



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

SİNERJİ SİRKÜLER RAPOR

Sirküler Tarihi: 14.02.2014

Sirküler No : 2014/6

**KİRALANAN ARSA ÜZERİNE KİRACI TARAFINDAN İNŞAA EDİLEN
BİNALARIN YAP-İŞLET-DEVRET UYGULAMASI KAPSAMINDA
DEĞERLENDİRİLMESİ**

Maliye Bakanlığı'nca verilen 07.08.2013 tarihli Özelge'de, özel hukuk kişileri arasında düzenlenen sözleşmeye istinaden kiralanan arsa üzerine kiracı tarafından inşa edilen binaların vergi mevzuatı uygulaması açısından değerlendirilmesi yapılmış, bugüne kadar genel kabul gören yorumlardan çok farklı tespitlerde bulunulmuştur.

Konunun gerek geçmişte yapılan gerekse gelecekte yapılması muhtemel işlemler açısından ciddi ihtilafları beraberinde getireceği düşünülmektedir. Bununla birlikte geçmişte verilmiş bir yargı kararının vergi idaresinin aşağıda belirteceğimiz görüşüne uygun olduğunu ifade etmek isteriz.

“Şirketinizin, arsa sahibi şahıslar ile imzalamış olduğu 8 yıllık 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 bulunulmayacağından şirketiniz tarafından gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı, sözleşme süresinin sonunda bina devredilirken arsa sahibinin elde ettiği gayrimenkul sermaye iradi hesabında şirketin inşaat için yapmış olduğu harcama miktarının mı yoksa emsal bedelinin mi esas alınacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

- 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

DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

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 27.000 TL) aşılması halinde, gerçek kişiler tarafından elde edilen ve kesinti yoluyla vergilendirilmiş olan söz konusu kira gelirlerinin beyan edilmesi

gerekmektedir.”

Yap-İşlet-Devret Projeleri Açısından Özgelgenin Değerlendirilmesi

Konuya ilişkin 60 sıra numaralı KDV Sirkülerinde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

“1.5. Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Kurulan, Belirli Bir Süre İşletilen Tesislerin İşletme Süresi Sonunda İlgili Kuruma Devrinde KDV:

KDV Kanunu'nun 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.”

Sirküler, devlet imtiyazında bulunan işletme devirleri için halen geçerlidir.

Yukarıda metnine yer vermiş olduğumuz Özelge, özel hukuk kişileri arasında vergilemeyi ötelemekte kullanılan muvazaalı işlemleri önleme amacına yöneliktir. Kaldı ki özel hukuk kişileri arasında yukarıdaki Sirkülerin kastettiği anlamda bir yap-işlet-devret mantığı da söz



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

konusu olmamaktadır. Bu nedenle Sirkülerin devlet imtiyazında bulunan işletmelerin YİD kapsamındaki devirlerinde halen geçerli olduğu kanaatindeyiz.

Saygılarımızla,

Erdal SÖNMEZ & Bülent ERSAN & S. A. ARISOY
SİNERJİ Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Ltd. Şti.