

KİRALANAN ARSA ÜZERİNE KİRACI TARAFINDAN YAPILAN BİNAYA İLİŞKİN HARCAMALARIN VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Nisan 2014 sayısında yayınlanmıştır.

Güray ÖĞREDİK
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
MAZARS/DENGE (Denge İstanbul YMM A.Ş.)
Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür

GİRİŞ

Maliye Bakanlığı tarafından 07.08.2013 tarihli olarak verilmiş bir özelge sonrasında, **kiralanan boş arsa** üzerine (arsa kirasına mahsuben veya arsa için kira ödemeye devam edilerek; bir nevi yap-işlet-devret modeli şeklinde) bina inşa edilmesi ve bu binanın sözleşme süresince bedelsiz olarak kullanılması durumunda; söz konusu binanın “özel maliyet bedeli” olarak aktifleştirilerek kira süre içinde eşit tutarlar ile mi itfa edileceği, yoksa inşa edilen bu binaya ilişkin harcamaların binanın kullanım tarihi itibarıyla “peşin ödenen kira” olarak mı kabul edilmesi ve buna bağlı olarak vergi tevkifatı yapılması gerekir gerekmediği, söz konusu bina inşaatının arsa sahibine karşı yapılan bir bina inşaa hizmeti mi olduğu, arsa sahibi tarafından gayrimenkul sermaye iradının ne zaman elde edilmiş sayılacağı hususlarında tartışmalar yaşanmaktadır. Konu hakkında geçmiş yıllarda verilmiş özeldeleri de incelemek suretiyle yasal mevzuatı da dikkate alarak görüşlerimizi paylaşacağız.

BUGÜNE KADAR UYGULAMA NASILDI?

Uygulamada genel kabul gören görüş, bina harcamalarının özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmesi, kira süresi sonunda binanın devri aşamasında vergi tevkifatı ve KDV hesaplanması ve arsa sahibi tarafından gayrimenkul sermaye iradının bu tarihte elde edildiği şeklinde oluşmuş ve pek çok yazar tarafından makalelerinde bu görüş benimsenmişti. Ancak vergi müfettişleri, kiralanan arsalar üzerine yapılan binaların vergilendirilmesi ile ilgili olarak, yapılan binaların gayrimenkulün değerini artırmadığı, kira süresi bitmeden binanın mülkiyetinin kiralayana devredildiği, dolayısıyla kiracının boş arsa üzerine yapmış olduğu binanın aslında peşin ödenen kira olduğu iddiası ile tarhiyat talebinde bulunabilmekteydiler. Ayrıca arsa üzerine inşa edilen binaya ait harcamaların özel maliyet yoluyla amortismanına tabi tutulup gider yazılamayacağı, bunun yerine peşin ödenen giderler hesabında takip edilmesi, ayrıca binanın kiralayana tapuda devredildiği tarihte bina bedeli üzerinden gelir vergisi kesintisinin (stopaj) yapılması ve KDV hesaplanması gerektiği yönünde iddialar olabilmekteydi.¹

GEÇMİŞ TARİHLİ BAZI ÖZELGELER

Konu hakkında geçmiş yıllarda verilmiş bazı özelge özetleri aşağıdaki gibidir:

İstanbul Defterdarlığı'nın 24.09.2003 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11-GVK-94/5-13159 sayılı özeldesi.

¹ Leon COŞKUN, “Kiracının Kiraladığı Arsaya Bina İnşa Etmesi” Fortune, http://www.fortuneturkey.com/haberdetay.asp?news_id=679 (Erişim: 05.03.2014)

“Şirketinizin ortağına ait gayrimenkulü (arsa) 20 yıl süreyle bir bedel ödemeksizin kullanması, üzerinde inşaat yapması ve bu sürenin sonunda da yine bir bedel söz konusu olmaksızın üzerinde inşa edilen bina ile birlikte ortağınıza devretmesi durumunda; **gayrimenkulün iktisadi kıymetini artırıcı nitelikteki bina harcamaları Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesi uyarınca gayrimenkul sahibi açısından gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilecek ve kira süresinin sonunda** yapılan “binanın emsal bedeli” arsa sahibi ortak tarafından **gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilecektir.**

Dolayısıyla; **kiralama süresince (20 yıl) nakden veya hesaben bir kira ödemesi söz konusu olmadığı için şirketiniz tarafından gelir vergisi tevkifatı da yapılmayacaktır.** Ayrıca kira ile ilgili olarak muhtasar beyanname de verilmeyecektir.”

İstanbul Defterdarlığı'nın 16.09.2004 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11-GVK-94/5-10802-12382 sayılı özelgesi.

“Arsa sahibinin arsası üzerine kullanım alanı için şirketinizce yapılacak inşaatın tamamlanmasından sonra bu hizmetinize karşılık olarak inşa ettiğiniz binayı 5 yıl süre ile bir bedel ödemeksizin kullanacağınız anlaşılmış olup, **gayrimenkulün iktisadi kıymetlerini arttırıcı harcamaların ÖZEL MALİYET BEDELİ HESABINA aktarıldığı tarihte “AYIN ŞEKLİNDE KİRA” PEŞİN OLARAK ÖDENMİŞ SAYILACAĞINDAN** bu tarihte yürürlükte olan gelir vergisi tevkifatı oranı üzerinden (emsal bedeli esas alınarak) **gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.**”

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.11.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-94/5-11916-4901 sayılı özelgesi.

“Şirketinizce yapılacak iç dekorasyon bölmeleri, klima ve kat kaloriferinin tamamlanmasından sonra bu hizmetinize karşılık olarak yaptığınız iktisadi kıymet arttırıcı harcamalara istinaden söz konusu gayrimenkulü 10 yıl süre ile bir bedel ödemeksizin kullanacağınız anlaşılmış olup, **gayrimenkulün iktisadi kıymetini artırıcı harcamaların ÖZEL MALİYET BEDELİ HESABINA aktarıldığı tarihte “AYIN ŞEKLİNDE KİRA” PEŞİN OLARAK ÖDENMİŞ SAYILACAĞINDAN** bu tarihte yürürlükte olan gelir vergisi tevkifatı oranı üzerinden (emsal bedeli esas alınarak) **gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.** Ancak emsal bedel, gayrimenkul sahibinin elde ettiği net geliri ifade edeceğinden, emsal bedelin **brütleştirilerek bulunacak tutara tevkifat oranını uygulamak suretiyle tevkifat tutarı hesaplanacaktır.** Bu şekilde hesaplanan tevkifatı da işyerini kiralayıp üzerine kıymet arttırıcı harcama yapan firmanız sorumlu sıfatıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 98.maddesi gereğince beyan ederek aynı Kanununun 119.maddesinde belirtilen sürelerde ödeyecektir.

Ayrıca yıllık gelir vergisi beyanname ile beyan edilecek **peşin tahsil edilen kira bedelinin ilgili yıllara dağıtılarak diğer gelir unsurları ile toplamının da (toplamada dikkate alınmayacak gelir unsurları hariç) GVK-86/1-C maddesinde belirtilen tutarı aşması halinde yıllık beyanname verilmesi gerektiğinden, bu yıllara ait kira bedeline isabet eden vergi tevkifatının da yine ilgili yıllarda beyan edilen matrah üzerinden hesaplanacak vergiden mahsup edileceği tabiidir.”**

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.08.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-94/5-12900-15636 sayılı özelgesi.

“Sahibi olduğunuz arsanın “Yap-İşlet-Devret” modeline göre bir inşaat şirketine devrinden sonra söz konusu inşaat şirketince **gayrimenkulün iktisadi kıymetini artırıcı harcamaların ÖZEL MALİYET BEDELİ HESABINA aktarıldığı tarihte “AYIN ŞEKLİNDE KİRA” PEŞİN OLARAK ÖDENMİŞ SAYILACAĞINDAN** bu tarihte yürürlükte olan gelir vergisi tevkifatı oranı üzerinden (emsal bedeli esas alınarak) **gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.** Ancak emsal bedel, arsa sahibi olarak tarafınızın elde ettiği net geliri ifade edeceğinden, emsal bedelin **brütleştirilerek bulunacak tutara** tevkifat oranını uygulamak suretiyle tevkifat tutarı hesaplanacaktır. Bu şekilde hesaplanan tevkifatın da arsayı kiralayıp üzerine bina inşa eden şirketçe sorumlu sıfatıyla Gelir Vergisi Kanunu’nun 98.maddesi gereğince beyan edilerek aynı Kanununun 119.maddesinde belirtilen sürelerde ödenmesi gerekmektedir.

Ayrıca yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecek **peşin tahsil edilen kira bedelinin ilgili yıllara dağıtılarak vergilendirilmesi gerektiğinden, bu yıllara ait kira bedeline isabet eden tutarın tarafınızdan beyan edilmesi ve adınıza yapılan vergi tevkifatını da yine ilgili yıllarda beyan edeceğiniz matrah üzerinden hesaplanacak vergiden mahsup etmeniz gerekmektedir.”**

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 11.07.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/ GVK-94/5-14037-14765 sayılı özelgesi.

“Şahsa ait arsa üzerine şirketiniz tarafından inşa edilen işyerlerinin kiralanmak suretiyle belli bir süre (5 ile 10 yıl) işletildikten sonra arsa sahibine devredilmesi durumunda, **gayrimenkulün iktisadi kıymetini artırıcı nitelikteki harcamaların, arsa sahibi şahıs tarafından Gelir Vergisi Kanunu’nun 70.maddesi uyarınca gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilerek, kira süresinin sonunda yapılan “işyerlerinin emsal bedelinin” gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerekmektedir.**

Diğer taraftan, **şirketiniz tarafından inşa edilen ve belli bir süreyle işletilecek olan işyerleri için nakden veya hesaben bir kira ödemesi söz konusu olmadığı için şirketiniz tarafından gelir vergisi tevkifatı da yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ayrıca binanın arsa sahibine devrinde de tevkifat yapılmayacaktır.**”

DEĞERLENDİRMELERİMİZ

Yukarıdaki özgelere göre görüldüğü üzere vergi idaresi kiralık arsa üzerine yapılan binanın arsanın değerini artırıcı bir mahiyeti olduğu için ÖZEL MALİYET BEDELİ HESABININ kullanılması gerektiğini ifade etmiştir. Bu hesabın kullanılması aynı zamanda harcamaların amortisman yoluyla itfa edilmesi anlamına gelecektir. Diğer taraftan, bazı özgelere söz konusu bina inşaatı bittiği ve harcamaların özel maliyet hesabına alındığı tarih itibarıyla arsa sahibine ayın şeklinde kira ödemesi yapıldığının VARSAYILMASI gerektiği ve buna bağlı olarak gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği belirtilmiştir. Bazı özgelere ise GVK’nun 72. Maddesinin üçüncü fıkrasına uygun olarak kira süresinin sonunda gayrimenkul sermaye iradı elde edilmiş sayılacağı için kira süresi sonunda vergi tevkifatı hesaplanacağı belirtilmiş, bazı özgelere ise tevkifatın hiç hesaplanmayacağı dahi açıklanmıştır. Bu konuda Mali İdare’nin de görüş birliği içinde olmadığını anlıyoruz.

Bize göre de, kiracı arsayı belirli bir bedelde kiralamakta, kiralanmış arsa üzerine faaliyetlerini icra edeceği bir bina inşa etmektedir. **Kiracının söz konusu binada faaliyetine başlayabilmesi için yapı kullanım izni alması, bunun için de söz konusu binanın mülkiyetinin arsa sahibine**

devredilmesi gerekmektedir. Ayrıca kiracı ile kiralayan arasında yapılan kira sözleşmesinde arsa üzerine yapılacak olan binanın kira süresi sonunda kiralayana devri öngörülmektedir. Bilindiği üzere, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 272. maddesi uyarınca kiralanan gayrimenkulün normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, varlığını genişleten veya iktisadi kıymetini devamlı suretle artırmak suretiyle yapılan harcamalar, kiracı tarafından özel maliyet bedeli olarak değerlendirilir. Kira süresinin belli olması halinde söz konusu özel maliyet bedelleri VUK'un 327. maddesi uyarınca kira süresi ile orantılı eşit yüzdelerle itfa edilecektir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 72. maddesi uyarınca da kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler, kira müddetinin hitamında bedelsiz olarak devrolunduğu takdirde, mal sahibince, devir tarihinde kira olarak tahsil olunmuş sayılır.²

Vergi yargısının da görüşü bu çerçevededir. Örneğin Danıştay 3. Dairesi'nin E.1998/150,K.2000/1961 sayılı kararında "...davacının 49 yıllığına kiraladığı arazinin mülkiyetinin hazineye ait olduğu, üzerine inşa edilen binalar ve diğer tesisler arazinin mütemmim cüz'ü olup, gayrimenkulün değerini devamlı olarak artıran veya genişleten değerler manzumesi içinde kaldığından, arazinin maliyetine ilave edilmesi ve VUK'un 272. maddesinde belirtilen özel maliyet bedelini oluşturması nedeniyle 327. madde hükmü uyarınca kira süresine göre eşit yüzdelerle amorti (itfa) edilmesi gerektiği..." ifadesi kullanılmak suretiyle kiralanan boş arsaların üzerine yapılacak olan binalara ilişkin harcama bedellerinin özel maliyet olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir.

Yargının söz konusu kararında yer alan görüşlere aynen katılmaktayız. Bizce de **kiralanan boş arsa** üzerine yapılan binalar VUK'un 272. maddesinde belirtilen gayrimenkulün değerini artıran harcamalardır. Dolayısıyla **bina harcamalarının kiracı tarafından peşin ödenen kira olarak değil, özel maliyet olarak hesaplara intikal ettirilmesi gerekmektedir.** Bu çerçevede kiracı tarafından bina için yapılan harcamalar üzerinden **gelir vergisi kesintisinin (stopaj) yapılması da söz konusu olamaz. Ancak arsa için emsallere uygun olarak belirlenen kira bedeli üzerinden vergi kesintisi yapılacağı tabidir.** Buna karşın söz konusu binanın kira süresi sonunda kiracı tarafından kiralayana bedelsiz devredilmesi halinde bina bedelinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 72. maddesi uyarınca kiralayan tarafından gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerekmektedir. KDV ise yine kira süresinin sonunda hesaplanmalıdır. Boş arsa kiralınması ve bu arsa üzerine bina yapılması işleminde kiralayan, bina bedelini gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan etmekte, bina harcama tutarı üzerinden KDV ödenmekte, bina için yapılan harcamalar ise amortisman yolu ile itfa edilmektedir. **Sonuç itibariyle ortada herhangi bir vergi kaybı yoktur. Vergi idaresince taraflardan alınması gereken vergiler alınmakta, ancak zamanlama farkı ortaya çıkmaktadır.**³

Bununla birlikte, vergi idaresinin konuya ilişkin görüş değişikliğine gittiğini görüyoruz. Konu hakkında verilen 07.08.2013 tarihli bir özalgede özetle aşağıdaki görüşler verilmiştir. (Özelgenin tam metni makalemizin sonunda yer almaktadır.)

"Şirketinizin, arsa sahibi şahıslar ile imzalamış olduğu 8 yıllık yap işlet devret sözleşmesi kapsamında inşa edilecek binayı, tamamlanmasından itibaren sözleşme süresi doluncaya kadar kullanacağı ve sözleşme bitiminde binanın arsa sahiplerine bedelsiz olarak teslim edileceği belirtilerek sözleşme süresince arsa sahiplerine nakdi ve aynı kira ödemesinde bulunmayacağından şirketiniz tarafından gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı, sözleşme süresinin sonunda bina devredilirken arsa sahibinin elde ettiği gayrimenkul sermaye

² Leon COŞKUN, a.g.m.

³ Leon COŞKUN, a.g.m.

iradı hesabında şirketin inşaat için yapmış olduğu harcama miktarının mı yoksa emsal bedelinin mi esas alınacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

- Şirketiniz ile arsa sahibi şahıslar arasında akdedilen sözleşmeye istinaden bina inşa edilmesi için yapılan **harcamaların özel maliyet bedeli olarak dikkate alınması mümkün bulunmayıp**, sözleşmeye göre yapılan tesislerin tamamlanıp cins tashihiinin yapıldığı veya fiilen kullanılmaya başlandığı tarih itibarıyla, şirketinizce **sözleşmeye konu arsa üzerine bina yapılarak söz konusu şahıslara teslim edildiğinin kabul edilmesi**,

-Sözleşmeye istinaden **arsa sahiplerine bina yapım hizmeti verilmek suretiyle** inşa edilen bina için yapılan **harcamaların emsale uygun belirlenen bir kâr marjı ile arsa sahibi şahıslara fatura edilerek** bina yapım hizmeti karşılığı alacak olarak kayıtlara intikal ettirilmesi ve yapım hizmeti nedeniyle **olusan kazancın da kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi**,

-Şirketiniz ile arsa sahipleri arasında yapılan sözleşme hükümleri dikkate alındığında, sözleşme süresinin sonuna kadar binanın kullanım hakkı şirketinize ait olduğundan şirketiniz tarafından **fatura edilen ve alacak olarak kayıtlara intikal ettirilen tutarın**, binanın kullanılmaya başlandığı tarihi müteakip kalan kira süresine bölünmek suretiyle hesaplanan kısmının ilgili yıllar itibarıyla alacak tutarından düşülerek safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca **ilgili yıllar itibarıyla kira gideri olarak dikkate alınması**,

-Şirketinizce ilgili yıllar itibarıyla **kira gideri olarak dikkate alınan tutarların** arsa sahibi şahıslara hesaben yapılan **kira ödemesi olarak kabul edilmek suretiyle** bu tutarlar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre **gelir vergisi kesintisi yapılması**; arsa sahibinin kurumlar vergisi mükellefi veya gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olması halinde ise elde edilen kira gelirleri ilgili dönem kurumlar vergisi veya gelir vergisi beyannamesi ile beyan edileceğinden vergi kesintisi yapılmaması,

- Gelir Vergisi Kanununun 72 nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, **mülk sahibinin şirketinize olan borcundan yıllar itibarıyla mahsup edilen tutarlar tahsil hükmünde olduğundan**, anılan Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1/c) bendinde yer alan haddin (2013 yılı için 26.000 TL) aşılması halinde, **gerçek kişiler tarafından elde edilen ve kesinti yoluyla vergilendirilmiş olan söz konusu kira gelirlerinin beyan edilmesi**

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.”

Özetle, vergi idaresi vermiş olduğu bu son özelge ile kiralık arsa üzerine yapılan ve kira süresi sonunda arsa sahibine devredilecek olan binaya ilişkin harcamaları özel maliyet bedeli olarak kabul etmemektedir. Özeldede;

- Söz konusu bina harcamaları için emsal bedel üzerinden kâr marjı ilave edilmek suretiyle fatura edilmesi gerektiği ve harcamalar ile fatura bedeli arasındaki farkın kazanç olarak kurumlar vergisi matrahına dahil edilmesi gerektiği,

- Fatura kaynaklı alacak tutarının peşin ödenen kira olarak kabul edilmek suretiyle sözleşme süresi içinde eşit tutarlar ile kira gideri olarak dikkate alınması gerektiği,
- Her ay alacaktan mahsup edilerek gider yazılan kira tutarının ise (arsa sahibi gerçek kişi ise) gelir vergisi tevkifatına konu olacağı,
- Arsa sahibinin ise bir yıl içinde borcuna mahsup edilen kira bedellerini ilgili yıla ait gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan etmesi gerektiği

görüşüne yer vermiştir.

Her ne kadar özelgede yer verilmemiş olsa da, aylık kira ödemesinin net kira bedeli olarak kabul edilmek suretiyle brütleştirilmesi ve brüt tutar üzerinden %20 vergi tevkifatının hesaplanması gerekecektir. (Tabii burada söz konusu alacağa KDV’de dahil olduğu için, KDV üzerinden de vergi tevkifatı hesaplanması gibi vergi mevzuatımızın temel yapısına aykırı (vergi üzerinden vergi alınması gibi) bir durum oluşmaktadır. Özelgede bu hususa ilişkin bir açıklamaya yer verilmemiştir.) Ayrıca, arsa sahibi vereceği gelir vergisi beyannamesinde hesaplayacağı vergiden yıl içinden yapılan vergi tevkifatlarını mahsup edebilmelidir.

Diğer taraftan, özelgede yer verilen “*bina harcamaları için emsal bedel üzerinden kâr marjı ilave edilmek suretiyle fatura edilmesi ve harcamalar ile fatura bedeli arasındaki farkın kazanç olarak kurumlar vergisi matrahına dahil edilmesi*” görüşünün muhasebeye nasıl yansması nasıl olacaktır? Örneğin: 1.000.000 TL bina inşa harcaması yapılmış olsun. Emsal kâr marjının %30 olduğunu varsayarsak, özelgeye göre 1.300.000 TL + KDV şeklinde bir fatura tanzim edilmesi gerekmektedir. (KDV’nin %18 olduğunu varsaymaktayız.)

----- / -----		
127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR		1.534.000
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		1.000.000
391 HESAPLANAN KDV		234.000
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		300.000
----- / -----		

96 aylık (8 yıl) bir kira sözleşmesi imzalanmış ise, 127 hesaptaki tutar 96 ayda eşit tutarlar ile kira gideri yazılacak; bir yandan da her ay gider yazılırken vergi tevkifatı hesaplanacaktır. Arsa sahibi ise, her takvim yılında elde etmiş varsayıldığı kira gelirleri kadar beyanname verecektir.

Oysa ki, geçmiş yıllardan bugüne kadar süregelen uygulamada tüm bu hesaplamalar zaten kira süresinin sonunda yapılmaktaydı. Söz konusu özelge ile sadece bazı vergi hesaplamaları erkene çekilmiş olmaktadır. Burada mükelleflere sadece zorluk yaratılmıştır diyebiliriz.

Anlaşılabileceği üzere, Maliye Bakanlığı yukarıda yer alan mukteza ile kiralanan arsa üzerine inşa edilen gayrimenkulleri özel maliyet kapsamından çıkarmış, kiracıyı müteahhit olarak kabul etmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nda gayrimenkulün bir tanımı yer almamaktadır. Söz konusu kanunun 269 ve 272. Maddelerinde iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet

bedelleri ile değerleneceğini, gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı; tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ve gayri maddi hakların gayrimenkul gibi değerleneceği belirtmiştir. Bilindiği üzere gayrimenkullerde maliyet bedeline satın alma bedelinden başka, makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri ile mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden kaynaklanan giderler de girmektedir. İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisat, bunların inşa ve imal giderleri, satın alma maliyeti yerine geğer.

Bununla birlikte;

- Gayrimenkulü genişletmek
- Gayrimenkulün iktisadi ömrünü uzatmak
- Gayrimenkulün değerini devamlı olarak arttırmak
- Gayrimenkule iktisap tarihinde mevcut olmayan bir tertibatın eklenmesi
- Normal onarım giderleri dışında doğan ve iktisadi kıymetin normal şekilde kullanılmasında meydana gelebilecek aksaklıklardan sayılmayacak aksaklıkların giderilmesi için yapılan giderler ile bunlarla içerik itibariyle aynı niteliklere sahip giderler,

maliyet bedeline dahil edilerek aktifleştirilir.

şayet yukarıdaki giderler kiracı tarafından yapılırsa özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmeli ve kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmelidir.

Görüleceği üzere V.U.K.’nın 272. maddesinde yer alan “kiralanan gayrimenkulün.....” ifadesinde gayrimenkulün niteliğine ilişkin bir açıklama yapılmamıştır. Ancak Medeni Kanun’un 704. maddesinde arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler taşınmaz olarak sayılmıştır. Dolayısıyla boş arsa ve arazilerin gayrimenkul gibi değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak Maliye Bakanlığı boş arsaların veya arsa üzerinde yer alan binaların yıkılıp yerine yenisinin yapılması durumunda söz konusu arsaları gayrimenkul olarak kabul etmemekte, **kiracıyı arsa kiralaması yapan kişi olarak değil, gayrimenkul inşa eden müteahhit** olarak görmektedir. Oysa kiracının söz konusu arsa kiralama işleminde müteahhitlik yapma gibi bir amacı bulunmamaktadır. Kiracının amacı kiraladığı gayrimenkulü faaliyetine uygun hale getirmekten başka bir şey değildir. Kiracı kira süresince bu gayrimenkulü kullanacak daha sonra da kiralayana terk edecektir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 72. maddesi uyarınca da kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette arttıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler, **kira müddetinin hitamında** bedelsiz olarak devrolunduğu takdirde, mal sahibince, devir tarihinde kira olarak tahsil olunmuş sayılacaktır.

Vergi yargısının da görüşü bu çerçevededir. Örneğin Danıştay 3. Dairesi’nin E.1998/150,K.2000/1961 sayılı kararında “...davacının 49 yıllığına kiraladığı arazinin mülkiyetinin hazineye ait olduğu, üzerine inşa edilen binalar ve diğer tesisler arazinin mütemmim cüz’ü olup, gayrimenkulün değerini devamlı olarak artıran veya genişleten değerler manzumesi içinde kaldığından, arazinin maliyetine ilave edilmesi ve VUK’un 272. maddesinde belirtilen özel maliyet bedelini oluşturması nedeniyle 327. madde hükmü uyarınca kira süresine göre eşit yüzdelerle amorti (itfa) edilmesi gerektiği...” ifadesi kullanılmak suretiyle kiralanan boş arsaların üzerine yapılacak olan binalara ilişkin harcama bedellerinin özel maliyet olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir.

Bizim de katıldığımız bu görüşe göre; kiralanan boş arsa üzerine yapılan binalar V.U.K.'un 272. maddesinde belirtilen gayrimenkulün değerini artıran harcamalardır. Dolayısıyla **bina harcamalarının kiracı tarafından peşin ödenen kira olarak değil, özel maliyet olarak hesaplara intikal ettirilmesi gerekmektedir.** Bu çerçevede kiracı tarafından bina için yapılan harcamalar üzerinden **gelir vergisi kesintisinin (stopaj) yapılması da söz konusu olamaz. Ancak arsa için emsallere uygun olarak belirlenen kira bedeli üzerinden vergi kesintisi yapılacağı tabidir.** Söz konusu binanın kira süresi sonunda kiracı tarafından kiralayana bedelsiz devredilmesi halinde bina bedelinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 72. maddesi uyarınca kiralayan tarafından gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

SONUÇ

Kiralanan boş arsa üzerine yapılan binalar V.U.K.'un 272. maddesinde belirtilen gayrimenkulün değerini artıran harcamalardır. Dolayısıyla **bina harcamalarının kiracı tarafından peşin ödenen kira olarak değil, özel maliyet olarak hesaplara intikal ettirilmesi gerekmektedir.** Bu çerçevede kiracı tarafından bina için yapılan harcamalar üzerinden **gelir vergisi kesintisinin (stopaj) yapılması da söz konusu olamaz. Ancak arsa için emsallere uygun olarak belirlenen kira bedeli üzerinden vergi kesintisi yapılacağı tabidir.** Söz konusu binanın kira süresi sonunda kiracı tarafından kiralayana bedelsiz devredilmesi halinde bina bedelinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 72. maddesi uyarınca kiralayan tarafından gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerekmektedir. Ancak, Maliye Bakanlığı yazımızın ekinde yer alan 07.08.2013 tarihli özelgesi ile konu hakkında radikal görüş değişikliği yapmıştır. Özelgede;

- Söz konusu bina harcamaları için emsal bedel üzerinden kâr marjı ilave edilmek suretiyle fatura edilmesi gerektiği ve harcamalar ile fatura bedeli arasındaki farkın kazanç olarak kurumlar vergisi matrahına dahil edilmesi gerektiği,
- Fatura kaynaklı alacak tutarının peşin ödenen kira olarak kabul edilmek suretiyle sözleşme süresi içinde eşit tutarlar ile kira gideri olarak dikkate alınması gerektiği,
- Her ay alacaktan mahsup edilerek gider yazılan kira tutarının ise (arsa sahibi gerçek kişi ise) gelir vergisi tevkifatına konu olacağı,
- Arsa sahibinin ise bir yıl içinde borcuna mahsup edilen kira bedellerini ilgili yıla ait gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan etmesi gerektiği

görüşüne yer vermiştir.

Bilindiği üzere hukuki olarak özelgeler genel düzenleyici idari işlemler değildir. Ancak, Maliye Bakanlığı'nın bazı işlemlere ilişkin görüşünü yansıtmaması bakımından son derece önemlidirler. Zira özelgelerin vergi incelemelerinde etkisi V.U.K.' nun 140. maddesinde 6009 sayılı kanun ile yapılan bir değişiklikle önemli ölçüde artırılmıştır. Söz konusu kanun ile V.U.K.' nun 140. maddeye eklenen 6 numaralı bentte; ". . . rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir" hükmü yer almaktadır. Bu hüküm gereği, okuma komisyonları, benzeri konuda yayınlanmış bir özelveğe aykırı bir vergi inceleme raporunu işleme koymayabileceğinden, özelgelerin vergi incelemelerine etkisi çok büyük oranda artmıştır. Bu nedenle, yukarıda özetlediğimiz özelve

nedeniyle, kiralanın boş arsa üzerine yapılan bina harcamalarına ilişkin olarak vergi inceleme elemanlarının tarhiyat talep etme olasılığı da artmış bulunmaktadır.⁴

Öncelikle Mali İdarenin 07.08.2013 tarihli görüşü özel projelerle ilgili verilmiştir. Diğer bir ifade ile 3996 sayılı Kanun kapsamındaki projelerle ilgili olarak yayınlanan 13 ve 60 numaralı KDV sirküleri de dikkate alındığında en azından 3996 sayılı Kanun kapsamındaki projeler için Bakanlığın görüşünün değişmediğini umuyoruz. Mali İdarenin gereksiz spekülasyonların önüne geçebilmek için 3996 sayılı Kanun çerçevesinde yürütülen projelerle ilgili görüşünün açıklanmasında fayda olacağını düşünüyoruz.⁵

Uygulamada oluşacak tereddütleri gidermek ve görüş birliği sağlamak amacıyla Bakanlık tarafından konu hakkında genel tebliğ veya sirküler şeklinde bir düzenleme yapılmasının daha doğru olacağı; ve bilhassa uygulamada bugüne kadar yıllarca kabul görmüş ve uygulana gelmiş, neticeye bakıldığında Devletin herhangi bir vergi kaybının olmadığı ve Yargı tarafından da onaylanmış bir uygulamada bu derece radikal bir değişikliğe gidilmemesinin daha doğru olacağı kanaatindeyiz. Bilhassa bu son özelve dikkate alınarak şirketlerin geçmişe dönük olarak incelenmesi ve vergi tarhiyatları yapılmasının çok ciddi uyumsuzluklara neden olacağı kanaatindeyiz. Maliye Bakanlığı'nın bu son görüşünde ısrarcı olması ve vergi incelemelerinde tarhiyatların başlaması halinde konunun yargıya taşınmasına bağlı olarak Yargı'nın vereceği karar uygulamada belirleyici olacaktır düşüncesindeyiz.

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-120[94-2013/391]-1213

07/08/2013

Konu : Yap-işlet-devret modeline göre inşa edilen binanın vergisel boyutu.

Özelge talep formunuzda, şirketinizin arsa sahibi şahıslar ile imzalamış olduğu 8 yıllık yap işlet devret sözleşmesi kapsamında inşa edilecek binayı, tamamlanmasından itibaren sözleşme süresi doluncaya kadar kullanacağı ve sözleşme bitiminde binanın arsa sahiplerine bedelsiz olarak teslim edileceği belirtilerek sözleşme süresince arsa sahiplerine nakdi ve aynı kira ödemesinde bulunmayacağından şirketiniz tarafından gelir vergisi kesintisi yapılıp yapılmayacağı, sözleşme süresinin sonunda bina devredilirken arsa sahibinin elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı hesabında şirketin inşaat için yapmış olduğu harcama miktarının mı yoksa emsal bedelinin mi esas alınacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin

⁴ MAZARS/DENGE, Sirküler No: 2013/206, Tarih: 06.11.2013, <http://www.mazars.com.tr/publishDocument.php?id=4857> Erişim: 05.03.2014

⁵ Zeki GÜNDÜZ, "YİD Modelinde Vergi Problemi", Dünya Gazetesi, 12.02.2014, <http://www.dunya.com/yid-modelinde-vergi-problemi-154830yy.htm> Erişim: 05.03.2014

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, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet 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 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.

Aynı Kanunun "Gayrisafi hasılat" başlıklı 72 nci maddesinin dördüncü fıkrasında kira olarak doğan alacağın başka şahsa temlikinin veya kiracısına olan borcu ile takasının tahsil hükmünde olduğu ifade edilmiştir. Kanunun 73 üncü maddesinde ise kiraya verilen mal ve hakların kira bedelinin emsal kira bedelinden düşük olamayacağı, 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (c) alt bendinde ise vergiye tabi gelir toplamının 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de vergi kesintisine tabi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği; 94 üncü maddesinde ise vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar sayılmış olup maddenin (5/a) bendinde 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemelerinden %20 oranında kesinti yapılacağı, 96 ncı maddesinde ise vergi kesintisinin, 94 üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanacağı, bu maddede geçen hesaben ödeme deyiminin, vergi kesintisine tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade ettiği, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasında, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı, alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve

verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği belirtilmiştir

Öte yandan, 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.*

...

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."

hükmüne yer verilmiştir.

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.*" açıklamaları yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde

- Şirketiniz ile arsa sahibi şahıslar arasında akdedilen sözleşmeye istinaden bina inşa edilmesi için yapılan harcamaların özel maliyet bedeli olarak dikkate alınması mümkün bulunmayıp, sözleşmeye göre yapılan tesislerin tamamlanıp cins tashihinin yapıldığı veya fiilen kullanılmaya başlandığı tarih itibarıyla, şirketinizce sözleşmeye konu arsa üzerine bina yapılarak söz konusu şahıslara teslim edildiğinin kabul edilmesi,

-Sözleşmeye istinaden arsa sahiplerine bina yapım hizmeti verilmek suretiyle inşa edilen bina için yapılan harcamaların emsale uygun belirlenen bir kâr marjı ile arsa sahibi şahıslara fatura edilerek bina yapım hizmeti karşılığı alacak olarak kayıtlara intikal ettirilmesi ve yapım hizmeti nedeniyle oluşan kazancın da kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi,

-Şirketiniz ile arsa sahipleri arasında yapılan sözleşme hükümleri dikkate alındığında, sözleşme süresinin sonuna kadar binanın kullanım hakkı şirketinize ait olduğundan şirketiniz tarafından fatura edilen ve alacak olarak kayıtlara intikal ettirilen tutarın, binanın kullanılmaya başlandığı tarihi müteakip kalan kira süresine bölünmek suretiyle hesaplanan kısmının ilgili yıllar itibarıyla alacak tutarından düşülerek safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca ilgili yıllar itibarıyla kira gideri olarak dikkate alınması,

-Şirketinizce ilgili yıllar itibarıyla kira gideri olarak dikkate alınan tutarların arsa sahibi şahıslara hesaba yapılan kira ödemesi olarak kabul edilmek suretiyle bu tutarlar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre gelir vergisi kesintisi yapılması; arsa

sahibinin kurumlar vergisi mükellefi veya gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olması halinde ise elde edilen kira gelirleri ilgili dönem kurumlar vergisi veya gelir vergisi beyannamesi ile beyan edileceğinden vergi kesintisi yapılmaması,

- Gelir Vergisi Kanununun 72 nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, mülk sahibinin şirketinize olan borcundan yıllar itibariyle mahsup edilen tutarlar tahsil hükmünde olduğundan, anılan Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1/c) bendinde yer alan haddin (2013 yılı için 26.000 TL) aşılması halinde, gerçek kişiler tarafından elde edilen ve kesinti yoluyla vergilendirilmiş olan söz konusu kira gelirlerinin beyan edilmesi

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.

Bilgi edinilmesini rica ederim.