

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**Gelir Kanunları Usul Grup Müdürlüğü**

Sayı : 27575268-105[313-2018-424]-E.77357

11.03.2019

Konu : Kamu özel işbirliği modeli çerçevesinde inşa edilen ve faaliyete başlayan şehir hastanelerinin bina ve ekipmanlarının aktifleştirilmesi ve yatırımın itfası.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden;

- 6428 sayılı Kanun kapsamında kamu özel işbirliği modeli çerçevesinde Hazinesinin özel mülkiyetindeki arazi üzerine şehir hastanesi inşasına ilişkin olarak, ihaleyi kazanan istekliler tarafından kurulan "özel amaçlı şirket" (SPV) adına "inşaat süresi + 25 yılı" kapsayacak şekilde bağımsız üst hakkı tesis edildiği,
- SPV'nin, sözleşme konusu hastanenin kullanıma hazır hale getirilmesinden ve kullanım süresince ihtiyaç duyulacak hizmetlerin ifasından idareye karşı yükümlü olduğu,
- Hastane yatırımının, bina inşası yanı sıra hastanenin faaliyete geçebilmesi için gerekli olan mefruşat ve tıbbi donanımı da kapsadığı ve bir bütün halinde idarenin kullanımına bırakıldığı,
- SPV'nin yatırım süresince üç tür gelir elde ettiği; bunlardan birincisinin, her üç ayda bir tahsil edilen ve enflasyon ve döviz kurundaki artışa bağlı olarak belirlenen bir formüle göre güncellenen kira geliri; ikincisinin, sunulacak 19 adet hizmet karşılığı tahsil edilecek olan hizmet geliri (bunlardan olağanüstü bakım ve onarım dışında kalanların beşinci yılın sonunda tekrar ihaleye çıkarılarak daha uygun fiyat teklif eden bir istekli çıkması halinde, hizmetleri sunma hakkının bu kişilere devredileceği); üçüncüsünün, hastane yerleşkesindeki restoran, kafeterya vb. faaliyetlerin yürütülmesine ilişkin, projede belirlenmiş ve 25 yıl boyunca SPV'nin tasarrufunda kalan ticari alanların işletilmesinden/kiralanmasından elde edilen gelir olduğu,
- Kamu özel işbirliği modeli çerçevesinde inşa edilen ve faaliyete başlayan şehir hastanelerinin bina ve ekipmanlarının aktifleştirilmesinin ve yatırımın itfasının, Başkanlığımızca benzer bir konuda verilen 13/11/2017 tarihli ve 447198 sayılı özelge kapsamında değerlendirildiği, ancak;

- Kira gelirlerini oluşturan üç aylık taksitler, döviz kuru ve enflasyondaki değişimlere endeksli olması nedeniyle sabit olmadığından ve dolayısıyla önceden tahmin edilemediğinden, finansal kiralama hükümlerine göre taksitlerin gelir yazılacak tutarlarının tespitine yönelik olarak kira ödemelerinin net bugünkü değerini toplam yatırım bedeline eşitleyecek faiz oranına göre oluşturulması gereken itfa tablosunda, taksit tutarı olarak ilk taksit tutarının mı esas alınacağı; taksit tutarı güncellendikçe oluşan yeni taksit tutarı esas alınarak yeni bir itfa tablosu mu hazırlanacağı; itfa tablosunun değiştirilmemesi durumunda, ilk taksit tutarına göre belirlenen itfa tablosu değiştirilmeksizin döviz kuru ve enflasyondan kaynaklanan farkların ortaya çıktığı dönemde gelir olarak mı dikkate alınacağı (sözleşme hükümlerine göre taksit tutarı azalmamaktadır, örneğin enflasyonun negatif olduğu döneme ilişkin taksit önceki dönem taksit tutarından daha düşük olmamaktadır.),
- Yatırımın gerçekleştirilmesi amacıyla döviz cinsinden uzun vadeli kredilerin kullanılması ve hastanenin sözleşme gereğince idarenin kullanımına yıl içinde (örneğin Haziran 2017) bırakılması durumunda, yıl sonuna kadar bu kredilere ilişkin ortaya çıkacak faiz ve kur farklarının maliyet bedeline mi dahil edileceği, yoksa dönem gideri olarak mı dikkate alınacağı,
- Hastane yerleşkesinde yer alan ve kullanımı 25 yıl süresince şirketiniz tasarrufunda olan kiralanabilir/işletilebilir ticari alanlara ilişkin inşaat maliyetlerinin, finansal kiralama tablosu oluşturulurken yatırım maliyetine dahil edilip edilmeyeceği; bu alanların ayrıca dikkate alınması durumunda toplam ticari alanların, toplam alana oranının dağıtım anahtarı olarak kullanılıp kullanılmayacağı,
- Hastane yerleşkesinde, hastanenin idareye devir sözleşme tarihinden sonra inşa edilen ticari alanların ne şekilde itfa edileceği hususlarında tereddüt hasıl olduğu belirtilerek, söz konusu tereddüde konu hususlar hakkında Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmaktadır.

4721 sayılı Türk Medeni Kanununun;

- (704/2) maddesinde, arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümlerin taşınmaz mülkiyetinin konusunu oluşturduğu,

- 726 ncı maddesinde, bir üst irtifakına dayalı olarak başkasına ait bir arazinin altında veya üstünde sürekli kalmak üzere inşa edilen yapıların mülkiyetinin irtifak hakkı sahibine ait olduğu,

- 826 ncı maddesinde, bir taşınmaz malikinın üçüncü kişi lehine arazisinin altında veya üstünde yapı yapmak veya mevcut bir yapıyı muhafaza etmek yetkisi veren bir irtifak hakkı kurabileceği, aksi kararlaştırılmış olmadıkça bu hakkın devredilebileceği ve mirasçılara geçebileceği, üst hakkı bağımsız ve sürekli nitelikte ise üst hakkı sahibinin istemi üzerine tapu kütüğüne taşınmaz olarak kaydedilebileceği ve en az otuz yıl için kurulan üst hakkının sürekli nitelikte olduğu,

- 998 inci maddesinde, tapu siciline taşınmaz olarak; araziler, taşınmazlar üzerindeki bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyetine konu olan bağımsız bölümlerin kaydedilebileceği, bağımsız ve sürekli hakların kaydedilmesi için gerekli koşullar ve usullerin tüzükle belirleneceği ve süreklilik koşulunun gerçekleşmesi için hakkın süresiz veya en az otuz yıl süreli olması gerektiği,

hüküm altına alınmıştır.

Bu bağlamda, üst hakkı;

- Kurulması ve kütüğe tescil şekli bakımından irtifak hakkı olan üst hakkı (TMK madde 726),
- Bağımsız ve sürekli (müstakil ve daimi) hak olan üst hakkı (TMK madde 826)

olmak üzere iki ayrı şekilde olabilmektedir. İrtifak hakkı olan üst hakkı, tapu kütüğüne tescil ile kurulmakta olup, üst hakkı sahibine yapı üzerinde irtifaka bağlı bir mülkiyet hakkı sağlamaktadır. Müstakil ve bağımsız nitelik kazanmayan üst hakkı tesisi, sadece taşınmaz malın tapu kütüğü sayfasının "İrtifak Hakları" sütununda irtifak hakkı şeklinde üst hakkı olarak tescil edilmek suretiyle kurulabilmektedir. Müstakil ve daimi nitelikte olan üst hakkının, bir taşınmaz mal gibi ayrı bir tapu kütük sayfasına kaydedilebilmesi için; üst hakkı sahibinin isteminin olması, 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. Ayrıca, üst hakkı konusu olan bina inşa edilmiş ise bu irtifakın bina üzerinde sağladığı mülkiyet de, tabi olduğu irtifakın ayrı sahifeye kaydedilmiş olması ve gayrimenkul gibi muamele görmesi dolayısıyla bir gayrimenkul mülkiyeti gibi devredilmekte, rehnedilmekte ve mahiyetinin müsaade ettiği haklarla kayıtlanamabilmektedir.

Bununla birlikte, 6428 sayılı Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Tesis Yapıtırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun (1/1) maddesinde, Kanunun amacının; ihale ile özel hukuk hükümlerine göre, kamu özel iş birliği modeli çerçevesinde; Sağlık Bakanlığı ve bağlı kuruluşlarınca yapılmasına ihtiyaç duyulan tesislerin, ön proje, ön fizibilite raporu ve belirlenecek temel standartlar çerçevesinde, Hazinenin özel mülkiyetindeki taşınmazlar üzerinde sözleşmede belirtilen sabit yatırım dönemi hariç otuz yılı geçmemek üzere bağımsız ve sürekli nitelikte üst hakkı tesis edilmek suretiyle yaptırılması, mevcut tesislerin yenilenmesinin sağlanması ve bu projeler için alınacak danışmanlık, araştırma geliştirme hizmetleri ile ileri teknoloji ya da yüksek mali kaynak gerektiren bazı hizmetlerin gördürülmesine ilişkin usul ve esasların belirlenmesi olduğu hükme bağlanmış olup, aynı Kanunun;

- (1/2) maddesinde, Kanun uygulamasında;

- "Kullanım bedeli"nin, bedelin bir unsuru olup **tesislerin kullanımı karşılığında** dönemsel olarak idare tarafından yükleniciye ödenen ve sözleşmede belirlenen bedeli,
- "Tesis"in, sözleşme hükümlerine göre yüklenici tarafından yapılan ve Bakanlığın ve bağlı kuruluşlarının kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle tanımlanan görev ve yetkileri ile ilgili iş ve işlemlerini yerine getirmek için kullanacağı **bina ve yapıları**,
- "Üst hakkı sözleşmesi"nin, **tesislerin ve ticari hizmet alanlarının** Hazinenin özel mülkiyetindeki taşınmazlar üzerinde yaptırılması için, bu taşınmazlar üzerinde yüklenici lehine bedelsiz olarak sözleşmede belirtilen sabit yatırım dönemi hariç otuz yılı geçmemek şartıyla, bağımsız ve sürekli nitelikte üst hakkı tesis edilmesi amacıyla düzenlenecek sözleşme ve eklerini

ifade ettiği,

- (2/1) maddesinde, Sağlık Bakanlığı ve bağlı kuruluşlarının; ön proje, ön fizibilite raporu, temel standartlar ile ihale dokümanı ve sözleşme hükümleri çerçevesinde, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yüklenici lehine bedelsiz olarak tesis edilecek bağımsız ve sürekli nitelikteki üst hakkı sözleşmesinde belirtilen şartlarla Hazinesinin özel mülkiyetindeki taşınmazları üzerinde, sözleşmede belirlenecek bedel karşılığında tesis yaptırabileceği,

- 7 nci maddesinde, bu Kanuna göre idare ile yüklenici arasında imzalanan yapım sözleşmesi süresi sonunda yerleşkenin, her türlü borç ve taahhütten arı, bakımlı, çalışır ve kullanılabilir durumda bedelsiz olarak kendiliğinden idareye geçeceği

hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 262 nci maddesinde, maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade ettiği,

- 269 uncu maddesinde, iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği ve gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatının, tesisat ve makinelerin, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayri maddi hakların gayrimenkuller gibi değerlendirileceği,

- 270 inci maddesinde, gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, makina ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderlerinin, mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderlerin gireceği; noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükelleflerin serbest olduğu,

- 271 inci maddesinde, inşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makina ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderlerinin, satın alma bedeli yerine geçeceği,

- 273 üncü maddesinde, alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşyanın maliyet bedeli ile değerlendirileceği, bunların maliyet bedeline giren giderlerin, satın alma bedelinden gayri komisyon ve nakliye giderleri gibi özel giderler olduğu, imal edilen alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda imal giderlerinin satın alma bedeli yerine geçeceği,

- 280 inci maddesinde, yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirileceği, borsa rayicinin tekerrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedelinin esas alınacağı; yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kurun Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit olunacağı, bu madde hükmünün yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da cari olduğu,

- 313 üncü maddesinde, işletmede 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 edilmesinin amortisman mevzuunu teşkil edeceği

hükme bağlanmıştır.

Bunun yanı sıra, Vergi Usul Kanunu uygulamasında, finansal kiralama olarak değerlendirilecek işlemler, bu işlemlere konu olan iktisadî kıymet ile sözleşmeden doğan hak, borç ve alacakların değerlendirilmesi ile iktisadî kıymet ve sözleşmeden doğan hakkın itfası mezkûr Kanununun mükerrer 290 ıncı maddesinde düzenlenmiş olup, bahse konu maddenin uygulama usul ve esaslarına ilişkin açıklamalar ise 319 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yapılmıştır.

Ayrıca, mezkûr Kanunun uygulamasına ilişkin- 319 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, finansal kiralama uygulamasında kiralayan şirketler tarafından iktisadi kıymetin satın alınmasında Türk Lirası veya döviz cinsinden kredi kullanılmış ise, ilk yıl için ödenen kur farkları ve faiz giderlerinin, sözleşme yapılmasından önce kıymetin maliyetine ilave edilebilecek olması halinde maliyet bedeline ilave edileceği, aksi halde ve diğer yıllarda ise gider kaydedileceği açıklanmıştır.

Buna göre;

1- Mülkiyeti Hazineye ait arazi üzerinde şirketiniz lehine tesis edilen bağımsız ve sürekli üst hakkı kapsamında şirketinizce yapılan tesisler ve ilgili ekipmanların maliyet bedeli ile değerlendirilerek aktifleştirilmesi,

2- Yap-kirala-devret modeli kapsamında Sağlık Bakanlığına kiralanın tesis ve ilgili ekipmanlara ilişkin olarak; kiralama ve adı geçen Bakanlığa kira süresi sonunda devredilmesi işlemlerinin, Vergi Usul Kanununun mükerrer 290 ıncı maddesinde yer alan "*İktisadî kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi*" şartını sağlıyor olması nedeniyle, anılan madde uyarınca finansal kiralama olarak değerlendirilmesi nedeniyle, söz konusu iktisadi kıymetlerin değerlendirme ve itfasında mezkûr madde ve ilgili ikincil mevzuat düzenlemeleri çerçevesinde işlem tesis edilmesi,

3- Finansal kiralama kapsamında toplam kira bedelinin, bir başka deyişle toplam alacak tutarının belirlenmesi ve kayıtlara alınmasında ilk taksit tutarının dikkate alınması, daha sonra enflasyon ve kur farklarına bağlı olarak taksit tutarının değişmesi durumunda yeni bir itfa tablosunun hazırlanmaması, ancak söz konusu taksit tutarlarında meydana gelen farkların ilgili dönemlerde kar/zarar hesaplarına alınması,

4- Kiralamaya konu iktisadi kıymetler için Türk Lirası veya döviz cinsinden kredi kullanılmış olması halinde, kiralamanın başladığı tarihe kadar olan kısmın kiralamaya konu kıymet maliyet bedeline ilave edilmesi, sonraki dönemlerde ortaya çıkanların gider kaydedilmesi,

5- Hastane yerleşkesindeki restoran, kafeterya vb. faaliyetlerin yürütülmesine ilişkin olarak, projede belirlenmiş ve 25 yıl boyunca şirketiniz tasarrufunda kalacağı belirtilen (adı geçen Bakanlığa kiralanmayan) ticari alanların ve ekipmanlarının, finansal kiralama tablosu oluşturulurken kiralamaya konu kıymet maliyet bedeline dahil edilmemesi, bu kıymetlerin finansal kiralama konusu kıymetten ayrı olarak tespit edilmiş maliyet bedeli ile değerlendirilerek aktifleştirilmesi (bu bedelin tespitinde uygun dağıtım anahtarlarının kullanılması gerektiği tabiidir) ve 333 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki amortisman listesinde öngörülen faydalı ömür ve amortisman oranları dikkate alınarak itfa edilmesi, listede yer almayan amortisman tabii iktisadi kıymetlere uygulanacak amortisman oranlarının belirlenmesi için Hazine ve Maliye Bakanlığına (Gelir İdaresi Başkanlığına) müracaat edilmesi; faydalı ömrü üst hakkı süresinden fazla olan iktisadi kıymetlerin (şirketinizin aktifinde kalmaya devam edenler

hariç), maliyet bedelinin henüz itfa edilememiş kısmının (net defter değerinin), üst hakkının sona erdiği yılda bir defada gider yazılmak suretiyle itfa edilmesi,

6- Hastane yerleşkesinde hastane idareye devredildikten sonra inşa edilen yeni ticari alanların da yukarıda 5 no.lu ayırında belirtilen esas doğrultusunda aktifleştirilmesi ve itfa edilmesi

icap etmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(\*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(\*\*) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(\*\*\*) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.