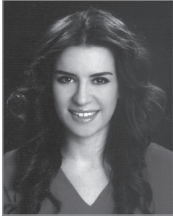


ÖZEL KİŞİLER ARASINDA GERÇEKLEŞTİRİLEN YAP-İŞLET-DEVRET MODELİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ve VERGİLENDİRİLMESİ

TAXATION AND ENTERING INTO ACCOUNTS OF BUILD-OPERATE-TRANSFER MODEL CONCLUDED BETWEEN PRIVATE ENTITIES



Elif ARSLAN*

ÖZ

Yap-İşlet-Devret Modeli ileri teknoloji gerektiren ve yüksek finansman ihtiyacı duyulan projelerin gerçekleştirilmesi amacıyla uygulanan özel bir finansman yöntemidir. Çoğunlukla kamu sektörü eliyle gerçekleştirilen bir finansman yöntemi olsa da son yıllarda özel şahıslar ve özel şirketler arasında gerçekleştirilen Yap-İşlet-Devret modellerinde ciddi anlamda artış yaşanmıştır. Yap-İşlet-Devret modeli kapsamında inşa edilen bir gayrimenkulün, sözleşme süresi sonunda arsa sahiplerine bedelsiz devrinin muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi hususu önem arz etmektedir. Son dönemlerde muhtelif kanunlarla mevcut vergi kanunlarımızda yapılan önemli değişiklikler ve düzenlemeler ışığında; Yap-İşlet-Devret modeli kapsamında devredilen gayrimenkullerin muhasebesel açıdan vergilendirilmesinde önemli görülen hususlar ile eski ve

ABSTRACT

Build-operate-transfer is a special method of financing in order to implement projects that require high technology and large budgets. Although this type of financing is used by public bodies, today the number of contracts concluded between private entities has risen dramatically. Entering into accounts and taxation of free of charge transfer of properties constructed at the end of build-operate-transfer contracts are of importance. The accounting side of issue and differences between old and new implementations are thoroughly explored in the light of recent significant changes in laws.

Keywords: Build-operate-transfer, leasehold improvements, lease, free of charge delivery

JEL Classification Codes: K34, K29

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, elif.polat@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-1107-9984
Arslan, E. (Nisan 2019), Özel Kişiler Arasında Gerçekleştirilen Yap-İşlet-Devret Modelinin Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi, *Vergi Raporu*, 235, (102-110).

yeni uygulama arasındaki farklılıklar detaylı olarak ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Yap-İşlet-Devret, Özel Maliyet Bedeli, Kiralama, Bedelsiz Teslim, Gayrimenkul

Jel Sınıflandırması Kodları: K34, K29

GİRİŞ

Ülkemizde meydana gelen hızlı nüfus artışı ve gelişen teknoloji ile birlikte artan ihtiyaçlara kamu sektörünün yerine getirmesi gereken fonksiyonlar artmış ve yeni finansman arayışları gündeme getirmiştir. Kamusal hizmetlerin daha etkin ve etkili yerine getirilmesi ve toplumsal ihtiyaçların çeşitliliği kamu-özel sektör işbirliğine yol açmış, finansman alternatiflerinin gelişmesini sağlamıştır. Yap işlet devret modeline de finansman sorununa alternatif çözümler arayışı sonucunda ulaşılmış olup, ülkemizde 1980'lerden itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

Yap işlet devret modeli (YİD), büyük finansman ve teknoloji transferi gerektiren bayındırlık ve alt-yapı işlerinin yerli veya yabancı özel kesim tarafından yapılması ve bu tesislerin işletilerek belirli bir süre sonra tesisin işler bir şekilde kamu idaresine devrini kapsayan bir süreçtir.¹ Ancak günümüzde yap işlet devret modeli benzeri özel şahıs ve özel şirketler arasında uygulanmakta olup bu çalışmada yatırımcı şirket ile özel kişiler arasında yapılan anlaşmalar ele alınmış ve değerlendirilmiştir.

1- YAP-İŞLET DEVRET KAVRAMI ve TANIMI

3996 sayılı Kanunda² yap-işlet-devret modelinin çerçevesi çizilmiş ve aynı kanunda yap-iş-

let-devret modeli ileri teknoloji veya yüksek maddi kaynak ihtiyacı duyulan projelerin gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere geliştirilen özel bir finansman modeli olup, yatırım bedelinin (elde edilecek kar dahil) sermaye şirketine veya yabancı şirkete, şirketin işletme süresi içerisinde ürettiği mal veya hizmetin idare veya hizmetten yararlananlarca satın alınması suretiyle ödemesi şeklinde tanımlanmıştır. 3996 sayılı Kanunun amacı kamu kurum ve kuruluşlarınca (kamu iktisadi teşebbüsleri dahil) ifa edilen, ileri teknoloji veya yüksek maddi kaynak gerektiren bazı yatırım ve hizmetlerinin yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılmasını sağlamaktır. Kanun'un kapsamında da belirttiği üzere 3996 sayılı Kanun kamu kurum ve kuruluşları tarafından gerçekleştirilmesi gereken yatırım ve hizmetlerinin sermaye şirketleri veya yabancı şirketler tarafından yerine getirilmesini düzenler. Ancak özel şahıslar arasında gerçekleştirilen yap-işlet-devret modeli, benzeri sözleşmeleri kapsamaz.

Yap-işlet-devret sözleşmesi ise tüm maliyetlerin yatırımcı şirket tarafından karşılandığı ve sözleşme konusu tesisin yapım masraflarını üstlenen yatırımcı şirket tarafından belirli süre işletilip sözleşme süresi sonunda tesisin faal durumda ve her türlü borç ve taahhütten arındırılmış olarak ilgili kamu kurum ve kuruluşuna bedelsiz

¹ Yap İşlet Devret Modelinde Uygulanan Usul ve Esasların Kalkınma Ajansları Açısından Analizi http://fka.gov.tr/sharepoint/userfiles/Icerik_Dosya_Ekleri/FKA_ARASTIRMA_RAPORLARI/YAP%20%C4%B0%C5%9ELET%20DEVRET%20MODEL%C4%B0.pdf

² 3996 Sayılı Bazı Yatırım Ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun 13.06.1994 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

teslimini sağlayan bir nevi yatırım ve finansman sözleşmesidir. Bu durumdaki sözleşmeler “*imtiyaz sözleşmesi*” veya 6098 sayılı Kanunda³ yer alan “*eser (inşaat yapım) sözleşmesi*” olabileceği gibi “*kira sözleşmesi*” şeklinde de olabilmektedir.⁴

Yap-işlet-devret modelinde yatırım şirketin ne şekilde muhasebeleştirileceği ve vergilendirileceği konusunda vergi kanunları açıklık getirmemektedir. Ancak VUK’un 313’üncü maddesi ikinci fıkrasında “*İlgili mevzuat gereğince sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak Devlete veya Devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç), sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortismanına tabi tutulanlar, genel hükümler uyarınca ayrıca amortismanına tabi tutulamazlar.*” ifadesi yer alır. Uygulamada yatırımcı şirketin yapmış olduğu masraflar ile özel kişiler arasında yapılan kira sözleşmeleri çerçevesinde kiracının taşınmazın değerini artıran harcamaları benzer nitelikte olduğundan yatırımcı şirketler yapmış oldukları harcamaları VUK 272 ile 327 maddeleri kapsamında özel maliyet bedeli esasına dikkate alınarak muhasebeleştirip vergilendirmektedirler.

1.1- Kiralanan Arsa Üzerine Kiracı Tarafından İnşa Edilen Tesisin Kiralayana Bedelsiz Teslimini Düzenleyen Yap-İşlet-Devret Sözleşmesinin Değerlendirilmesi

Kiracı şirket ile mülk sahibi arasında yapılan sözleşmenin kira sözleşmesi mi yoksa eser sözleşmesi mi olduğu konusunda net bir sınıflandırma yapılamamaktadır. TBK’nın 299’uncü maddesinde kira sözleşmesi “*kiraya verenin bir şeyin kullanılmasını veya kullanmayla birlikte ondan*

yararlanılmasını kiracıya bırakmayı, kiracının da buna karşılık kararlaştırılan kira bedelini ödemeyi üstlendiği sözleşme” şeklinde tanımlanırken mezkur Kanun’un 321’nci maddesinde “*kiracının, kiraya verenin yazılı rızasıyla kiralananda yenilik ve değişiklikler yapabileceğine*” ilişkin hüküm bulunmaktadır. Bu hüküm GVK’nun 72’nci maddesindeki “*Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı suretle artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler, kira müddetinin hitamında bedelsiz (Kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır.) olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, mezkûr kıymetler kiralıyan bakımından, bu tarihte aynen tahsil olunmuş addolunur*” ifadesi ile uyum içerisindedir.

Aynı şekilde TBK’nın 470’inci maddesinde eser sözleşmesi “*yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, iş sahibinin de bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği sözleşme*” şeklinde tanımlanmıştır. Mezkur Kanun’un 479, 480 ve 481’inci maddelerinde “*Eserin parça parça teslim edilmesi kararlaştırılmış ve bedel parçalara göre belirlenmişse, her parçanın bedeli onun teslimi anında muaccel olur... Bedel götürü olarak belirlenmişse yüklenici, eseri o bedelle meydana getirmekle yükümlüdür. Eser, öngörülenden fazla emek ve masrafı gerektirmiş olsa bile yüklenici, belirlenen bedelin artırılmasını isteyemez. ... Eser, öngörülenden az emek ve masrafı gerektirmiş olsa bile iş sahibi, belirlenen bedelin tamamını ödemekle yükümlüdür. ...Eserin bedeli önceden belirlenmemiş veya yaklaşık olarak belirlenmişse bedel, yapıldığı yer ve zamanda eserin değerine ve yüklenicinin giderine bakılarak belirlenir.*” ifadeleri yer almaktadır.

Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Mevzuat İzleme ve Değerlendirme Komisyonun

³ 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu

⁴ Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Mevzuat İzleme Ve Değerlendirme Komisyonun 21.04.2014 tarih ve 2014/156-06 No.lu Kararı

21.04.2014 tarih ve 2014/156-06 No.lu Kararında belirtildiği üzere özel kişiler arasında yapılan yap-işlet-devret sözleşmeleri hakkında iki görüş yer almaktadır. Birinci görüş yap-işlet-devret sözleşmelerinin *karma sözleşme olduğu ancak bu tür sözleşmelerde kiralama amacının ağır bastığı, kiracının amacının söz konusu 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 olduğunu belirtmekle birlikte 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 yönünde yorumlanmıştır. İkinci görüş ise, söz konusu sözleşmenin inşaat yapımını da içerdiği, bu nedenle inşaatın tamamlanması ile birlikte, arazi sahibinin varlığında bir artışın meydana geldiğinin kabulü gerektiği, bu durum karşısında kiracı tarafından yapılan masrafların peşin ödenen kira 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 yönündedir.*

1.2- Kiralanan Arsa Üzerine Kiracı Tarafından İnşa Edilen Tesisin Kiralayana Bedelsiz Tesliminin Vergi Mevzuatındaki Yeri

Gelir Vergisi Kanun'un madde 72'de kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı suretle artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler, kira müddetinin hitamında bedelsiz (Kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır.) olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, mezkûr kıymetler kiralayana bakımından, bu tarihte aynen tahsil olunacağı belirtilmiş olup mezkûr Kanun'un 73'üncü maddesinde ise kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamayacağı, bedelsiz olarak başkalarının intifaina bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılacağı ve bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin % 5'i olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanun'un madde 94'te ise vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar sayılmış olup, 5/a bendinde 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiralınması karşılığı yapılan ödemelerden %20 oranında vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiş olup mezkûr Kanunun 96'ncı maddesinde vergi kesintisinin madde 94 kapsamına giren nakden veya hesaben ödemelere uygulanacağı ve hesaben ödeme deyi mi ise vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade ettiği, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanun'un 272'nci maddesinde ise gayrimenkullerde veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarında maliyet bedelinin artması düzenlenmiş ve aynı maddede normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya

elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerin, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline ekleneceği açıklanmıştır. Aynı zamanda maddede gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirileceği belirtilmiştir. Mezkur Kanun'un 313. maddesinde işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil ettiği açıklanmış ve kira ile tutulan gayrimenkullerin amortisman süresi VUK 327'nci maddesinde özel maliyet bedeli ile açıklanmış söz konusu maddede "Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve 272 nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır." ifadesi ile özel maliyet bedelinin uygulama çerçevesi çizilmiştir.

Kiralanan gayrimenkul üzerine kiracı tarafından inşa edilen tesisin sözleşme süresi sonunda kiralayana bedelsiz devrinin Katma Değer Vergisi Kanunu'ndaki yeri ise madde 2'de "Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına

hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyen tevdi edilmesi de mal teslimidir...Trampa iki ayrı teslim hükmündedir." şeklinde ifade edilmiştir.

KDVK-60/2011-1 sayılı Sirkülerde yap-işlet-devret modeli çerçevesinde kurulan, belirli bir süre işletilen tesislerin işletme süresi sonunda ilgili kuruma devrinde KDV başlığı altında "KDV Kanununun 27/1 inci maddesinde, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın, işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olduğu, 27/2 nci maddesinde bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücretinin esas alınacağı hükmüne yer verilmiştir. 3996 sayılı Kanun kapsamındaki yap-işlet-devret modelinde ilgili kurumca süre sonunda tesisin kendisine devri karşılığında işleticiye doğrudan bir bedel ödenmemektedir. Bir finansman türü olan bu modelde işletici tesisin devrine ilişkin bedeli, tesis sözleşmesi ile öngörülen süre içinde işletmek suretiyle elde ettiği kazanç ile karşılamaktadır. Bu çerçevede, yap-işlet-devret modelinde, süre sonunda tesisin işletici tarafından ilgili kuruma tesliminde emsal bedel üzerinden KDV aranılmayacaktır." açıklaması yer alır. Ancak sirkülerde kamu kuruluşuna yapılan bedelsiz devirin KDV'ye tabi olmadığı kabul edilmiş olup özel şahıslara veya şirketlere yapılan bedelsiz devirlere ilişkin açık bir hüküm bulunmamaktadır.

Öte yandan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 07.08.2013 tarih ve 62030549-120[94-2013/391]-1213 sayılı Özelgesi'nde;⁵ kiracı şirketin, 8 yıllık

⁵ GİB İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 07.08.2013 tarih ve 62030549-120[94-2013/391]-1213 sayılı Özelgesi

yap işlet devret sözleşmesi kapsamında inşa edilecek binayı, tamamlanmasından itibaren sözleşme süresi doluncaya kadar kullanacağı ve sözleşme bitiminde binanın arsa sahiplerine bedelsiz olarak teslim edileceği belirtilerek sözleşme süresince arsa sahiplerine nakdi ve aynı kira ödemesinde bulunulmayacağı kararlaştırıldığı belirtilmiş ve kiracı şirketin inşaat için yapmış olduğu harcama miktarı mı yoksa emsal bedelin mi vergilendirilmede dikkate alınacağına dair görüş sorulması karşılığında verilmiş özelgede;

- “- Şirketiniz ile arsa sahibi şahıslar arasında akdedilen sözleşmeye istinaden bina inşa edilmesi için yapılan harcamaların özel maliyet bedeli olarak dikkate alınması mümkün bulunmayıp, sözleşmeye göre yapılan tesislerin tamamlanıp cins tashihiinin yapıldığı veya fiilen kullanılmaya başlandığı tarih itibarıyla, şirketinizce sözleşmeye konu arsa üzerine bina yapılarak söz konusu şahıslara teslim edildiğinin kabul edilmesi
- Sözleşmeye istinaden arsa sahiplerine bina yapım hizmeti verilmek suretiyle inşa edilen bina için yapılan harcamaların emsale uygun belirlenen bir kâr marjı ile arsa sahibi şahıslara fatura edilerek bina yapım hizmeti karşılığı alacak olarak kayıtlara intikal ettirilmesi ve yapım hizmeti nedeniyle oluşan kazancın da kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi,
 - Şirketiniz ile arsa sahipleri arasında yapılan sözleşme hükümleri dikkate alındığında, sözleşme süresinin sonuna kadar binanın kullanım hakkı şirketinize ait olduğundan şirketiniz tarafından fatura edilen ve alacak olarak kayıtlara intikal ettirilen tutarın, binanın kullanılmaya başlandığı tarihi müteakip kalan kira süresine bölünmek suretiyle hesaplanan kısmının ilgili yıllar itibarıyla alacak tutarından düşülerek safi kurum

kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca ilgili yıllar itibarıyla kira gideri olarak dikkate alınması,

- Şirketinizce ilgili yıllar itibarıyla kira gideri olarak dikkate alınan tutarların arsa sahibi şahıslara 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.

Belirtilmiştir.

Söz konusu konuya ilişkin emsal bedelin tespiti ile ilgili olarak 29/3/2018 tarihli ve 7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 7'nci maddesiyle yapılan son düzenlemede 3065 sayılı Kanun'un 27'nci maddesine aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

⁶ 29/3/2018 tarihli ve 7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

“6. Arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedelin tespitinde, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya işyerinin, Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarı esas alınır.”

29/3/2018 tarihli ve 7104 sayılı Kanun’un 29’uncu maddesinde;

“Bu Kanunun;

- a) 1 inci ve 7 nci maddeleri yayımı tarihinden sonra yapılan teslimlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde,*

...

Yürürlüğe girer.” ifadesi yer almaktadır.⁶

Yapılan bu açıklamalar çerçevesinde; 29/3/2018 tarihli ve 7104 sayılı Kanun’un 29’uncu maddesiyle bu fıkra hükmünün, 6/4/2018 tarihinden sonra yapılan teslimlere uygulanmak üzere, 6/4/2018 tarihinde yürürlüğe girmesi hüküm altına alınmıştır. Bu durumda KDV Kanunu açısından dikkate edilmesi gereken nokta 06/04/2018 tarihinden sonra yapılan arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibine bırakılan konut ve işyerinde 213 sayılı VUK’nun 267. Maddesi ikinci sıradaki (*“Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.”*) maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutar dikkate alınacaktır.

1.3- Kiralanan Arsa Üzerine Kiracı Tarafından İnşaa Edilen Tesisin Kiralayana Bedelsiz Teslimi Uygulamasında Eski ve Yeni (Özelge Sonrası) Uygulaması

Kiralanan arsa üzerine kiracı tarafından inşa edilen tesisin kiralayana bedelsiz devirde öteden beri yapılan uygulama kiracı yap-işlet-devret

sözleşmesiyle kiraladığı arsaya, bina inşaatı için yaptığı harcamaları “özel maliyet bedeli” olarak aktifleştirip özel maliyet bedeli kapsamında amortisman uygularken özelge ile gelen yeni düzenlemede kiracı yapmış olduğu harcamaları özel maliyet bedeli” olarak aktifleştiremeyip; kiracı fiilen kullanmaya başladığı tarihte bina inşaatı harcamalarına, makul bir kâr marjı ekleyip oluşan tutarı KDV’siyle bina yapım hizmeti olarak kiralayana yani mal sahibine fatura etmesi gerekmektedir. Yapım hizmeti nedeniyle elde ettiği karı da kurum kazancına ekleyip beyanına dahil edecektir.

Özelgeden önceki uygulamada özel maliyet bedeli olarak kaydedilen tutar kira sözleşmesi süresine bölerek belirlediği oran üzerinden her yıl gider kaydedilirken, kira süresi bitiminde, yapılan bina ve tesisi arsa sahibine kiraya karşılık emsal bedeli üzerinden “bedelsiz” devredilir ve bu aşamada kiracının, kiralayana bedelsiz devrinde KDV hesaplanmaktaydı. (Kiraya veren gerçek kişi ise yüzde 20’de stopaj hesaplanmaktaydı). Kiraya veren de aynî (bina ve tesis) olarak tahsil ettiği kira gelirini, beyan edip vergi ödemekteydi. Özelge ile yapılan yeni düzenlemede kiracı, arsa sahibine fatura ettiği ancak tahsil etmediği tutarı alacak olarak kayıtlarına intikal ettirecek, bu tutarı kira süresine bölerek alacak tutarından düşüp gider yazacak, aynı zamanda arsa sahibine hesaben yapılan kira ödemesi için (arsa sahibi gerçek kişi ise) GVK madde 94’e göre (yüzde 20) stopaja tabi tutması gerekecek, arsa sahibi de her yıl hesaben elde ettiği kira gelirini beyan edip, vergisini ödeyecektir.⁷

395 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde; *“Vergi Usul Kanununun 369 uncu maddesinde, yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları vergi cezası*

⁷ Şükrü Kızılot, Yap-İşlet Devret’te Vergilendirmedeki Değişiklik, <http://yaklasim.com/TodayWriters.aspx?wid=4047&cid=21961> Erişim Tarihi:19 Ocak 2018

kesilmeyecek hallerden biri olarak sayılmış, 413 üncü maddesinde de alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmeyeceği” belirtilmiştir. Buna göre, kendisine verilen özelve uygun hareket eden mükellef veya vergi sorumlusuna, bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmeyecektir. Öte yandan, mükellef ve vergi sorumlularının vergi cezasına muhatap tutulmamaları için, kendilerine verilmiş olan özelve, vergi uygulamaları ile ilgili işlemlerinin gerçekleşmesinden önce yapılan taleplere ilişkin olması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle 369 ve 413’üncü maddeler itibarıyla özelve, yetkili makamlarca verildiği tarihten önce gerçekleştirilen işlemlerden dolayı vergi cezası kesilmesini engellemeyecektir.⁸

SONUÇ

Yatırımcı şirketin, yap-işlet-devret sözleşmesi kapsamında inşa edilecek binayı, tamamlanmasından itibaren sözleşme süresi doluncaya kadar kullanacağı ve sözleşme bitiminde binanın arsa sahiplerine bedelsiz olarak teslim edileceği hususunun muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi GİB İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 07.08.2013 tarih ve 62030549-120[94-2013/391]-1213 sayılı Özelve ile açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre, artık yatırımcı şirket tarafından bina inşa edilmesi için yapılan harcamaların özel maliyet bedeli olarak muhasebeleştirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Yatırımcı şirket ile özel şahıs arasında sözleşmeye göre yapılan tesislerin tamamlanıp cins tashihinin yapıldığı veya fiilen kullanılmaya başlandığı tarih itibarıyla, yatırımcı şirket tarafından sözleşmeye konu arsa üzerine bina yapılarak arsa sahibi şahsa teslim edildiğinin kabul edilmesi gerekmektedir.

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 gerekmektedir.

Kiracı şirket ile arsa sahipleri arasında yapılan sözleşme hükümleri dikkate alındığında, sözleşme süresinin sonuna kadar binanın kullanım hakkı şirkete ait olduğundan 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 Kanunu’nun 40’üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca ilgili yıllar itibarıyla kira gideri olarak dikkate alınması gerekmektedir. Ayrıca 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 Kanunu’nun 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 beyanamesi ile beyan edileceğinden vergi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

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 Kanunu’nun 13’üncü maddesinde yer alan hükümlere uyulması gerekmektedir.

⁸ 395 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

Özetle, söz konusu özelge ile yatırımcı şirketin yapmış olduğu masrafların özel maliyet bedeli olarak muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi uygun bulunmamış olup yatırımcıya yatırımı tamamladığı anda Kurumlar Vergisi ve KDV sorumluluğu getirmiştir. Buna göre belirlenecek emsal bedelin tespitinde ise 7104 sayılı Kanun'un yürürlük tarihinden sonra yapılan teslimlere uygulanmak üzere arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedelin tespitinde, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya işyerinin, Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutar dikkate alınacaktır.

KAYNAKÇA

- Yap İşlet Devret Modelinde Uygulanan Usul ve Esasların Kalkınma Ajansları Açısından Analizi http://fka.gov.tr/sharepoint/userfiles/lcerik_Dosya_Ekleri/FKA_ARASTIRMA_RAPORLARI/YAP%20%C4%B0%-C5%9ELET%20DEVRET%20MODEL%-C4%B0.pdf
- 3996 sayılı Bazı Yatırım Ve Hizmetlerin

Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapılması Hakkında Kanun

- 6098 sayılı Borçlar Kanunu
- Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Mevzuat İzleme Ve Değerlendirme Komisyonunun 21.04.2014 tarih ve 2014/156-06 No.lu Kararı
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- GİB İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 07.08.2013 tarih ve 62030549-120[94-2013/391]-1213 sayılı Özelgesi
- Kızılot, Ş., Yap-İşlet Devret'te Vergilendirmedeki Değişiklik, <http://yaklasim.com/TodayWriters.aspx?wid=4047&cid=21961> Erişim Tarihi:19 Ocak 2018
- 3065 sayılı Katma Değere Vergisi Kanunu
- KDVK-60/2011-1 sayılı Sirküleri
- 29/3/2018 tarihli ve 7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 395 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği