

T.C.

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

**Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı**

**Gelir Kanunları Usul Grup Müdürlüğü**

Sayı : 27575268-105[2020-586]-48123

08.02.2021

Konu : Yap-İşlet-Devret modeline göre yapılan otoyol kısımlarının görevli şirketin aktifine kaydedilip kaydedilmeyeceği ve ne şekilde itfa edileceği hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eki özelge talep açıklaması ile "... Otoyolunun Yap-İşlet-Devret Modeli ile Yapılması, İşletilmesi ve Devri İşine Ait Sözleşme"nin tetkikinden;

- "...Otoyolunun Yap-İşlet-Devret Modeli ile Yapılması, İşletilmesi ve Devri İşini"nin görevli şirket olarak tarafınızca üstlenildiği,

- Karayolları Genel Müdürlüğü ile şirketiniz arasında akdedilen söz konusu sözleşmenin;

\* 5 inci maddesinde, sözleşmede yer alan;

Kabul: Sözleşme konusu 4 (dört) kesimin hepsinin trafik garantisi koşullarının da işleyeceği şekilde kabul edilmiş olmasını,

Kesim Kabulü: Her bir kesimin ayrı ayrı trafik garantisi koşullarının işleyeceği şekilde kabulünü,

Kısmi Kabul: Proje'deki herhangi bir kısmın, trafik garantisi koşullarını taşımamakla birlikte trafiğe açılması için, Kesim Kabulü yapılmaya kadar kabulünü

ifade ettiği,

\* 10 uncu maddesinin altıncı paragrafında, görevli şirketin, 29 uncu maddede belirtilen kesimlerin her biri için ayrı ayrı işletmeye alınması maksadıyla kesim kabulü talebinde bulunabileceği, kesimlerin kabulünde yukarıdaki işlemlerin aynen uygulanacağı, 4 kesimin de ayrı ayrı kesim kabullerinin tamamlanmasının Otoyol'un Kabul'ünün yapılması anlamını taşıyacağı,

\* 29 uncu maddesinde, bu projede 4 ayrı kesim halinde trafik garantisi öngörüldüğü, bu kesimlerin; 1. Kesim: ..., 2. Kesim: ..., 3. Kesim: ... ayrımı, 4. Kesim: ... olduğu

sözleşme hükümlerinin yer aldığı,

- Söz konusu işe ilişkin proje sözleşmesinin tek ve işin bir bütün olmasına rağmen 2016 yılından itibaren projenin muhtelif tarihlerde tamamlanmış kesimlerinin, söz konusu tarihlerde aktifleştirme işlemlerinin yapılarak işletmeye açıldığı, bu durumun farklı yıllarda (2016-2019) meydana gelmesi nedeniyle her bir aktifleştirilen kesim için ayrı bir duran varlık hesabı açılmak suretiyle amortisman ayrılmaya başlanıldığı,

- Aktifleştirilen kesimlere ilişkin oluşan finansman giderleri ve kur farklarının aktife alındığı yılın sonuna kadarki döneme isabet eden kısmının duran varlık maliyetine eklenerek amortisman yöntemiyle itfa edilmeye başlanıldığı, aktife alındıktan sonraki yıl için ise seçimlik hakkınız kullanılarak ilgili kesim için oluşan finansman giderleri ve kur farklarının dönem giderlerine dahil edildiği, söz konusu giderlerin sonraki yıllarda da aynı şekilde gider yazılmaya devam edileceği,

- 2020 yılında aktifleştirilen diğer kesimler için yılın sonuna kadar oluşan kur farkı ve finansman giderlerinin de maliyete ekleneceği

hususlarından bahisle, her bir kesimin aktife alındığı yıldan sonraki yıllara ilişkin finansman giderleri ve kur farkının maliyete eklenebilmesi veya ilgili dönemde doğrudan gider yazılabilmesi yönündeki seçimlik hakkınızı her bir kesim için ayrı ayrı belirlemenizin vergi kanunları karşısındaki durumu hakkında Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 269 uncu maddesinde, "*İktisadi işletmelere dahil bilümm gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir.*

*Bu kanuna göre, aşağıda yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirilir:*

1. *Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı;*

2. *Tesisat ve makinalar;*

3. *Gemiler ve diğer taşıtlar;*

4. *Gayrimaddi haklar."*

- 272 nci maddesinde, "*Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.*

...

*Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir.*

- 313 üncü maddesinde, "*İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.*

*İlgili mevzuat gereğince sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak devlete veya devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortisman 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.*

...",

- 315 inci maddesinde, "*Mükellefler amortisman tabi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.*",

- 320 nci maddesinde, "*Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar...*",

- 327 nci maddesinde, "*Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran ve 272 nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanın veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır.*"

hükümleri yer almaktadır.

Ayrıca, 163 ve 334 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerine göre;

- Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmektedir. İşletme dönemine ait olanların ise, ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirmek suretiyle amortisman tabi tutulması mümkün bulunmaktadır.

- Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyeti ile ilişkilendirilmesi (aleyhe/lehe olma durumuna göre maliyete eklenmesi/düşülmesi) zorunludur. Aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, aleyhe/lehe olma durumuna göre, ait oldukları yıllarda gider/gelir yazılması ya da maliyetle ilişkilendirilmesi imkanı bulunmaktadır.

Öte yandan, aktife girme kavramı iktisadi kıymetin iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilmesini, değerlendirme gününde envantere dahil olmasını ve kullanılmaya hazır halde bulundurulmasını ifade etmektedir.

Bu çerçevede, şirketiniz ile Karayolları Genel Müdürlüğü arasında akdedilen sözleşme ve bu sözleşmenin tabi olduğu mevzuat gereği yapılan yatırımların sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak Devlete veya Devletçe tensip olunan bir teşekküle intikali öngörölmüş bulunduğundan;

- Tarafınızca üstlenilen söz konusu projeye/iş'e ait sözleşme kapsamında, yapılan her bir kesim yatırımlarının, tamamlanıp ayrı bir kıymet olarak aktifleştirildiği hesap döneminden itibaren Vergi Usul Kanununun 272 ve 327 nci maddeleri kapsamında "özel maliyet bedeli" olarak geri kalan sözleşme (işletme hakkı) süresine göre eşit yüzdeler halinde itfa edilmesi; işletme hakkı süresi dolmadan işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderlerin, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılması; söz konusu yatırımlar sonucunda ortaya çıkan amortisman tabi iktisadi kıymetlerden sözleşme süresi içinde yenilenmesi gerekenlerin genel hükümlere göre amortisman tabi tutulması,

- Bahse konu sözleşme kapsamında yaptığınız yatırım harcamaları sonucunda ortaya çıkan ve sözleşme süresi sonunda devre konu edilmeyecek olan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin her bir kıymet bazında oluşan harcamalar dikkate alınmak suretiyle maliyet bedeli ile değerlendirilerek genel hükümler çerçevesinde itfa edilmesi,

- Şirketinizce yapılacak yatırımların finansmanında kullanılan kredilerin faiz giderleri ile kur farklarının (lehte ve aleyhte), ilişkili oldukları sabit kıymet yatırımının aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının ilgili iktisadi kıymetin maliyetiyle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise ilgili dönemde gider/gelir olarak değerlendirilmesi veya maliyetle ilişkilendirilmesi, yatırım kredisi ile her bir kıymetin doğrudan ilişkisinin kurulamaması durumunda ilgili döneme ait finansman giderlerinin, söz konusu dönemde her bir kıymet için yapılan yatırım harcaması tutarının bu dönemde yapılan toplam harcama içindeki oranına göre ilgili kıymetlerin maliyet bedeli ile ilişkilendirilmesi,

- Genel finansman amacıyla kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile bunların döviz cinsinden olması durumunda dönem sonu değerlemesi nedeniyle oluşan aleyhe kur farklarının genel giderler kapsamında değerlendirilmesi

gerekmektedir.

Diğer taraftan, yatırımın finansmanında kullanılan kredilerden kaynaklı, her bir kesim yatırımının tamamlanıp ayrı bir kıymet olarak aktifleştirildiği hesap döneminden sonraki dönemlere ilişkin, finansman giderleri ve kur farklarının maliyete eklenebilmesi veya ilgili dönemde doğrudan gider yazılabilmesi yönündeki seçimlik hakkın, her bir kesimin ayrı ayrı aktifleştirilebilmesinin mümkün olması koşuluyla, her bir kesim için ayrı ayrı belirlenmesi mümkün bulunmakta olup her bir kesim için yapılan seçimin/tercihin daha sonraki dönemlerde değiştirilmesi ise mümkün değildir.

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.