

**S İ R K Ü L E R :** **2014 / 18** **07.04.2014**

## **Yap – İşlet- Devret Modeline Göre İnşa Edilen Binalarda Yeni Ortaya Çıkan Vergisel Durum**

### **A- Bugüne Kadarki Uygulama**

Bu güne kadarki uygulamada, Şirketler gerçek veya tüzel kişilerden yap- işlet- devret modeline göre kiraladıkları arsa üzerine fabrika, iş merkezi, otel, büro v.s gibi inşaatlar yapıp kira süresinin sonunda ( örneğin 20 yıl sonra) arsa sahibine bedelsiz olarak devrediyorlardı. Bu uygulamada;

- İnşaat için yapılan harcamalar kiralayan şirket muhasebe kayıtlarında “ Özel Maliyet Bedeli “ olarak aktifleştirilmekte,
- Bu tutar, kira süresine ( 20 yıl) bölünerek her yıl eşit tutarlarda amortisman yolu ile gider kaydedilmekte,
- İnşa edilen bina kira süresinin bitiminde arsa sahibine bedelsiz olarak devredilmekte,
- Devir sırasında binanın rayiç değeri ( emsal bedel) üzerinden %18 KDV, arsa sahibi gerçek kişi ise %20 kira stopajı hesaplanıp kiralayan tarafından vergi dairesine ödenmekte,
- Kiraya veren de kira süresinin sonunda, binayı teslim aldığı anda, rayiç bedel üzerinden gayrimenkul sermaye iradı elde etmiş varsayılarak gelir vergisi hesaplamakta ve ödenen %20 stopajı mahsup ederek kalan tutarı vergi dairesine ödemekte idi.

### **B- Yeni Uygulama :**

GVK.nun 72. Maddesinde; Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler, **kira müddetinin hitamında** bedelsiz olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, mezkur kıymetlerin kiralayan bakımından, bu tarihte aynen tahsil edilmiş sayılacağı, kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde aradaki farkın bedelsiz devir sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, Vergi Usul Kanununun 272 nci maddesinde; *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 değerlendirir.* Denilmektedir.

Yukarıdaki kanun maddeleri değişmemesine, yeni bir kanuni düzenleme olmamasına rağmen, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 07.08.2013 tarih ve 62030549-120[94-2013/391 ]-1213 sayılı özelge ile yukarıdaki uygulama tamamen değiştirmiş ve çok farklı bir uygulama getirmiştir. Yeni uygulama kısaca aşağıdaki gibi olacaktır.

- Arsa sahibi ile Şirket arasında Yap- İşlet- Devret sistemine göre akdedilen sözleşmeye istinaden bina inşa edilmesi için yapılan harcamalar özel maliyet bedeli olarak dikkate alınmayacak, binanın tamamlanıp cins tashihi için yapıldığı veya fiilen kullanılmaya başlandığı tarih itibarıyla, binanın arsa sahibine teslim edildiği kabul edilecektir.
- Şirket tarafından inşa edilen bina için yapılan harcamalar emsale uygun bir kâr marjı ile ( örneğin %20 kar ile ) arsa sahibi şahıslara fatura edilecek, faturaya %18 KDV ilave edilecek, fatura tutarı arsa sahibinin cari hesabına alacak olarak kaydedilecek, kar marjı kurum kazancına dahil edilerek kurumlar vergisi ödenecek, KDV ise hesaplanan KDV olarak beyan edilecektir.
- Şirket tarafından fatura edilen ve arsa sahibinin cari hesabına alacak olarak kaydedilen tutar, binanın kullanılmaya başlandığı tarihten itibaren kalan kira süresine bölünerek bulunan tutar alacak tutarından düşülecek ve kira gideri olarak gider yazılacaktır.
- Şirket tarafından kira gideri olarak dikkate alınan tutar şahıslara hesaben yapılan kira ödemesi olarak kabul edilecek ve bu tutar üzerinden gerçek kişiler için Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre %20 gelir vergisi kesintisi yapılacaktır.
- Arsa sahibi gerçek kişiler tarafından yukarıda belirtilen tutar için Gayrimenkul Sermaye İradı olarak gelir vergisi beyannamesi verilecek, hesaplanan vergiden %20 stopaj indirildikten sonra kalan tutarın vergi dairesine ödenecek, arsa sahibinin Şirket olması halinde yıllık kira tutarı gelir yazılacak ve kurumlar vergisi ödenecektir.

Yeni uygulamaya göre, henüz ödenen ve tahsil edilen kira yokken, fiilen elde edilmiş ve realize olmuş kazanç yokken, bir tarafta inşaatı yapan şirket inşaat maliyeti üzerinden kar elde etmiş gibi kurumlar vergisi, ortada teslim yokken %18 KDV, her yıl kira geliri olarak varsayılan tutar üzerinden %20 stopaj ödenecek, diğer tarafta ise arsa sahibinin tahsil ettiği bir kira yokken Gelir Vergisi ödeyecektir. Bu uygulama yeni bir genel tebliğ veya sirküler ile düzeltilmez ise Yap- İşlet- Devret sistemi fiilen ortadan kalkmış olacaktır.

Yeni ortaya çıkan durum nedeniyle, yap- işlet- devret modeline göre arsa kiralayıp üzerine inşaat yapacak veya inşaatı devam eden firmaların çok dikkatli olmaları gerekmektedir.

Saygılarımızla,