

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.06.18.02-322267-8157-284

21/02/2012

Konu : Bedelsiz teslimin KDV Kanunu karşısındaki durumu ile emsal bedel hk.

İlgi özelge talep formunda, ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi numaralı mükellefi olduğunuz; ... (OSB) içerisinde ticarî faaliyetinize devam etmekte olduğunuz; enerji hattınızı güçlendirmek için elektrik santrali satın aldığınız; santralin işletilmesinin ve bakımının teknik uzmanlık gerektirmesi ve yasal olarak teknik personel istihdam edilmesi zorunluluğu nedenleriyle elektrik santralının mülkiyetini OSB yönetimine bedelsiz olarak devredeceğinizi; OSB yönetiminin elektrik santralının bakımını ve işletilmesi işini üstleneceğini, santralden elde edilecek elektriğin nakil hatları vasıtasıyla şirketiniz bünyesinde kullanılacağını; devir sonrasında şirketinizin kullanım hakkı sahibi olacağını belirterek, bu durumda santralin satın alınması sırasında ödemiş olduğunuz KDV'nin indirim konusu edilmesinin mümkün olup olmadığı, santral için ödenen bedelin kayıtlarınızda ne şekilde yer alacağı, amortisman uygulamasının ne şekilde olacağı, santralin OSB yönetimine devrinde KDV ve fatura düzeninin ne şekilde olması gerektiği konularında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

1- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesinde ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun "Emsal bedeli ve emsal ücreti" başlıklı 27 nci maddesinde;

"1. Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.

2. Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.

3. Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur.

4. Katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburidir.

5. Serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamaz."

hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, yine Katma Değer Vergisi Kanununun "Vergi indirimi" başlıklı 29 uncu maddesinin 1-a bendinde, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılacağı, aynı maddenin 3 nolu bendinde de, indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre, firmanızca satın alınan ancak teknik bazı nedenlerden dolayı ... Bölgesine bedelsiz devredilen elektrik santralının alımı esnasında ödenen katma değer vergisinin, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Ancak, bedelsiz devredilecek elektrik santralının KDV matrah tespitine ilişkin emsal bedel ile ilgili hükümler göz önünde bulundurulmak suretiyle katma değer vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

2- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227 inci maddesinde; bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin mecburi olduğu belirtilmiş, bu Kanuna göre tevsik edici bir belge mahiyetinde bulunan fatura ise mezkûr Kanunun 229 uncu maddesinde; satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmış, 231 inci maddesinin (5) numaralı bendinde de; faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı, 232 nci maddesinde ise birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek, satın aldıkları emtia ve hizmetler için de fatura istemek ve almak zorunda oldukları hükme bağlanmıştır.

Diğer yandan aynı Kanunun "Amortismanın mevzuu:" başlıklı 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.

İlgili 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 tutulanlar, genel hükümler uyarınca ayrıca amortisman tabi tutulamazlar.

Değeri 770 (2010 yılı için 680) TL.'yi aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 770 (2010 yılı için 680) TL.'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortisman tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır." hükmü yer almaktadır.

Yine aynı Kanunun 267 nci maddesinde; emsal bedelin tanımı yapıldıktan sonra nasıl hesaplanacağı ile hangi sıra ve esaslar dahilinde uygulanacağı üç bent halinde sayılmıştır.

Bunlardan bir ve ikinci sıralarda yer alan ortalama fiyat esas ve maliyet bedeli esasına göre değer tespiti bizzat mükellefler tarafından yapılacaktır.

Üçüncü sıraya göre yapılacak takdir esasında ise aynı maddede "Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz..." hükmü bulunmaktadır.

İlgi dilekçeniz ekinde yer alan ve şirketiniz ile ... arasında tanzim edilen ... enerji tesis sözleşmesinin tetkikinden; sözleşmenin, "Müşteri tarafından yapılarak işletme, bakım ve onarım karşılığı OSB'ye devredilecek tesis işleri (Sözleşme Türü:B)" kapsamında yapıldığı ve tesislerin mülkiyetinin, ... işletme ve bakım karşılığında bütün hak ve vecibeleri ile hiçbir hak iddia ve talep edilmemek üzere devredileceği, geçici kabulün yapılmasıyla birlikte devir işlemlerinin tamamlanması beklenilmeksizin tesislerden ... kendi tesisleri gibi yararlanabileceği ve bu tesisler üzerinden üçüncü kişi ve kuruluşlara da enerji verebileceği hükümlerinin mevcut olduğu anlaşılmıştır.

Buna göre, firmanızca satın alınarak işletmeniz aktifinde kayıtlı bulunan ancak teknik bazı nedenlerden dolayı ... bedelsiz devredilen elektrik santralının; Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesi uyarınca hesaplanacak emsal bedel üzerinden aynı Kanunun 231 inci maddesinin beşinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde devredilen kurum adına fatura düzenlemek suretiyle maddi duran varlıklar hesabından çıkarılması gerekmektedir.

Öte yandan, mükellefler tarafından iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilen, değerlendirme gününde envantere dahil olan ve kullanılma şartı aranmaksızın kullanılmaya hazır halde bulunan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılması söz konusu olduğundan, işletmeniz bünyesinde meydana getirilen ancak geçici kabulün yapılmasını müteakip ... işletme ve bakım karşılığında bütün hak ve vecibeleri ile birlikte devredilmek suretiyle işletme tasarrufunda bulunmayan tesisler üzerinden amortisman ayrılması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, dilekçenizden bedelsiz olarak devredeceğiniz elektrik santralinin bakımını ve işletilmesi işini OSB yönetiminin üstleneceği, bedelsiz devir sonrasında şirketinizin santralden elde edilecek elektriğin nakil hatları vasıtasıyla şirketiniz bünyesinde süresiz olarak bedelsiz kullanılması amacıyla kullanım hakkı sahibi olacağı anlaşılmaktadır. Her ne kadar kullanma hakkı için bedel ödenmeyeceği öngörülse de kullanma hakkının elde edilebilmesi santralin bedelsiz olarak OSB'ye devri ile mümkün olacaktır. Bu nedenle santralin bedelsiz devri sonrasında kullanım hakkının gayrimaddi hak olarak aktive alınması ve amortismanına tabi tutulması gerekmektedir. Kullanım hakkı bedelinin ise santralin bedelsiz devri için düzenlenen faturada yer alan emsal bedel üzerinden hesaplanması ve OSB'nin mükellefiyeti bulunması durumunda OSB tarafından şirketiniz adına, OSB'nin mükellefiyeti bulunmaması durumunda emsal bedel üzerinden şirketiniz tarafından OSB adına gider pusulası düzenlenmesi gerekmektedir.

Anılan Kanunun 5024 sayılı Kanunla değişen 315 inci maddesine göre mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri ve ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hükme bağlanmış olup söz konusu maddenin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları" tespit edilmiş ve bu oranlar 333, 339, 365, 389, 399 ve 406 sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile açıklanmıştır.

339, 365, 389, 399 ve 406 sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekli listenin 55 inci sırasında; Gayri Maddi İktisadi Kıymetler: imtiyaz hakları (Franchising), patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi (Know-how), format, telif hakkı ve benzeri kalem, lisans, kullanım hakkı ve izni veya devlet kurum ve kuruluşları tarafından verilen diğer haklar (işletme hakkı gibi) ve bunların benzerlerinin faydalı ömrünün 15 yıl, normal amortisman oranının da %6,66 olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Söz konusu santralin bedelsiz devri sonrasında aktifinize gayri maddi hak kapsamında alınacak olan kullanma hakkı için yapılacak ödemelerin anılan listenin 55. Gayrimaddi İktisadi Kıymetler sınıflandırması uyarınca faydalı ömrünün 15 yıl ve normal amortisman oranının da % 6,66 oranı ile itfa edilemesi 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.