



JOEEP

Journal Homepage: <http://dergipark.org.tr/joep>



Araştırma Makalesi • Research Article

Hazine Taşınmazları Üzerinde Tesis Edilen İrtifak Hakkı veya Kullanma İzni İçin Hasılat Payının Hesaplanmasının Gelir Tablosu Kalemleri Açısından İncelenmesi

Examination of The Calculation of the Share of Revenue for Easement Right and Use Permission Established on Treasury Items in Terms of Income Statement Items

Yılmaz Çalışkan^{a,*}

^a Muğla Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Finansman ABD, 48000, Muğla/Türkiye
ORCID: 0000-0002-2736-8935

MAKALE BİLGİSİ

Makale Geçmişi:

Başvuru tarihi: 9 Kasım 2022

Düzeltilme tarihi: 13 Aralık 2021

Kabul tarihi: 20 Aralık 2022

Anahtar Kelimeler:

Sınırlı Aynı Hak

Hasılat Payı

Gelir Tablosu

Türk Medeni Kanunu

ARTICLE INFO

Article history:

Received: Nov 9, 2021

Received in revised form: Dec 13, 2021

Accepted: Dec 20

Keywords:

Limited In-Kind Right

Revenue Share

Income Statement

Turkish Civil Code

ÖZ

Hazinenin mülkiyetinde yer alan taşınmazlar ile devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerler üzerinde sınırlı aynı hak tesis edilmektedir. Sınırlı aynı hak tesis edilen lehtarın dönem içerisinde gerçekleştirdiği faaliyetlerin sonucu olarak elde etmiş olduğu hasılattan devlete belirli bir oran üzerinden hasılat payı ödenmektedir. Ancak hasılat payının alınmasıyla ilgili olarak meri mevzuatta yeknesaklık bulunmamaktadır. Dolayısıyla hasılat payının hesaplanmasında gelir tablosundaki hesap kalemlerinin detaylı olarak incelenmesi gerekmektedir. Bu çalışmada gelir tablosu üzerinden genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, lehtarın ödemesi gereken hasılat payının hesaplanması metodolojisi üzerinde çalışılmıştır.

ABSTRACT

Limited in-kind rights are established over the immovable properties owned by the Treasury and the areas under the Jurisdiction and Disposal of the State. A share of the revenue is paid to the state at a certain rate from the income obtained as a result of the activities carried out by the beneficiary with limited in-kind rights during the period. However, there is no uniformity in the current legislation regarding the receipt of the revenue share. Therefore, in calculating the revenue share, the account items in the income statement should be examined in detail. In this study, the methodology of calculating the share of revenue to be paid by the beneficiary within the framework of generally accepted accounting principles over the income statement has been studied.

1. Giriş

Mülkiyet kavramı Türk Medeni Kanunu'nun (TMK) 683'üncü maddesinde "Belli bir hukuk sistemi içerisinde bir şeye sahip olan kimse onun üzerinde istediği gibi kullanabilme, yararlanabilme ve tasarrufta bulunabilme yetkisi" şeklinde ifade edilmiştir. Taşınmazın mülkiyetine

sahip olanlara Kanun çerçevesinde o eşya üzerinde dilediği gibi tasarrufta bulunma yetkisi verilmiştir. Mülkiyet kavramı içerisinde yer alan kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkilerinin biri veya birkaçı ayrı ve bağımsız hak olarak özgülendiği zaman "sınırlı aynı hak" olarak ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda TMK'nın 779 ile 972 maddeleri arasında düzenlenen sınırlı aynı haklar,

* Sorumlu yazar/Corresponding author.

e-posta: yilmazcaliskan1983@gmail.com

Atf/Cite as: Çalışkan, Y. (2022). Hazine Taşınmazları Üzerinde Tesis Edilen İrtifak Hakkı veya Kullanma İzni İçin Hasılat Payının Hesaplanmasının Gelir Tablosu Kalemleri Açısından İncelenmesi. *Journal of Emerging Economies and Policy*, 7(2) 555-564.

e-ISSN: 2651-5318. © 2022 TÜBİTAK ULAKBİM DergiPark ev sahipliğinde. [Hosting by TUBITAK ULAKBİM JournalPark.

taşınmaz malikinin sahip olduğu bazı hakların başkalarına tanınmasıdır. Dolayısıyla Kanun sınırlı aynı hak sahibine tam bir egemenlik hakkı tanımamıştır. Sınırlı aynı hak tesis edilene, varlığın üzerinde tükenme, yararlanma ve kullanma haklarından bir ya da birkaçına sahip olma hakkı tanınmıştır. Buradan yola çıkarak sınırlı aynı haklar; yararlanma, teminat (güvence, rehin) hakları ve taşınmaz yükü şeklinde üç gruba ayrılabilir. Çalışmanın konusu olan irtifak hakkının diğer adı yararlanma hakkıdır. Yararlanma hakkı, Kanunun 779 ile 838'inci maddelerinde düzenlenmiş olup Kanunda” eşya üzerinde malikin yetkisini sınırlayan ve hak sahibine eşyadan menfaat sağlayan sınırlı aynı hak” şeklinde tanımlanmıştır. Hazine taşınmazları üzerinde eğitim, turizm, enerji vb. çeşitli yollarla süreli olarak sınırlı aynı hak tesis edilmektedir. Sınırlı aynı hak Hazine adına tapuda kayıtlı olan taşınmalar üzerinde kurulursa irtifak hakkı, Devletin Hüküm ve Tasarrufu Altındaki (DHTA) yerler üzerinde olursa kullanma izni olarak tanımlanmıştır. Hazine taşınmazları üzerinde kurulan sınırlı aynı hak tesisleriyle ilgili yapılan işlemler; TMK, 2886 Sayılı Kamu İhale Kanunu, Hazine Taşınmazları İdaresi Hakkında Yönetmelik (HTİHY), milli emlak genel tebliğleri ve sair mevzuatça yürütülmektedir. Söz konusu mevzuat kapsamında irtifak hakkı ve kullanma izni tesis edilen Hazine taşınmazları üzerinde faaliyetini sürdüren işletme ya da firmaların yıllık faaliyetinin sonucu olarak elde etmiş olduğu gelirden Hazineye pay aktarılmaktadır. Sınırlı aynı hak tesis edilen taşınmazlar üzerinde Hazineye aktarılan pay konusunda mevzuatta uygulama birliği bulunmamaktadır. Bu çalışmada; Hazine taşınmazları üzerinde kurulacak sınırlı aynı hak tesisinde ilgili kurumların hasılat payının hesaplamasında dikkat etmesi gereken hususlar hakkında bilgi verilmiş, hesaplamada uygulama birliğinin bulunmadığından dolayı mevzuatta düzenlemenin nasıl ele alınacağı değerlendirilmiş ve Türkiye’de muhasebe sektörünün etkin kurumların rolü konusunda düşünceler paylaşılmıştır. Bu bağlamda Hazine taşınmazları üzerinde kurulan irtifak hakkı ve kullanma izniyle ilgili yapılan düzenlemeler açıklandıktan sonra sınırlı aynı hak tesis edilen kurum ve kuruluşların elde ettiği gelirlerden Hazineye pay verilmesiyle ilgili düzenleme tartışılmıştır.

2. İrtifak Hakları ve Kullanma İzniyle İlgili Yasal Düzenlemeler

Sınırlı aynı haklardan biri olan irtifak hakkı ve kullanma izni TMK'nın 779-838'inci maddelerinden düzenlenmiştir. Düzenlemeye göre irtifak hakkı taşınmazın üzerine kurulurken başka bir taşınmazın lehine olacak şekilde tesis edilebilmektedir. İrtifak hakkı tesis edilen taşınmazın malikine taşınmaz üzerinde sahip olduğu bazı hakları kullanmada sınırlılık getirilmiş, belirli bir şekilde kullanmaya mecbur kılınmıştır. Örneğin; taşınmaz üzerinde geçen yüksek gerilim elektrik hatlarından dolayı elektrik dağıtım firması lehine irtifak hakkı kurulmaktadır. Söz konusu irtifak hakkı tesisinin tapu siciline tescil olunması şarttır.

TMK kapsamında irtifak hakları; taşınmaz üzerine kurulan,

şahsi ve diğer irtifak hakları olmak üzere üç ana başlıkta ele alınır. Taşınmaz üzerine kurulan irtifak hakları Kanunun 779'uncu maddesinde düzenlenmiştir. İntifa, oturma, kaynak ve üst hakları ise şahsi irtifak hakları olarak ele alınmıştır. Diğer irtifak hakları ise Kanunun 838'inci maddesinde düzenlenmiş olup başkasına devri mümkün olmayan, kanuni mirasçılara dahi geçmesi mümkün olmayan şahsi irtifak haklardır.

İntifa hakkı gibi bazı irtifak hakları hak sahibine hem yararlanma hem de kullanma yetkisi verilmekte olup intifa hakkı dışındaki irtifak haklarında hak sahibine tam yararlanma yetkisi verilmemektedir. TMK'da bu tarz irtifak haklarında kullanma ya da yararlanma yetkisinden herhangi birini hak sahibine vermekte, hak sahibinin yararlanma yetkisini sınırlandırmaktadır. Bundan başka irtifakların bazıları hak sahibine intifa ve geçit hakkı gibi olumlu yönde bazıları da olumsuz yönde etki etmektedir.

Kanunun 780'inci maddesine göre irtifak hakkının tapu kütüğüne tescil edilmesi zorunludur. İrtifak hakkı tesisi kurulurken sözleşmede yer alan hükümlere göre hak sahibi yükümlülüklerini yerine getirmelidir. Hak sahibi, irtifak hakkı tesis edilmesiyle birlikte sınırlı aynı hakkı aslen veya devren kazanmaktadır. Kanuna göre herhangi bir kimsenin mülkiyetinde bulunmayan yerlerin dolma, kayma birikme gibi olaylara oluşan toprak parçasının elde edilmesi aslen kazanmadır. Taşınmaz üzerindeki mülkiyetin eski malikten yasal bir yolla kazanılması devren kazanmadır. Kanunun 793'üncü maddesine göre taşınmazın ya da eşyanın üzerinde fiili hâkimiyeti olan kimsenin onun zilyedi olduğu belirtilmiştir. İrtifak haklarını kullanılabilmesi için olumlu irtifaklarda olduğu gibi hak sahibinin zilyetliği söz konusu olduğu zaman varlığın üzerindeki hâkimiyeti kurulmuş olmakta, zilyetliğin tanıdığı tüm koruma olanaklarından yararlanmaktadır. Olumsuz irtifak haklarında ise irtifak hakkı sahibi eşya üzerinde zilyet değildir. Kanunun 973'üncü maddesine göre taşınmaz yüklerinde ve üzerinde sınırlı aynı hak tesis edilmesi sonucu kazanılan hakların kullanılmasına zilyetlik olarak ifade edilmiştir. Bu hükümle fiili kullanımı bulunan irtifak hakkı sahiplerinin zilyetliği eşit sayılmış, dolayısıyla olumsuz irtifaklarda da hak sahibine zilyetliğini korumaya yönelik hükümlerden yararlanma imkânı doğmuştur.

Kanunun 797'inci ve 823'üncü maddelerine göre intifa hakkı ve oturma hakkı dışında irtifak hakları üçüncü kişilere ve mirasçılara aktarılabilir. Kanunun 826'ıncı ve 837'inci maddelerine göre aksi kararlaştırılmadığı sürece sadece kaynak ve üst hakkının başkasına devri ya da miras yoluyla intikali mümkündür. Diğer taraftan Kanunun 838'inci maddesi göz önüne alındığı zaman açıkça karar alınmadığı takdirde diğer irtifak hakkı tesisinin başkalarına devri ve mirasçılara intikali mümkün değildir.

İrtifak hakkında taşınmazın maliki, mülkiyet hakkının getirdiği bazı yetkileri kullanmaktan kaçınmak ya da yüklü taşınmazı belirli bir şekilde kullanmak zorundadır. Bu tarz irtifaklarda yararlanma yetkisi sınırlıdır. İrtifak hakkı taşınmazın bir kısmına kurulmuş olsa da taşınmaz yükü

taşınmazın tamamını kapsamaktadır. Taşınmaz üzerine kurulan irtifak hakkı TMK'nın 780'inci ve 781'inci maddelerine göre tapu kütüğüne tescil edilmesi zorunludur. Fakat söz konusu irtifak hakkının kurulması için resmi şekilde sözleşme düzenlenmeli ve yüklü taşınmaz tapu kütüğündeki sayfaya tescil edilmelidir. İrtifak hakların bu şekilde tescil edilmesinde taşınmaz mülkiyetine ilişkin hükümlerin uygulanması gerekmektedir.

İrtifak hakların sona ermesi genellikle tapu kaydından terkin ile gerçekleşmektedir. Ancak; çeşitli nedenlerle taşınmazın ortadan kalkması durumunda irtifak hakkı kendiliğinden sona ermektedir. Taşınmaz üzerinde kurulan irtifak hakkı süresinin dolmasıyla söz konusu hak kendiliğinden sona ermekte olup, tapu maliki söz konusu irtifak hakkının sicilden terkinini isteyebilir. Kanununun 784'üncü maddesine göre yüklü taşınmaz ile yararlanan taşınmazın aynı kişide toplanması durumunda irtifak hakkı malikin tapudan terkin talebiyle sona erer. Bundan başka yüklü taşınmazın malikine mahkeme kararıyla irtifak hakkını sona erdirme fırsatı getirilmiştir. Yüklü taşınmaz üzerinde kurulan irtifak hakkını sona erdiren bir başka durum ise kamulaştırma'dır. 2942 Sayılı Kamulaştırma Kanunu'nun 8'inci maddesine göre taşınmaz üzerindeki irtifak hakkı şeklinde kamulaştırılabilmektedir. Böyle bir durumda kamulaştırma işlemi tamamlandıktan sonra irtifak hakkı da sona ermektedir.

2.1. Hazine Taşınmazları Üzerinde Sınırlı Aynı Hakla İlgili Yasal Düzenlemeler

Maliki Hazine olan taşınmazlar, TMK ile diğer kanunlarda Devletin Hüküm ve Tasarrufu Altında (DHTA) bulunan tescil dışı bırakılan alanlar üzerinde sınırlı aynı hak tesis edilebilir. Tapuda Hazine adına tescilli olan taşınmazlar üzerinde irtifak hakkı tesis edilirken DHTA alanları üzerinde kullanma izni tesis edilmektedir. Bu alanlar üzerinde kurulan irtifak hakkı ve kullanma izni verilmesi işlemlerinde görev ve yetki "Çevre Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı"na aittir. Hazine taşınmazları üzerinde irtifak hakkı tesis edilmesi ve kullanma izni verilmesine ilişkin düzenlemeler; "4706 Sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, DİK ile HTİHY ve 324 ve 327 Sıra Sayılı Milli Emlak Tebliği"nde yer almaktadır.

DİK'in 74'üncü maddesinde Hazinesinin özel mülkiyetinde bulunan alanların satışı, kiralanması, mülkiyet üzerindeki aynı hak tesisi ile DHTA olan yerlerin kiralanması, mülkiyet üzerinde aynı hak tesis edilmesine yönelik düzenlemeler Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak HTİHY'e göre belirlenmektedir. Yine aynı Kanununun 52'inci maddesinin g bendine göre açık ve kapalı teklif usulü ihalesi uygun görülmeyen DHTA alanlar ile Hazinesinin mülkiyetinde bulunan taşınmazlar üzerinde gayri aynı hak tesisi işlemlerinin pazarlık usulüyle yapılacağı belirtilmiştir. DİK'in 74'üncü maddesine göre maliki Hazine olan taşınmazlar üzerinde kurulacak irtifak haklarının süresi ile

DHTA üzerinde kurulan kullanma izni süresinin en fazla 49 yıl olduğu belirtilmiştir.

Kullanma izni sözleşmesinde ve irtifak hakkı senedinde söz konusu bedellerin ödenme şekli, yıllık artış miktarları HTİHY'de belirtilen esaslara göre açık bir şekilde düzenlenmiştir. Söz konusu alanlara ilişkin bedeller belirlenirken piyasadaki gerçek değeri esas alınır ve bu bedel tespiti komisyonu tarafından tespit edilir. HTİHY'de yer alan düzenlemeye göre kullanma izni ve irtifak hakkına ilişkin ilk yıl bedel; söz konusu alanın piyasadaki gerçek değerinin yüzde ikisine, kamu yararına çalışan dernekler ile vergiden muaf olan vakıflar için rayiç bedelin yüzde birine, eğitim yönelik yapılacak yatırımlar için tesis edilen irtifak hakları ve kullanma izni sözleşmelerinde ve vakıflar tarafından kurulan üniversite gibi eğitim kurumları kurulurken düzenlenen yasal düzenlemede yer alan esas kuruluş amaçlarına uygun olarak kullanılacak üzere bina ve tesis yapılmak suretiyle irtifak hakkı ve kullanma izni sözleşmelerinde binde beşine karşılık gelmektedir.

Kullanma izni ve irtifak hakkı verilecek yatırımcıya, fiili kullanımı olmadan önce söz konusu alanın tescil edilmesi, ifraz veya tevhit işlemi veya alandan terk ve benzeri işlemlerin yapılması ya da alanı içine alan imar planının oluşturulması, imar planı uygulamasında değişikliklerin gerçekleştirilmesi veya projelerinin hazırlanması ve onaylatılması gibi işlemler için idarenin müşteriye verdiği izne ön izin denilmektedir. Söz konusu ön izin bedeli yıllık olarak verilmektedir. Verilen bu süre zarfında söz konusu işlemler tamamlanmazsa, tamamlanmama nedenlerini gösteren bilgi ve belgelerle müşteri talepte bulunursa ve İdarece talebin uygun görülmesi durumunda söz konusu ön izin bedeli bir yıl uzatılabilir. Bu süre aynı şartlar gerçekleştiği takdirde iki yıl daha uzatılır. Kullanma izni ve irtifak hakkı için düzenlenen ihale bedeli ön izin bedelidir. Müşteriye verilen ön izin süreleri dört yıldan fazla olamaz. Ön izin verilen hallerde kullanma izni ve irtifak hakkı bedelleri, ön izin verilen süreler dikkate alınarak Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından her ay yayımlanan Tüketici Fiyat Endeksi (TÜFE – oniki aylık ortalamalara göre yüzde değişim)"e göre arttırılarak belirlenmektedir. Tarımsal amaçla yapılan irtifak hakkı veya kullanma izni için verilen ön izinde bu artış oranı kanuni faiz oranına göre belirlenmektedir. Uzun süreli kullanma izni ve irtifak hakkı sözleşmelerinde birinci yılı takip eden yılların bedelleri "TÜFE- Oniki aylık ortalamalara göre yüzde değişim oranında" arttırılırken bu oran tarımsal amaçlı kullanma izni ve irtifak hakkı sözleşmelerinde ise kanuni faiz oranıdır.

Ön izin süresi içerisinde müşteri yükümlülüklerini yerine getirdiği takdirde HTİHY göre tespit edilecek bedel üzerinden HTİHY'nin ekinde yer alan irtifak hakkı için düzenlenecek senede ilişkin hükümlerin içerdiği resmi senet düzenlenerek irtifak hakkı tesis edilir. Yine HTİHY'nin ekinde uygun olarak noter huzurunda kullanma izni sözleşmesi düzenlenir. Ön izin süresi içerisinde müşteri kendi kusurundan kaynaklanmayan nedenlerden dolayı yükümlülüklerini yerine getiremediği zaman İdareye

başvuru yapar, müşterinin sözleşmesi feshedilir ve yatırmış olduğu teminat ile ön izinde süresinde kullanmadığı döneme ait bedeli müşteri geri alır. Ancak; müşteri sözleşme süresi dolmadan taahhüdünden vazgeçerse İdarece sözleşme feshedilir, müşterinin yatırmış olduğu teminat Hazineye irat kaydedilir ve vazgeçilen süreye ilişkin ön izin bedeli iade edilmez. Ön izin sözleşmesinde belirtilen yükümlülükleri yerine getiren müşteri kullanma izni ve irtifak hakkı tesis edilmesi için İdareye başvuru yapmalıdır. İdare; sözleşmede belirtilen amaçlara göre imar planları ve değişikliklerinin yapıldığını, imar planlarına uygun olarak uygulama projelerin hazırlandığını ve imar planları ve projelerin ilgili kamu idaresi tarafından onaylatıldığını, ilgili kamu kurumlarından gerekli onayların alındığını ve ön izin sözleşmesinde belirtilen diğer şartların gerçekleştirildiğini tespit etmek zorundadır.

İrtifak hakkı ve kullanma izni için yapılan ihaleler, DİK 52'inci maddesinin (g) bendine göre "pazarlık usulü" yapılmaktadır. Proje bütünlüğü niteliğinde olan taşınmazlar üzerinde kurulan kullanma izni ve irtifak hakkının süresi, projede yer alan taşınmaz için kullanmadığı irtifak hakkı ve kullanma izni süresidir ve bu süre için sınırlı aynı hak tesis edilir. Söz konusu kullanma izni ve irtifak hakkı için verilen ön iznin ilk yıl bedeli müşteriye tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde, takip eden yılların bedelleri ise irtifak hakkının tapuya tescil edildiği veya kullanma izni sözleşmesinin düzenlendiği tarih esas alınarak her yıl aynı tarihte tahsil edilmektedir.

Hak lehtarının kusuru dışında ve kamudan kaynaklanan, en az otuz gün süreyle hakkın kullanımı engellenen fiili ve hukuki imkânsızlıkların ortaya çıkması ya da mücbir sebeplerden dolayı hakkın kullanılmadığı durumlar olabilir. Bu olumsuz durumun ortadan kalkmasına kadar geçen sürede müşterinin hakkı dondurulur ve bu süre zarfında müşteriden herhangi bir bedel alınmaz. Süre bittikten sonra irtifak hakkı ve kullanma izni bedeli, sözleşmedeki oran kadar arttırılarak belirlenir. Ayrıca; hakkın dondurulan süresi sözleşmeye eklenir.

İrtifak hakkı ve kullanma izni verildikten sonra müşteri altı ay içerisinde işletme ruhsatını alarak inşaaata başlar. Söz konusu inşaatı müşteri iki yıl içerisinde tamamlamalıdır. Süresi içerisinde inşaatı tamamlanmayan ve Bakanlık tarafından hak lehtarının talebi uygun görüldüğü zaman hak lehtarın inşaat süresi, ruhsat alma süresi de dâhil edilerek beş yıla kadar uzatılabilir. Zaruri durumlarda inşaat süresi, irtifak hakkı ya da kullanma izni bedelinin yüzde yirmisi şirket tarafından yatırıldığı takdirde uzayabilir.

2.2. Sınırlı Aynı Hak Tesis Edilen Hazine Taşınmazlarında Hasılat Payının Hesaplanması

4706 Sayılı Kanunun ek 2'inci maddesi ile HTİHY'de belirtilen usul ve esaslara göre kullanma izni ve irtifak hakkı tesis edilen tesislerin işletmeye geçmesinden sonra elde etmiş olduğu hasılatın Hazine adına pay alınmaktadır. Söz konusu alan üzerinde kurulan işletmenin hak lehtarı tarafından işletilmesi durumunda işletmenin döneme ait

kapsamlı gelir tablosunda bulunan net satışlar tutarı ile iştiraklerden ve bağlı ortaklıklardan elde edilen temettü gelirleri hariç olmak üzere diğer faaliyetlerden elde edilen olağan ve olağandışı gelir ve karlar toplamından hasılat payı hesaplanmaktadır. Buna göre tespit edilen tutarın yüzde biri oranında Hazine adına pay alınmaktadır.

"5346 Sayılı Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Elektrik Enerjisi Üretimi Amaçlı Kullanımına İlişkin Kanun" kapsamında kalanlar hariç enerji, hayvancılık ve tarım ile sanayi, tersane yatırımlarında hasılat pay alma oranı binde birdir.

İrtifak hakkın veya kullanma iznin niteliğindeki şirketlerin toplam yıllık hasılatının belirlenemediği durumlarda cari yıl irtifak hakkı veya kullanma izni bedelinin yüzde yirmisi hasılat payı olarak alınmaktadır. Kamu yararına çalışan dernekler ve vergi muafiyeti tanınan vakıflar tarafından sosyal amaçlı "sağlık, eğitim ve spor vs." tesisler yapmak amacıyla ve Özelleştirme Kanununa göre sınırlı aynı hak tesis edilen gerçek ve tüzel kişilerden hasılat payı alınmamaktadır. İşletmenin bulunduğu alanda irtifak hakkı tesis edilen taşınmazdan ayrı olarak özel mülkiyete konu olan taşınmazlar da bulunuyorsa Hazine taşınmazları için ayrı işletme hasılatı hesaplanır. Eğer Hazine taşınmazı için hasılat payı ayrı hesaplanmadığı takdirde toplam yüzölçümünden hazine taşınmazlarının yüzölçümü oranlanarak irtifak hakkı veya kullanma izni verilen alan için işletme hasılatı hesaplanır.

İrtifak hakkı veya kullanma izni sahibi, işletme içerisinde bazı bölümleri üçüncü kişiye kiraya vermesi durumunda, irtifak hakkı tesisi için düzenlenen hükümlerde veya kullanma izni sözleşmesinde belirtilen oranlara göre üçüncü kişilerden hasılat payı alınmaktadır. Şayet herhangi bir hüküm bulunmuyorsa hak lehtarına ödenen bir yıllık toplam kira bedelinin yüzde yirmisi kadar kiracılardan ayrıca pay alınır. Ancak kira bedeli tespit edilemediği durumda ilgili yıla ait irtifak hakkı veya kullanma izni bedeli veyahut aynı bölgede emsal olabilecek kiralama bedelleri dikkate alınarak valilik tarafından oluşturulan komisyonca kira bedeli belirlenir ve kiracılardan bu kira bedelinin yüzde yirmisi kadar ayrıca pay alınır.

İrtifak hakkı veya kullanma izni verilen alanın tamamı veya bir kısmı üçüncü bir kişiye kiraya verilebilir. Üçüncü kişinin hak lehtarına yıllık olarak ödediği kira bedelinden yüzde biri oranında Hazine adına pay alınır. Ayrıca; tesisin kiracı tarafından işletilmesi neticesinde elde edilen hasılatın hak lehtarına ödemiş olduğu kira tutarı indirildikten sonra geriye kalan tutarın yüzde biri kadar Hazineye pay aktarılır. Ancak tesisin hem hak lehtarı hem de üçüncü bir kişi tarafından işletilmesi durumunda ilgili mevzuatta belirtilen muafiyet ve yasal indirimler dikkate alınır. Kiracıyla hak lehtarı arasında imzalanan kira akdinin bir örneğinin, kira ve hasılat paylarını ödeyeceğine dair noter huzurunda yapmış olduğu taahhütnamenin bir ay içerisinde ilgili idareye verilmesi zorunludur. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yetkili kılınanlar tarafından tasdik edilen gelir tablosu hak

lehtarı tarafından yıllık beyanname verdiği dönemden sonraki ay içinde ilgili idareye verilir ve aynı süre içerisinde hasılat ve kira payları ödenir.

2.3. İrtifak Hakkında veya Kullanma İzni Hakkından Hasılatın Pay Alınmasına İlişkin Düzenlemeler

19.06.2007 tarihinde yürürlüğe giren HTİHY'nin 79'uncu maddesinin 5'inci bendinde Hazine taşınmazı üzerinde yürütülen faaliyetlerle ilgili olarak yıllık hasılat tespit edilirken 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde (MSUGT) yer alan "Brüt Satışlar" kalemi esas alınmıştır. HTİHY'de yapılan 2014 yılında yapılan değişiklikte işletmenin hasılatı, kullanma izni verilen veya irtifak hakkı kurulan Hazineye ait taşınmazlar üzerinde yapmış olduğu faaliyetler kapsamında satmış olduğu mal ve hizmetlere karşılık olarak aldığı veya tahakkuk ettirdiği her türlü tutar ile kur ve vade farkları sonucu oluşan kambiyo, faiz ve kira gelirleriyle diğer gelirlerden oluştuğu belirtilmiştir. Tek düzen muhasebe sistemi esas alındığı zaman gelir tablosundaki net satışlar tutarı ile diğer faaliyetlerden elde ettiği olağan ve olağandışı gelir ve karları toplamı üzerinden işletmenin toplam yıllık hasılatının belirleneceği belirtilmiştir. Buna göre yıllık hasılat bedeli, işletmenin kapsamlı gelir tablosunda yer alan net satışlar tutarıyla diğer faaliyetlerden elde edilen olağan gelir ve karlar ile olağandışı gelir ve karlarının toplamı üzerinden hasılat payı hesaplanacaktır.

Konuyla ilgili olarak irtifak hakkı için tapu senedine yazılan hükümlerde ve kullanma izni sözleşmelerinde hasılatın pay almaya yönelik dönem dönem farklılıklar görülmüştür. 1990'lı yıllarda yapılan sözleşmeler ve irtifak hakkı için yapılan düzenlemelerde ticari karın belli bir oranı üzerinde alınması gerektiği belirtilmiştir. Kimi irtifak hakkı ve kullanma izni sözleşmelerinde ise kapsamlı gelir tablosunda yer alan yurtiçi satışlar kalemi esas alınarak yapılmaktadır. Bu düzenlemeye paralel olarak 324 Sıra Sayılı Millî Emlak Genel Tebliği'nde (MEGT) ise 1992 yılında yayınlanan MSUGT yer alan "Brüt Satışlar" tanımı esas alınarak yapılması gerektiği bildirilmiştir. Ancak; HTİHY'nin 79. maddesindeki hükmü, Danıştay İdari Dava Dairesi Başkanlığının 29/05/2018 tarihli, 2016/2594 E. ve 2018/1895 sayılı kararıyla hukuka aykırı bulunarak iptal edilmiş, maddenin iptaline dair verilen bu karar Danıştay İDDK'nın 01/04/2019 tarihli 2018/2539 E. ve 2019/1452 sayılı onama kararı ile kesinleşmiştir. HTİHY'nin 79'uncu maddesi 05/10/2022 tarihinde yayımlanan resmi gazeteyle son halini almıştır. Buna göre işletmenin toplam yıllık hasılat bedeli MSUGT'ye istinaden belirlenen hesap planında yer alan gelir tablosu esas alınarak belirlenmesi gerektiği belirtilmiş, gelir tablosunda yer alan net satışlar kalemi ile bağlı ortaklıklar ve iştiraklerden elde edilmiş temettü gelirleri dikkate alınmadan diğer faaliyetlerden elde edilen olağan ve olağandışı gelir ve karlar dikkate alınarak tespit edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Gelir tablosunda yer alan net satışlar kalemiyle diğer olağan ve olağandışı gelir ve karları toplamı üzerinde işletmenin toplam yıllık hasılat bedeli belirlenmektedir. Buna göre irtifak hakkı ve kullanma

izni sözleşmelerine istinaden hasılat paylarının nasıl olacağı konusunda düzenlemede birlik olmadığı görülmektedir. Bu konuda muhasebe alanında yer alan düzenlemeler esas alınarak değerlendirme yapılacaktır.

3. Gelir Tablosu

Şirket, işletme ya da kurumların belirli bir dönem içerisinde elde ettiği tüm gelir ve giderlerin bir arada gösterildiği ve tüm işlemler sonucunda elde edilen net karın veya zararın ortaya konulduğu finansal tabloya gelir tablosu denir. Ticari işletme ya da firmanın gelir tablosu, faaliyet dönemine ilişkin hasılatın veya işletmenin asıl faaliyeti dışındaki işlemlerden elde edilen gelirler ile temel faaliyetler ile eşaslı olmayan faaliyetlerle ilgili giderlerden oluşmaktadır. Kısaca kapsamlı gelirin raporlandığı finansal tablodur (Oğuz, 2014:136). İşletmenin dönem boyunca yapmış olduğu bütün faaliyetlerin finansal yönden ne kadar başarılı olduğunu gösteren özet bir rapordur (Akdoğan ve Tenker, 1997: 131, Doğan ve Ertugay, 2010:12). Şirket ya da firmanın bir dönem içerisinde elde ettiği tüm gelirler ile giderler dönemin kar ya da zararına dahil edilirler. Ayrıca gelir tablosu, dağıtımına konu edilmeyecek olan ve gerçekleştirilmemiş gelir veya giderleri gösterdiğinden ve özkaynak değişim tablosuna aktarılmasında kullanılan bir ara tablo görevi üstlendiğinden dolayı çok önemli bir finansal tablodur (Oğuz, 2014: 136-137). Şirketin belirli bir döneme ait kapsamlı gelir tablosu aşağıdaki kalemleri içermektedir (Doğan ve Ertugay, 2010: 121-122):

- (i). Döneme ilişkin hasılatı
- (ii). Amortisman dan arındırılmış maliyetle ölçülen varlıkların bilanço dışı bırakılması neticesinde ortaya çıkan kazanç ve kayıpları
- (iii). Döneme ait finansman giderleri
- (iv). Özkaynak yöntemi dikkate alınarak takip edilen iştirak ve bağlı ortaklıkların kar veya zarar payları, yeniden sınıflandırılan bir finansal varlığın defter değeriyle gerçeğe uygun değer arasındaki farktan kaynaklanan kazanç ve kayıpları,
- (v). Döneme ait vergi giderleri
- (vi). Maliyetten arındırılmış gerçeğe uygun değerlerin ölçülmesinde veya durdurulan faaliyetlerin içerisinde yer alan varlık ya da varlık gruplarının elden çıkarılması sırasında muhasebeleştirilen vergi sonrası kazanç ya da kayıplarla durdurulan faaliyetlere ilişkin vergi sonrası zarar ya da karın toplam tutar,
- (vii). Döneme ilişkin kar ya da zararı
- (viii). Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilmiş olan iştirakler ve iş ortaklıkların gerçekleştirilmeyen zarar ya da kar payları hariç niteliğine göre gerçekleştirilmeden sınıflandırılabilen kar veya zarar bileşenlerinden her biri

- (ix).Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştirakler ya da iş ortaklarının gerçekleşmemiş zarar ya da kar payları
- (x). Döneme ait kapsamlı gelir
- (xi).Döneme ilişkin toplam kapsamlı gelirden, dönem karından veya zararından ana ortaklara ve azınlıklara düşen kısmı

Gelir tablosunda yer alan yukarıdaki kalemler esas alındığı zaman ekonomik açıdan işletmeye varlık girişi veya farklı şekillerde varlıklarda meydana gelen artış yaşıyorsa gelir olarak değerlendirilmelidir. Bunun tam tersi bir durum yaşandığı zaman ise gider olarak kabul edilmelidir.

İşletmenin olağan faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan gelirler hasılatı oluşturmaktadır. Hasılat temel olarak mal veya hizmet satışı ya da işletmeye ait varlıkların başkaları tarafından kullanılması sonucu işletmenin elde ettiği ekonomik faydalar olarak değerlendirilebilir. İşletmenin olağan faaliyetleri sonucu ortaya çıkan nakit ve benzeri, stoklar gibi varlıkların işletme dışına çıkması veya işletmeye ait varlıklarda yaşanan azalmalar gider olarak düşünülmelidir. Burada kapsamlı gelir ise; işletmenin ortaklarının dışında ortaya çıkan işlem ve diğer olaylar sonucu işletmenin özkaynaklarında ortaya çıkan değişim olarak ifade edilmelidir.

Benzer faaliyetlerden kaynaklı gelir ve giderler netleştirilmekte ve bu şekilde raporlanmaktadır. Ancak söz konusu gelir ve giderlerin önemli olanları ayrı ayrı gösterilir (Doğan ve Ertugay, 2010:123). Belirli bir tutarı bulunmayan kalemler gelir tablosunda yer almamaktadır.

Genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkelerinden hareket edilerek gelir tablosu düzenlenmektedir. Gelir tablosunun düzenlenmesinde ana faaliyetlere bağlı olarak gerçekleşen gelirler ve giderler gösterilir. Gelir tablosunda işletme adına devamlılık gösteren diğer olağan faaliyetlerden elde edilen gelir ve giderler ile devamlılık göstermeyen olağandışı gelir ve giderler ayrı ayrı gösterilir (Akdoğan ve Tenker, 1997:138).

İşletmenin brüt satış karı; brüt satışlardan indirimler, iadeler ve diğer indirimler ile satışların maliyeti düşülerek bulunmaktadır. Brüt satışlar işletmenin içinde bulunduğu dönem içerisinde esas faaliyetinin konusunu oluşturan mal ve hizmetlerin satışından sağlanan gelirlerdir. Ana kuruluşlarına, bağlı ortaklıklarına ve iştiraklerine yaptığı satışlar bilançonun dipnotlarında açıklanması gerekir. Satıştan yapılacak ıskontolar, iadeler ve indirimler gelir tablosunda ayrı ayrı gösterilmelidir. Bu durum şirketin ürettiği ve sattığı mal ve hizmetlerin tüketicilerin istek ve gereksinimlerini ne ölçüde karşıladığı açısından önemlidir. Satışların maliyeti, gelir tablosunun en önemli kalemidir. Dönem içerisinde alıcılara satılan veya devredilen mal ve hizmetlerin üretilmesi sırasında ya da satın alınırken yapılan giderler satışların maliyetlerini oluşturmaktadır. Yeni üretilen mamullerin veya mevcut malların geliştirilmesi sırasında yapılan giderler ile mevcut yöntem ve

geliştirilmesine yönelik yapılan giderler araştırma ve geliştirme giderleri arasında yer almaktadır. Mal ve hizmetin üretildiği andan tüketicieye ulaşana kadar yapılan giderler pazarlama ve satış ve dağıtım giderlerini oluşturmaktadır. İşletmenin mal ve hizmet üretimiyle doğrudan bağlantısı olmayan ve yönetimle ilgili olan giderler genel yönetim giderleridir. İşletmenin ana faaliyetlerin dışında devamlılık gösteren olağan faaliyetlerinden elde ettiği gelir ve karlar olağan gelir ve karlardır. Yine işletmenin esas faaliyetlerinde gösterilemeyen, diğer faaliyetlerle ilgili finansman giderleri dışındaki gider ve zararlar diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlardır. İşletmenin borçlandığı tutara ilişkin katlandığı ve varlıkların maliyetine eklenmediği faiz, komisyon, kur farkları vb. giderler finansman gideri olarak gösterilmektedir. İşletme için sık sık olmasını beklenmediği olay ve işlemlerin gerçekleşmesi sonucu ortaya çıkan kazanç ve önceki döneme ait gelirlerin hata veya unutulma nedeniyle gerçekleştikleri dönemde finansal tablolara yansıtılmayıp cari döneme yansıtılan tutarlar olağandışı gelir ve karlardır. Aynı şekilde işletme için sıklıkla olmasını beklemediği olay ve işlemlerden dolayı ortaya çıkan kayıp ve önceki dönemlerde giderlerin hata veya unutulması sebebiyle kendi dönemlerinde finansal tablolarda gösterilmeyip cari döneme yansıtılmak zorunda kalan tutarlar olağandışı gider ve zararlardır (Akdoğan ve Tenker, 1997:143-171).

Gelir tablosu şirket içerisinde karar alma sürecinde bulunan yöneticilere finansal durumu, performansı ve şirket içerisinde ortaya çıkan nakit akışlar için bilgi sağlamaktadır. Söz konusu kapsamlı gelir tablosu işletmenin bir dönemine ait finansal performansını göstermekte, gerçeğe uygun biçimde işletme faaliyetlerinin sonuçlarını raporlamaktadır.

4. Sınırlı Aynı Hak Tesisin Hasılat Payının Hesaplanmasına Dair Örnek Uygulama

Hazine taşınmazı üzerinde irtifak hakkı tesis edilen ve beş yıldızlı tatil köyü işleten bir firmanın devlet ödemiş olduğu vergiler dikkate alınmadan 2021 yılı gelir tablosu bilgilerinin Tablo 1'deki gibi olduğunu varsayalım.

Şirkete ait yukarıda gösterilen gelir tablosu verileri dikkate alınarak Hazine taşınmazları üzerinde tesis edilen sınırlı aynı haklara ilişkin ödenecek hasılat payı hesaplanacaktır.

324 Sıra Sayılı MEGT'in 14'üncü maddesinin "Hasılat Payları" başlıklı B bendinin 5'inci fıkrasına göre hasılat payının "Brüt Satışlar" tutarı dikkate alınarak hesaplanması gerekmektedir. HTİHY'ye göre ise, net satışlar, diğer faaliyetlerden olağan gelir ve karlar ile olağandışı gelir ve karların toplamı üzerinden tespit edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Buna göre Şirketin, Tebliği dikkate aldığı zaman gelir tablosunda bulunan "brüt satışlar" kaleminde bulunan bedel üzerinden hasılat payı hesaplaması gerekmektedir. Dolayısıyla Şirketin ödeyeceği hasılat payları, 2020 yılı için 230.000.000,00 TL ve 2021 yılı için 280.000.000,00 TL hasılat üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Hasılat payı şirketin devletle yapmış olduğu irtifak hakkı için tapu senedine yazılan hükümlerde ya da

kullanma izni sözleşmesinde yer alan hasılat payı oranına göre belirlenmektedir. Bu oran genellikle %1 olarak gösterildiği için bu örnek uygulamada da dikkate alınacaktır.

Buna göre şirketin ödeyeceği hasılat payı miktarı tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 1: Şirketin Gelir Tablosu

X Firması 01.01.2021- 31.12.2021 Döneme Ait Gelir Tablosu		2020 Hesap Yılı	2021 Hesap Yılı
A- Brüt Satışlar		230.000.000,00	280.000.000,00
1. Yurtiçi Satışlar		220.000.000,00	275.000.000,00
3. Diğer Geliler		10.000.000,00	5.000.000,00
B- Satıştan İndirimler (-)		1.700.000,00	2.500.000,00
1. Satıştan İadeler (-)		1.500.000,00	2.300.000,00
2. Satış İskontoları (-)		200.000,00	200.000,00
C- Net Satışlar		228.300.000,00	277.500.000,00
D- Satışların Maliyeti (-)		130.000.000,00	60.000.000,00
1. Satılan Mamullerin Maliyeti (-)		15.000.000,00	5.000.000,00
2. Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)		3.000.000,00	500.000,00
3. Satılan Hizmet Maliyeti (-)		112.000.000,00	54.500.000,00
Brüt Satış Karı ve Zararı		98.300.000,00	217.500.000,00
E- Faaliyet Giderleri (-)		12.000.000,00	15.000.000,00
2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri		10.000.000,00	13.700.000,00
3. Genel Yönetim Giderleri (-)		2.000.000,00	1.300.000,00
Faaliyet Karı ve Zararı		86.300.000,00	202.500.000,00
F- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar		8.000.000,00	25.500.000,00
3. Faiz Gelirleri		1.000.000,00	3.000.000,00
7. Kambiyo Karları		7.000.000,00	22.500.000,00
G- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar		25.000.000,00	5.000.000,00
2. Karşılık Giderleri		20.000.000,00	500.000,00
4. Kambiyo Zararları		5.000.000,00	4.500.000,00
H- Finansman Giderleri (-)		36.000.000,00	105.000.000,00
1. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri		36.000.000,00	105.000.000,00
Olağan Kar veya Zarar		33.300.000,00	118.000.000,00
İ- Olağandışı Gelir ve Karlar		1.700.000,00	400.000,00
2. Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar		1.700.000,00	400.000,00
J- Olağandışı Gider ve Zararlar (-)		300.000,00	100.000,00
3. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)		300.000,00	100.000,00
Dönem Karı veya Zararı		34.700.000,00	118.300.000,00
Dönem Net Karı veya Zararı		34.700.000,00	118.300.000,00

324 Sıra Sayılı MEGT’in 14’üncü maddesinin “Hasılat Payları” başlıklı B bendinin 5’inci fıkrasına göre hasılat payının “Brüt Satışlar” tutarı dikkate alınarak hesaplanması gerekmektedir. HTİHY’ye göre ise, net satışlar, diğer faaliyetlerden olağan gelir ve karlar ile olağandışı gelir ve karların toplamı üzerinden tespit edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Buna göre Şirketin, Tebliği dikkate aldığı zaman gelir tablosunda bulunan “brüt satışlar” kaleminde bulunan bedel üzerinden hasılat payı hesaplaması gerekmektedir. Dolayısıyla Şirketin ödeyeceği hasılat payları, 2020 yılı için 230.000.000,00 TL ve 2021 yılı için 280.000.000,00 TL hasılat üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Hasılat payı şirketin devletle yapmış olduğu irtifak hakkı için tapu senedine yazılan hükümlerde ya da kullanma izni sözleşmesinde yer alan hasılat payı oranına göre belirlenmektedir. Bu oran genellikle %1 olarak gösterildiği için bu örnek uygulamada da dikkate alınacaktır. Buna göre şirketin ödeyeceği hasılat payı miktarı tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2: Tebliğe Göre Hasılat Payı Hesaplama

	Hasılat	Hasılat Payı (Hasılat)X(%1)
2020 yılı	230.000.000,00	2.300.000,00
2021 yılı	280.000.000,00	2.800.000,00

Ancak HTİHY dikkate alınarak değerlendirme yapılmış olsaydı söz konusu şirketin net satışlar tutarı ele alınacaktı. Bu net satışların üzerine diğer olağan gelir ve karların; olağandışı gelir ve karların eklenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla Şirketin ödeyeceği hasılat payı;

Dönem Net Satışlar Tutarı+ Dönemin Olağan Gelir ve Karlar Toplam Tutarı + Dönemin Olağandışı Gelir ve Karlar Toplam Tutarı üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Şirketle ilgili söz konusu değerler tablo 3’te gösterilmiştir.

Tablo 3: HTİHY'ye Göre Hasılat Payı Hesaplanacak Tutar Tablosu

Yıllar	Net Satışlar (TL)	Diğer Olağan Gelir ve Karlar (TL)	Olağandışı Gelir ve Karlar (TL)	Hasılat Payı Hesaplanacak Tutar
2020	228.300.000,00	8.000.000,00	1.700.000,00	238.000.000,00
2021	277.500.000,00	25.500.000,00	400.000,00	303.400.000,00

HTİHY'de belirtilen hükümler dikkate alındığı zaman Şirket, 2020 yılı için gerçekleşen net satışlar (228.300.000,00 TL), diğer olağan gelir ve karlar (8.000.000,00 TL) ve olağandışı gelir ve karlar (1.700.000,00 TL) toplamı olan 238.000.000,00 TL üzerinden hasılat payı hesaplaması gerekmektedir. Aynı şekilde şirket 2021 yılı için gerçekleşen net satışlar (277.500.000,00 TL), diğer olağan gelir ve karlar (25.500.000,00 TL) ve olağandışı gelir ve karlar (400.000,00 TL) toplamı olan 303.400.000,00 TL üzerinden hasılat payı hesaplaması gerekmektedir. Söz konusu yıllar için Şirketin ödeyeceği hasılat payı aşağıda gösterilmiştir:

$$2020 \text{ yılı için Hasılat Payı Bedeli} = 238.000.000,00 \times \%1 = 2.380.000,00 \text{ TL}$$

$$2021 \text{ yılı için Hasılat Payı Bedeli} = 303.400.000,00 \times \%1 = 3.034.000,00 \text{ TL}$$

Şirket, HTİHY ve Tebliği esas alarak devlete ödemek zorunda olduğu hasılat payını hesapladığı zaman farklı bedeller çıkmaktadır. Bu durum aşağıda gösterilmeye çalışılmıştır. Buna göre; HTİHY'de yer alan düzenlemeye göre devlet daha fazla hasılat payı elde etmektedir. Diğer taraftan ise şirket Tebliğe göre daha az hasılat payı ödemektedir.

Tablo 4: Hasılat Payının Karşılaştırılması

Yıllar	324 Sıra Sayılı MEGT Dikkate Alındığı Zaman	HTİHY Dikkate Alındığı Zaman
2020	2.300.000,00	2.380.000,00
2021	2.800.000,00	3.034.000,00

İrtifak hakkı tesis edilen turizm sektörü dışında şirketin başkaca bir faaliyeti bulunmuyorsa ilgili yıllar elde etmiş olduğu gelir ve giderlerin tamamı gelir tablosunda gösterilmektedir. Dolayısıyla şirketin gelir tablosunda yer alan "brüt satışlar" kalemini dikkate alarak devletin alması gereken hasılat payını tam olarak hesaplanmaktadır. HTİHY dikkate alınarak hesaplanan hasılat payı hesabında ise şirkete ait olağan ve olağandışı gelir ve karlar dikkate alınırken olağan ve olağandışı gider ve zararları ve finansman giderleri hesaplamaya dâhil edilmemektedir. Şirketin o dönem için yapmış olduğu "Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar" ve "Olağandışı Gider ve Zararlar" kanunen kabul edilebilir giderler olduğu düşünülmektedir. İşletmenin esas faaliyetleri dışında diğer faaliyetlerden elde etmiş olduğu (iştirakler ve bağlı ortaklardan elde etmiş olduğu faiz ile diğer temettü gelirleri, kambiyo karları, kira gelirleri gibi) gelir ve karlar dikkate alınırken gider ve zararlar (kambiyo zararları, faiz vb.) dikkate alınmamıştır. Yine işletmenin olağan faaliyetlerinden bağımsız olan ve düzenli ortaya çıkması beklenmeyen gelir ve giderler hesaplamada dikkate alınırken gider ve zararlar dikkate alınmamıştır. Yine gelir tablosu kalemlerinden finansman

giderleri, hasılat payı hesaplanırken dikkate alınması gerekir. Finansman giderleri işletmenin borçları için katlanmış olduğu ve varlıkların maliyetine dâhil etmediği faiz, kur farkları, komisyon vb. diğer giderleri kapsamaktadır (Millî Eğitim Bakanlığı, 2011:12). Diğer taraftan turizm sektörüyle uğraşan bir şirketin pazarlama satış ve dağıtım giderleri de o yıl için yapılmış olan giderler arasında gösterilmelidir. Çünkü pazarlama satış ve dağıtım giderleri hesabı mal ve hizmetlerin pazarlanması, satışı ve dağıtım faaliyetleriyle ilgili giderlerdir. Dolayısıyla hizmet sektörlerinden birisi olan turizm için yapılan giderler sunulan hizmetle doğrudan bağlantılı olduğu değerlendirilmektedir. Ancak hem HTİHY hem de Tebliğ'de hasılat payı hesabı yapılırken yukarıda bahsedilen gider kalemlerin hiçbiri hesaplamaya dâhil edilmemiştir.

5. Sonuç ve Değerlendirme

Devletin Hazine arazileri üzerinde irtifak hakkı ve kullanma izni lehine tesis ettiği şirketlerden alacağı hasılat payının hesabıyla ilgili yasal mevzuatta yer alan düzenlemeler dikkate alındığı zaman uygulama birliğinin bulunmadığı görülmektedir. HTİHY dikkate alınarak hasılat payı hesaplanırken şirketin beyan ettiği yıla dair gelir tablosundaki net satışlar, diğer olağan gelir ve karlar ve olağandışı gelir ve karlar hesabının toplamı üzerinden belirlenmektedir. 324 Sıra Sayılı MEGT'ye göre şirketin beyan ettiği yıla ait hazırlanmış olduğu gelir tablosundaki "brüt satışlar" kalemi dikkate alınarak hasılat payı alınmaktadır. Daha önceki yıllarda yapılan kullanma izni ve irtifak hakkı tesis edilen taşınmazlar için şirketlerle yapılan sözleşme ve tapuda yazılan hükümlerde hasılat payıyla ilgili belirlenmiş oran üzerinden hasılat payı alınmaktadır. Tüm bu değerlendirmeler ışığında sınırlı aynı hak tesis edilen şirketlerden ya da kurumlardan alınacak hasılat payıyla ilgili mevzuatta ve sözleşmelerde yer alan hükümlerin tamamında ortak bir düzenlemenin yapılması gerekmektedir.

Çalışmada yer alan örnek uygulamada MEGT dikkate alındığı zaman şirketten hasılat payı miktarı 2020 yılı için 2.300.000,00 TL, 2021 yılı için 2.800.000,00 TL iken HTİHY dikkate alındığı zaman şirketten alınan hasılat payı miktarı 2020 yılı için 2.380.000,00 TL, 2021 yılı için 3.034.000,00 TL'dir. Dolayısıyla devlet, sınırlı aynı hak tesis ettiği şirketlerden HTİHY daha fazla hasılat payı almaktadır. Bu bağlamda devlet, sınırlı aynı hak tesis ettiği tüm taşınmazlar için HTİHY'de yer alan hasılat payı düzenlemeye paralel olarak uygulama yapması gerekmektedir.

Mevzuatta yer alan düzenlemelere göre sınırlı aynı hak tesis edilen şirketin beyan ettiği döneme ilişkin hazırlanmış olduğu gelir tablosunda bazı kalemlerin hasılat payı hesabına dâhil edilmediği görülmektedir. Turizm gibi hizmet sektöründe

faaliyet gösteren şirketlerin ana faaliyetleriyle bağlantılı olarak pazarlama satış ve dağıtım giderlerinin, finansman giderlerinin hesaplamaya dâhil edilmesi gerektiği düşünülmektedir. Bundan başka küreselleşmeyle birlikte muhasebe alanında tüm dünyada uygulama birliğini sağlamaya yönelik yapılan muhasebe standartlarına uygun olarak hasılat payıyla ilgili düzenlemeler yapılmalıdır. Dolayısıyla hasılat payının hesaplanmasının nasıl olacağıyla ilgili muhasebe alanında yetkili kuruluşlar olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ve TÜRMOB'dan görüş alınmalı ve alınan görüşe göre hasılat payının hesaplanmasıyla ilgili karmaşıklık tamamıyla ortadan kaldırılmalıdır. Getirilecek olan düzenleme Hazine taşınmazları üzerinde gerçekleşen ve gerçekleşecek olan tüm sınırlı ayni hak tesisleri için uygulanabilir olmalıdır.

Hasılat payı hesabı yapılırken brüt satışlarla bağlantılı olarak satıştan indirim ve satış ıskontoları gibi kalemler dikkate alınarak net satışlar kalemi hesaba katılmıştır. Fakat satışların maliyeti, sınırlı ayni hak tesis edilen şirketle doğrudan bağlantılı olağan ve olağandışı gider ve zarar kalemleri ise hesaba katılmamıştır. Şirketler faaliyetlerini icra ederken gerçekleşen doğrudan giderler de hasılat payının hesaplanmasında dikkate alınmalıdır. Dolayısıyla hasılat payı hesabı yapılırken şirketin sınırlı ayni hak tesisleriyle faaliyetlerini gerçekleştirirken yapmış olduğu doğrudan gelir ve gider kalemlerin tamamı yer almalıdır. Bu noktada hasılat payının hesaplanmasında yeniden düzenleme yapılması yerinde olacaktır. Yapılacak olan düzenlemede gelir tablosunda yer alan kalemlerden hangilerinin hesaba dâhil edileceği hususunda bütün gelir tablosu kalemlerinin özelliklerine göre değerlendirilme yapılması gereklidir. Dolayısıyla Türkiye'de muhasebe alanında yetkin kuruluşlar olan KGK, TÜRMOB gibi önemli kuruluşlardan gerekli desteğin alınması gerekmektedir.

Tüm bu değerlendirmeler ışığında sınırlı ayni hak tesis edilen taşınmazlar üzerinde gerçekleştirilen faaliyetler sonucunda alınacak hasılat payının hesabında muhasebe alanında yer alan güncel gelişmelere göre yeniden değerlendirme yapılmalı, Türkiye'de muhasebe alanında yetki kuruluşların görüşüne başvurulmalı ve mevzuatta uygulama birliğine gidilmelidir. Tüm bu bahsedilen değerlendirmeler dikkate alındığı takdirde hem devletin hem de sınırlı ayni hak sahibinin hakkının korunacağı düşünülmektedir.

Kaynakça

- Akdoğan, N., & Tenker, N. (1997). *Finansal Tablolar ve Mali Tablolar Analiz Teknikleri*. İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları.
- Doğan, M., & Ertugay, E. (2010). Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Göre Kapsamlı Gelir Tablosu ve Örnek Uygulama. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 3(3), 117-138.

- KGK (2018). TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu. *24/05/2018 Tarihli ve 30430 Sayılı Resmi Gazete*.
- Maliye Bakanlığı (2007). Hazine Taşınmazları İdaresi Hakkında Yönetmelik. *19/06/2007 Tarihli ve 26557 Sayılı Resmi Gazete*.
- Maliye Bakanlığı (2009). 324 Sıra Sayılı Milli Emlak Genel Tebliği. *26/04/2009 Tarihli ve 27211 Sayılı Resmi Gazete*.
- Milli Eğitim Bakanlığı (2011). Gelir Tablosu. (Erişim Tarihi: 01.11.2022), http://www.megep.meb.gov.tr/mte_program_modul/mo_duller_pdf/Gelir%20Tablosu.pdf.
- Milli Emlak Genel Müdürlüğü (2022). İrtifak Hakkı. (Erişim Tarihi: 01/11/2022), <https://webdosya.csb.gov.tr/db/milliemlak/dokumanlar/irtifak-hakki-63272-20220603141250.pdf>.
- Oğuz, M. (2014). *Kapsamlı Gelir Tablosu ve Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi. Balıkesir: Balıkesir Üniversitesi.
- TBMM (2001). 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu. *08/12/2001 tarihli ve 24607 Sayılı Resmi Gazete*.

Extended Summary

Purpose

The aim of the study was to determine how to calculate the share of revenue to be paid to the state from the revenue obtained by the beneficiary, who has limited real rights on the immovables under the ownership of the Treasury and the places under the rule and disposal of the state, as a result of the activities carried out during the activity period, in the field of accounting based on the malfunctions in the regulations in the legislation. It was emphasized that a re-evaluation should be made according to the current developments.

Literature Review

Regarding the establishment of limited real rights, the regulations in the Civil Code and the Law on the Evaluation of Immovable Property Owned by the regulations in 4706 (No) Evaluation of Immovable Property Owned by the Treasury and Amending the Value Added Tax Law, State Procurement Law, Regulation on Treasury Immovables Administration (RTIA) and 324 and 327 (No) National Real Estate Communiqué (NREC) were examined. Regarding the receipt of the revenue share, the regulations in the Regulation on the Administration of Treasury Real Estates and 324 National Real Estate General Communiqué were tried to be compared by taking into account the items in the income statement.

Methodology

The regulations in the Regulation on the Administration of Treasury Immovables and 324 (no) the National Real Estate General Communiqué regarding the share of the revenue obtained by the beneficiary with limited real rights as a result of the activities carried out during the activity period were compared. The differences in the regulations in the legislation are indicated by taking into account the characteristics of the income statement items and are explained with a sample application.

Findings

When the regulations in the legal legislation regarding the calculation of the revenue share to be received from the companies established by the state in favor of the easement right and usage permit on the Treasury lands are taken into account, it is seen that there is no unity of implementation. While calculating the revenue share, taking into account RTIA, the net sales in the income statement for the year declared by the company are determined over the sum of other ordinary income and profits and extraordinary income and profits account. According to 324 number NREC, revenue share is taken by taking into account the "gross sales" item in the income statement prepared by the company for the year declared. For immovables for which occupancy permits and servitude right were established in previous years, a revenue share is taken over the rate determined regarding the revenue share in the contracts made with the companies and the provisions written in the

title deed. For immovables for which occupancy permits and servitude right were established in previous years, a revenue share is taken over the rate determined regarding the revenue share in the contracts made with the companies and the provisions written in the title deed.

A common arrangement should be made in all of the provisions in the legislation and contracts regarding the revenue share to be received from companies or institutions with limited real rights. For all immovables for which limited real rights are established, an application should be made in parallel with the revenue share regulation in RTIA. Opinions should be sought from the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority (ASA) and TÜRMOB, which are authorized institutions in the field of accounting, on how to calculate the revenue share, and the complexity of calculating the revenue share should be completely eliminated. The regulation to be introduced should be applicable to all limited real rights facilities that have been or will be realized on Treasury immovables. In the arrangement to be made, it is necessary to evaluate which of the items in the income statement will be included in the account, according to the characteristics of all income statement items. In the calculation of the revenue share to be received as a result of the activities carried out on the immovables for which limited real rights are established, a re-evaluation should be made according to the current developments in the field of accounting, the opinion of the authorities in the field of accounting in Turkey should be consulted, and implementation unity should be reached in the legislation. Considering all these evaluations, it is stated that it is thought that the rights of both the state and the limited real right holder will be protected.