

2-8 EKİM 1995



# VERGİCİNİN DÜNYASI

CIHAT ÇETİNKAYA

## Yanan işyerinin kira karşılığı onarılması

**B**ir ticari işletmenin faaliyetini kiracı olarak sürdürmekte olduğu işyerinde çıkan bir yangın sonrası işyeri büyük oranda tahribat görüyor. İşyerinin sahibi ile kiracı bir araya gelerek mevcut kira sözleşmesine ek olarak yeni bir protokol imzalanıyor. Yeni yapılan sözleşmeye göre kiracı işyerini bütün masraflar kendisine ait olmak üzere tamir ile onarmayı ve iktisadi faaliyetine devam etmeyi, kiralanı ise yapılacak onarım, tamirat ve bakım işleri nedeniyle kiracıdan 4 yıl süreyle kira almamayı kabul ediyor. Vergi mevzuatımızdaki düzenlemeler ışığında yapılan sözleşmenin hukuki sonuçlarını ortaya koymakta yarar görmekteyiz.

1) Kiracının, işyerini eski haline getirecek faaliyetlerine devam edebilmesi için yapmış olduğu tüm harcamalar toplamının bu işyerinin 4 yıllık gelecekteki kirasının karşılığı olduğunu kabul etmek yasa gereği. Diğer bir ifade ile yapılan harcamaların vergi mevzuatımızdaki karşılığı peşin kira niteliğindedir.

GVK'nın 72'nci maddesinde gayrimenkul sermaye iradının nakten veya aynen tahsil edilmesinin kira bedeli olma vasfını değiştiremeyeceği açıkça belirtilmiştir. Aynı maddenin 4'üncü fıkrasına göre; "Gelecek yıllara ait olup peşin tahsil olunan kiralar, ilgili bulunulan yılların hasılatı sayılır." Böyle olunca 4 yıllık yeni sözleşme süresinin her yılına isabet eden harcama miktarı o yılın işleme faaliyet gideri olarak kayıtlara geçirilecektir. Tamiratın bitirilerek işleme faaliyetlerine devam olunduğu aşamada kiracının fatura düzenlemesi gerekmektedir. Kaldı ki, böyle bir uygulamanın kiracı için bir avantajı bulunmamaktadır.

2) Kiralanan işyerinin diğer bir işletmenin aktifinde kayıtlı olması durumunda, yıllık harcama miktarına isabet eden miktarlarla ilgili olarak işyeri sahibi tarafından fatura düzenlenecek ve KDV tahakkuk ettirilecektir. Bu durumda kiracı işletme, ödemek durumunda olduğu KDV'yi iktisadi faaliyetten nedeniyle tahsil ettiği KDV'den dolayı indirim konusu yapabilecektir.

Diğer taraftan kiracı, yanan işyerinin tamirat ve onarımı nedeniyle yaptığı harcamalar sırasında ödemek durumunda olduğu KDV'yi ayrıca indirim konusu yapamayacaktır. Yapılan giderler ve ödenen KDV toplamı, işyerinin toplam kira bedeli olarak kabul edilmesi nedeniyle harcama ve ödemelerin tefrik edilmesi gerekmeyecektir.

3) İşyeri mülkiyetinin "Gerçek kişi"ye ait olması durumunda ise onarım ve tamirat harcamalarının ilgili yıla düşen (1/4)'ü miktarına göre GV Kanunu uyarınca da yüzde 25 oranında stopaj yapılırak, Muhtasar Beyanname verilerek suretiyle vergi dairesine yatırılacaktır. Stopaj miktarının yüzde 10'u oranında da fon payı kesintisi yapılması kaçınılmazdır. Burada kiracı ile kiralayana arasında ileride hukuki bir sorun çıkmaması için yapılacak tamirat ve onarım sözleşmesinde stopajla ilgili hususun da taraflarca göz önünde bulundurulması yerinde olacaktır. Tamirat ve onarım giderlerinin net kira ödemesi olarak kabul edilmesi halinde yapılacak te-yüzde hesabı ile brüt kira miktarının saptanması stopaj ödemesinin kimin tarafından yüklenileceğinin açıkça sözleşmede verilmesi yerinde olacaktır. Bu yönde bir açıklamanın kira sözleşmesine yazılmaması durumunda GVK'nun ilgili maddeleri nedeniyle stopajın ve fon payının kiracı tarafından üstlenilmesi kaçınılmazdır.

4) Kiracı kiraladığı işyerinin tamirat ve onarımı dışında bir işe giriş ve yanan işyerine ilave inşaat yapıyor veya işyerini genişletirse buradaki harcamalar faaliyet gideri olarak kira ödemesi olmasının dışında çıkmış olacaktır. Böyle bir durumda yeni inşa edilen yerle ilgili harcamalar VUK'nun 327 maddesi uyarınca "özel maliye bedeli" olarak değerlendirilecek ve yapılan ~~kira~~ süresince eşit yüzdelerle itfa edilecektir. Böyle bir durumda yeni işyeri inşaatı nedeniyle ödenen KDV'lerinin kanununun 31 maddesi uyarınca 3 yılda indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Yapılan ek inşaatla kiracı tarafından gayrimenkulün genişletilmesi veya iktisadi kıymetin devamlı olarak artırılması konusu GVK'nun yetmişikinci maddesinin 3 fıkrasında hüküm altına alınmıştır. Kira müddetinin bitiminde yeni inşa edilen yerin bedelsiz olarak kiralayana devrolunması halinde, mezkur kıymetler kiralayan bakımından, bu tarihte aynen ~~bedelsiz~~ olmuş addolunur. Bu durumda emsal bedel veya rayic bedel üzerinden gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. İnşa edilen ilave kısım için kiracı ile kiralayana arasında anlaşarak ayrıca kira tahakkuk ettirmeleri durumunda işyerinin mal sahibine devredildiği tarihte bu ödemelerin mahsup işlemi yapılacak, bu defa fazlası gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilecektir. Ancak fazlalığın çıkması halinde geri tade söz konusu olmayacaktır.