

DENET DUYURU

Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 01.10.2021
Duyuru No : 2021/130
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ -
Ekim 2021 - Sayı : 346

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

KİRALIK ARSA ÜZERİNE KİRACI TARAFINDAN BİNA YAPILMASI İŞLEMİNDE GÜNCEL VERGİSEL DURUM ¹

I. GİRİŞ :

Bazı firmaların kiralık bina ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, arsa kiraladıkları, arsa sahibinin izniyle, bu arsa üzerine ihtiyaçlarına uygun bina inşa ettikleri, kira süresinin bitiminde binanın arsa sahibine aynı kira ödemesi olarak terk edildiği görülmektedir.

“Yap, işlet, devret” ² görünümü arz eden böyle bir işlemde;

¹ Bu yazımız, Yaklaşım Dergisinin Ocak 2004 sayısında yayımlanan “KİRALIK TARAFINDAN BİNA YAPILMASI” başlıklı makalemizin güncellenmiş ve özeti;

² 3996 sayılı “BAZI YATIRIM VE HİZMETLERİN YAP-İŞLET-DEV ÇERÇEVESİNDE YAPTIRILMASI HAKKINDA KANUN” ve benzer düzenlemeler kapsamındaki işlemler yazımızın konusu dışındadır.

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 durumlara 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.

Kiracı açısından ;

- Bina yapım harcamalarının mahiyeti ve giderleştirilme şekli,
- Kiralık arsa üzerine inşa edilen binanın arsa sahibine teslimine ilişkin KDV'nin doğuş zamanı ve matrahı,
- Üst yapının arsa sahibine ne zaman teslim edilmiş olduğu ve bu teslimin stopaj gerektirip gerektirmediği,

Arsa sahibi açısından ;

- Kira gelirinin ne zaman ve hangi tutar üzerinden elde edilmiş olduğu,
- KDV açısından durum

gibi sorular mevcuttur.

Bu sorular ile ilgili görüşlerimiz, 1 no.lu dipnotta belirttiğimiz yazımızda açıklanmış olmakla beraber, aradan geçen yaklaşık 17 yıllık süre içinde;

- Maliye İdaresi'nin görüş değişikliğine gitmiş olması,
- yeni Danıştay Kararları çıkması,
- yeni yazar görüşlerinin yayınlanması

nedenleriyle, bu konunun tekrar ele alınarak güncel durumun belirlenmesinin yararlı olacağını düşünmüş bulunuyoruz.

Çok yönlü ve uzun anlatımlar gerektiren bu konudaki görüşlerin rahat anlaşılması amacıyla bir örnek üzerinden hareket edilmiştir.

Kısa bir özet yapmak gerekirse ;

Bizim görüşümüz ;

Arsa sahibi ile kiracı arasındaki ilişkinin **özel maliyet ilişkisi olduğu**, inşaat maliyetinin kira süresine yayılı şekilde giderleştirileceği, kira süresinin sonunda arsa sahibine terk edilen eskimiş üst yapının emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerektiği, taraflar bu üst yapıyı brüt kira bedeli olarak öngörmüşlerse stopaj yapılmaması, arsa sahibinin kira süresi sonunda söz konusu üst yapının emsal bedeli (stopaj öngörülmüşse brüt tutar) miktarınca kira geliri beyan etmesi şeklindedir.

Maliye İdaresi'nin sonradan değişen görüşü ise ;

Taraflar arasında özel maliyet ilişkisi olmadığı, kiracının müteahhit sıfatıyla arsa sahibi için bina inşa ederek inşaatın bitiminde KDV hesaplamak suretiyle üst yapıyı teslim ettiği, ilgili yıllarda brüte götürme yoluyla stopaj yapılması gerektiği, toplam maliyetin kira süresine yayılı şekilde, kiracının gideri, arsa sahibinin kira geliri olduğu yönündedir.

Yazar görüşlerinin ve Danıştay Kararları'nın ekseriyeti bizim görüşümüze paraleldir.

II. ÖRNEK VERİLERİ :

Bir şirket on yıllık süre için arsa kiralamıştır.

Anlaşmaya göre kiracı şirket, bu arsa üzerine bir alışveriş merkezi (AVM) inşa ederek on yıl kullanacak, kira süresinin bitiminde AVM'yi kiraya sayarak arsa sahibine terk edecektir.

İnşaat 1 Ocak 2010 tarihinde tamamlanmış ve on yıllık kira süresi bu tarihte başlamıştır.

İnşaatın maliyeti 100 milyon TL olup, kiracı 18 milyon TL KDV yüklenmiştir.

Kira süresinin sona erdiği 31 Aralık 2020 tarihinde arsa hariç AVM'nin eskimiş halinin emsal bedeli KDV hariç 400 milyon TL'dir.

Aşağıdaki bölümlerde böyle bir örneğin, ne zaman, hangi miktardaki hangi vergiyi ortaya çıkaracağı konusundaki görüşlerimiz ve Maliye İdaresi'nin görüşleri tablo halinde açıklanmıştır.

III. KİRALIK ARSA ÜZERİNE KİRACI TARAFINDAN BİNA YAPILMASINA İLİŞKİN VERGİSEL DURUMLAR HAKKINDAKİ ŞAHSİ GÖRÜŞLERİMİZİN ve MALİYE İDARESİNİN YENİ GÖRÜŞÜNÜN ÖRNEK YARDIMIYLA VE TABLO HALİNDE İFADESİ :

Yukarıdaki II nolu bölümde yer alan örnek verileri esas alınmak suretiyle ve aşağıdaki tablolar yardımıyla ;

Kiracı firma ve arsa sahibi olan şahıs veya şirket açısından

- Hangi vergilerin,
- Hangi tarihlerde ve
- Hangi matrahlar üzerinden

doğacağı (veya doğmayacağı) konusundaki şahsi görüşlerimiz ve Maliye İdaresi'nin sonradan değişen güncel görüşü ortaya konulmuştur.

KİRACI FİRMA AÇISINDAN DURUM :

| KONU | ŞAHSI GÖRÜŞÜMÜZ ³ | MALİYE İDARESİ'NİN YENİ GÖRÜŞÜ |
|--|--|---|
| Arsa sahibi ile kiracı arasındaki ilişkinin mahiyeti | Özel maliyet. (VUK 'nun 272 ve 327 nci maddeleri ile GVK'nın 72 nci maddesi) | Özel maliyet değil. (Kiracının müteahhit sıfatıyla arsa üzerine inşa ettiği binanın maliyeti+ kâr kadar bedel üzerinden KDV hesaplanarak inşaatın tamamlandığı tarihte arsa sahibine fatura edilmesi isteniyor.) |
| İnşaat maliyetlerinin giderleştirilmesi | Her yıl 10.000.000 TL taksitle gider kaydı. | 105.000.000 TL 'lik müteahhitlik bedeli, brüte götürüldüğünde toplam kira maliyeti (105.000.000 TL /0,80 =) 131.250.000 TL olacaktır. Buna göre yıllık kira gideri 13.125.000 TL dir. ⁴ |
| KDV indirimi | İnşaat maliyetlerine ait KDV'ler kiracının kendi adına düzenlediği faturalara istinaden indirilir. | İnşaat maliyetlerine ait KDV'ler kiracının kendi adına düzenlediği faturalara istinaden indirilir. |

³ Şahsi görüşlerimizin dayanakları 1 nolu dipnot da belirttiğimiz makalemizde yer aldığı için burada tekrarlamıyoruz.

⁴ Maliye İdaresi kiracıyı müteahhit saydığı için vergi müfettişleri inşaat maliyetine bu maliyetin %5'i kadar müteahhit karı ilave ederek bina yapım işinin emsal bedelini VUK 'un 267/2 nci maddesine dayanarak inşaat maliyetinin %5 fazlası şeklinde hesaplamakta ve bu tutarın brüte götürülmesi suretiyle stopaj yapılmasını istemektedir. KDV'nin kiracı tarafından üstlenildiği durumda üstyapı faturasının KDV dahil tutarı üzerinden brütleştirme yapılması istenmektedir. (Aşağıdaki IV nolu bölümde metnini verdiğimiz özelgede bu stopajın yıllık bazda yapılacağı şeklinde anlaşılabilir bir cümle olmakla beraber, yeni idari anlayışa ve GVK nun 96 nci maddesine göre stopaj kiracının düzenlenmesi istenilen üstyapı faturasının kayda alındığı anda hesaben ödeme yoluyla stopaj doğmakta olduğu için stopajın yıllık veya aylık bazda ödenmesi yasal olarak mümkün değildir.)

| | | |
|------------------------------|--|--|
| Üstyapının teslim zamanı | Kira süresinin sonu (31 Aralık 2020) | İnşaatın bitimi (1 Ocak 2010) İnşaatın bitim tarihi olarak tapuda cins tashihiinin yapıldığı veya kullanımın başladığı tarihlerden erken olanı dikkate alınmaktadır. |
| KDV hesaplanması | Kira süresinin sonunda eskimiş haliyle üstyapı emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanmalıdır. ⁵ | İnşaat bittiğinde inşaat maliyetinin %5 fazlası kadar KDV'li fatura kesilmelidir. Hesaplanan KDV arsa sahibinin KDV mükellefi olması halinde indirilir. Maliye İdaresi taraflar arasındaki KDV konulu ilişkilere karışmamaktadır. |
| Stopaj yapılıp yapılmayacağı | Arsa sahibinin kurumlar vergisi mükellefi olması durumunda, stopaj zaten söz konusu değildir. Kira süresinin sonunda stopaj yapılabilmesi için taraflar arasındaki sözleşmede eskimiş inşaat emsal bedelinin brüte götürülerek stopaja tabi tutulacağı hakkında hüküm bulunmalıdır. Aksi halde brüt ayın kira ödemesi olduğu için stopaj yapılamaz. ⁶ (zaten brüt olan bir tutar brüte götürülemez.) | Arsa sahibinin kurumlar vergisi mükellefi olması durumunda, stopaj zaten söz konusu değildir. İnşaat maliyetine %5 kâr ilavesi suretiyle bulunan müteahhitlik hizmet bedelinin her bir yıla isabet eden kısmının ilgili yılda brüte götürülerek stopaja tabi tutulması istenmektedir. Örneğimize göre bu stopaj (105.000.000 TL : 0,80 = 131.250.000 TL x 0,20 =) 26.250.000 TL stopaj ödenmesi istenmektedir. ⁷ (Arsa sahibi KDV'yi ödemeyecekse brüte götürme işlemi KDV dahil tutar üzerinden yapılacaktır.) |

⁵ Hesaplanan KDV arsa sahibinin KDV mükellefi olması halinde indirilir.

Arsa sahibi KDV mükellefi değilse ve anlaşma müsait ise bu KDV arsa sahibi tarafından kiracıya ödenir. Anlaşmada KDV'nin arsa sahibi tarafından ödenmeyeceği hükmü varsa KDV kiracı tarafından üstlenilecek demektir. Kiracı firma üstleneceği KDV'yi kira süresinin sonunda ek kira gideri olarak kaydeder.

⁶ Vergi Dünyası Dergisinin Şubat 2006 sayısında yayımlanan "STOPAJA TABİ ÖDEMELERİN AYIN VEYA HİZMET ŞEKLİNDE OLMASI DURUMUNDA STOPAJ YAPILIP YAPILMAYACAĞI" başlıklı yazımızda detaylı açıklamalara yer verilmiştir. (www.denet.com.tr / yayınlarımız / makaleler / mehmetmac / 2006)

⁷ Gayrimenkul sermaye iratlarında stopaj oranı %20 dir. 3319 ve 4063 sayılı Kararlar ile bu oranın geçici olarak %10 a indirilmiş olması örneğimizde göz ardı edilmiştir.

ARSA SAHİBİ AÇISINDAN DURUM :

| KONU | ŞAHSİ GÖRÜŞÜMÜZ | MALİYE İDARESİ'NİN YENİ GÖRÜŞÜ |
|-----------------------------------|--|---|
| Kira Geliri Nedir | Arsa sahibine terk edilen eskimiş üst yapıdır. (Ayın şeklinde ödenmiş kiradır) | Müteahhit konumunda olan kiracının inşaat bitiminde arsa sahibine hitaben keseceği inşaat maliyeti + %5 kâr şeklindeki fatura tutarının her bir yıla isabet eden kısmı o yılın net kirasıdır. |
| Kira Gelirinin Elde Edilme Zamanı | Kira geliri kira süresinin sonunda (31.12.2020 tarihinde) ayın şeklinde kira alınması suretiyle elde edilmektedir. ⁸ | Kira geliri yıllara yayılır şekilde elde edilir. Bu gelir müteahhit kârı elde edilmiş inşaat maliyetinin her bir yıla isabet eden kısmının brüte götürülmüş halidir. |
| Kira Gelirinin Tutarı | Kira geliri, kira süresi sonunda ayın olarak elde edilmiş üst yapı olduğu için bu üst yapının kira bitimindeki emsal bedeli (400.000.000 TL) 2021 yılında beyan edilecek gayrimenkul sermaye iradı tutarıdır. ⁹ | Arsa sahibine sağlandığı varsayılan toplam menfaat yıllara yayılı şekilde gelir kaydına veya gayrimenkul sermaye iradı beyanına konu edilecektir. |

IV. MALİYE İDARESİ'NİN YENİ GÖRÜŞÜNÜ YANSITAN ÖZELGE VE BU YENİ GÖRÜŞ İLE İLGİLİ ELEŞTİRİLERİMİZ :

Maliye İdaresi eskiden bizim görüşümüze paralel özalgeler vermekteydi. ¹⁰

⁸ Örneğimize göre, arsa sahibi gerçek kişi ise, üst yapının kira süresi sonundaki emsal bedeli olan 400.000.000 TL'yi 2021 yılı Mart ayında kira geliri olarak beyan edecektir. Şayet bu ayın kiranın net olduğu (brüte götürülerek stopaj yapılması gerektiği) şeklinde bir sözleşme hükmü varsa arsa sahibi brüte götürülmüş tutarı beyan edip kiracının yaptığı stopajı mahsup edecektir. Kira süresi sonunda eskimiş yapının emsal bedeli fatura edildiğinde bu faturadaki KDV'nin arsa sahibi tarafından ödenmeyeceği yönünde taraflar arasında bir mutabakat varsa, beyan edilecek kira tutarı ödenmeyen KDV kadar artacaktır.

⁹ Arsa sahibinin kurumlar vergisi mükellefi olması halinde 2020 yılı son geçici vergi döneminde bu gelir kayda alınacak ve 2020 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde yer alacaktır. Stopajın hesaplandığı ve KDV'nin arsa sahibi tarafından ödenmediği durumda kira geliri veya gayrimenkul sermaye iradı artış gösterecektir.

¹⁰ İstanbul Defterdarlığı tarafından 2003 yılında verilen B.07.4.DEF.0.34.11-GVK-94/5 sayılı özalgede, işlemin özel maliyet olduğu kabul edilmiş ve ;

“... KİRA SÜRESİNİN SONUNDA yapılan “binanın emsal bedeli ” arsa sahibi ortak tarafından gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilecektir.

Hiçbir yasal değişiklik olmadığı halde Maliye İdaresi tamamen farklı görüşle özelge vermeye başlamıştır.¹¹

11 nolu dipnot da belirttiğimiz özelgede şu görüşlere yer verilmiştir:

“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 tashiinin 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 marjı¹² 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,*

.... Nakden veya hesaben bir kira ödemesi söz konusu olmadığı için şirketiniz tarafından GELİR VERGİSİ TEVKİFATI DA YAPILMAYACAKTIR.”

denilmiştir.

¹¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.08.2013 tarih ve 62030549-120[94-2013/391]-1213 sayılı özelgesi. (Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.05.2014 tarih ve 170 sayılı özelgesi de aynı içeriktedir.)

¹² Uygulamada vergi müfettişleri VUK 267 nci maddesindeki 2 nci sırayı dayanak göstererek kar oranını %5 olarak dikkate almaktadırlar.

- 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. “

Maliye İdaresinin farklı görüş içeren özelge vermek suretiyle ileri sürmeye başladığı yukarıdaki görüşler bize göre kanuna aykırıdır.

Çünkü;

- Taraflar arasındaki ilişki VUK 272 ve 327 nci maddeleri ile GVK ‘nın 72 nci maddesinde bahsi geçen özel maliyet kapsamındadır. Böyle bir ilişkide gerek kira gelirinin doğuş tarihi gerekse üstyapı teslim tarihi kira süresinin sonudur. Maliye İdaresi bu tarihleri öne çekmek için zorlama yorum yapmaya başlamıştır.
- 60 nolu KDV Sirkülerinin 1.5.bölümünde “ *Yap-işlet-devret modelinde SÜRE SONUNDA*” teslimat olduğu kabul edilmiştir. Halbuki Maliye İdaresinin yanlış bulduğumuz yeni görüşüne göre üstyapı teslim tarihi, cins tashihiinin yapıldığı veya kullanımın başladığı tarihlerden erken olanıdır. Böylelikle Maliye İdaresi kendi çıkardığı sirkülere aykırı şekilde görüş değişikliğine gitmiştir.
- Maliye İdaresinin yeni görüşü, Türk Medeni Kanunu’nun 718 inci maddesindeki arsa veya arazi üzerindeki sabit yapılar başkaları tarafından inşa edilmiste olsa dahi, arsa veya arazi sahibine ait olacağı hükmüne dayanmaktadır. Halbuki KDV uygulamasında KDV doğuran olay tasarruf hakkının devridir. Nitekim KDV Kanunu’nun 2 nci maddesinde “ *TESLİM, bir mal üzerindeki TASARRUF HAKKININ ... DEVREDİLMESİDİR.* “ hükmü mevcuttur.

- Tapuda yapılan cins tashihi işlemi, üstyapı sahipliğinin arsa sahibinde olduğunu göstermekte ise de tapu kaydı yapılması tek başına KDV doğurmaya yetmemektedir. Bununla ilgili çok sayıda tebliğ hükmü özelge ve Danıştay kararı vardır.¹³ Arsa sahibi kira süresinin sonuna kadar söz konusu yapıyı ele geçiremediğine göre kira süresi bitmeden önce KDV doğmaz.
- KİRA, eskimiş üstyapının teslim alınması suretiyle AYIN OLARAK KİRA SÜRESİNİN SONUNDA ELDE EDİLMEKTEDİR. Kira süresinin sonuna kadar nakit veya ayın şeklinde hiçbir kira geliri elde etmemiş olan arsa sahibine her yıl kira vergisi ödemek, yasaya aykırı olması yanında ekonomik gereklere de aykırıdır.

V. KONU HAKKINDAKİ YARGI GÖRÜŞÜNÜ YANSITAN KARARLAR :

Konu hakkında yeterli içtihat oluşmamıştır ve çelişkili kararlara rastlanmaktadır.

Tespit edebildiğimiz kararlar ve içerikleri aşağıdaki tabloda belirtilmiştir ;

¹³ Yaklaşım Dergisinin Temmuz 2000 sayısında yayımlanan “*TOPRAKTAN KONUT VEYA İŞYERİ SATIŞLARINDAN VERGİYİ DOĞURAN OLAY VE MATRAH*” başlıklı yazımızda belirttiğimiz gibi tapu sahipliği tasarrufun devri de olmadığı sürece, KDV doğuşuna neden olmamaktadır. Ayrıca Yaklaşım Dergisinin Haziran 2019 sayısında yayımlanan “*KONUT, İŞYERİ VE ARSA TESLİMLERİNDE KDV’NİN NE ZAMAN DOĞACAĞI, KDV ORANI VE ORAN İNDİRİMİNDEN HANGİ TARAFIN YARARLANACAĞI KONUSUNDAKİ İHTİLAFLAR*” başlıklı makalemizde taşınmaz ile ilgili KDV’nin doğuş zamanı konusunda geniş bilgi verilmiştir. (Bu yazılarımıza www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makalelerimiz/mehmet maç şeklinde ulaşılabilir.

| KARAR | KARARIN İÇERİĞİ |
|--|---|
| Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 17.04.2009 tarih ve E.2008/789, K.2009/196 sayılı Kararı. | <p>Bu Kararda kiralık gayrimenkul için kiracı tarafından yapılan değer artırıcı harcamaların özel maliyet olduğu kabul edilmektedir.</p> <p>Bu yönüyle söz konusu karar bizim görüşümüze paraleldir.</p> |
| Danıştay 3. Dairesi'nin 24.05.2000 tarih ve E.1998/150, K.2000/1961 sayılı Kararı. | <p>Bu Kararda yap-işlet-devret modeli ile tatil köyü inşa etmek üzere 49 yıllığına kiralanan Devlet arazisi üzerinde yapılan harcamaların özel maliyet olduğu kabul edilmektedir.</p> <p>Bu yönüyle söz konusu karar bizim görüşümüze paraleldir.</p> |
| Danıştay 4. Dairesi'nin 22.01.2013 tarih ve E.2012/3056, K.2013/17 sayılı Kararı. | <p>Bu Kararda ortaklarından kiraladığı arsa üzerinde alışveriş merkezi binası yapan şirketin müteahhit konumunda olduğu, bu harcamaların özel maliyet harcaması olmadığı (peşin kira olduğu) görüşü benimsenmiştir.</p> <p>Söz konusu Karar Maliye İdaresi'nin yeni görüşüne destek verir niteliktedir.</p> |
| Danıştay 4. Dairesi'nin 20.01.2014 tarih ve E.2010/5758, K.2014/259 sayılı Kararı. | <p>Bu Kararda kiralık arsa üzerine yapılan bina ile ilgili olarak ,</p> <p><i>“ davacı şirket tarafından inşa edilen binanın kullanımını içeren tasarruf hakkı 7 yıllık kiralama süresinin sonuna kadar davacı şirkete ait olduğunda ve bu sürenin sonunda arsa sahibine geçtiğinden teslimin bu tarihte gerçekleştiği ”</i></p> <p>Gerekçesi ile tarhiyatın kaldırılması istenmiş, bu savunma uygun bulunmayarak tarhiyat vergi mahkemesince kabul edilmiş ve Danıştay vergi mahkemesi kararının bozulması talebini reddetmiştir.</p> <p>Anladığımız kadarıyla bu kararda Danıştay, üstyapının arsa sahibine teslim zamanı konusunda Maliye İdaresinin görüşüne paralel hareket etmiştir.</p> |
| Danıştay 4. Dairesinin 19.02.2019 tarih ve E.2016/17766, K.2018/1648 sayılı Kararı. | <p>Kiralık arsa üzerine AVM yapılıp kira süresinin sonunda üstyapının bedelsiz olarak arsa sahiplerine terk edilmesi kira geliri elde edildiği anlamına gelmez.</p> <p>Bu işlem servetin şekil değiştirmesidir.</p> <p>Bu görüş GVK'nın 72 nci maddesindeki, özel maliyet unsurlarının taşınmaz sahibine kira süresinin sonunda bedelsiz olarak devredilmesinin bu tarih itibariyle ayın olarak elde edilmiş kira geliri olduğu hükmüne aykırıdır. Kaldı ki sonradan meydana gelen bir yasa değişikliği, arsa karşılığı inşaat türü işlemlerde Danıştay'ın benimsediği “ <i>servetin şekil değiştirmesi</i> ” yaklaşımını bertaraf etmiş olup bu yasa değişikliği yap-işlet-devret şeklindeki işlemler açısından da Danıştay'ı etkileyebilecek yapıdadır. ¹⁴</p> |

Görüldüğü gibi, kiralık arsa üzerine bina yapılması şeklindeki işlemlerde Maliye İdaresi'nin yeni görüşü doğrultusunda yapılacak tarhiyatların vergi yargısı nezdinde kabul edilip edilmeyeceği belirgin değildir.

VI. KONU HAKKINDAKİ YAZAR VE MESLEK ODASI GÖRÜŞLERİ :

Kiralık arsa üzerine kiracı tarafından bina yapılması ve bu binanın ayın kira şeklinde arsa sahibine terk edilmesi şeklindeki işlemler hakkındaki Maliye İdaresi görüşünün değişmesi nedeniyle birçok yazar ve meslek odası görüş beyan etmiştir.

Bu görüşler aşağıdaki tabloda özetlenmiştir :

| YAZAR ADI VE YAYIN YERİ | GÖRÜŞ |
|---|--|
| Dr. Bumın DOĞRUSÖZ ve Dr. Veysi SEVİĞ 22.09.2010 tarihli Referans Gazetesi | Bizim görüşümüze paralel |
| Baş Hesap Uzmanı M. Burçin DİKMEN Vergi Dünyası Dergisi'nin Ekim 2010 sayısı | Maliye İdaresi görüşüne paralel |
| Prof. Şükrü KIZILOĞ Yaklaşım Dergisi'nin Mart 2014 sayısı | Bizim görüşümüze paralel |
| SMMM Güray ÖĞRENDİK Lebib Yalkın Dergisi'nin Nisan 2014 sayısı | Bizim görüşümüze paralel |
| Nuri DEĞER Yaklaşım Dergisi'nin Haziran 2014 sayısı | İşlemin özel maliyet olup olmadığı tartışmalıdır |
| YMM Ali Rıza AKBULUT www.muhasibetr.com 18.05.2015 | <i>"Bu kadar önemli bir görüş değişikliğinin sadece özelgeyle ifade edilmiş olması büyük bir eksikliktir."</i> |
| YMM Sakıp ŞEKER Yaklaşım Dergisi'nin Ocak ve Şubat 2015 sayıları | Bizim görüşümüze paralel |

¹⁴ Lebib Yalkın Dergisi'nin KASIM 2018 sayısında yayımlanan "GERÇEK KİŞİLERİN ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT YOLUYLA BAĞIMSIZ BÖLÜM EDİNMELENDEN VE BUNLARI SATMALARINDAN DOĞABİLECEK VERGİLER AÇISINDAN YENİ YASAL DURUM" başlıklı yazımızda, Danıştay'ın öteden beri kabul ettiği servetin şekil değiştirmesi görüşünü ortadan kaldıran yasa değişikliği (KDV Kanunu'nun 2 nci maddesinin 5 nolu bendinin 7104 sayılı Kanun ile eklenen hüküm) açıklanmıştır.

| MESLEK ODASI | GÖRÜŞ |
|---|--------------------------|
| İstanbul YMM Odası Platform kararı Ocak 2014 | Bizim görüşümüze paralel |
| Ankara YMM Odası Mevzuat İzleme ve Değerlendirme Komisyonu'nun 21.04.2014 tarih ve 2014/156-06 sayılı Kararı. | Bizim görüşümüze paralel |

VII. SONUÇ :

Maliye İdaresi eskiden bizim görüşlerimize paralel görüşler içeren özelgeler vermekte iken, herhangi bir yasa değişikliği olmadığı halde, vergi ödemelerini kira süresinin sonu yerine inşaat bitimi şeklinde öne çekmek amacıyla kanun hükümlerini zorlayarak uygulamada şok etkisi yapan görüş değişikliğine gitmiştir.

Maliye İdaresi'nin bu yeni ve bize göre kanuna aykırı görüşü, yargı çevrelerinde ve yazarlar arasında genel anlamda kabul görmemiştir.

Maliye İdaresi özelge vererek keyfi görüş değişikliğine gitmek yerine, yeni görüşünü aksettiren yasal değişikliğin yapılmasını sağlamalı veya yeni görüşünü tebliğ ile ilan edip bu yeni görüşü tebliğ öncesinde başlamış işlemlere tesir ettirmemelidir. Aksi halde mali mevzuatın tatbiki ciddiyetini kaybetmektedir.

Merhum Şükrü KIZILLOT, yazımıza konu görüş değişikliği ile ilgili olarak şöyle demişti ;

“Böylesine önemli konuların, özelge ile değil yasa ile yapılması bunun da önceden bilinmesi gerekir. Aksi halde ortalık toz-duman olur. Yerli ve yabancı şirketler, yatırım yapmaktan uzaklaşır.”¹⁵

Bu vesile ile merhum Profesör Şükrü KIZILLOT'u saygı ile anıyoruz.

¹⁵ 6 Şubat 2014 tarihli Hürriyet Gazetesindeki “ Yap - İşlet – Devret'e Vergi Şoku “ başlıklı köşe yazısı.