

DENET DUYURU

Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 02.08.2021
Duyuru No : 2021/112
Yayımlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI DERGİSİ -
AĞUSTOS 2021 - Sayı : 480

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

KİRACILIK HAKKININ DEVRİ NEDENİYLE ALINAN VEYA ÖDENEN HAVA PARASI

ÖZET:

Bir gayrimenkul hakkında kira sözleşmesi yapılmış olması, kiracıya “KİRACILIK HAKKI” olarak isimlendirilen bir hak sağlamaktadır.

Kiracılar genellikle kiracılık haklarını kendileri kullanırlar.

Fakat bazı hallerde kiracı bu hakkını devretme mukabilinde para alabilmektedir.

Halk arasında “HAVA PARASI” adı ile anılan bu paraların, alan taraf ve veren taraf açısından hangi vergisel işlemlere tabi tutulması gerektiği bu yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

Özetlemek gerekirse;

- Alınan hava parası gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri açısından gelir vergisine veya kurumlar vergisine tabi bir kazanımdır.

DENET DUYURU
Sayı : 2021/112

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

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 2020 yılında 10,3 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.658 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 91.054 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla 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.

- Bizim anlayışımıza göre, hava parası ödeyen taraf bu ödemesini bir defada gider kaydetmelidir. Çünkü hava parası kanun hükmü ile tazminat sayılmış olup, tazminat ödemelerinde amortisman yoluyla veya faydalanma süresine yayılmış şekilde giderleştirme şekli yoktur.
- Hava parası KDV'ye tabi ise, genel oranda (%18) KDV hesaplanması gerekir. Hava paralarının KDV'ye tabi olup olmadığı, parayı alanın mükellefiyet durumuna göre değişkenlik göstermektedir.

ANAHTAR KELİMELER:

Kiracılık hakkı, hava parası, arızı ticari kazanç, kiracılık hakkının devri, hak, peştamallık, amortisman

1. HAVA PARASI NEDİR ? :

Halk arasında “*hava parası*” olarak anılan tabir Türk Dil Kurumu sözlüğünde;

“Bir yeri kira ile tutabilmek için sahibine veya içindeki kiracıya açıktan verilen para”

olarak tanımlanmıştır.

Bizim anlayışımıza göre de, “*hava parası*” tabirinin karşılığı budur.

“*Hava parası*”, peştamallık (şerefiye) ile karıştırılabilmekte veya bu kelimeler birbirinin yerine kullanılabilmektedir.

Nitekim, Türk Dil Kurumu sözlüğünde hava parasının ikinci anlamı “*peştamallık*” olarak belirtilmiştir.

Bu karışmanın ana nedeni, aşağıdaki bölümde açıklayacağımız üzere hava parası almanın uzun süre kanunla yasaklanmış olması, bu yasaktan kaçınmak amacıyla hava parasının peştamallık veya şerefiye olarak isimlendirilmesidir.

Bir makalede¹ peştamallık ve şerefiye kavramları şöyle tanımlanmıştır;

“Bir işletmenin satın alınması durumunda satın alınan aktiflerin piyasa değerinin üzerinde satıcıya yapılan ödemeler, muhasebe uygulamasında şerefiye, vergi hukukunda peştamallık olarak adlandırılmaktadır. Şerefiye, bir işletmenin sahip olduğu; özel yetenekler ve bilgi, üstün yönetici grubu, iyi

¹ Eski Maliye Müfettişi Sayın Yasin ÖZYOLCU'nun, YAKLAŞIM Dergisinin Nisan 2015 yayımlanan “PEŞTAMALLIKLARA KUR FARKI VE FAİZ GİDERİ EKLENMEK SURETİYLE AMORTİSMAN AYRILABİLİR Mİ?” başlıklı yazısı.

sosyal ve ticari bağlantılar, sadık bir müşteri kitlesi, üstün satış yönetimi ve organizasyonu, çalışan işçi kalitesi, pazar payı, stratejik konum (limana, demiryoluna, karayoluna, pazara, hammadde kaynaklarına yakınlık vb.) gibi özellikleri nedenleriyle emsal işletmeler karşısındaki üstünlüğünü ifade eder.”

Şayet işletme bir ticaret şirketinin bünyesinde ise ve bu işletme, şirket hisselerinin satın alınması suretiyle veya sermaye koyarak büyük hissedar olma şeklinde ele geçirilmişse, peştamallık meblağı hisse alış bedelinin içinde gizli olmakta ve emisyon primi² oluşabilmektedir. Bu anlamdaki peştamallıklar yazımızın konusu dışındadır.

Kayıt dışı olarak alınıp verilen hava paraları da yazımızın konusuna dahil değildir.

Sonuç olarak, hava parası, bir gayrimenkule ilişkin kiracılık hakkının elde edilebilmesi amacıyla, mevcut kullanıcının gayrimenkulü boşaltması veya kiracının kiracılık hakkını devretmesi mukabilinde ödenen paradır.

Hava parası nadiren mal sahiplerine de verilebilmekte ancak bu takdirde ödenen paranın hava parası mı yoksa kiranın bir kısmı mı olduğu sorusu ortaya çıkmaktadır.

2. HAVA PARASI ALINMASI YASAK MIDIR ? , YASAL MIDIR ? :

6570 sayılı Gayrimenkul Kiraları Hakkında Kanun'un 16 ncı maddesindeki ;

“Hava parası olarak veyahut her ne nam ve suretle olursa olsun bu Kanun'a göre taahhüt eden kira bedelinden fazla para alanlar, bunlar namına hareket edenler veya bunlara tavassut edenler”

tanımlamasına uyan kişiler hakkında, bir seneye kadar hapis ve üç yıllık kira bedeli tutarında ağır para cezası tatbik edilmesi hükmü mevcuttu.

2011 yılında 6570 sayılı Kanun'un yürürlükten kaldırılması ve yerine benzer bir hüküm konulmaması suretiyle hava parası almak suç olmaktan çıkmıştır.

Kira ilişkilerini de düzenleyen 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nun “*Alt kira ve kullanım hakkının devri*” başlıklı 322 ve “*Kira ilişkisinin devri*” başlıklı 323 üncü maddeleri bu devirlerin yasal olduğunu göstermekte olup bu devirler mukabilinde para alınmasının yasak olduğuna dair herhangi bir hüküm bulunmadığı için yasak da söz konusu değildir.

² Yaklaşım Dergisi'nin Haziran 2015 yayınlanan “*EMİSYON PRİMLERİ*” başlıklı yazımıza bakınız. (www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makalelerimiz/Mehmet_Maç/2015)

3. HAVA PARASI ALINMASININ, GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ İLE KDV AÇISINDAN DURUMU :

Hava parası alanın kimliğine ve mükellefiyet durumuna göre, vergilendirme açısından aşağıdaki 3 alternatif karşımıza çıkmaktadır :

3.1. Hava Parası Alanın Gerçek Kişi Olması :

Gelir Vergisi Kanunu'nun, "Arızı Kazançlar" başlıklı 82/3 üncü maddesi şöyledir :

"3. Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan TAZMİNATLAR ile peştemallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinde doğan kazançlar dahil)."

Görüldüğü gibi kanun koyucu, gelir vergisi mükellefleri açısından gayrimenkulden çıkma veya kiracılık hakkının devri mukabilinde alınan paraları, TAZMİNAT olarak nitelemiş ve arızı kazanç olarak gelir vergisinin konusuna dahil etmiştir.

Bizim anlayışımıza göre, lafız açık olduğu için bir gelir vergisi mükellefi, kullanmakta olduğu gayrimenkulü terk etmek, kiracılık hakkını devretmek veya işletmesini, malları tesisatı ve dekorasyonu ile birlikte satmak suretiyle elde ettiği kazançları arızı kazanç olarak beyan etmek durumundadır.

Ancak bunun için gerçek kişinin ilgili yerdeki faaliyetini durdurmuş ve bu işletmedeki varlıklarını şahsileştirmiş olması gerektiğini düşünüyoruz. Zira, kanun koyucunun bu düzenlemeyi yaparken, hava parasının veya peştemallığın ticari mallar ve sabit kıymetler işletmeden çekilip şahsi mal haline getirildikten sonra alındığını düşünmüş olduğunu varsayıyoruz.

KDV'nin ana konusu ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerdir. Bu kapsama göre normal olarak bir gelir vergisi mükellefi ticari, sınai, zirai veya mesleki faaliyette bulunduğu işyerini terk etme veya bu işyerine ait kiracılık hakkını devretme mukabilinde para aldığı KDV Kanunu'nun 4 üncü maddesi uyarınca bu para üzerinden KDV hesaplamak ve söz konusu hasılatı için fatura düzenleyip vermek mecburiyetindedir.

Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun, gerçek kişilerce elde edilen hava parası şeklindeki hasılatı arızı kazanç saymış olması ve arızı işlemlerin KDV'nin konusuna girmemesi nedeniyle, söz konusu hava paralarının KDV hesabı ve fatura gerektirmediği görüşünün ileri sürülmesi de mümkündür.

Bu konuda herhangi bir idari yoruma veya yargı kararına rastlanmamıştır.

Bizim anlayışımıza göre, bir gerçek kişi ticari faaliyetini durdurup, malları işletmeden çektikten sonra GVK'nun 82/3 üncü maddesinde belirtilen parayı alırsa, bu para için fatura düzenlemeyeceği ve KDV hesaplamayacağı açıktır.

3.2. Hava Parası Alanın Şirket Olması :

Bilindiği üzere ticaret şirketleri, özvarlıklarının büyümesine yol açacak her türlü kazanımlarını şirket hasılatı olarak kayıtlarına almak durumundadırlar. Bir şirket hava parası aldığı anda, bu parayı olağandışı gelir olarak yasal defterlerine kaydetmesi gerekir.

Hava parasının KDV Kanunu'nun 4 üncü maddesindeki hizmet bedeli tanımına uyması ve şirketlerin tüm hasılatının ticari hasılat sayılması nedeniyle şirketlerce alınan hava paraları, fatura düzenlenmesini genel oranda KDV hesaplanmasını gerektirmektedir.

3.3. Hava Parası Alanın Sair Kurum Olması :

Hava parası alanın kurumlar vergisi mükellefi bir şirket veya bir iktisadi işletme olmadığı durumda, alınan paranın kurumlar vergisine tabi olmayacağı görüşündeyiz. Örnek olarak, iktisadi işletmesi bulunmayan bir dernek yönetim binası olarak kullandığı gayrimenkulün kiracılık hakkının devri karşılığında para alırsa, bu para dernek geliri olarak kayda geçirilir ve kurumlar vergisi doğmaz.

Hava parası alanın kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan bir kurum olması ve bir iktisadi işletme ile ilgisi bulunmaması hallerinde söz konusu para, KDV'nin konusuna da girmemektedir.

4. HAVA PARASI ÖDEYEN AÇISINDAN VERGİSEL DURUM :

4.1. İşletme Devri Olmaksızın Sadece Kiracılık Hakkının Devralınması Amacıyla Ödenen Paraların Peştemallık Olmadığı Açıktır:

Vergi Usul Kanunu'nun 326 ncı maddesinde ;

“Kurumların aktifleştirdikleri ilk tesis ve taazzuv giderleri ile peştemallıklar mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve beş yıl içinde itfa olunur.”

hükmü yer almaktadır.

Yukarıdaki 1 nolu bölümde açıkladığımız gibi yazımızın konusu olan hava parası, bize göre peştemallık değildir. Dolayısıyla buradaki beş yılda beş

eşit taksitte giderleştirme hükmünün gayrimenkulün terk ettirilmesi veya kiracılık hakkının devralınması amacıyla yapılan ödemeleri kapsamadığı görüşündeyiz.

4.2. Kiracılık Hakkının Devralınması İçin Verilen Paraların Giderleştirme Şekli İle İlgili Hükümler ve Alternatifler:

Ödenen hava paralarının nasıl gider yazılacağı hakkında açık bir hüküm yoktur.

Bu konudaki hükümler, alternatifler ve görüşlerimiz aşağıdaki bölümlerde belirtilmiştir:

4.2.1. Hava Parasının TAZMİNAT GİDERİ Olarak Bir Defada Masraf Yazılması Alternatifi :

Yukarıdaki 3.1. nolu bölümde belirttiğimiz gibi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 82/3 üncü maddesinde hava parası TAZMİNAT olarak nitelendirilmiştir.

Aynı Kanununun 40/3 üncü maddesine göre ise;

“ İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve TAZMİNATLAR ”

doğrudan gider yazılabilmektedir.

Hava parasının olumlu etkilerinden birden fazla yıl yararlanılabilecek olsa dahi bu iki açık yasa hükmü, hava parasının doğrudan gider kaydı için dayanak oluşturmaktadır. Ancak bunun için hava parası alışverişini konu alan yazılı sözleşme yapılması gereklidir. Çünkü GVK'nun 40/3 üncü maddesinde, tazminatların gider yazılabilmesi için mukavelenameye, mahkeme kararına veya kanun emrine istinaden ödenmiş olması şartı aranmaktadır.

4.2.2. Hava Parasının Hak Olarak Aktifleştirilip Amortisman Yoluyla Giderleştirme Alternatifi:

Hava parası ödenmek suretiyle, kiracılık hakkı olarak isimlendirilen bir hak elde edilmektedir.

Bilindiği üzere haklar, 15 yıllık süre içinde amortisman yoluyla itfa edilen gayrimaddi aktiflerdir.

Ancak hakkın geçerli olduğu süre daha kısa ise, amortisman süresi olarak bu kısa süreye itibar edilmesi gerekir. Çünkü amortisman oranlarının tespitinde faydalı ömür kriteri geçerlidir.

Kiracılık hakkı açısından hak süresinin ne olduğu konusunda ilk akla gelen süre, devralınan kira sözleşmesinin sona ereceği tarihe kadar olan süredir. Ancak bu süre sonunda hakkın sona ereceği mutlak değildir. Hava parası ödenerek elde edilen kiracılık hakkının kullanım süresi karmaşık bir hukuki mesele olup bu konuda bir avukattan alınacak rapora göre hareket edilmeli veya daha iyisi özelge alınmalıdır.

Hak olarak aktifleştiren hava parasının amortismanında hızlandırılmış amortisman uygulanamayacağı yönünde vergisel açıdan geçerli bir hüküm olmadığı için bize göre hak amortismanının hızlandırılmasına vergisel anlamda engel bulunmamaktadır.

NOT : Her ne kadar 1 no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliđi'ndeki, 260 ana hesap no.lu HAKLAR ile ilgili olarak ;

“Edinilen haklar, maliyet bedelleri ile bu hesaba borç kaydedilir. Yararlanma süreleri içerisinde, yararlanma sürelerinin belli olmaması durumunda, 5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa olunarak yok edilir.”

hükmü ile hakların eşit taksitlerle giderleştirileceği (hızlandırılmış amortisman uygulanamayacağı) açıklamasına yer verilmiş ise de, bu Tebliđ vergisel yönlendirme içermediği için hakların amortismanında da hızlandırılmış amortisman yönteminin uygulanabileceğini düşünüyöruz.

4.2.3. Hava Parasının Faydalanma Süresine Göre Eşit Taksitlerle Giderleştirilmesi Alternatifi:

Hava parasının hak olarak aktifleştirilmeyip, faydalanma süresine yayılması gereken peşin ödeme şeklinde muhasebeleştirilmesi ve faydalanma süresi boyunca eşit taksitlerle giderleştirilmesi alternatifinden de söz edilebilir.

Nitekim Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS 16) göre hava parası amortismanına tabi tutulacak bir mal varlığı olarak nitelenmemekte, kullanım süresine yayılmış şekilde gider kaydedilecek peşin ödeme olarak kabul edilmektedir. 1 no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliđi'ndeki 260 nolu HAKLAR hesabına ilişkin açıklamalar da buna paraleldir.

4.2.4. Bizim Anlayışımıza Göre Doğru Alternatif, Hava Parasının Bir Defada Gider Yazılmasıdır:

Hava parası ödemelerinin olumlu etkilerinden birden fazla yıl faydalanılacak olmakla beraber, GVK'nun 82/3 üncü maddesinde hava parasının TAZMİNAT olarak nitelenmesi ve GVK'nun 40/3 üncü maddesindeki TAZMİNATLARIN DOĞRUDAN GİDER YAZILACAĞI HÜKMÜ nedeniyle, hava parası hakkında yasa ile öngörülen giderleştirme usulünün bir defada masraf kaydedilmesi şeklinde olduğunu düşünüyöruz. Çünkü

vergi kanunlarının tatbikinde lafzın açık olduğu hallerde lafza itibar edilmesi esastır. (Vergi Usul Kanunu'nun 3 üncü maddesi)

4.3. KDV İndirimi :

Hava parası ödeyen KDV mükellefleri bu ödeme ile ilgili olarak faturada gösterilen KDV'yi indirmelidirler. (KDV Kanunu'nun 29, 34 ve 58 inci maddeleri)

5. SONUÇ:

Gayrimenkullerin boşaltılması veya kiracılık hakkının devri için, kullanıcı veya kiracılara yapılan ödemelere halk arasında HAVA PARASI adı verilmektedir.

Hava parasının hukuki mahiyeti, vergisel açıdan GVK'nun 82/3 üncü maddesi ile TAZMİNAT olarak belirlenmiştir.

Hava parası gelir vergisine tabi bir gelir unsurudur. Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elde edilen hava paraları kurumlar vergisine tabidir.

Bizim anlayışımıza göre, hava parası kanunla tazminat olarak kabul edildiği için, GVK'nun 40/3 üncü maddesindeki şartları sağlayan hava parası ödemeleri doğrudan gider kaydedilmelidir.

Hava paralarının, bu paraları alanlar veya verenler tarafından hangi vergisel işlemlere tabi tutulması gerektiği hakkında idari açıklamalara ihtiyaç bulunmaktadır.