

MÜLKİYETİ HAZİNE'YE AİT ARAZİ ÜZERİNE KURULMUŞ SERBEST BÖLGE'DE FAALİYETTE BULUNAN ŞİRKETİN, “ÜST YAPI KULLANIM HAKKI”NI DEVİR KARININ “YENİLEME FONU”NA AYRILMASI MÜMKÜN MÜDÜR?

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 23.11.2018

I. OLAY

Serbest Bölgelerde uygulama 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ve Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği çerçevesinde yürütülmektedir. Serbest Bölgeler, işletici şirkete **Hazine tarafından arsa tahsisi ya da bizzat özel mülkiyette bulunan arsa üzerine** kurulmaktadır.

Çalışmamıza konu olay, Serbest Bölge'nin Hazine tarafından kiralama ile işletici şirkete tahsis edilmiş arazi üzerine kurulduğu haller ile ilgilidir. Zira bu durumda şirketler Faaliyet Ruhsatı ve kiralama sözleşmeleri ile burada faaliyet gösterebilmektedirler. Bilindiği kadarı ile bu şekilde kurulan Bölgelerde hiçbir şirkete Tapu Sicilinde tescil ile verilmiş bir “*üst hakkı*” söz konusu değildir. Zaten öteden beri özellikle finans temini için kredi kullanmak isteyen şirketler, inşa ederek kullandıkları binaları teminat veremediklerini, zira tapuda ipotek işlemi yapılamadığı konusunda sürekli serzenişte bulunmaktadır.

Muhasebesel anlamda da bu şekilde Bölgede faal olan şirketlerin inşa ettikleri binaları, (252) Binalar Hesabı yerine (264) Özel Maliyetler Hesabı'nda izledikleri ve kira süresini de dikkate alarak (dikkat amortisman değil) “*itfa*” yoluna gittikleri bilinmektedir.

O zaman konuya özel sorunlar şu şekillerde ortaya çıkabilecektir: Devredilen bina, malik olunmayan bir değer olduğundan burada vergi mevzuatı anlamında bir taşınmaz olup olmadığı tartışılmalıdır. Eğer taşınmaz ise oluşan karın tabi olacağı vergisel rejim farklılık göstereceği gibi teslim veya ifa edilen değer karşılığı elde edilen bedelin Katma Değer Vergisi ve buna dair istisnalar yönünden değerlendirilmesi de farklı olacaktır. Devredilen bina, bina olarak değil başka bir hukuki nitelermeye tabi bir değer olarak kabul edilecekse bu nitelermeye nasıl yapılacaktır?

II. ÇERÇEVE

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) “*Kanunun şümulü*” başlıklı 1. maddesi, “*Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır.*” hükmünü içerdiğinden, genel bütçeye giren her türlü vergi, resim ve harçlar yönünden bu Kanun hükümleri dikkate alınmak durumundadır.

Her hukuki metin gibi Kanunlar yönünden de yorumlanması gereken durumlar oluşabileceğini öngören Kanunkoyucu, Kanunun “*Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat*” başlıklı 3. maddesinde, “*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.*” hükmüne yer vermiştir.

Bu anlamda söz konusu hükmün giriş cümlesi olan “*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder.*” ile 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun (TMK) 1. maddesinde yer alan “*Kanun, sözüyle ve özüyle değiştiği bütün konularda uygulanır.*” hükmü benzer ise de TMK hükmü devamında “*Kanunda uygulanabilir bir hüküm yoksa, hâkim, örf ve âdet hukukuna göre, bu da yoksa kendisi kanun koyucu olsaydı nasıl bir kural koyacak idiyse ona göre karar verir.*” ve “*Hâkim, karar verirken bilimsel görüşlerden ve yargı kararlarından yararlanır.*” hükmü ile VUK’ndan farklılık gösterir.

Dolayısıyla konu VUK uygulaması olduğunda, Kanun hükmü ile ilgili bir yorum yapılacaksa çerçeve “*Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.*” şeklinde olacaktır.

Yine bu noktada hemen belirtmek gerekir ki bu açıklamalarımız var olan hükmün ‘yorumu’ ile ilgili olup, kanun boşluğunu doldurmak şeklinde ele alınmamalıdır. Zira Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın “*Vergi ödevi*” başlıklı 73. maddesi, “*vergilerin kanuniliği*” ilkesi olarak da adlandırılan “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” hükmünü içermektedir.

Vergilendirmede yorum ve uygulama ile ilgili genel çerçeveyi çizdikten sonra devam edelim.

III. YENİLEME FONU

Vergi kanunlarımızda “*Yenileme Fonu*” başlıklı bir madde bulunmamakla birlikte bu müesseseye VUK’nun “*Amortisman Tabi Malların Satılması*” başlıklı 328. madde hükmünde metin içinde yer verilmiştir. Kanun hükmü tam metin olarak şöyledir:

“Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler.

Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır.

Devir ve trampa satış hükmündedir.

Şu kadarki, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassül eden kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârlar o yılın matrahına eklenir.

Yukarıki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kâr, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.

İşte hüküm içinde yer alan “...satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassül eden kar, yenileme giderlerin karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir.” hükmünden hareketle, ‘iktisadi kıymet’ satışından elde edilen karın, ‘yenileme giderlerini’ karşılamak üzere pasifte geçici bir hesapta tutulması uygulamasına ‘yenileme fonu’ denilmektedir.

Her ne kadar hükmün bu kısmında ‘**satılan iktisadi kıymet**’ denilmiş ise de gerek maddenin başlığı ve gerekse hükmün tamamı bir bütün olarak ele alındığından bunun herhangi bir iktisadi kıymet değil, ‘**amortismanına tabi iktisadi kıymet**’ olduğu; yine burada ‘**satıştan tahassül eden kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere**’ denilmiş ise de devamında ‘**yeni değerlerin iktisabında kullanılan kâr, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir**’ denildiğine dikkat çekmek isteriz.

O halde diğer şartlar bir yana ‘yenileme fonu’ uygulamada ilk şart ortada satılan iktisadi kıymetin ‘**amortismanına tabi**’ bir iktisadi kıymet olması gereği şeklinde belirlenmektedir. Bu kavrama aşağıda değinilecektir.

IV. AMORTİSMAN(LAR) KAVRAMI

Başlangıçta da vurguladığımız üzere VUK’nun 3. maddesi “*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.*” hükmüne yer vermiştir.

Bu nedenle öncelikle ‘yenileme fonu’ ile ilgili hükmün yani VUK’nun 328. maddesi hükmünün Kanun içindeki yerini belirleyelim:

Söz konusu hüküm, VUK’nun “*Değerleme*” başlıklı Üçüncü Kitabında, “*Amortismanlar*” başlıklı Üçüncü Kısım içinde “*Özel Haller*” başlıklı Üçüncü Bölümü içinde yer almaktadır.

Hüküm, “*Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması hali*” ile ilgili olduğundan aynı Kitap ve Kısım içinde ancak “*Mevcutlarda Amortisman*” başlıklı Birinci Bölüme dönmek ve bu bölümde 313. maddede “*Amortisman Mevzuu*” başlığı altında yer verilen diğer bir hükme bakmak zorundayız. Söz konusu hüküm, “*İşletmede 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 eder.*” şeklinde olup, aynı zamanda bir tanım da içermektedir.

Şimdilik ilgisiz gibi görünse de söz konusu maddenin devamında, “*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 amortisman tabi tutulanlar, genel hükümler uyarınca ayrıca amortisman tabi tutulamazlar.” hükmüne de değinmekte yarar bulunmaktadır.

İçerik olarak çalışmamıza konu olayı ile ilgisiz görünen bu hükümden, **genel olarak amortisman kavramının ‘sermayenin itfası’ ve ‘özel maliyet bedellerinin itfası’** gibi diğer yöntemleri de içerdiğini, ancak bu özel yöntemlerle itfa yapılan durumda *“genel hükümler uyarınca ayrıca amortisman...”* uygulanamayacağı ifadesinden ise Kanunun amortismanı çoğu kez itfayı da içerir genel anlamı yanında özel olarak *(İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan)* gayrimenkuller ile gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin yok edilmesi anlamında kullandığını tespit ediyoruz.

Nitekim, *“Mevcutlarda Amortisman”*, Kanunun bu Kitabında *“Amortismanlar”* başlıklı Üçüncü Kısım içinde ancak Birinci Bölümde düzenlenmiş iken *“Özel Maliyet Bedellerinin İtfası”* dahil diğer itfa yöntemleri *“Alacaklarda ve Sermayede Amortisman”* başlıklı İkinci Bölümde düzenlenmiş durumdadır.

Özetle Üçüncü Kısım başlığı *“Amortismanlar”* şeklinde çoğul iken bölümler *“Amortisman”* şeklinde tekildir ve İkinci Bölüm genel olarak *‘itfa’* üzerine olduğundan dar anlamda amortismanın Birinci Bölüm için geçerli olduğu ortaya çıkmaktadır.

Yukarıda yer verdiğimiz *“Amortisman Mevzuu”* başlıklı 313. madde, *“Mevcutlarda Amortisman”* başlıklı Birinci Bölüm içinde yer almakla burada kast edilenin dar anlamda amortisman olduğu, diğer amortisman yöntemlerini ve itfaları kapsamadığı açık olup, dar anlamda amortismanı ise *“İşletmede 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”* olarak anlamak durumundayız.

Bu noktada artık *“gayrimenkuller”* ve *“gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler”* kavramlarının irdelenmesi gerekliliği doğmaktadır. Bunlar, aşağıda ayrı bir başlık altında incelenecektir.

V. VERGİ UYGULAMALARINDA GAYRİMENKULLER VE GAYRİMENKUL GİBİ DEĞERLENEN İKTİSADİ KIYMETLER

Konu, gayrimenkuller ve gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler olduğunda bunların bir iktisadi işletmeye dahil olması şartıyla esas alınacak yegane hüküm VUK'nun 269. maddesidir. Madde iki kısımda ele alınabilir:

İlk kısım, *“İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir.”* şeklinde olup, bizzat gayrimenkul ile ilgili ise de bir tanım içermez.

İkinci kısım ise *“Bu kanuna göre, aşağıdaki yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirilir:”* şeklinde olup sırasıyla şu unsurlara yer verilmektedir: *“1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı; 2. Tesisat ve makineler; 3. Gemiler ve diğer taşıtlar; 4. Gayrimaddi haklar.”* İşte gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler bunlardır.

Gayrimenkul tanımının VUK içeriğinde yer almaması doğrudur, zira bu zaten TMK'nun konusuna girmektedir ve TMK, "Taşınmaz mülkiyetinin konusu" başlıklı 704. maddesinde "Taşınmaz mülkiyetinin konusu şunlardır:" diyerek "1. Arazi, 2. Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, 3. Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler" şeklinde sayma yoluna gitmiştir.

Karışıklığa mahal vermemek açısından TMK'nun 718. maddesinin "Arazi üzerindeki mülkiyet, kullanılmasında yarar olduğu ölçüde, üstündeki hava ve altındaki arz katmanlarını kapsar." ve "Bu mülkiyetin kapsamına, yasal sınırlamalar saklı kalmak üzere yapılar, bitkiler ve kaynaklar da girer." hükmünü içerdiğini belirtmekte yarar görüyoruz.

Toparlarsak; TMK ve VUK bir arada değerlendirildiğinde;

Gayrimenkuller:

1. Arazi (Yapılar buna dahildir),
2. Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
3. Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler

Gayrimenkul Gibi Değerlenen İktisadi Kıymetler:

1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı,
2. Tesisat ve makinalar,
3. Gemiler ve diğer taşıtlar,
4. Gayrimaddi haklar

şeklinde olmaktadır.

Her ne kadar TMK, yapıları arazi mülkiyeti kapsamı içinde saymış ise de konumuz ile ilgili olduğundan (diğerleri burada ihmal edilmiştir) "**üst hakkı**"na değinmekte yarar bulunmaktadır. Şöyle ki:

TMK'nun 726. maddesine göre, "Bir üst irtifakına dayalı olarak başkasına ait bir arazinin altında veya üstünde sürekli kalmak üzere inşa edilen yapıların mülkiyeti, irtifak hakkı sahibine ait olur." Maddenin bazı yasaklama ve kısıtlamaları var ise de çalışmamız ile ilgili olmadığından girilmeyecektir. Ancak burada özellikle vurgulamak isteriz ki bu hak Tapu Sicili'ne tescil edilmesi gereken haklardandır.

Bu ayırım ve unsurların önemi, (dar anlamda) amortisman veya itfa yöntemlerine (geniş anlamda amortisman) tabi olmaları açısından önem arz etmektedir.

VI. ÖZELLİKLİ BİR DURUM OLARAK 'ÜST HAKKI'

TMK'nun, bağımsız ve sürekli (müstakil ve daimi) niteliğe haiz buldukları takdirde taşınmaz olarak saydığı (TMK md. 704, 826 ila 836 ve 998) ve tapu sicilinde ayrı bir sayfaya kaydını öngördüğü üst hakkı, mülkiyeti başkasına ait bulunan bir arazinin üstünde veya altında yapı yapmak veya mevcut yapıyı muhafaza etmek yetkisi veren bir irtifak hakkıdır.

TMK'nun 826. maddesi ve Tapu Sicil Tüzüğü'nün 10. maddesi gereğince, en az 30, en fazla 100 yıl süreli olan ve tasarrufları kısıtlamayan veya izne tabi kılmayan bağımsız ve sürekli irtifak hakları, tapu kütüğü'nün ayrı bir sayfasına taşınmaz olarak tescil edilir. Tapu kütüğü'ne taşınmaz olarak tescil edilen bağımsız ve sürekli hakların, üçüncü kişilere devir olunabileceği, mirasçılara geçebileceği ve bunlar üzerinde her türlü ayni ve kişisel hakkın kurulabileceği açıklanmıştır.

Diğer taraftan, 30 yıldan az süreli üst hakkının, bağımsız ve sürekli hak olarak ayrı bir kütük sahifesine tescilli mümkün olmadığı gibi 30 yıl ve daha fazla süreli olmasına rağmen üst hakkının tesisi sırasında, üçüncü şahıslara devredilemeyeceğine, mirasçılara intikal etmeyeceğine ve aynı hak tesis edilemeyeceğine ve bu tür tasarrufların izin alınmak suretiyle yapılabileceğine yönelik kısıtlamalar getirilmesi halinde (Kamu kuruluşlarınca getirilmek istenilen kısıtlamalar dahil) üst hakkı artık bağımsız bir nitelik kazanamayacağından, bu tür hak tesisi taleplerinin sadece taşınmaz tapu kütüğü sahifesinin "**İrtifak Hakları ve Gayrimenkul Mükellefiyetleri**" sütununda irtifak hakkı şeklinde tescil edilmek suretiyle karşılanması gerekmektedir.

TMK'nun "*İçerik ve Kapsam*" başlıklı 827. maddesi "*Üst hakkının içerik ve kapsamıyla ilgili olarak resmi senette yer alan, özellikle yapının konumuna, şekline, niteliğine, boyutlarına, özgülenme amacına ve üzerinde yapı bulunmayan alandan faydalanmaya ilişkin sözleşme kayıtları herkes için bağlayıcıdır.*" hükmündedir. Buna göre; üst hakkı kurulmasına yönelik düzenlenen resmi senette özellikle yapının konumuna, şekline, niteliğine, boyutlarına, özgülenme amacına ve üzerinde yapı bulunmayan alandan faydalanmaya ilişkin şartlar, üst hakkı tesis bedeli, üst hakkının sona erme halleri, kanuni ipotek ve istenmesi halinde tazminat vb. şartların Türk Medeni Kanunu kapsamında açıklanması gerekmektedir.

Yukarıda açıklandığı üzere bağımsız ve sürekli nitelikte olan üst hakkının bir taşınmaz mal olarak ayrı bir tapu kütük sayfasına tescil edilebilmesi için en az 30, en fazla 100 yıl müddetle tesis edilmiş bulunması ve devir-temlik ile aynı hak tesisi konusunda herhangi bir kısıtlılık getirilmemiş olması gerekmektedir.

Bağımsız ve sürekli nitelikli üst hakkı sahibinin ayrı bir sahifeye tesciline ilişkin talebini kapsar şekilde düzenlenmiş resmi senetten sonra yüklü (ana) taşınmaz malın tapu kütük sahifesinin "**İrtifak Hakları ve Gayrimenkul Mükellefiyetleri**" sütununda bazı belirtmelerin yapılması ve ilgili tapu kütüğü'nün en son sayfasına üst hakkı tescil edilecektir.

TMK'nun 831. maddesi, "*Üst hakkı sahibi, bu haktan doğan yetkilerinin sınırını ağır şekilde aşar veya sözleşmeden doğan yükümlülüklerine önemli ölçüde aykırı davranırsa; malik, üst hakkının ona bağlı bütün hak ve yükümlülükleri ile birlikte süresinden önce kendisine devrini isteyebilir.*" şeklinde hüküm içerdiğinden tarafların süresinden önce yukarıdaki gerekçeyi ileri sürerek üst hakkının malike devri konusunda talep de bulunmaları halinde, tapu sicil müdürlüğünde resmi senet düzenlenecek ve resmi senette, malikin, üst hakkı ile bu hakka dayalı hak ve yükümlülükleri bütün hukuki sonuçları ile birlikte devraldığı belirtilecek ve bu resmi senede göre gerekli terkin işlemi yapılacaktır.

Bağımsız ve sürekli niteliğe haiz üst hakkı, taşınmaz olarak sayıldığı ve ayrı bir sahifeye tescil edildiğinden bunların devir-temlik, mirasçılara intikali ve üzerinde her

türlü aynı veya kişisel hak tesisi mümkün olduğu gibi kat irtifakı veya kat mülkiyeti ve yeni bir üst hakkı tesisi de mümkündür.

VII. GAYRİMENKULLER (ve GAYRİMENKUL GİBİ DEĞERLENEN İKTİSADİ KIYMETLER) İÇİN YENİLEME FONU UYGULAMASI YAPILABİLİR Mİ?

Yukarıdaki bölümlerde gayrimenkuller ve gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin neler olduğu ve bu kavrama dâhil olan unsurların (dar anlamda) amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden olduğu ortaya konulmuştur.

Dolayısıyla bir gayrimenkulün (ve dahi bundan böyle gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin) satışından oluşan karın, **diğer şartların da var olması kaydıyla** yenileme fonuna ayrılması, daha sonra iktisap edilecek bir gayrimenkulün amortismanlarının da bu fona mahsup edilmesi mümkündür.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.11.2016 tarih ve 62030549-125[8-2015/316]-192794 özelgesinde,

“...aktifinize kayıtlı işyerinizin satışından doğan karın yenileme fonuna aktarılarak yeni inşa edilen işyerinin amortismanından mahsup edilmek suretiyle kullanılması ancak yeni inşaatın önceki binanın satışından sonra başlaması, idari karar süreçlerinin tamamlanması, yeni inşa edilen gayrimenkulün satışı gerçekleşen gayrimenkul ile aynı nitelikte ve aynı hizmete tahsis edilecek olması şartlarıyla mümkün bulunmaktadır.”

şeklinde görüş verilmiş olması, idarenin burada yenileme fonu uygulamasını kabul ettiğine örnek olup, üzerinde tartışma olmayan hususta ayrıntılara girilmesine tarafımızca gerek görülmemiştir.

VIII. İDARİ GÖRÜŞ ve YARGI KARARLARI

Yukarıda yer verilen açıklamalar çerçevesinde Yenileme Fonu, ancak amortismanına tabi bir iktisadi kıymet satışı halinde, diğer şartların da varlığı halinde yine amortismanına tabi bir iktisadi kıymet alımı için ayrılabilir. Temel ölçü ve ilk şart satılan iktisadi kıymetin, amortismanına tabi olup olmadığıdır. Çalışmamıza konu olayda devri yapılan bina, mülkiyetine sahip olunan bir bina değildir. Dolayısıyla üst hakkının varlığı tartışılmak durumundadır.

Üst hakkı, ancak Tapu Sicili'ne kayıt ile söz konusu olabilir. İdari uygulamalar yanında yargı kararları da bu yöndedir.

Örneğin Danıştay 3. Daire'nin 04.11.2010 tarih ve E:2008/1923 K:2010/3454 sayılı kararı özetle şöyledir:

“Tapu siciline ayrı bir sayfa açılarak taşınmaz olarak kaydedilmemesi nedeniyle taşınmaz niteliği kazanmayan üst hakkı devrinden doğan kazancın 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8'inci maddesinin 12'nci bendinde yer alan istisna

kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı hakkında.”

Yine örneğin İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-665 özelgesi şu şekildedir:

“Üst hakkı tapu siciline ister kayıt isterse tescil edilmiş olsun, üst hakkı kapsamında inşa edilecek binanın maliki üst hakkı sahibi olacağından, inşa edeceğiniz bina için yapacağınız harcamaları maliyet bedeli üzerinden bina olarak aktifleştirmeniz gerekmektedir. Söz konusu aktifleştirdiğiniz bina maliyetinin de tarafınızca 333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekli listenin 1.1 bölümünde (Ticari, sınai, zirai ve mesleki işletmelerin idare binaları ile bunların sağlık ve sosyal hizmetlerinde kullandıkları binalar, ticarethane, muayenehane, yazıhane, banka, sigorta, pansiyon, otel, okul, hamam, banyo binaları, tiyatro ve benzeri eğlence yerleri, depo, ardiye, kapalı spor sahaları binaları, spor sahalarındaki tribünler ve benzeri hizmetlere tahsis olunan sair binalar, ikamete mahsus ev, apartman ve emsali binalar) yer alan faydalı ömür süresine ve amortisman oranına göre,

Üst hakkı kapsamında inşa edilen binanın faydalı ömrünün üst hakkı süresinden daha fazla olması durumunda, binanın henüz itfa edilememiş giderleri üst hakkının herhangi bir nedenle sona erdiği yılda bir defada gider yazılmak suretiyle,

itfa edilmesi gerekmektedir.”

Daha yakın bir tarihte verilen 12.03.2018 tarih ve 11395140-105[269/2014/VUK-1/18818]-247269 sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı özelgesi ise şu şekildedir:

“Mülkiyeti Hazineye ait bulunan arazi üzerinde 49 yıllığına lehinize tesis edilen bağımsız ve sürekli üst hakkı kapsamında şirketinizce inşa edilen amortisman tabii iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli ile değerlendirilerek aktifleştirilmesi ve söz konusu maliyet bedellerinin yukarıda yer verilen açıklamalar çerçevesinde mezkûr amortisman listesinde öngörülen faydalı ömür ve amortisman oranları dikkate alınarak itfa edilmesi icap etmektedir.”

Her ne kadar konusu vergi değilse de, konuyu Serbest Bölge (Bu karara konu olaydaki Bölge, Ege Serbest Bölgesi'dir) ve üst hakkı yönünden irdelleyen Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin 14.11.2017 tarih ve E:2016/22648 K:14103 sayılı aşağıdaki kararında konunun **'üst hakkı'** değil **'üst yapı kullanım hakkı'** kavramı üzerinden ele alındığı görülmektedir.

“Üst hakkı, 4271 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 826. maddesinde düzenlenmiş olan ve sahibine “bir arazinin altında veya üstünde yapı yapmak veya mevcut bir yapıyı muhafaza etmek” hakkını veren, kapsamı kanunla belirlenmiş bir irtifak hakkıdır. Üst hakkının önemi, “arazinin mülkiyetinden bağımsız olarak, arazi üzerindeki bir yapının mülkiyetinin kazanılmasından” kaynaklanmaktadır (Jale Akipek, Türk Eşya Hukuku, Üçüncü Kitap Mahdut Haklar, S.134).

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun, serbest bölgelerin düzenlenmesi esaslarına ilişkin 5/2.maddesinde ise; “Yerli veya yabancı gerçek veya tüzel kişiler, Dış Ticaret

Müsteşarlığından ruhsat almak kaydıyla serbest bölgelerde faaliyette bulunabilirler. Serbest bölgelerde faaliyette bulunan yatırımcı kullanıcılara, Hazinesinin özel mülkiyetinde bulunan arazi, arsa ve binalar kiralanabilir veya bunlar üzerinde 49 yıla kadar irtifak hakkı tesis edilebilir” hükmü yer almakla birlikte, aynı maddenin 3. fıkrasında;

“Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerler için aynı süre ile kullanma izni verilebilir. Serbest bölgede arazinin kullanımı, yapı ve tesislerin projelendirilmesi, kurulması ve kullanılmasıyla ilgili diğer bütün izinler ve ruhsatlar, bölge müdürlüğüne verilir ve denetlenir” düzenlemesine yer verilmiştir.

Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği'nin üst yapı tesislerine ilişkin 8.maddesinde de; serbest bölge için tahsis edilen, Hazineye veya mülkiyeti bir kamu kuruluşuna ait arazinin, Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü tarafından üzerine üst yapı yapılmak üzere işleticiye bir sözleşme ile tamamen veya kısmen kiralanabileceği gibi, faaliyet ruhsatı verilmesi uygun bulunan gerçek veya tüzel kişilere de bir sözleşme ile kiralanabileceği, bölgedeki bina ve tesislerin, işleticinin yanında, kullanıcılar tarafından da yaptırılabilmesi, söz konusu bina ve tesislerin, diğer kullanıcılara kiraya verilebileceği ve devredilebileceği, faaliyet ruhsatının sona ermesi ya da iptal edilmesi halinde, bina ve tesislerin Hazine'ye intikal edeceği belirtilmekle birlikte devre ilişkin esaslara da yer verilmiştir.

Somut olayda ise, her ne kadar öncelikle borçlunun ... Serbest Bölgesindeki üst hakkının haczine karar verilmiş ise de, haciz müzekkerelerine, ... Serbest Bölge Müdürlüğü'nce verilen cevapta; üst yapı üzerine, mülkiyetin Hazineye ait olması nedeni ile haciz konulamayacağı belirtildiğinden, bu defa üst yapı hakkı ile birlikte üst yapı kullanım hakkının devir hakkı bedeline de haciz uygulandığı görülmektedir.

Yukarıda yer verilen yasal düzenlemelere göre, her ne kadar faaliyetin sonunda, üst yapı hakkına ilişkin ruhsat Hazine'ye intikal edeceğinden haczi mümkün değil ise de, söz konusu hakkın, ekonomik değer karşılığı devrinin, yönetmelik kapsamında mümkün olması nedeniyle devir hakkının haczinin de mümkün olacağı anlaşılmaktadır.

O halde mahkemece, şikayet konusu serbest bölge üst yapı hakkının kurulmasına ilişkin olarak, borçlu ile Ege Serbest Bölgesi arasındaki sözleşme kapsamında, borçlunun söz konusu hakkının, üçüncü kişilere devrini yasaklayan hüküm bulunup bulunmadığı, şayet üst yapı kullanım hakkının devredilmesi imkanı tanınmış ise, ekonomik değer karşılığında devredilip devredilemeyeceğinin araştırılarak oluşacak sonuca göre karar verilmesi gerekirken, eksik inceleme ile yazı şeklinde hüküm tesisi isabetsizdir.”

Görüldüğü üzere gerek idare ve gerekse yargı gayrimenkul varlığının tespitinde ölçüt olarak Tapu Sicili kaydı üzerinde durmaktadır. Hatta aynı sorun organize sanayi bölgelerinde tahsis edilen arsa üzerinde inşa edilen fabrika binaları için de söz konusu olmakta, Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-KVK-2010/12-66 sayılı özeldesi ile örneklendiği üzere Tapu Sicili'ne tescil esas alınmaktadır.

IX. SONUÇ ve GÖRÜŞÜMÜZ

Her ne kadar çalışma konumuz olayda bir bina söz konusu ise de binanın mülkiyeti ilgili mevzuat çerçevesinde şirkete ait değildir. Kirazlı şirket, Faaliyet Ruhsatı çerçevesinde süre boyunca bu binayı kullanma hakkına sahiptir.

Kiracı şirket adına Tapu Sicili'nde bir bina tescili olmadığı için üst hakkı üzerinde durulmaktadır. Literatürde üst hakkının aynen mülkiyet gibi işlem göreceği konusunda bir fikir birliği vardır, yargı kararları da bu yöndedir. Ancak yine de eğer var ise bir üst hakkı satışı sonucu elde edilen karın yenileme fonuna ayrılabilmesi konusunda sağlam bir veri söz konusu değildir. Ancak geçmiş tecrübelerden vardığımız sonuç, yenileme fonunun bir vergi erteleme müessesesi olduğu, satılan üst hakkına karşın alınan bir bina olduğu için aynı vasıfta kabul edilemeyeceği gibi (uç) iddialar ile karşılaşılabılır. Ancak bu durumda savunma argümanlar mevcuttur.

Fakat üst hakkının gündeme getirilmesi için dahi ilk ve temel şart bunun Tapu Sicili'nde şirket adına tescil edilmiş olmasıdır. Bilgimiz Bölge'de (en azından uzun süredir faaliyet gösterilen ilk kısımda) hiçbir şirket için böyle bir tescil yapılmadığı yönündedir. Tescilin olmadığı yerde bu hak gündeme getirilemeyecektir.

Son tahlilde görüşümüz tescili olmayan "üst hakkı"nın var olamayacağı ve bu nedenle ortada amortisman tabii bir iktisadi kıymetten ziyade itfa edilecek özel maliyet bedelinin söz konusu olduğu ve bu nedenle ne bir (kazanç yönünden) vergi istisnası ne de yenileme fonu uygulaması yapılamayacağı yolundadır.

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.