

Arsası şirkete ait olmayan bina inşaatı harcamalarının indirimli kurumlar vergisi karşısındaki durumu

Kanun Numarası

5520

Kanun

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU

Özelge No

79690095-125[8-2024-120-143]-57172

Özelge Tarihi

28.04.2025

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Aydın Defterdarlığı

Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü

Sayı : E-79690095-125[8-2024-120-143]-57172

28.04.2025

Konu : Arsası şirkete ait olmayan bina
inşaatı harcamalarının indirimli
kurumlar vergisi karşısındaki
durumu

İlgi :

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden; metal iskele imalat ve ihracatı faaliyeti ile iştiğal ettiğiniz, mülkiyeti ortağınıza ait olan arsayı ... yıl süreyle kiraladığınız, kiralama sözleşmesi ile kiralanan arsa üzerine fabrika binası inşa ettiğiniz ve kiralama süresi boyunca Şirketinizce bina yapımı sebebiyle herhangi bir kira ödemesi yapılmayacağı, kiralama sonrası komple yeni yatırım sebebiyle Sanayi ve Teknoloji Bakanlığına başvurduğunuz, ... tarihli bölgesel yatırım teşvik belgesi aldığınız, söz konusu yatırım teşvik belgesi kapsamında inşa edilen fabrika bina inşaatını ... tarihinde alınan yapı kullanım izin belgesi ile tamamladığınız, ancak arsa sahibine teslim işlemi ile fatura düzenlenip düzenlenmeyeceği konusunda tereddüt yaşandığı için binanın kiracı olarak tarafınıza fiili tesliminin yapılamadığı, ayrıca yatırım teşvik belgesi kapsamında makine ve teçhizatın bir kısmını aldığınız ve yatırıma devam ettiğinizden bahisle yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda devir ve satış işleminin Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının iznine tabi olduğu belirtilerek söz konusu yatırım teşvik belgesine istinaden yapılan komple yeni yatırımda;

-Yatırıma ilişkin tutarın Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde belirtilen indirimli kurumlar vergisine konu edilip edilemeyeceği,

-Fatura düzenlenip kayıtlarınızdan çıkarılmasının gerekmesi halinde ise bu tutarın Özel Maliyetler hesabına alınıp alınmayacağı, özel maliyetler hesabına alınması durumunda amortisman ayrılıp ayrılmayacağı, özel maliyetler hesabına alınacak bu tutarın Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi gereğince yapılacak hesaplamada toplam yatırım tutarının tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı,

-Fatura düzenlenmemesi halinde yatırım dolayısıyla indirim konusu yapılan KDV yönünden yapılması gereken bir işlemin olup olmadığı,

-Belge düzeninin nasıl olması gerektiği

hususlarında görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden:

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.

Gelir Vergisi Kanununun "*Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti*" başlıklı 38 inci maddesinde ise; 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 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 hükme bağlanmıştır. Anılan Kanunun 40 inci 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 safi kazancın tespitinde indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A ncı maddesinde; "*(1) Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.*

..." hükmüne yer verilmiştir.

İSERT NOTU Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "32. Kurumlar Vergisi Oranı, Geçici Vergi ve İndirimli Kurumlar Vergisi" başlıklı bölümünün "32.2.3. İndirimli kurumlar vergisi uygulaması" başlıklı alt bölümünde;

"Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, ilgili teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren, yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırım tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade etmektedir.

...

Öte yandan Bakanlar Kurulu, yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya yetkili olup bu yetki çerçevesinde çıkarılan 14/7/2009 tarihli ve 2009/15199 sayılı ve 15/6/2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Karar (Karar)'ları uyarınca arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanına tâbi olmayan diğer harcamalar indirimli kurumlar vergisi uygulamasına konu edilemeyecektir. Dolayısıyla yatırıma katkı tutarının hesaplanmasında arazi, arsa, royalti ve yedek parça harcamaları ile amortismanına tâbi olmayan diğer harcamalar dikkate alınmayacaktır.

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlarla ilgili olarak indirimli kurumlar vergisi uygulamasına, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmeye başlandığı geçici vergi döneminden itibaren başlanılır. Yatırımın işletilmeye başlandığı geçici vergi döneminden itibaren yatırımdan elde edilen kazançta, teşvik belgesinde yer alan ve vergi indirimi içeren yatırım tutarını aşmamak üzere, gerçekleştirilen yatırım harcaması dolayısıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanır.

..." açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Şirketinizle arsa sahibi ortağınız arasında akdedilen sözleşmeye istinaden şirket ortağınız adına tescilli arsa üzerine yatırım teşvik belgesi kapsamında inşa edilen binanın arsa sahibine ait olacağı, binanın tarafınızca kira bedeli ödenmeksizin ve ödenerek tarafınıza kiralanacağı hususları dikkate alındığında, aktifinizde yer almayan arsa üzerine arsa sahibi adına yapılan inşaatla ilgili yapılan harcamaların 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde düzenlenen indirimli kurumlar vergisine konu edilmesi mümkün değildir.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (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,

- 1/3-f maddesinde Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin KDV'ye tabi olduğu,

- 17/4-d maddesinde, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin vergiden istisna 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 yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılacağı,

hüküm altına alınmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre,

- Şirketiniz ile şirket ortağınız arasında akdedilen sözleşmeye istinaden inşaa edilen fabrika binasının tamamlanıp cins tashihiinin yapıldığı veya fiilen kullanılmaya başlandığı tarih itibarıyla, şirketinizce ortağınıza "bina yapım hizmeti" verilmek suretiyle sözleşmeye konu arsa üzerine fabrika binası yapılarak ortağınıza teslim edildiğinin kabulü,

- Şirketiniz ile ortağınız arasında akdedilen söz konusu sözleşmeye istinaden inşa edilen fabrika binası için yapılan harcamaların belirlenen bir kar marjı ile ortağınıza fatura edilerek bina yapım hizmeti karşılığı alacak olarak kayıtlara intikal ettirilmesi ve bu tutar üzerinden genel oranda KDV hesaplanması

gerekmektedir.

Söz konusu bina yapım hizmeti ile ilgili ödemelerin karşılığında düzenlenen fatura, makbuz ve benzeri belgelerde yer alan KDV'nin indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

Vergi Usul Kanunu Yönünden:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 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*"

tüccar tarafından müşteriye verilen ucuz vesikaldır.

- 231 inci maddesinin beşinci fıkrasında "*5.Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Hazine ve Maliye Bakanlığı; mal veya hizmetin nevi, miktarı, fiyatı, tutarı, satışın yapılma şekli, faaliyet konusu, sektör veya mükellefiyet türünü ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak, bu süreyi indirmeye ya da faturanın malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda düzenlenmesi zorunluluğu getirmeye yetkilidir. Bu süreler içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.*"

- 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 (1.1.2025'den itibaren 9.900 TL) geçmesi veya bedeli 50.000.000 liradan (1.1.2025'den itibaren 9.900 TL) az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir."

- 262 nci maddesinde "*Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi*

veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilümun giderlerin toplamını ifade eder..."

- 267 nci maddesinde "*Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan, veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.*

Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur:

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) ...

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) ...

Üçüncü sıra: (Takdir esası) ..."

- 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.*

...

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 değerlenir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir.

..." hükümlerine yer verilmiştir.

Buna göre:

una göre,

1- Şirketiniz ile arsa sahibi ortağı arasında akdedilen sözleşmeye istinaden şirket ortağı adına tescilli arsa üzerine şirkete ait olan yatırım teşvik belgesi kapsamında bina inşa edilmesi için yapılan harcamaların özel maliyet bedeli olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

2- Sözleşmeye göre yapılacak binanın, tamamlanıp cins tashihiinin yapıldığı veya fiilen kullanılmaya başlandığı tarih itibarıyla, arsa sahibi ortağa teslim edildiğinin kabul edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, sözleşmeye göre yapılacak binanın tamamlanıp cins tashihiinin yapıldığı veya fiilen kullanılmaya başlandığı tarihten itibaren yedi gün içinde söz konusu bina için yapılan harcamalar ile emsale uygun belirlenen kâr marjı toplamı üzerinden fatura düzenlenmesi icap etmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

İmza