

# YİD MODELİ ÇERÇEVESİNDE YAPILAN İŞLEMLERİN VERGİLENDİRİLMESİ1

## I-GİRİŞ

Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından sağlık sektöründe faaliyette bulunan bir şirkete verilen 07.08.2013 tarihli özelgede, kiracı şirket ile arsa sahibi gerçek kişiler arasında imzalanan sözleşmede; kiracı şirketin, 8 yıllık yap işlet devret sözleşmesi kapsamında inşa edilecek binanın tamamlanmasından itibaren sözleşme süresi doluncaya kadar kullanacağını ve sözleşme bitiminde binanın arsa sahiplerine bedelsiz olarak teslim edileceğini ve sözleşme süresince arsa sahiplerine nakdi ve aynı **kira ödemesinde bulunulmayacağı**nın kararlaştırıldığını belirterek; kiracı (girişimci) şirket tarafından gelir vergisi kesintisi yapıp 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 Gelir İdaresi Başkanlığından görüş talep edilmiştir. GİB tarafından konuyla ilgili olarak verilen özelgede özetle;

“ -Kiracı şirket ile arsa sahibi şahıslar arasında akdedilen sözleşmeye istinaden **bina inşa edilmesi** için yapılan harcamaların **özel maliyet bedeli** olarak dikkate alınmasının mümkün bulunmadığı, sözleşmeye göre yapılan tesislerin tamamlanıp cins tashihinin yapıldığı veya fiilen kullanılmaya başlandığı tarih itibarıyla, kiracı şirket tarafından sözleşmeye konu arsa üzerine bina yapılarak söz konusu şahıslara teslim edildiğinin kabul edilmesi gerektiği,

-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 gerektiği,

-Kiracı şirket ile arsa sahipleri arasında yapılan sözleşme hükümleri dikkate alındığında, sözleşme süresinin sonuna kadar binanın **kullanım hakkının** kiracı şirkete ait olduğundan **kiracı şirket 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 gerektiği,

-Kiracı şirketin 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 gelirlerinin ilgili dönem kurumlar vergisi veya gelir vergisi beyannamesi ile beyan edileceğinden vergi kesintisi yapılmaması gerektiği,

-Gelir Vergisi Kanununun 72 nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, mülk sahibinin kiracı şirkete olan borcundan yıllar itibarıyla mahsup edilen tutarların tahsil hükmünde olduğu, 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 gerektiği, diğer yandan, anılan sözleşme kapsamında gerçekleştirilen işlemlerin ilişkili kişilerle yapılması halinde Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde yer alan hükümlere uyulması gerektiği,”

Belirtilmiştir.

Özelgeden anlaşılacağı üzere, GİB özel kişiler arasında yapılan uzun süreli kiralama sözleşmeleri çerçevesinde kiralanan arsa üzerine kiracı tarafından tesis inşa edilmesi ve kira süresi dolduktan sonra inşa edilen tesisin arsa sahibine bedelsiz olarak verilmesi işlemini Vergi Usul Kanunun 272 ve 327 nci maddeleri çerçevesinde “özel maliyet bedeli” olarak muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesini uygun görmemiş ve somut olaydaki işlemi, kiracı şirket ile arsa sahibi arasındaki sözleşmeyi bir inşaat yapım (eser) sözleşmesi olarak değerlendirmiş ve öteden beri olan görüşünü değiştirmiştir.

## **II-HUKUKUMUZDA MÜLKİYETİ BAŞKASINA AİT TAŞINMAZLAR ÜZERİNDE İLAVE VE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA İZİN VEREN SÖZLEŞME TÜRLERİ**

Mülkiyeti başkasına ait bir taşınmaz üzerinde taşınmazın kiracısı veya hak sahibi, diğer bir ifade ile zilyetleri tarafından ilave ve değişiklik yapılmasına; yap işlet devret, kiralama, intifa hakkı, üst hakkı ve işletme hakkı devri sözleşmeleri izin vermektedir. Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için öncelikle söz konusu sözleşmelerin hukuki niteliklerinin incelenmesi gerekmektedir.<sup>2</sup>

### **A-Yap İşlet Devret Sözleşmeleri**

Yap işlet devret modeli; bir kamu hizmetinin, kamu kurum ya da kuruluşları ile yatırımcı kuruluş (özel şirket) arasında yapılan bir sözleşme çerçevesinde tüm maliyetlerin yatırımcı şirket tarafından karşılandığı ve meydana getirilen tesisin masraflarını karşılayan yatırımcı kuruluş tarafından belli bir süre işletildiği, sözleşmede belirtilen sürenin bitimi ile de tesisin işler vaziyette, her türlü taahhüt ve borçtan arındırılmış olarak, ilgili kamu kurum ya da kuruluşuna devredilmesini sağlayan bir yatırım ve finansman sözleşmesidir.

94/5907 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında, yap-işlet-devret modeli, “ileri teknoloji veya yüksek maddi kaynak ihtiyacı duyulan projelerin gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere geliştirilen özel bir finansman modeli olup, elde edilecek kar dâhil yatırım bedelinin şirkete, şirketin işletme süresi içerisinde ürettiği mal veya hizmetin idare veya hizmetten yararlananlarca satın alınması suretiyle ödenmesi” şeklinde tanımlanmıştır.

3996 sayılı Kanununda ise, kamu kurum ve kuruluşlarına ait köprü, tünel, baraj, sulama, içme ve kullanma suyu, arıtma tesisi, kanalizasyon sistemi .....gibi pek çok alt yapı tesislerinin inşası, işletilmesi ve devredilmesi konularında idare ile sermaye şirketleri veya yabancı şirketler arasında yapılan ve sözleşme süresinin sona ermesiyle birlikte yapılan yatırım ve hizmetlerin, her türlü borç ve taahhütlerden âri, bakımlı, çalışır ve kullanılabilir durumda bedelsiz olarak kendiliğinden idareye geçeceğini içeren ve süresi 49 yılı aşmayan sözleşmeler, yap işlet devret (YİD) sözleşmesi olarak tanımlanmıştır. Ayrıca, 3465(3), 4283(4), 5346 (5), 4501(6) ve 6446 (7) sayılı kanunlar da imtiyaz hakkı devlete veya ilgili kamu kurumuna ait bazı mal ve hizmetlerin üretim ve satışının yap işlet devret veya yap işlet sözleşmeleri ile özel sektör kuruluşlarına yaptırılmasını veya lisansa bağlanmasını düzenlemektedir.

YİD şeklindeki yatırım modelinde, özellikle kamu kurum ve kuruluşlarına ait arsa ve araziler üzerine özel hukuk tüzel kişilerince sözleşme kapsamında yapılacak üretim tesislerinin belli bir süre işletildikten sonra tekrar ilgili kamu kurum veya kuruluşuna bedelsiz devredilmesi şeklinde

---

2 Bu makalenin yazımında Ankara YMM Odası Mevzuatı İzleme ve Değerlendirme Komisyonunun konuyla ilgili kararından büyük ölçüde yararlanılmıştır.

3 3465 sayılı Karayolları Genel Müdürlüğü Dışındaki Kuruluşların Erişme Kontrollü Karayolu (Otoyol) Yapımı, Bakımı ve İşletilmesi ile Görevlendirilmesi Hakkında Kanun 2.6.1988 sayılı R.G’de yayımlanmıştır.

4 4283 sayılı Yap İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun 19.07.1997 tarihli R.G’de yayımlanmıştır.

5 5346 sayılı Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Elektrik Enerjisi Üretimi Amaçlı Kullanımına İlişkin Kanun 18.05.2005 tarihli R.G’de yayımlanmıştır.

6 21/1/2000 tarihli ve 4501 sayılı Kamu Hizmetleri ile İlgili İmtiyaz Şartlaşma ve Sözleşmelerinden Doğan Uyuşmazlıklarda Tahkim Yoluna Başvurulması Halinde Uyulması Gereken İlkeler Dair Kanun 22.01.2000 tarihli R.G’de yayımlanmıştır

7 4628 sayılı Kanunu değiştiren 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu 30.03.2013 tarihli R.G’de yayımlanmıştır.

gerçekleşmektedir. Bu durumdaki sözleşmeler “imtiyaz sözleşmesi” şeklinde olabildiği gibi Borçlar Kanunu’nun genel hükümlerine göre normal kira sözleşmesi şeklinde de olabilmektedir.

Yap işlet devret modelinde yatırımcı tarafından yatırım harcamasının ne şekilde muhasebeleştirileceği ve vergilendirileceği konusunda VUK’nun 313 üncü maddesinin ikinci fıkra hükmü hariç, vergi kanunlarında açıklık yoktur. Anılan kanun hükmünde,” ***İlgili mevzuat gereğince sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak devlete veya devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortismanı tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç), sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortismanı tabi tutulanlar, genel hükümler uyarınca ayrıca amortismanı tabi tutulamazlar.***” Denilmektedir. Kanun hükmünde geçen “ilgili mevzuattan” maksadın, yukarıda belirtilen kanunlar çerçevesinde kamuya ait araziler üzerine tesis yapılmasına veya mevcut tesislere ilave yapılmasına ilişkin sözleşmeleri anlamak gerekmektedir.

Kanun hükmünde ifade edilen muhasebe uygulaması vergilendirmeye de ışık tutmaktadır. Uygulamada yap işlet devret modeli yatırımlarda yatırımcı tarafından yapılan harcamalar ile özel kişiler arasında yapılan kira sözleşmeleri çerçevesinde kiracı tarafından taşınmazın değerini artırıcı nitelikteki harcamaların niteliği birbirine çok benzediğinden kıyasen özel maliyet bedeli esaslarına göre muhasebeleştirilmekte ve vergilendirilmektedir.

### **B-İntifa Hakkı ve Üst Hakkı Sözleşmeleri**

Türk Medeni Kanununun 779-972 nci maddelerinde **sınırlı ayni haklar** düzenlenmiştir. Mülkiyet hakkının dışında kalan sınırlı ayni haklar, sahiplerine mülkiyet hakkının tanıdığı **kullanma, yararlanma ve tasarrufla bulunma** yetkilerinin tamamını değil, bir veya birkaçını verir. Sınırlı ayni haklar, irtifak hakları, taşınmaz yükü ve rehin hakları olmak üzere üç kategoriye ayrılmaktadır. İrtifak hakları, sahiplerine kullanma veya yararlanma ya da hem yararlanma hem de kullanma yetkileri veren ayni haklardandır.

TMK’nun 794 ve izleyen maddelerinde intifa hakkının; taşınır, taşınmazlar, haklar veya bir mal varlığı üzerine kurulabileceği, sahibine konusu üzerinde tam yararlanma yetkisi sağladığı, taşınırlarda zilyetliğin devri, alacaklarda alacağın devri, **taşınmazlarda tapu kütüğüne tescil ile kurulacağı**, taşınır ve taşınmazlarda intifa hakkının kazanılması ve tescilinde aksine düzenleme olmadıkça mülkiyete ilişkin hükümlerin uygulanacağı, gerçek kişilerde hak sahibinin ölümü, **tüzel kişilerde kararlaştırılan sürenin dolması**, süre kararlaştırılmamışsa kişiliğin ortadan kalkmasıyla sona ereceği, tüzel kişilerin intifa hakkının en çok **yüz yıl** devam edebileceği, intifa hakkı sona erince hak sahibi hakkın konusu olan malı malike geri vermekle yükümlü olduğu, malın olağan kullanılmasından sonucunda meydana gelen değer azalmalarından sorumlu olmayacağı, hakkın sahibi, hakkın konusu olan malı zilyetliğinde bulundurma, yönetme, kullanma ve ondan yararlanma yetkilerine sahip olduğu belirtilmiştir. Yargıtay içtihadı birleştirme kararına göre, intifa hakkı ile yükümlü bir yer satıldığı takdirde, taşınmazın mülkiyeti, üzerinde intifa hakkı mevcut olmak üzere yeni malike (alıcıya) intikal eder. (8)

Anılan Kanunu’nun 826 ncı maddesinde; “*Bir taşınmaz maliki, üçüncü kişi lehine arazisinin altında veya üstünde yapı yapmak veya mevcut bir yapıyı muhafaza etmek yetkisi veren bir irtifak hakkı kurabilir. Aksi kararlaştırılmış olmadıkça bu hak, devredilebilir ve mirasçılara geçer. Üst hakkı, bağımsız ve sürekli nitelikte ise üst hakkı sahibinin istemi üzerine tapu kütüğüne taşınmaz olarak kaydedilebilir. En az otuz yıl için kurulan üst hakkı, sürekli niteliktedir.*” hükmü yer almaktadır. Üst hakkı bağımsız bir hak olarak en çok yüz yıl için kurulabilir. Kanunda intifa hakkı kurulması için üst sınır yüz yıl olarak belirtilmekle birlikte alt sınır öngörülmemiştir.

GİB tarafından verilen özelgelere intifa hakkı devirlerinden elde edilen gelirin “gayrimenkul sermaye iradı” olarak vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. (9) Bir başka özalgede ise, intifa hakkı tesisinde satım akdinin en önemli unsuru olan mülkiyetin naklinin söz konusu olmadığı, devredilen

8 Yargıtay’ın 14.03.1960 tarih ve 1/3 sayılı içtihadı birleştirme kararı

9 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 08.09.2006 tarih ve 17206 sayılı özalgesi.

onun mülkiyeti değil onu zilyetliğinde bulundurma, yönetme, kullanma ve ondan yararlanma yetkileri olduğu, kira akdinin kiralayanın kiracının ödediği veya ödeyeceği bir bedel mukabilinde bir şeyin veya hakkın kullanılmasını belli bir süre için kiracıya terk etmeyi taahhüt ve ilzam etmesi olarak tarif edildiğine göre, intifa hakkının tesisinin de kiralama niteliğinde olduğunun kabulü gerektiği, şirket aktifine kayıtlı arsa ve üzerindeki bina için bir petrol dağıtım şirketi adına 15 yıl süre ile tapu kütüğünde intifa hakkı tescil ettirilmesi işleminin kiralama olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. (10)

Danıştay ise intifa hakkının mal ve haklar üzerinde sahibine **tam yararlanma yetkisi** sağlayan ve taşınmazlar üzerinde tesis edilebilmesi için tapu kütüğüne tescili zorunlu ve kurucu nitelikte olan, herkese karşı ileri sürülebilir ve Türk Medeni Kanunu'nda yer alan sınırlı ayni haklardan olmasına karşın; kiralamanın, kiralayana, ödeyeceği belli bir bedel karşılığında, belli bir sürede, belirli bir şeyin veya hakkın kullanılmasını sağlayan ve taraflarca birbirine karşı ileri sürülebilir Borçlar Kanunu'na ya da Gayrimenkul Kiralamaları Hakkında Kanun hükümlerine göre tesis edilen **şahsi bir hak** olduğu, bu itibarla intifa hakkı tesis ile kiralama işleminin kuruluşundan sona ermesine kadar tesisi, taraflara konusu üzerinde tanıdığı haklar ve yüklediği borçlar, sona erme biçim ve şartları, üçüncü kişilerle ilişkisi yönünden doğurduğu sonuçları, akde uygulanacak hükümlerinin birbirinden tamamen farklı olması nedeniyle **intifa hakkı tesis işleminin bir kiralama işlemi olarak değerlendirilmesinin hukuken mümkün bulunmadığı**, GVK'nda yer alan düzenlemede de sözü edilen mal ve haklar üzerinde sahipleri, zilyetleri, intifa hakkı sahipleri tarafından yapılan kiralama işlemleri denilmek suretiyle, esasında **intifa hakkı ile kiralama işleminin farklı hukuki düzenlemeler** olduğu değerlendirilerek, intifa hakkını kiralama olarak nitelendirilmeyip intifa hakkı sahibinin bu hakkın konusu olan şeyi başkasına kiralamasının gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlandığının görüldüğü, bununla birlikte **yasada intifa hakkı bedelinin gayrimenkul sermaye iratları arasında sayılmaması nedeniyle**, intifa hakkı bedelinin bir nevi kiralama bedeli olarak kabulü gerektiği belirtilerek kıyas yoluyla vergilendirme yapılmasının vergilerin yasallığı ilkesi gereğince hukuka aykırı olduğu, kiralama bedeli olarak kabulüne hukuken imkan bulunmayan ve kanunda gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlanmayan intifa hakkı tesisine ilişkin bedelin tevkifat yapma zorunluluğu bulunan ödemeler arasında yer almaması nedeniyle yapılan ödeme üzerinden gelir vergisi stopajı yapılması gerektiğine ilişkin vergi ve cezaya karşı açılan davayı kabul eden vergi mahkemesi kararını aynı gerekçelerle onamıştır. (11)

Öte yandan vakfa ait arsa üzerinde davalı şirket lehine 33 yıl süreyle bağımsız ve sürekli **üst hakkı** tanınan tapu siciline taşınmaz olarak tescil edilen üst hakkı bedeli taksitler halinde belirlendiği bir davada; davacı şirket tarafından yapı ruhsatı alındığı, yapı kullanma izin belgesi düzenlendiği ve arsa üzerine alışveriş merkezi inşa edildiği, davacının ihtirazi kayıtlı verdiği muhtasar beyannamede, üst hakkı tesisi nedeniyle yapılan ödemelerin GVK'nın 94/5-(b) maddesi uyarınca tevkifat yapılmaması gerektiği ve tahakkuk eden verginin kaldırılması istenmiştir. Vergi mahkemesi kararının bozulması üzerine düzeltme talebi üzerine yeniden bakılan davada Danıştay 4. Dairesi, TMK'nın 704 üncü maddesinde tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli hakların taşınmaz mülkiyetinin konusunu oluşturduğu, 826 ncı maddesinde ise bir taşınmaz malikinin üçüncü kişi lehine arazinin altında ve üstünde yapı yapmak veya mevcut bir yapıyı muhafaza etmek yetkisi veren bir irtifak hakkı kurabileceği, aksi kararlaştırılmadıkça bu hakkın devredilebileceği ve mirasçılara geçeceği, **en az otuz yıl için kurulan üst hakkının sürekli nitelikte olduğu**, mülkiyeti vakfa ait olan gayrimenkul üzerinde 33 yıl süre ile davacı şirket lehine "bağımsız ve sürekli üst hakkı" tesis edildiği, tapu siciline taşınmaz olarak tescil edildiği ve tapu senedi düzenlendiği, üst hakkı bedelinin ödeme planına bağlandığı, **üst hakkının taşınmaz olarak değerlendirilmesi gerektiği**, ancak bu hakkın tesisinin vergi mahkemesi kararında belirtildiği şekilde **satış işlemi niteliği taşımadığı**, üst hakkı tesisinde arazi malikinin mülkiyet hakkının devam ettiği, arazinin malikinin araziye satıp devredilebileceği, arazi malikinin mükellefiyetinin resmi senetteki hükümlere uygun olarak üst hakkı sahibinin inşaat yapmasına ve yaptığı inşaatı muhafaza etmesine katlanmak olduğu, dolayısıyla **üst**

10 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 2007 yılında verdiği özelge ([www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2007/kurumlarvergisi2007/12997.htm](http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2007/kurumlarvergisi2007/12997.htm))

11 Danıştay 4. Dairesinin 08.04.2010 tarih ve E:2009/5053; K:2010/1965 sayılı kararı

**hakkının tesisiyle arazinin mülkiyetinin üçüncü kişiye geçmediği**, satış işleminde olduğu gibi mülkiyetin naklinin söz konusu olmadığı, kiralamada Borçlar Kanunu ya da Gayrimenkul Kiralama Hakkında Kanun hükümlerine göre tesis edilen şahsi bir hak olduğu, bu itibarla üst hakkı tesisi ile kiralama işleminin kuruluşundan sona ermesine kadar tesisi, sona erme biçimi ve şartları, üçüncü kişilere olan ilişki yönünden doğurduğu sonuçlar, akde uygulanacak hükümler, niteliği ile birbirinden tamamen farklı olması nedeniyle **üst hakkı tesisinin bir kiralama olarak değerlendirilmesinin hukuken mümkün olmadığı**, TMK'nın sistematığı içerisinde üst hakkının sınırlı aynı haklar kısmında, irtifak hakları ve taşınmaz yükü bölümünün intifa hakkı ve diğer irtifak hakları ayrımı altında, mülkiyet hakkının ise bir başka kısım altında ayrıca düzenlendiği, kira ve satış akdinin Borçlar Kanununda düzenlendiği, Türk Hukukunda kira, satış ve aynı hak tesisi işlemlerinin ayrı ayrı düzenlendiği, her üç düzenlemenin de birbirinden farklı hukuki sonuçlar doğuran işlemler olduğu, verginin yasallığı ilkesi de dikkate alındığında GVK'nın vergi tevkifatını düzenleyen 94 üncü maddesinde açıkça sayılmayan üst hakkının ilk tesis bedeli üzerinden vergi tevkifatı yapılmasına hukuken olanak bulunmadığı, bu nedenle tahakkuk eden verginin kaldırılmasına karar veren vergi mahkemesinin kararını sonucu itibarıyla hukuka uygun bulmuştur.(12)

Danıştay 4. Dairesince onanan bir başka kararda ise, mülkiyeti hazineye ait bir arazinin 49 yıllığına turistik tesis kurmak üzere bir özel şirkete **irtifak hakkı yoluyla tahsis edilmesi** durumunda, kiralamadan söz edilemeyeceğinden, arazi üzerine inşa edilen binalar, yer altı ve yer üstü tesisleri için yapılan ödemelerin **özel maliyet bedeli olarak değil**, aktifte sabit değer olarak yer alması gerektiği şeklindedir (13).

Bu açıklamalara göre intifa hakkı veya üst hakkı devri yoluyla edinilen taşınmazlar üzerine yatırımcı tarafından tesis inşa edilmesi halinde, inşa edilen tesisin kira sözleşmelerinde olduğu gibi “özel maliyet bedeli” olarak mı, yoksa malik gibi genel esaslara göre “sabit varlık” olarak mı muhasebeleştirilmesi gerekir?

Gerek TMK hükümleri gerek Danıştay'ın kararları, gerekse 1 nolu KVK Genel Tebliğindeki açıklamalar dikkate alındığında, tapuya kayıtlı **sürekli aynı hak tesis edilen** başkasına ait taşınmazlar üzerine yapılan tesislerin genel hükümlere göre, diğer bir ifade ile mülkiyeti işletmeye ait taşınmaz hakkında ne yapılyorsa ona göre işlem yapılması, diğer bir ifade ile intifa hakkı ve üst hakkı devirleri bir kira sözleşmesi olmadığından, intifa hakkı veya üst hakkı yoluyla edinilen arsa ve arazi üzerine yapılan tesislerin devir alan işletme tarafından “**özel maliyet bedeli**” hesabında değil, binalar hesabında gösterilmesi, tapuya tescil edilen aynı hak bedelinin ise “**haklar**” hesabında, ancak sözleşmede belirtilen süre içinde itfa edilmesi gerekmektedir. Öte yandan sürekli aynı hak tesislerinin GİB'nın görüşü doğrultusunda adi kira sözleşmesi kabulüne dayanılarak, söz konusu harcamaların “özel maliyet bedeli” olarak muhasebeleştirilmesinin de vergilendirmeyi etkilemeyeceği açıktır.

Aktife kayıtlı bir taşınmaza ait intifa veya üst hakkı sahibi tarafından inşa edilen tesisin sözleşme süresi sonunda malike ayrıca bir bedel ödemeksizin intikali halinde, taşınmaza ilave edilen bu bedelsiz değerlerin devir tarihindeki (sözleşme sonunda) emsal bedeli üzerinden defter kayıtlarına alınması ve GVK'nun 38 inci maddesindeki öz kaynak kıyaslaması çerçevesinde söz konusu değer artışının ticari kazanç sayılarak, ticari kazanç hükümleri çerçevesinde vergilendirilmesi, arsanın aktifte kayıtlı olmaması halinde meydana gelen söz konusu değer artışının ise değer artışı kazancı çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmektedir.

Danıştay kararları ve GVK'nun 70/4 ve mükerrer 80 nci maddeleri çerçevesinde, şirket aktifine kayıtlı bir taşınmazın en az 30 yıl süre ile üst hakkı veya intifa hakkının yatırımcı bir şirket adına tapu sicilinde kaydedilmek suretiyle devredilmesi karşılığında elde edilen kazanç ticari kazanç (kurum kazancı) hükümlerine, ticari işletmeye ait olmayan taşınmazlara ilişkin söz konusu hakların devrinden elde edilen kazançların ise değer artışı kazancı hükümlerine göre vergilendirilmesi

12 Dn. 4. Dairesinin 04.03.2009 tarih ve E:2008/6481; K:2009/1105 sayılı kararı

13 Dn. 4. Dairesinin, 25.02.2002 tarih ve E. 2001/1084, K. 2002/1257 sayılı kararı.

gerekmektedir. Üzerine sınırlı aynı hak yükümlülüğü konulan ve ticari işletmeye kayıtlı olmayan taşınmaz 5 yıldan fazla sürede elde tutulduğu takdirde söz konusu aynı hakların devrinden doğan kazançlar GVK'nın mükerrer 80/6 ncı maddesine göre gelir vergisine tabi olmayacaktır.

### C-İşletme Hakkı Devir Sözleşmeleri

4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun'un 18 inci maddesinin A/c bendinde, işletme hakkı, "***kuruluşların bir bütün olarak veya aktiflerindeki mal ve hizmet üretim birimlerinin mülkiyet hakkı saklı kalmak kaydıyla bedel karşılığında belli süre ve şartlarla işletilmesi hakkının verilmesi***" olarak tanımlanmıştır. (14) İşletme hakkı devrinde mülkiyet hakkı devredilmemekte, devredilen varlık veya tesis bir bütün halinde bedel karşılığında belirli bir süre ve şartlar ile devredilmektedir.

İşletme hakkı devirleri ürün kirası sözleşmelerine benzemektedir. TBK'nun 357 ve izleyen maddelerinde ürün kirası; kiraya verenin, kiracıya ürün veren bir şeyin veya hakkın kullanılmasını ve ürünlerin devşirilmesini bedel karşılığında bırakmayı üstlendiği sözleşmedir. Kiracı, kiralananı özgülendiği amaca uygun ve iyi bir biçimde işletmekle, özellikle ürün vermeye elverişli bir durumda bulundurmakla yükümlü olduğu, kiraya verenin rızası olmaksızın kiralananı başkasına kiraya veremeyeceği gibi kullanım ve işletme hakkını da başkasına devredemeyeceği, ancak kiracının, kiralanda bulunan bazı yerleri, kiraya veren için zarar doğuracak bir değişikliği gerektirmemek koşuluyla kiraya verebileceği, belirli süreli kira sözleşmesinin, sürenin bitiminde kendiliğinden sona ereceği, kira süresinin bitiminde kiracı, kiralananı tutanağa geçirilmiş olan bütün eşyalarla birlikte ve bulundukları durumda geri vermekle yükümlü olduğu belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 269 uncu maddesinde gayri maddi hakların gayrimenkul gibi maliyet bedeli ile değerlendirileceği, anılan kanunun 313 üncü maddesinde ise işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin de amortisman yolu ile itfa edilmesi gerektiği, 333 no'lu VUK Genel Tebliği'nin 55 inci sırasında, işletme hakkı ve benzerlerinin faydalı ömürleri 15 yıl olarak belirlenmiştir. Buna göre devir alınan işletme hakkı bedelleri, haklar hesabında takip edilmeli ve işletme süresi 15 yıldan fazla ise 15 yılda, 15 yıldan az ise sözleşmedeki süre içerisinde itfa edilmesi gerekmektedir.

İşletme hakkını devir alan şirketin, normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerin VUK'nun 327 nci maddesi uyarınca da **özel maliyet bedeli** olarak işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerekmektedir. Her ne kadar kanunda sadece elektrik üretim ve dağıtım tesislerine ilişkin işletme hakkı devirlerinde işletici şirket tarafından yapılan tesislerin özel maliyet bedeli esasına göre muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilmekle birlikte diğer işletme hakkı devirlerinin de VUK'nun 269 ve 327 nci maddeleri çerçevesinde işleme tabi tutulması gerektiği düşünülmektedir.

### D-Kira Sözleşmeleri

Türk Borçlar Kanunu(TBK) (15) 299-302 nci maddelerinde, "kira sözleşmesi, kiraya verenin bir şeyin kullanılmasını veya kullanmayla birlikte ondan yararlanılmasını kiracıya bırakmayı, kiracının da buna karşılık kararlaştırılan kira bedelini ödemeyi üstlendiği sözleşme" olarak tanımlanmış olup, kararlaştırılan sürenin geçmesiyle herhangi bir bildirim olmaksızın sona erecek kira sözleşmesi belirli süreli, diğer kira sözleşmelerinin belirli olmayan bir süre için yapılmış sayılacağı, kiraya verenin kiralananı kararlaştırılan tarihte, sözleşmede amaçlanan kullanıma elverişli bir durumda teslim etmek ve sözleşme süresince bu durumda bulundurmakla yükümlü olduğu, bu hükmün, konut ve çatılı işyeri kiralalarında kiracı aleyhine değiştirilemeyeceği, diğer kira sözleşmelerinde ise, kiracı aleyhine genel işlem koşulları yoluyla bu hükme aykırı düzenleme yapılamayacağı, kiralananla ilgili zorunlu sigorta, vergi ve benzeri yükümlülöklere, aksi kararlaştırılmamış veya kanunda öngörölmemiş ise kiraya verenin katlanacağı, anılan Kanunun 312 nci maddesinde ise taşınmaz kiralalarında, sözleşmeyle

---

14 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun 27.11.1994 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.  
15 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu 11.01.2011 tarihli R.G.'de yayımlanmıştır.

kiracının kiracılık hakkının tapu siciline şerhinin kararlaştırılabileceği, 317 nci maddesinde kiracının, kiralananın olağan kullanımı için gerekli temizlik ve bakım giderlerini ödemekle yükümlü olduğu ve bu konuda yerel âdete de bakılacağı” belirtilmiştir.

Öte yandan anılan kanunun 321 inci maddesinde, kiracının, kiraya verenin yazılı rızasıyla **kiralananın yenilik ve değişiklikler** yapabileceği, yenilik ve değişikliklere rıza gösteren kiraya verenin, yazılı olarak kararlaştırılmış olmadıkça, kiralananın eski durumuyla geri verilmesini istemeyeceği, kiracının aksine yazılı bir anlaşma yoksa kiraya verenin rızasıyla yaptığı yenilik ve değişiklikler sebebiyle kiralanda ortaya çıkan değer artışının karşılığını istemeyeceği hükme bağlanmıştır.

### III-ÖZEL MALİYET BEDELİ UYGULAMASI

Özel maliyet bedeli, işletmede kullanılmak amacıyla **kiralanan** gayrimenkulü **genişletmek** veya kıymetini **devamlı olarak artırmak amacıyla** kiracı tarafından yapılan harcamaların tutarını ifade etmektedir. Mükellefler kiraladıkları iktisadi kıymetlerin normal bakım, onarım ve temizleme giderleri dışındaki harcamalarını aktifte “**özel maliyet bedeli**” hesabında göstermek zorundadırlar.

Vergi Usul Kanunun “Amortisman Mevzuu” başlıklı 313 üncü maddesinin 2 nci fıkrasında, ilgili mevzuat gereğince sözleşme süresinden sonra **bedelsiz olarak devlete veya devletçe tensip olunan** bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortisman tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç), sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortisman tabi tutulanlar, genel hükümler uyarınca ayrıca amortisman tabi tutulmazlar denilmektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun 272 nci maddesinin 3 üncü fıkrasında ise, gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise, kiracı tarafından gayrimenkulleri genişletmek veya **iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla** yapılan giderlerin özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu’nun 272 nci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen harcamaların (geminin süratini artırmak yüklem kapasitesini artırmak veya motorlu kara nakil vasıtalarının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya yeni bir tertibatın eklenmesi gibi) **kiralanan** menkul ve gayrimenkuller için yapılmış olması halinde, yapılan bu tür harcamaların özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi gerekir. Kiracının faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderlerin de özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi gerektiği kanun maddesinde ayrıca hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 72 nci maddesinde, kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler, kira süresinin sonunda **bedelsiz olarak** kiralayana devrolunduğu takdirde, mezkur kıymetler kiralayan bakımından bu tarihte **aynen tahsil** olunmuş addolunur denilmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde işletme hakkı devirleri ve 3996 sayılı Kanun kapsamında gerçekleştirilen yap işlet devret şeklinde yatırımcı tarafından inşaa edilen tesisler ile kiralama sözleşmelerine istinaden yap işlet devret amacıyla kiracı tarafından meydana getirilen tesislerin VUK’nun 272’nci maddesi uyarınca maliyet bedeli üzerinden özel maliyet bedeli hesabında gösterilmesi ve 313 maddesinin ikinci fıkrası ile 327’nci maddesine göre amortisman tabi tutulması gerekmektedir.

### IV- EMSAL BEDELİN TESPİTİ, FATURA DÜZENLENMESİ VE KDV KONUSU

GİB’nin söz konusu özelgesinde, yatırımcı şirketin arsa sahiplerine **bina yapım hizmeti verdiği ve** inşa edilen bina için yapılan harcamaların **emsale uygun belirlenen bir kâr marjı** ile arsa sahibi şahıslara **fatura düzenlenmesi** gerektiği belirtilmiş, ancak KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı belirtilmemiş olmakla birlikte, fatura düzenlenmesi halinde KDV’nin de hesaplanacağı açıktır. Emsale uygun kar marjından VUK’nun 267 nci maddesinde ifade edilen emsal bedelin anlaşılmalıdır. Özelgede kullanılan ifadede, maliyet bedeli bilinen ancak satış bedeli bilinmeyen durumlarda, satış bedelinin maliyet bedeline %20 kar ilave edilerek tespit edilebileceği şeklindeki Danıştay kararları anlaşılmalıdır.

Söz konusu özelgede, kiracı ile arsa sahibi arasında yapılan sözleşme inşaat yapım sözleşmesi kabul edildiğinden faturanın düzenlenmesi gerektiği açıktır. Ancak, yapılan sözleşmenin yap işlet devret amaçlı kira sözleşmesi olduğunun kabulü halinde, kiracı şirketin sözleşme sonunda tesisin emsal bedeli üzerinden arsa sahibine fatura düzenleyip düzenlemeyeceği konusu tartışmalıdır. Vergi Usul Kanunun 229 uncu maddesinde, “**fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.**” Şeklinde tanımlanmıştır. Türk Ticaret Kanununun 21nci maddesinde ise, “Ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir.” Denilmektedir. Yap işlet devret amaçlı kira sözleşmelerinde ortada bir müşteri-satıcı ilişkisi bulunmadığından ve müşterinin borçlandığı bir meblağ ve satılan bir mal bulunmadığından fatura düzenlenmesini gerekli kılacak bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Söz konusu devir işleminin KDV’nin konusuna girdiği kabul edilse dahi, KDV’nin tahakkuku için fatura düzenlenmesi zorunlu bir unsur değil, KDV’nin indirimi için zorunlu bir unsurdur.

KDV uygulamasında trampa iki ayrı teslim hükmündedir. GİB’nin söz konusu sözleşmenin bünyesinde inşaat yapımı ve kiralama olmak üzere iki ayrı işlemi taşıdığı ve trampa hükümlerini de içerdiğini varsaymıştır. TBK’nun “Mal Değişim Sözleşmesi” (trampa) başlıklı 282 nci maddesinde, “mal değişim sözleşmesinin, taraflardan birinin diğer tarafa bir veya birden çok şeyin zilyetlik ve mülkiyetini, diğer tarafın da karşı edim olarak başka bir veya birden çok şeyin zilyetlik ve mülkiyetini devretmeyi üstlendiği sözleşme olduğu, 283 üncü maddede ise, satış sözleşmesine ilişkin hükümlerin, mal değişim sözleşmesine de uygulanacağı; buna göre taraflardan her biri, vermeyi üstlendiği şey bakımından satıcı, kendisine verilmesi üstlenilen şey bakımından alıcı durumunda bulunduğu” belirtilmektedir. Bu nedenle inceleme konusu sözleşme bir mal değişim sözleşmesi de değildir. Söz konusu sözleşme esas itibarıyla bir mal değişimi değil, hizmet değişimi olarak nitelendirilebilirse de konusu, amacı ve kuruluş biçimi farklı hukuki düzenlemeleri içermektedir.

KDV uygulamasında vergiyi doğuran olay **malın teslimi** ile gerçekleşir. Teslim bir mal üzerindeki **tasarruf hakkının** malik veya onun adına hareket edenlere devredilmesidir. Buradaki tasarruf hakkından **ekonomik ve fiili tasarrufu** anlamak gerekmektedir. Arsa üzerine inşa edilen binanın arsa sahibi adına cins tashihiinin yapılması ile hukuki tasarrufun gerçekleştiği kabul edilebilirse de, kiralayanın sözleşme gereği kira süresi sonuna kadar taşınmaz üzerindeki fiili ve ekonomik tasarruf hakkı kısıtlanmış olduğundan, sadece hukuki tasarrufun gerçekleşmesi KDV yönünden vergiyi doğuran olayı meydana getirmez.

Kiracının veya girişimcinin kira süresi sonunda arsa sahibine devrettiği tesisin emsal bedeli arsa sahibi yönünden elde edilmiş ek kira geliri olmakla birlikte, kiracının veya girişimcinin söz konusu tesisi bedelsiz teslim etmesi nedeni ile KDV yönünden emsal bedelin sıfır olarak dikkate alınması gerektiği düşünülmektedir. KDV’nin matrahı devredilen tesisin karşılığını teşkil eden bedel olduğuna göre, bedel sıfır olduğuna göre devreden yönünden hesaplanan KDV de sıfır olmalıdır.

GİB 60 nolu KDV Sirkülerinde (16), 3996 sayılı Kanun kapsamındaki yap işlet devret modelinde ilgili kurumca süre sonunda tesisin kendisine devri karşılığında işleticiye doğrudan bir bedel ödenmediği, bir finansman türü olan bu modelde işleticinin tesisin devrine ilişkin bedeli, tesisi sözleşme ile öngörülen süre içinde işletmek suretiyle elde ettiği kazanç ile karşıladığı, bu çerçevede, yap işlet devret modelinde, süre sonunda tesisin işletici tarafından ilgili kuruma tesliminde emsal bedel üzerinden KDV aranılmayacağı belirtilmiştir.

Mülkiyeti başkasına ait taşınmazlar üzerine taşınmazın zilyedi tarafından ilave ve değişiklik yapılmasına izin veren sözleşmelere istinaden inşa edilecek tesisler **götürü bedel esasına** göre gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla sözleşme sonunda kiracı tarafından meydana getirilen tesislerin arsa/arazi sahibine tesliminde, sözleşmede aksine bir hüküm yoksa herhangi bir bedel veya bu bedele ilişkin KDV talep edilmesi mümkün değildir. GİB’nin 60 nolu Sirkülerde, kamu kuruluşlarına yapılan bedelsiz devirlerin KDV’ne tabi olmadığı kabul edildiğine göre, özel kişilere yapılan bedelsiz devirlerde de KDV hesaplanmaması eşitlik prensibinin gereğidir. Serbest piyasa ekonomisinde ticari işlemlerde devletin üstünlüğü kavramına yer yoktur. Emsal bedelin KDV’ne tabi olduğunun kabulü



halinde de KDV yönünden de malın tasarruf hakkı kira süresi sonunda arsa sahibine geçtiğinden, KDV yönünden vergiyi doğuran olayın kira veya sözleşme süresi sonunda meydana geldiğinin kabulü gerekir.

#### **V-KİRA BEDELİNİN AYNİ OLARAK ÖDENMESİNDE VERGİ KESİNTİSİ YAPILIP YAPILMAYACAĞI**

Kira bedelinin kira süresi sonunda kısmen veya tamamen ayın şeklinde ödenmesi nedeniyle, tesisin emsal bedelinin net kira ödemesi kabul edilerek brütleştirilmesi ilk bakışta GVK'nun 96 ncı maddesine uygun gibi görünmekle birlikte, kiralama konusu arsanın aktifte kayıtlı olması durumunda vergi tevkifatı yapılmayacağı dikkate alındığında, aynı arsanın aktifte kayıtlı olması ile aktifte kayıtlı olmaması arasında ciddi bir vergi farkının ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Vergi tevkifat sistemi bir vergilendirme yöntemi değil, verginin tahsil yöntemidir. Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla getirilen bir düzenlemenin aynı tür geliri elde eden ticari kazanç sahibi ile gayrimenkul sermaye iradı sahibi arasında farklı tutarda vergi alınmasına sebep olmamalıdır. Aynı gelirin gayrimenkul sermaye iradı sahibi gerçek kişi tarafından elde edilmesinde farklı, ticari kazanç hükümleri çerçevesinde farklı tutarda vergi matrahına konu edilmesi eşitlik prensibi yönünden de izah edilemez. Örneğin, emsal bedeli 100 birim olan tesisin kiracı tarafından tacir olan arsa sahibine terk işleminde arsa sahibi işletme aktifine 100 birim varlık karşılığı 100 birim gelir kaydı yaparken tacir olmayan arsa sahibinin aynı değeri 125birim GMSİ geliri olarak dikkate alması ve kiracının 25 birim gelir vergisi stopajı yapmasını hakkaniyete uygun bulmuyorum. Tesisin emsal değeri 100 birim ise neden gayrimenkul sermaye iradı sahibi 125 birim gelir beyan etsin? Taşınmaz teslimi gibi durumlarda vergi tevkifatında fiili imkansızlık durumu dikkate alınarak farklı bir vergi güvenlik yöntemi geliştirilmelidir.

#### **VI- YAP İŞLET DEVRET VE BENZERİ SÖZLEŞMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

TBK'nun 470-486 ncı maddelerinde eser sözleşmesi, yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, işsahibinin de bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği sözleşme olduğu, yüklenicinin, üstlendiği edimleri işsahibinin haklı menfaatlerini gözeterek, sadakat ve özenle ifa etmek zorunda olduğu, yüklenicinin özen borcundan doğan sorumluluğunun belirlenmesinde, benzer alandaki işleri üstlenen basiretli bir yüklenicinin göstermesi gereken meslekî ve teknik kurallara uygun davranışı esas alacağı ve meydana getirilecek eseri doğrudan doğruya kendisi yapmak veya kendi yönetimi altında yaptırmakla yükümlü olduğu, eserin meydana getirilmesinde yüklenicinin kişisel özellikleri önem taşımıyorsa, işi başkasına da yaptırabileceği, aksine âdet veya anlaşma olmadıkça yüklenicinin, eserin meydana getirilmesi için kullanılacak olan araç ve gereçleri kendisinin sağlamak zorunda olduğu, iş sahibinin bedel ödeme borcunun, eserin teslimi anında muaccel olacağı, eserin parça parça teslim edilmesi kararlaştırılmış ve bedel parçalara göre belirlenmişse, her parçanın bedeli onun teslimi anında muaccel olduğu, bedel götürü olarak belirlenmişse yüklenicinin eseri o bedelle meydana getirmekle yükümlü olduğu, eserin bedeli önceden belirlenmemiş veya yaklaşık olarak belirlenmişse bedelin yapıldığı yer ve zamanda eserin değerine ve yüklenicinin giderine bakılarak belirleneceği belirtilmiştir.

Söz konusu özelgedeki somut olayda, kiracı şirket ile arsa sahipleri arasında yapılan sözleşmenin, 6098 sayılı TBK'nun 321inci maddesindeki, "kiracının, kiraya verenin yazılı rızasıyla **kiralanan** **yenilik ve değişiklikler** yapabileceğine" ilişkin hüküm çerçevesinde mi, yoksa "Eser Sözleşmesi" başlıklı bölümü altındaki 470 ve izleyen maddelerinde ifade edilen **eser (inşaat yapım) sözleşmesi** kapsamında mı değerlendirileceği hususunun açıklığa kavuşturulması gerekmektedir?

**Birinci görüşe göre,** yatırımcı kuruluşun faaliyetini belli bir süre sürdürmek amacıyla başkasına ait taşınmaz üzerine bir tesis inşa etmesi ve taşınmazın kullanım (kira) bedelinin tesisin devir tarihindeki emsal bedeli ile ödendiği sözleşmelerin tek başına eser sözleşmesi ile açıklanamayacağı, iki kanun hükmü birlikte değerlendirildiğinde, özel kişiler arasında yapılan yap işlet devret şeklindeki sözleşmelerin, bir yandan kira sözleşmesi diğer yandan eser sözleşmesinin bazı unsurlarını birlikte taşıdığından "**karma sözleşme**" niteliğinde olduğu, ancak bu tür sözleşmelerde kiralama amacının ağır bastığı, kiracının amacının söz konusu arsa veya arazi üzerine bina inşa edip bundan kazanç elde etmekten ziyade esas ticari faaliyetini icra edebileceği uygun bir işyerine kavuşmak, arsa sahibinin amacının ise uzun dönemde elde edeceği kira bedeli karşılığında arazisi

üzerine bina inşa ettirmek suretiyle arsanın iktisadi değerini artırmak olduğu, arsa üzerine yeni inşa edilen binanın Türk Medeni Kanun hükümleri ve imar mevzuatı gereği tapu kayıtlarında cins tashihi yapılarak arsa sahibinin adına tescil edilmesinin, işlem tarihi itibarıyla arsa sahibinin varlığında bir artışa neden olduğunun kabul edilemeyeceği, sözleşme hükümlerine göre arsa sahibinin söz konusu bina üzerindeki **tasarruf hakkı kısıtlandığından** söz konusu değer artışının vergilendirilmesinin hukuken mümkün olmadığı ve arsa üzerine inşa edilen binadan dolayı arsanın kazandığı değerın tespiti ve vergilendirilmesinin sözleşme süresinin sonunda mümkün olduğu şeklindedir.

Söz konusu sözleşmeler ile arsa sahibinin sözleşme konusu arsa üzerinde süre sonuna kadar her türlü tasarruf hakkı kısıtlanmaktadır. Üzerinde tasarruf edilemeyen gelirin veya servetin gerçekliği ve safiliğinden söz edilemez. Gelir Vergisi Kanunun 72 nci maddesindeki kiracı tarafından kira süresi sonunda kiralayana bedelsiz olarak devredilen değerlerin devir tarihinde gayrimenkul sermaye iradı sayılmasına ilişkin hüküm de bu görüşümüzü doğrulamaktadır. Kanun koyucu gelir vergisinde vergiyi doğuran olayı **ekonomik ve fiili tasarrufa** bağlamıştır. Bina inşaatının tamamlanması aşamasında tapuda cins tashihi arsa sahibi adına yapılması hukuki tasarrufun doğduğunu göstermekle birlikte bu kavram soyut bir kavram olup, vergileme için ekonomik ve fiili tasarrufun da gerçekleşmesi gerekir. Keza yap işlet devret amacı taşıyan kira sözleşmelerinde kiracı tapuya kiracılık hakkını şerh ettireceği için arsa sahibinin kiralanan yer üzerindeki tasarruf hakkı kısıtlanmış olacaktır.

**İkinci görüş** sahipleri ise söz konusu sözleşmenin inşaat yapımını da içerdiği, bu nedenle inşaatın tamamlanması ile birlikte imar mevzuatı gereğince cins tashihi arsa sahibi adına yapıldığından arazi sahibinin varlığında bir artışın meydana geldiğinin kabulü gerektiği ve bu suretle fiili tasarruf gerçekleşmemiş olmakla birlikte **hukuki tasarrufun gerçekleştiği**, vergileme için hukuki tasarrufun gerçekleşmesinin yeterli olduğu, bu durum karşısında kiracı tarafından yapılan masrafların peşin ödenen kira bedeli niteliğinde, arazi sahibi yönünden de peşin tahsil edilen kira geliri niteliğinde bulunduğu, bu işlemin aynı zamanda KDV uygulaması yönünden teslim hükmünde olduğu ve arazi sahibine KDV gösterilmek suretiyle **maliyet bedeli** üzerinden fatura düzenlenmesi gerektiği, arazinin ticari işletmenin aktifine kayıtlı olması halinde ise, kiracı tarafından düzenlenen faturanın uzun süreli alacak, diğer tarafın da uzun süreli borç olarak kayıtlarda göstermesi ve arazi (tesis) sahibinin her dönem için kira faturası düzenlemek suretiyle kira süresi içerisinde borcunu kapatarak gelir kaydetmesi gerektiği şeklindedir.

İkinci görüş sahipleri düzenlenecek faturanın, tesisin yatırımcının defterinde kayıtlı maliyet bedeli üzerinden düzenlenmesi gerektiği görüşü ile özeldedeki görüşten ayrılmaktalar ve maliyet bedeli üzerine ayrıca emsale uygun bir kar marjı ilave edilmesinin söz konusu olamayacağını ileri sürmektedirler.

Başkasına ait arsa veya arazi üzerine tesis inşa etme izni veren bir sözleşmede, esas unsurun kiralama mı yoksa inşaat yaptırmak mı olduğuna, sözleşme serbestisi çerçevesinde tarafların amacına ve sözleşmeden elde edilecek ekonomik yararların ölçülmesine, karşılıklı risklere bakılarak karar verilebilir.

Girişimci kuruluşun faaliyetinde belli bir süre işyeri olarak kullanmak amacıyla başkasına ait arsa üzerine bir tesis inşa etmesi (veya mevcut bir tesisin esaslı bir şekilde değiştirilmesi) ve söz konusu taşınmazın kullanım (kira) bedelinin tesisin devir tarihindeki emsal bedeli ile ödenmesinin kararlaştırıldığı sözleşmelerin, salt eser sözleşmesi niteliğinde olmadığı ve bu tür sözleşmelerin “karma sözleşme” niteliğinde olduğu, bu tür sözleşmelerden kaynaklanan olayların muhasebe uygulaması ve vergilendirilmesinde “eser sözleşmesi” çerçevesinde değil, kiralama yönü ağır bastığı için “kira sözleşmesi” çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifade ile sahibi bulunduğu taşınmazı belli bir süre başkasının kullanmasına izin ve **taşınmaz üzerinde değişiklik ve yenilik yapma yetkisi** veren sözleşmeleri, kira bedelinin ödeme şekli ve zamanına bakılmaksızın TBK hükümlerine göre **kira sözleşmesi** kabul edilmesi, bu kapsamda özel kişiler arasında yapılan yap işlet devret benzeri sözleşmelerin de **kira sözleşmesi** olarak değerlendirilmesi ve VUK’nun 272 ve 327 nci maddesi çerçevesinde özel maliyet bedeli olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Kural olarak mülkiyeti başkasına ait arsa veya arazi üzerine inşa edilen tesislere ait harcamaların **özel maliyet bedeli** hesabında gösterilebilmesi için, tesisi inşa eden ile arsa veya arazi sahibi arasında; **kiralama sözleşmesi, intifa hakkı veya üst hakkı devri, işletme hakkı devri ya da 3996 sayılı Kanun uyarınca yap işlet devret** sözleşmesi yapılmış olması gerekmektedir. Hukuken kira sözleşmesi sayılmayan intifa hakkı ve üst hakkı devri gibi sınırlı ayni hak tesisine ilişkin sözleşmelerde ise, söz konusu harcamaların özel maliyet bedeli hesabında değil, genel hükümlere göre ilgili aktif hesaplarda gösterilmesi gerekmektedir. Söz konusu harcamaların özel maliyet bedeli hesabında gösterilmesi muhasebe ve vergilendirmeye ilişkin hususu etkilemeyecektir.

Bir sözleşmenin kira sözleşmesi sayılabilmesi için **sözleşme tutarının** da belirtilmesini gerektirir. İlerde devredilecek tesisin değeri kiralama tarihinde belli edilemeyeceğinden tesisin kira bedeli olarak kabulüne imkan yoktur. Sözleşme tutarının belirtilmediği durumlarda, arsa veya arazinin emsal bedelinin kira tutarı olduğunun kabulü gerekir. Diğer bir ifade ile sahibi bulunduğu taşınmazı belli bir süre başkasının kullanmasına izin ve **taşınmaz üzerinde değişiklik ve yenilik yapma yetkisi** veren sözleşmeleri, kira bedelinin ödeme şekli ve zamanına bakılmaksızın TBK hükümlerine göre **kira sözleşmesi** kabul edilmesi, bu kapsamda özel kişiler arasında yapılan yap işlet devret benzeri sözleşmelerin de özü itibarıyla “kira sözleşmesi” olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, üzerine tesis inşa edilmesini kapsayan yap işlet devret benzeri kira sözleşmelerinde sözleşme süresi içinde arsa veya arazinin emsal kira bedeli dikkate alınarak, sözleşmede **kira tutarının** öngörülmesinde yarar bulunmaktadır. Bize göre, söz konusu özelge, GVK’nun 72, VUK’nun 272 ve 372 nci maddeleri çerçevesinde yapılan ve sözleşme süresi içinde kira ödenmesini öngören kira sözleşmelerinden kaynaklanan işlemlerin “özel maliyet bedeli” esasına tabi tutulmasını ortadan kaldırmamaktadır.

Sözleşmenin kira süresi içinde herhangi bir kira ödenmesini öngörmemiş olması, gayrimenkul sermaye iradının elde edilmesinin tahsil esasına bağlanmış olması GVK’nun 73 üncü maddesinin uygulanmasını ortadan kaldırmayacağı gibi kiracı tarafından yapılan harcamaların “özel maliyet bedeli” olarak değerlendirilmesine engel olmamalıdır. Dolayısı ile sözleşme süresi boyunca kira ödenmeyecek olması, yapılan sözleşmenin kira sözleşmesi niteliğini ortadan kaldırmayacağı gibi, vergi dairesinin kiraya ilişkin vergiyi talep etme hakkını da ortadan kaldırmaz. Vergi Usul Kanunun 8 inci maddesinin 3 üncü fıkrasına göre, “*vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz*”. Özel anlaşmalarla dönemsellik ilkesinin ihlaline neden olacak şekilde, ödenmesi gereken verginin ileriki yıllara ertelenmesi de kabul edilemez. Kiralayanın arsa üzerindeki bazı haklarını diğer tarafa bedelsiz olarak terk etmesi gerek GVK’nın 73 gerekse VUK’nun 8 inci maddesi uyarınca mümkün değildir. Kira bedelinin tarafların anlaşması ile ileri bir tarihe ertelenmesi vergi güvenliği yönünden de kabul edilemez. Gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesinde tahsil esasının geçerli olması, kira gelirinin taraflar arasında yapılacak özel anlaşma ile ileri bir tarihe ertelenmesi bir **hakkın kötüye kullanılması** olarak değerlendirmek gerekmektedir. Kira gelirinin vergilendirilmesinin tahsil esasına bağlanması, gayrimenkul sermaye iradı sahibini korumaya yöneliktir. Tahsil edilmeyen gelirin vergisinin tahsil tarihine bırakılması sosyoekonomik durumla ilgili olup, kira geliri sahibinin ticari kazanç sahibine göre korunması gerektiğini ifade etmektedir. Kira geliri geleneksel olarak aylık veya yıllık olarak ve çoğunlukla peşin tahsil edilir. Tahsilattaki gecikme arızı ve olağan üstü durumlarda söz konusudur. Ortada bir zorunluluk yoksa arsa sahibinin emlak vergi değerinin %5’inden az olmamak üzere, dönemsellik ilkesini dikkate alarak **kira geliri beyan etmesi, kiracının da kira gideri tahakkuk ettirmesi** kanun gereğidir. Sözleşme serbestliği ilkesi gerekçe gösterilerek vergi güvenliği ve dönemsellik ilkesi ihlal edilemez. Verginin ödeme süresi tahsil esasına gerekçe gösterilerek 15-20 yıl sonraki bir tarihe ertelenmesi, tesisin kira süresi sonunda bir değerinin kalıp kalmayacağı da belli olmayacaktır. Vergi hukukunda keyfilığe ve belirsizliğe yer yoktur.

Şu husus unutulmamalıdır ki, GVK’nın 72 ve VUK’nun 272 nci maddesindeki düzenlemede esas olan nakdi kira bedeli olup, süre sonunda mal sahibine kalan tesisin muhtemel değerine göre ilişkin ayni kira bedeli ise fer’i niteliktedir. Kira bedelinin tamamının süre sonunda ayni olarak ödenmesini öngören yasal bir vergi düzenlemesi olmadığından, özel kişiler arasında yap işlet devret amacıyla yapılan sözleşmeleri bazı kamu yatırımlarının gerçekleştirilmesi için çıkarılan 3996 sayılı kanun hükümleri gerekçe gösterilerek kıyasen uygulanması mümkün değildir. Kaldı ki, 3996 sayılı kanun kapsamındaki sözleşmelerde de sözleşme süresi içinde yatırımcı şirket kamuya belli bir hasılat kirası

ödemekle yükümlü tutulabilmektedir. **Bu nedenle özel kişiler arasında yap işlet devret amacıyla yapılan sözleşmelerde özel maliyet esasına göre işlem yapabilmek için mutlaka kira süresi içinde ödenecek emsal bedele uygun kira tutarı öngörülmelidir.**

Arsanın aktife kayıtlı olması halinde ticari kazanç hükümleri ve tahakkuk esası devreye gireceğinden, emsal kira bedeli yönünden arsa sahibi için her hal ve takdirde kira geliri doğar. Her ne kadar emsal kira bedeli esas gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesinde bir vergi güvenlik müessesesi olarak öngörülmüş ise de, ticari kazanç kapsamında elde edilen kira gelirlerinde kira bedelinin belli olmadığı durumlarda GVK'nın 73 ve KVK'nın 13 üncü maddelerine başvurulabilir. Kira süresinin belirlenmesinde emsal bedel esasına ve ilişkili kişilerle olan işlemlerde transfer fiyatlamasına ilişkin düzenlemelere uyulması gerektiği açıktır. Yapılan inşaatın parasal değerinin yüksek ve kiralama süresinin kısa olması, ilgili sözleşmenin transfer fiyatlaması yasağını ihlal ettiğine karine teşkil eder.

## **VII-SONUÇ**

Yap işlet devret amacı taşıyan sözleşmeler, bünyesinde hem girişimcilik, hem finansman temini hem de inşaat faaliyetini birlikte taşımaktadır. Bu tür sözleşmelerin hiçbir ayırım yapılmaksızın tamamının eser sözleşmesi kapsamında değerlendirilmesi halinde, yatırımcı kuruluşun henüz elde etmediği gelirin vergisini hangi kaynaktan ödeyeceği cevapsız kalmaktadır. Yap işlet devret amacıyla yapılan sözleşmelerin tümünün eser sözleşmesi kabulü halinde özellikle özel kişiler arasında yapılan sözleşmeler ağır vergi uygulaması nedeniyle fiilen yasaklanmış olacak ve bu durum ekonomik gelişmeye zarar verecek ve yürürlükteki vergi mevzuatına aykırı sonuçların doğmasına neden olacaktır. İrtifak hakkı, üst hakkı, intifa hakkı, işletme hakkı ve 3996 sayılı kanun kapsamında yapılan sözleşmeler ile kira bedeli içeren yap işlet devret amacıyla yapılan kira sözleşmeleri çerçevesinde inşa edilen tesislerin özel maliyet bedeli kapsamında muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi gerektiği görüşündeyiz. Bu nedenle, 3996 sayılı kanun kapsamında gerçekleştirilen yap işlet devret şeklindeki sözleşmeler, irtifak hakkı, üst hakkı, intifa hakkı ve işletme hakkı devri niteliğindeki sözleşmeler ile yap işlet devret amaçlı kira sözleşmeleri kapsamında yapılan yatırım harcamaları, bütün boyutlarıyla bir genel tebliğ ile açıklanarak uygulamadaki tereddütler giderilmelidir.