alacak olarak kayıtlara intikal ettirilmesi, yapım hizmeti nedeniyle oluşan kazancın da kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi,

-A.Ş. tarafından fatura edilen ve alacak olarak kayıtlara intikal ettirilen tutarın, inşaatın tamamlanmasını müteakip kalan kira süresine bölünmek suretiyle hesaplanan kısmının ilgili yıllar itibarıyla alacak tutarından düşülmek suretiyle safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunun 40 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca ilgili yıllar itibarıyla kira gideri olarak dikkate alınması,

- A.Ş. tarafından ilgili yıllar itibarıyla kira gideri olarak dikkate alınan tutarların mükellef kuruma hesaben yapılan kira ödemesi olarak kabul edilmesi, ancak, bu tutarların mükellef kurum tarafından kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi gerektiğinden kurumlar vergisi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasında; kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı hüküm altına alınmış olup; alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği belirtilmiştir.

Anılan maddenin ikinci fıkrasında ilişkili kişilerin; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortakların ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade ettiğine yer verilmiş, söz konusu maddenin üçüncü fıkrasında ise emsallere uygunluk ilkesinin tanımı yapılmış olup emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişki bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olması olarak tanımlanmıştır.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalara 18/11/2007 tarihli ve 26704 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "1 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği"nde yer verilmiştir.

Buna göre, mükellef kurumun grup şirketlerinden olan A.Ş. ile arasında gerçekleşen kiralama işlemine ilişkin bedelin emsallere uygun olması gerekmektedir.

B- KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

1/1 inci maddesinde, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki 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,

27/1 inci 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 inci 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 üncü maddesinde; indirim hakkının, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılacağı,

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.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Mükellef ve Vergi Sorumlusu" başlıklı 8 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, "Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz." hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre,

- Şirketiniz ile A.Ş arasında akdedilen sözleşmeye istinaden inşaa edilen binanın tamamlanıp cins tashihiinin yapıldığı veya fiilen kullanılmaya başlandığı tarih itibariyle, Parmaksızlar Otomotiv A.Ş. tarafından bina yapım hizmeti verilmek suretiyle sözleşmeye konu arsa üzerine bina yapılarak tarafınıza teslim edildiğinin kabulü,

- Şirketiniz ile A.Ş arasında akdedilen söz konusu sözleşmeye istinaden inşa edilen bina için yapılan harcamaların belirlenen bir kar marjı ile şirketinize fatura edilerek bina yapım hizmeti karşılığı alacak olarak kayıtlara intikal ettirilmesi ve bu tutar üzerinden genel oranda (%18) KDV hesaplanması,

- Şirketiniz ile A.Ş arasında yapılan sözleşme hükümleri dikkate alındığında, sözleşme sonuna kadar binanın kullanım hakkı Parmaksızlar Otomotiv A.Ş ye ait olduğundan şirketinize fatura edilen tutarın, inşaatın tamamlanmasını müteakip kalan kira süresine bölünmek suretiyle hesaplanan kısmının ilgili yıllar itibariyle kira geliri olarak dikkate alınması ve şirketinizce ilgili yıllar itibariyle bu kiralama bedelleri için 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. — 18.09.2026