

# DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 01.07.2019  
Duyuru No : 2019/064  
Yayımlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI DERGİSİ -  
TEMMUZ 2019 - Sayı : 455

## BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14  
Park Plaza Kat:4  
34398 Maslak/İstanbul  
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00  
Fax: +90 212 365 62 02  
e-mail: bdo@bdo.com.tr  
www.bdo.com.tr

## NOT :

Aşağıdaki yazının yayınlanmasından sonra elimize geçen Ankara YMM Odası Mevzuat İzleme ve Değerlendirme Komisyonunun 09.11.2018 tarih ve 2018/2016-06 sayılı Kararında imar barışı kapsamında yapılan ödemelerin DOĞRUDAN GİDER YAZILABİLECEĞİ yönünde görüş değişikliğine gidildiği görülmüştür.

Yazımızın 3. No.lu bölümünde belirtildiği gibi aynı Komisyonun görüşü 12.10.2018 tarih ve 2018/216-06 sayılı raporda, söz konusu ödemelerin sadece ilgili taşınmazın maliyetine eklenebileceği şeklinde ifade edilmişti.

Mehmet MAÇ  
Yeminli Mali Müşavir

## İMAR BARIŞI KAPSAMINDA YAPILAN “KAYIT BEDELİ” ÖDEMELERİNİN GİDER YAZILMASI VEYA İLGİLİ BİNANIN MALİYETİNE EKLENMESİ

### Öz

*Bilindiği üzere 18.05.2018 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 7143 sayılı Kanun’un 16 ncı maddesi ile, 3194 sayılı İmar Kanunu’na eklenen geçici 16 ncı madde uyarınca halk arasında “İMAR BARIŞI” olarak isimlendirilen uygulama yürürlüğe konulmuştur.*

DENET DUYURU  
Sayı : 2019/064/1

*Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited’in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.*

*BDO International global ağıının toplam gelirleri 2018 yılında 9 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 160’dan fazla ülkede bulunan 1.600 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 80.000’nin üzerinde kişi çalışmaktadır.*

*Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.*

*Bu konuda çıkarılan “YAPI KAYIT BELGESİ VERİLMESİNE İLİŞKİN USUL VE ESASLAR” başlıklı ana Tebliğ 06.06.2018 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.*

*Sahibi olduğu taşınmaz için “YAPI KAYIT BELGESİ” almak isteyenlerin;*

- Konutlar için %3,*
  - Ticari kullanımdaki taşınmazlar için %5,*
- oranında ödeme yapmaları öngörülmüştür.*

“Yapı Kayıt Belgesi alındıktan sonra yapı ruhsatı alıp da yapı kullanma izin belgesi almamış veya yapı ruhsatı bulunmayan yapılarda, yapı kullanma izin belgesi aranmaksızın kullanım maksadı değişiklikleri de dahil olmak üzere tapuda cins değişikliği ve kat mülkiyeti tesisi yapılabilmesi için;” tapu işlemleri yapılırken diğer belgelerin sunulması yanında yapı kayıt bedeline eşit bir bedelin tekrar ödenmesi gerekmektedir. (Tebliğ’in 6/4 üncü maddesi)

*Bu imkandan yararlanmak için belirlenen yasal süre 257 ve 538 sayılı Cumhurbaşkanlığı kararları ile 2 defa uzatılmış olup yeni bir uzatma yapılmazsa, başvuru süresi 15.06.2019 da ödeme süresi ise 30.06.2019 tarihinde sona erecektir.*

*Söz konusu ödemelerin doğrudan gider yazılıp yazılamayacağı, bu ödemelerin ilgili taşınmaz maliyetlerine eklenme imkanı veya mecburiyeti konusundaki bilgiler ve görüşlerimiz bu yazımızın konusunu teşkil etmektedir.*

**Anahtar Kelimeler:** imar affı, imar barışı, 3194 sayılı imar kanunu, yapı kayıt belgesi, yapı kayıt bedeli, gider, maliyet, amortisman, kaydiye, konutlar, ticari kullanımdaki taşınmazlar.

## 1. GİRİŞ:

Maliye İdaresi bir özelgesinde, imar barışı kapsamında ödenen yapı kayıt ücretlerinin doğrudan gider kaydedilemeyeceği, ilgili taşınmazın maliyetine eklenmek suretiyle ( amortisman yoluyla ) gider yazılabileceği şeklinde görüş ifade etmiştir.

Bizim görüşümüz ise, bu ödemelerin doğrudan gider yazılabileceği veya istenirse ilgili taşınmazın maliyetine eklenerek amortisman yoluyla gider kaydedilebileceği yönünde olup söz konusu özelge ve kendi görüşümüzün dayanakları aşağıdaki bölümlerde açıklanmıştır.

## 2. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI’NIN GÖRÜŞÜ :

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın internet sitesine 25.12.2018 tarihinde konulan özelgede;

- İmar barışı kapsamında yapılan ödemelerin, GVK’nun 40/6. Maddesi kapsamında değerlendirilemeyeceği ve bu yüzden doğrudan gider yazılamayacağı,
- VUK’nun 272. Maddesi uyarınca taşınmazın maliyet bedeline eklenerek amortisman yoluyla itfa edilmesi gerektiği

belirtilmiştir.

Bu özgelgenin görüş belirtilen bölümleri şöyledir:

“.....

*Buna göre, şirketiniz aktifine kayıtlı taşınmaz için, 7143 sayılı Kanununun 16 ncı maddesine göre yararlanacağınız imar barışına istinaden ödenecek "Kayıt Bedeli" Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamına girmediğinden dolayı söz konusu ödemenin kurum kazancının tespitinde doğrudan gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.*

*.....şirketiniz adına kayıtlı taşınmaz için 7143 sayılı Kanununun 16 ncı maddesi uyarınca yararlanacağınız imar barışına istinaden ödenecek olan kayıt bedelinin, taşınmazın iktisadi kıymetini artıran giderler kapsamında değerlendirilmesi ve söz konusu taşınmazın maliyet bedeline eklenmesi gerekmektedir.*

*Ayrıca, taşınmazın amortisman süresinin tamamlanmamış olması halinde, maliyet bedeline dahil edilecek söz konusu tutarın taşınmazın kalan amortisman süresine göre itfa edilmesi; taşınmazın amortisman süresinin tamamlanmış olması halinde ise, maliyet bedeline eklenen söz konusu tutarın taşınmaza ilişkin faydalı ömür ve amortisman oranı dahilinde aktifte alındığı tarihten itibaren itfa edilmesi icap etmektedir.*

Bu özgelgeye katılmıyor olmamızın sebep ve dayanakları aşağıdaki bölümde açıklanmıştır.

### 3. ŞAHSİ GÖRÜŞÜMÜZ:

Bizim görüşümüz,

imar barışı kapsamında yapılan ödemelerin DOĞRUDAN GİDER YAZILABİLECEĞİ, **istenirse** maliyete eklenip amortisman yoluyla giderleştirilebileceği, yukarıdaki özgelgede yer alan, doğrudan gider yazma imkanı bulunmadığı şeklindeki idari yorumun isabetli olmadığı,

şeklindedir.

Bu görüşümüzün ve idari yoruma katılmayışımızın dayanakları şunlardır:

- İmar Barışını düzenleyen 3194 Sayılı Kanun'un Geçici 16 ncı maddesinde veya başka bir mevzuatta BU ÖDEMENİN GİDER YAZILAMAYACAĞINI İFADE EDEN BİR HÜKÜM YOKTUR.
- GVK'nun 40/6 ncı maddesi uyarınca;

“6. İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve KAYDİYELER GİBİ aynı vergi, resim ve harçlar;” gider yazılabilen ödemelerdir.

Ödemeye konu taşınmazın, bir işletmenin aktifine dahil olması, tek başına işle ilgili olma şartını sağlamaktadır.

Bu maddedeki “KAYDİYE” kelimesi Türk Dil Kurumu’nun sözlüğünde “KAYIT İÇİN ALINAN PARA” olarak tanımlanmıştır.

İmar barışı kapsamında yapılacak %3 veya %5 ödemeler “KAYIT BEDELİ” olarak isimlendirilmiş olup, GVK’nun 40/6 ncı maddesindeki “KAYDİYE” kelimesi ile bire bir örtüşmektedir.

Bu nedenle de söz konusu ödemelerin, kurumlar için de geçerli olan GVK’nun 40/6 ncı maddesi uyarınca gider yazılabileceğini düşünüyoruz.

Bu derece açık lafız örtüşmesine rağmen yukarıdaki özalgede imar barışı kapsamında yapılan ödemelerin GVK’nun 40/6 ncı maddesi kapsamına girmediği şeklinde yorum yapılmasını doğru bulmuyoruz.

Çünkü Vergi Usul Kanunu’nun 3 üncü maddesinde, vergi ile ilgili konularda mevzuattaki lafzın ön planda olduğu, sadece lafzın açık olmadığı hallerde yorum yapılabileceği esası var iken ve bu derece açık lafız örtüşmesi (KAYDİYE = KAYIT BEDELİ) mevcut iken, gerekçe göstermeksizin, yapı kayıt bedellerinin GVK’nun 40/6 ncı maddesine girmediği şeklinde yorumda bulunulması yasaya aykırıdır.

- Özelgedeki, maliyet bedeline ekleme mecburiyeti olduğu şeklindeki katılmadığımız görüş, “..... kayıt bedelinin, taşınmazın iktisadi kıymetini artıran giderler kapsamında değerlendirilmesi .....” gerektiği düşüncesine dayanmaktadır.

Bir binanın imar barışından yararlandırılması, bu binanın yıkım kararından veya ihtimalinden yahut muhtemel imar cezalarından kurtarılmasını sağladığı için binanın rayiç bedelini yükseltmesi mümkündür.

Ancak VUK nun 272 ncı maddesindeki

“Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü ..... genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün ..... maliyet bedeline eklenir.” hükmünü, binanın fiziki yapısına inşaat yoluyla eklemelerde bulunulması veya normal bakım dışında değer artırıcı veya ömür uzatıcı önemli restorasyonlar yapılması şeklinde anlamak gerekir.

Yapı kayıt bedeli ödemeleri, binanın değerini artırma etkisi yaratmış olsa dahi, bu nedenle bina maliyetine eklenme mecburiyetine tabi değildir.

Nitekim;

Bir binanın yapı kullanma izin belgesi ( iskan ) yok iken bu belgenin alınması da bina değerini yükseltmektedir. Buna rağmen Belediye Gelirleri Kanunu uyarınca ödenen “*yapı kullanma izin harcı*” doğrudan gider yazılabilmektedir.

Keza, belediye tarafından yol düzenlemesi yapılması, bu yoldan yararlanan binaların değerini artırmaktadır. Yine Belediye Gelirleri Kanunu uyarınca yapılan “*yol harcamalarına katılma payı*” ödemeleri de, söz konusu değer artışı ile bağlantılı olmasına rağmen doğrudan masraf kaydedilebilmektedir.

Belediyelere yapılan “*yol harcamalarına katılma payı*” ödemelerinin doğrudan gider yazılabileceği konusunda Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde açık bir hükme yer verilmemiş ise de, söz konusu katılma payları 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununa istinaden ödenmesi zorunlu bir bedel olduğundan, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.<sup>1</sup>

- GVK nun 40/6 ncı maddesinde BİNALAR İLE İLGİLİ HARÇLAR, doğrudan gider yazılabilecek ödemeler arasında sayılmıştır.

Yapı kayıt belgesi düzenlenmesi mukabilinde alınması öngörülen YAPI KAYIT BEDELİ HARÇ MAHİYETİNDEDİR. (GVK'nun 40/6 ncı maddesindeki “*GİBİ*” ibaresi uyarınca HARÇ GİBİ olan yapı kayıt bedeli ödemelerinin diğer harçlarda olduğu şekilde doğrudan gider yazılabilmesi yasa gereğidir.

Nitekim yapı kayıt bedeli olarak tahsil edilen paralar “..... Genel bütçenin (B) işaretli cetveline gelir kaydedilmek üzere merkez muhasebe birimi hesabına.....” yatırılmaktadır. Başka bir anlatımla harçlar gibi, genel bütçeye yönelen ödemelerdir.

- Bilindiği üzere ceza ödemeleri kanunen kabul edilmeyen gider türlerinden biridir. İmar Barışı kapsamında yapılan ödemelerin, İmar Mevzuatına aykırı hareketlerin cezası olduğu şeklinde bir düşünce akla gelebilir ise de bu ödemelerin cezai niteliği yoktur. Söz konusu ödemelerin ceza mahiyetinde ( kanunen kabul edilmeyen gider ) olmadığı, yukarıdaki özalgede de benimsenmiş bulunmaktadır.
- İmar barışı kapsamında yapılacak ödemeler ilgili firmanın özvarlığını azaltacağına göre, GVK'nun 38 inci maddesindeki kazanç tespit hükmü uyarınca, gelir veya kurumlar vergisi matrahını da azaltacaktır. Böyle bir azalmanın kanunen kabul edilmeyen gider olacağı yönünde de bir hüküm mevcut değildir. Kanun koyucu bu ödemelerin gider yazılmamasını isteseydi ilgili maddeye bu yönde bir hüküm koyardı. Nitekim, vergi afları ile ilgili kanunlarda gider yazılmasına izin verilmeyen ödemeler açıkça belirtilmiştir.

<sup>1</sup> Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı 26.01.2010 tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/01/2010/GVK-40/MUK 8 sayılı Özelgesi

Bu nedenlerle İmar Barışı kapsamında firmalar tarafından yapılacak ödemelerin bu ödemelere ilişkin tahakkukun gerçekleştiği yılda kanunen kabul edilen gider olarak dikkate alınabilmesi gerekir.

#### İSTENİRSE TAŞINMAZ MALİYETİNE EKLENME İMKANI :

VUK'nun 270/2 nci maddesinde;

*“Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini MALİYET BEDELİNE İTHAL ETMEKTE VEYA GENEL GİDERLER ARASINDA GÖSTERMEKTE MÜKELLEFLER SERBESTTİRLER.”*

hükmü mevcuttur.

Bu hükümde “*gibi*” tabirine yer verilmemiş olmakla beraber, maddede ismen zikredilmeyen tapu harçları, emlak alım vergisine benzetilerek tercih hakkına konu edilmektedir.

İmar Barışı kapsamında yapılacak ödemeler VUK'nun 270/2 nci maddesinde sayılan ödeme türlerine benzerlik arz ettiği için, mükelleflerin yapı kayıt belgesi almak üzere yapacakları kayıt ücretleri için gider yazma hakkını kullanmak yerine, ilgili taşınmazın maliyetine ekleme tercihinde bulunabilecekleri görüşündeyiz.

#### 4. MESLEKDAŞLARIMIZIN GÖRÜŞLERİ:

Muhtelif dergi veya gazetelerde yayınlanan konu ile ilgili yazıların bazılarında, yapı kayıt bedellerinin bina maliyetine eklenmesi mecburiyetinden söz edilmekte ise de bu yazıların çoğunluğu yukarıdaki özeldede belirtilen idari görüşün irdelenmeksizin duyurulması veya tekrarlanması şeklindedir.

Ankara YMM Odası bünyesinde kurulmuş olan Mevzuat İzleme ve Değerlendirme Komisyonu tarafından hazırlanan raporda<sup>2</sup> da maliyete eklenme mecburiyeti görüşü benimsenmiş olmakla beraber bu görüşün dayanağı olarak ileri sürülen hususlar bize göre yerinde değildir.

---

<sup>2</sup> 12.10.2018 tarih ve 2018/216-06 sayılı rapor  
DENET DUYURU  
Sayı : 2019/064/7

Sayın YMM İsmail KÖKBULUT yayımladığı yazıda<sup>3</sup> yapı kayıt bedeli ödemelerinin harç niteliğinde olduğunu ve doğrudan gider yazılabileceğini belirtmiştir.

Sayın Nedim TÜRKMEN bir yazısında,<sup>4</sup> yapı kayıt bedellerinin harç niteliğinde olduğu ve GVK nun 40/6 ncı maddesi uyarınca doğrudan masraf kaydedilebileceği yönünde görüş ifade etmiştir.

## 5. SONUÇ:

Yukarıda belirttiğimiz gerekçelerle, imar barışı kapsamında yapılan ödemelerin istenirse doğrudan gider yazılabileceğini, istenirse de maliyet bedeline ekleneceğini düşünüyoruz.

Oysa Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir özalgede, söz konusu ödemelerin GVK'nun 40/6. Maddesi kapsamında değerlendirilemeyeceği ileri sürülerek doğrudan gider yazılamayacağı, ancak değer artırıcı özelliği olduğu gerekçesiyle taşınmazın maliyet bedeline eklenerek amortisman yoluyla giderleştirileceği ileri sürülmektedir.

Yukarıda belirttiğimiz yasal gerekçelerle, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bu görüşüne katılabilmek mümkün değildir.

Ancak bu özalgede belirtilen görüşün etkisiyle doğrudan gider yazmanın tarhiyat riski getireceğini, böyle bir tarhiyata karşı açılacak davanın kazanılma ihtimalini yüksek bulduğumuzu da belirtmek isteriz.

Öte yandan maliyet bedeline eklenen harcamanın, itfa ömrü tükenmemiş olan taşınmazlarda bakiye itfa süresinde itfa edileceği görüşüne katılmakla beraber, itfa ömrünü tamamlamış olanlarda ise taşınmaz için öngörülen faydalı ömür süresinde sil baştan itfa edileceği görüşüne ise katılmamız mümkün değildir. Zira itfa ömrü tükenmiş sabit kıymetlerde böyle bir ödemenin maliyet bedeline eklenmesinin hukuki veya mantıki hiçbir izahı olamaz. Çünkü yapılan bu harcama sabit kıymetin kullanım süresini uzatmamaktadır.

Bakiye ömrü 2 yıl olan ( 48 yaşındaki ) bir binanın maliyet bedeline eklenen harcama bu 2 yılda itfa edilebilecek iken itfa ömrünü tamamlamış (50 yaşını geçmiş ) olan bir binada söz konusu harcamanın maliyet bedeline eklenerek 50 yılda itfa edilmesini mantıklı buluyoruz.

<sup>3</sup> Alomaliye.com sitesinde yayımlanan 13 Temmuz 2018 tarihli yazı

<sup>4</sup> 23.12.2018 tarihli Sözcü Gazetesinde yayımlanan yazı