

Başılanacak olan Meslek Edindirme Kursu binasına ilişkin inşaat harcamalarının vergisel durumu hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	90792880-175.02.02.07[2013/47]-4163
Tarih	03.12.2015

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü)

Sayı : 90792880-175.02.02.07[2013/47]-4163 03/12/2015

Konu : Başılanacak olan Meslek Edindirme Kursu binasına ilişkin inşaat harcamalarının vergisel durumu

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Şirketiniz ile Milli Eğitim Bakanlığı adına ... Valiliği arasında imzalanan protokol gereği, ... Merkez Organize Sanayi Bölgesinde (OSB) meslek edindirme kursu inşa edileceği, 3 yıllık süre sonunda kurs binası da dahil olmak üzere tarafınızdan sağlanan tüm teçhizatların bedelsiz olarak Milli Eğitim Bakanlığına devredileceği belirtilerek, bu süreçte yapılacak harcamaların vergi mevzuatı karşısındaki durumu sorulmaktadır.

Vergi Usul Kanunu Yönünden Değerlendirme:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 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 edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder...." hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükme göre, bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi tutulabilmesi için, işletmenin aktifinde kayıtlı olması, kullanıma hazır halde bulunması, işletmede bir yıldan fazla kullanılması, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması ve değerinin maddede belirtilen haddin üzerinde olması gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasında kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından yapılabilecek indirimler sayılmıştır.

Anılan fıkranın (c) bendinde; "Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı."

hükmü yer almakta olup, aynı fıkranın (ç) bendinde ise; "(c) bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı." hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "Kapsama dahil olan bağış ve yardımlar" başlıklı (10.3.2.2.2.) bölümünde, düzenlemedeki "okul" ifadesinden, doğrudan eğitim-öğretim hizmetlerinin verildiği temel birimlerin anlaşılması gerektiği, rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okullarının da bu kapsamda değerlendirileceği belirtilmiştir.

Yine aynı Tebliğin, "10.3.2.2.4. Bağış ve yardımın belgelendirilmesi" başlıklı bölümünde ise; "Ayni veya nakdî olarak yapılan bağış ve yardımların kurumlar vergisi mükelleflerince indirim olarak dikkate alınabilmesi için makbuz karşılığı yapılmış olması gerekli ve yeterlidir.

Ayni bağış ve yardımın, işletmenin aktifinden veya stokundan çekilerek bağışlanmış olması durumunda, mükelleflerin işletmeden çekip bağışladıkları değerler için fatura düzenlenmesi; düzenlenen faturanın arka yüzüne faturada belirtilen değerlerin ilgili kamu kurum ve kuruluşu tarafından bağış ve yardım olarak alındığına ilişkin şerh konularak yetkili kimseler tarafından imzalanmış olması yeterlidir.

Ayni değerlerin, mükelleflerce dışarıdan alınarak kamu kurum ve kuruluşuna bağışlanmış olması durumunda ise bu kurum ve kuruluş tarafından teslim alınacak değerler için teslime ilişkin bir belge düzenlenmiş olması yeterli olup, düzenlenen belgede bağışlanan kıymetin değerinin, cinsinin ve miktarının tereddüde mahal bırakmayacak şekilde belirtilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca, bağışlanan

değerlere ilişkin olarak düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünde yukarıda belirtilen açıklamalar dahilinde ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının yetkililerinin imzası bulunacaktır.

Nakdi bağışların indirilebilmesi, bağışı kabul eden kuruluşlarca verilecek makbuzla veya bu amaçla bankalarda açtırılan hesaplara yatırıldığına ilişkin banka dekontlarıyla belgelendirilmesi şartıyla mümkündür.

Kamu kurum ve kuruluşları ile imzalanan protokol gereğince kamu arazisi üzerine okul yaptırılması halinde, söz konusu okul inşasına ilişkin olarak yapılan harcamalar, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Özelge talep formunuzun incelenmesinden; idare tarafından ... Merkez Organize Sanayi Bölgesinde temin edilecek arsa üzerine şirketiniz ile ... Valiliği arasında yapılan protokol gereği, herhangi bir bedel alınmaksızın şirketiniz tarafından binası inşa edilecek mesleki eğitim merkezinin tüm makine ve teçhizatlarının da şirketinizce sağlanacağı, bu merkezde meslek edindirme kursu açılarak bu kursun faaliyete geçmesinin ardından üç yıl süresince eğitimcilerin ücretleri de dahil olmak üzere her türlü masrafların yine şirketiniz tarafından karşılanacağı, meslek edindirme kursunda eğitim gören kursiyerlerden de verilen hizmet karşılığında herhangi bir bedel tahsil edilmeyeceği anlaşılmıştır.

Bu itibarla, şirketiniz tarafından Milli Eğitim Bakanlığı ile yapılan protokol kapsamında tahsis edilen arsa üzerine mesleki eğitim merkezi olarak inşa edilerek 3 yıl süreyle her türlü masrafı Şirketiniz tarafından karşılanmak üzere açılacak mesleki eğitim kursunun şirketinizce kursiyerlerden herhangi bir bedel alınmaksızın işletilecek olması ve bu süre sonunda bütün teçhizatlarıyla birlikte anılan Bakanlığa bağışlanacak olması halinde, meslek edindirme kursuna ilişkin binanın inşası ve meslek edindirme

kursunun faaliyetleri için gerekli olan makine ve teçhizat ile öğretmen maaşları da dahil olmak üzere yapılacak bütün harcamaların, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar uyarınca belgelendirilmesi kaydıyla, Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi çerçevesinde indirim konusu yapılması ve anılan Tebliğin "10.3.2.2.4. Bağış ve yardımın belgelendirilmesi" başlıklı bölümünde yer alan açıklamalara göre harcamaların yapıldığı hesap dönemine ilişkin kurum kazancının tespitinde beyanname üzerinde indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, kursa ilişkin makine, teçhizat gibi demirbaşlar tamamen bağışlanmak amacıyla alınmaları hasebiyle aktifinize kayıtlı olmayacağından ve şirketinizin ticari faaliyetlerinde kullanılamayacağından, ayrıca bu kıymetlere ilişkin harcamalarınızın Kurumlar Vergisi Kanununun 10 maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi hükmü çerçevesinde kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınacak olması nedeniyle, bu kıymetler için amortisman ayrılması ve bu amortisman paylarının kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Ayrıca, eğitimcilere yapılan ücret ödemelerinden Gelir Vergisi Kanununun 61, 94 ve 103 üncü maddeleri gereğince stopaj yapılarak vergiye tabi tutulması gerektiği tabiidir.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme:

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,

-17/2-b maddesinde, Kanunun 17/1 inci maddesinde sayılan, genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, döner sermayeli kuruluşlara, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşlarına, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, siyasi partiler ve sendikalara, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıklarına, kamu menfaatine yararlı derneklere, tarımsal amaçlı kooperatiflere ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifalarının KDV'den istisna olduğu,

-30/a maddesinde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği,

-30/d maddesinde, 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

hüküm altına alınmıştır.

Konuya ilişkin açıklamaların yer aldığı KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/F) bölümünde (Mülga 23 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (F) bölümü), kısmi istisnanın, işlemlere ilişkin alış ve giderlere ait KDV'nin prensip olarak indirim ve/veya iadeye konu edilemediği istisna düzenlemesi olduğu; bu kapsamdaki işlemler nedeniyle yüklenilen vergilerin, 3065 sayılı Kanunun (30/a) ve 58 inci maddeleri uyarınca gelir ve kurumlar vergisi bakımından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabileceği açıklanmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre;

-Şirketiniz ile Milli Eğitim Bakanlığı adına ... Valiliği arasında imzalanan protokol gereği Mardin OSB'de MEB Mesleki Eğitim Merkezi binası inşa edilerek, açılan mesleki eğitim kursunun 3 yılın sonunda bina ve içindeki tüm teçhizatlarla birlikte Milli Eğitim Bakanlığına bedelsiz teslimi KDV Kanununun 17/2-b maddesine göre KDV'den istisnadır.

-İstisna kapsamına giren mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen KDV'ler KDV Kanununun 30/a maddesi uyarınca indirim konusu yapılamayacak, ancak; işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

Belediye Gelirleri Kanunu Yönünden Değerlendirme:

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun Ek 1 inci maddesinin birinci fıkrası ile belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde yapılan her türlü bina inşaatı (ilave ve tadiller dahil), inşaat veya tadilat ruhsatının alınmasında Ek 6 ncı maddede yer alan tarifede gösterilen nispet ve hadlerde bina inşaat harcına tabi tutulmuştur. Anılan Kanunun Ek 2 nci maddesinin (c) fıkrasıyla da her türlü fabrika, değirmen, sınai nitelikteki imalathaneler ve tersaneler, organize sanayi bölgelerinde yapılan her türlü bina inşaatı ile sera ve benzeri örtü altı tarım yapılan tesisler, ahır, samanlık, kümes, su ürünleri ve hayvan barınağı ile yemlik gibi yapı ve tesis inşaatının, bina inşaat harcından istisna tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanununun 80 inci maddesinde ise, imarla ilgili harçlara ilişkin hükümlere yer verilmiş olup (f) bendinde, yapı kullanma izni verilmesi işleri, yapı kullanma izin harcına tabi tutulmuş ve söz konusu maddenin son fıkrasında, organize sanayi bölgeleri ve sanayi ve küçük sanat sitelerinde yapılan yapı ve tesislerin bina inşaat harcı ve yapı kullanma izni harcından müstesna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu itibarla, şirketiniz tarafından ... Merkez Organize Sanayi Bölgesinde yaptırılacak olan Meslek Edindirme Kursunun bina inşaat harcı ve yapı kullanma izni harcından müstesna tutulması gerekmektedir.

Damga Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme:

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 nci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu, bu Kanundaki kağıtlar teriminin yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade ettiği; 9'uncu maddesinde ise bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

Kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV/1-b bölümünde, maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediyei temin eden kağıtların nisbi damga vergisine tabi tutulacağı belirtilmiştir.

Öte yandan, 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgesi Kanununun 21 inci maddesinde, "OSB tüzel kişiliği, bu Kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır." hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu muafiyet hükmü organize sanayi bölgesi tüzel kişiliğine tanınmış olduğundan bu muafiyetin organize sanayi bölgesinde faaliyet gösteren diğer kişi ve kurumlar için uygulanmasına imkan

bulunmamaktadır.

Buna göre, şirketiniz tarafından kurs öğretilmelerine verilecek ücretler nedeniyle düzenlenen kağıtlar için gerek Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tabloda gerekse 4562 sayılı Kanunda herhangi bir istisna hükmüne yer verilmemiş olduğundan, söz konusu ödemeler nedeniyle düzenlenen kağıtların Kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV/1-b bölümüne göre damga vergisine tabi tutulması 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. — 16.09.2026