

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-105[269-2014/VUK1-18590]-209572 01.03.2018

Konu : İrtifak hakkı dolayısıyla ödenen bedelin gider olarak indirim konusu yapılıp yapılmayacağı ve irtifak hakkı tesis edilen arsa üzerine yapılan bina ve tesislerde amortisman hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ile; tarla vasıflı ve tamamı Hazine adına kayıtlı arazinin Şirketiniz lehine 29 yıl süre ile verilen üst hakkı niteliğindeki irtifak hakkının ... tarihinde resmi senet düzenlenerek tapuya tescil edildiği, söz konusu irtifak hakkı kapsamında anılan arazi üzerinde konusu yem bitkileri yetiştiriciliği olan bitkisel zirai üretim ve kurulan hayvancılık tesisinde çiğ süt üretiminin gerçekleştirildiği, arazi üzerinde kurulmuş olan yapı ve tesislerin süre bitiminde mevcut halleriyle Hazineye intikal edeceği, irtifak hakkı bedelinin yıllık ve her yıl farklı olarak belirlendiği ve elde edilen hasıllardan belli bir oranda da pay verildiği belirtilerek, irtifak hakkı olarak yıllık belirlenen tutarların ilgili yılın kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı, özel maliyet olarak aktifleştirdiğiniz bina ve sabit yapı ve tesislerin özel maliyet bedeli olarak mı, yoksa bina ve tesis olarak aktifleştirilerek amortisman yoluyla mı itfa edileceği, amortisman yoluyla itfa edilmesi durumunda bu zamana kadar özel maliyet bedeli olarak dikkate alınan iktisadi kıymetlerin kalan değerlerinin faydalı ömrün kalan süresinde eşit olarak itfa edilmesinin mümkün olup olmadığı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

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,

- 827 nci maddesinde, üst hakkının içerik ve kapsamıyla ilgili olarak resmî senette yer alan, özellikle yapının konumuna, şekline, niteliğine, boyutlarına, özgülenme amacına ve üzerinde yapı bulunmayan alandan faydalanmaya ilişkin sözleşme kayıtlarının herkes için bağlayıcı olduğu,

- 828 inci maddesinde üst hakkı sona erince yapıların arazi malikine kalacağı ve arazinin bütünleyici parçası olacağı, bağımsız ve sürekli üst hakkı tapu kütüğüne taşınmaz olarak kaydedilmişse üst hakkı sona erince bu sayfanın kapatılacağı, taşınmaz olarak kaydedilmiş olan üst hakkı üzerindeki rehin haklarının, diğer bütün hak, kısıtlama ve yükümlülüklerin de sayfanın kapatılmasıyla birlikte sona ereceği,

- 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,

- 1008 inci maddesinde, taşınmaza ilişkin olarak mülkiyet hakkının, irtifak haklarının ve taşınmaz yüklerinin ve rehin haklarının tapu kütüğüne tescil edileceği 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 değerlendirilmektedir.

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.

Sonuç itibarıyla öğretilde, üst hakkı sahibinin bina üzerindeki mülkiyetinin, bunu sağlayan irtifak hakkından ayrı ve müstakil bir mevcudiyeti bulunmadığı, bu mülkiyetin arazideki irtifakın bina üzerinde sağladığı bir yetkiden ibaret olduğu, bina üzerindeki mülkiyetin bunu sağlayan irtifaka ayrılmaz şekilde bağlı ve onun mukadderatına tabi olduğu, üst hakkının sona ermesi üzerine mülkiyet hakkına ilişkin olarak Medeni Kanunun 726 ncı maddesi ile tanınmış olan istisna ortadan kalkacağı için inşaatın artık arazinin mülkiyetine tabi olacağı kabul edilmiştir.

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; bu Kanuna göre, gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayrimaddi hakların gayrimenkuller gibi değerlendirileceği,

- 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, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesinin amortisman mevzuunu teşkil edeceği,

- 320 nci maddesinde, her yılın amortismanının ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabileceği, amortismanın her hangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamayacağı,

hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, mezkûr Kanununun 315 inci maddesinin verdiği yetkiye istinaden amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları" Bakanlığımızca tespit edilerek; 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439 ve 458 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki liste (Amortisman Listesi) ile açıklanmıştır. Bahse konu Genel Tebliğin;

- (2) No.lu bölümünde, Tebliğe ekli listenin 1-6 bölümleri arasında genel sınıflamaların yapılarak amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranlarının tespit edildiği, listenin diğer bölümlerinde ise sektörler itibarı ile kullanılan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranlarının belirlendiği, mükelleflerin uygun amortisman oranlarını tespit ederken öncelikle, sektörel bazda tespit edilen amortisman oranlarını dikkate alacakları, bu ayrımlarda bulunmayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak oranları, genel sınıflamada yer verilen oranlara göre tespit edecekleri,

- (4) No.lu bölümünde, listedeki herhangi bir sınıflamada yer almayan amortismanına tabi iktisadi kıymetlere uygulanacak amortisman oranları için mükelleflerin müracaatları üzerine Bakanlığımızca belirlenecek süre ve oranlar üzerinden amortisman ayrılabilmesi belirtilmiştir.

Görüldüğü üzere amortisman ayırmak ihtiyari bir hak olup, ayrılması gereken yılda ayrılmayan amortismanlar sonraki yıllarda ayrılamaz.

Buna göre;

1- Üst hakkı tapu siciline ister kayıt isterse tescil edilmiş olsun, üst hakkı kapsamında inşa edilecek yapıların (idare binaları, fabrika binaları, tesis vb.) maliki üst hakkı sahibi olacağından, inşa edeceğiniz yapılar için yapacağınız harcamaları maliyet bedeli üzerinden aktifleştirmeniz gerekmektedir.

Dolayısıyla, mülkiyeti Hazineye ait bir arsa üzerine 29 yıllığına irtifak hakkı kapsamında inşa edilen tesislerin mülkiyeti üst hakkı sahibi olan şirketinizde olduğundan, söz konusu tesisler ve bünyesindeki 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.

Listede yer almayan amortismanına tabi iktisadi kıymetlere uygulanacak amortisman oranlarının belirlenmesi için Maliye Bakanlığına (Gelir İdaresi Başkanlığına) müracaat edilmesi gerektiği tabiidir.

2- Bitkisel üretim ve çiğ süt üretimi için inşa edilen yapılar ile tesislerin amortisman yoluyla itfa edileceği göz önüne alındığında, bu zamana kadar özel maliyet bedeli olarak dikkate alınan iktisadi kıymetlerin kalan değerlerinin faydalı ömrün kalan süresinde eşit olarak itfa edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

3- Bahse konu tesis ve bünyesindeki iktisadi kıymetlerin faydalı ömrünün üst hakkı süresinden daha fazla olması durumunda, bunların (şirketinizin aktifinde kalmaya devam edenler hariç) henüz itfa edilememiş giderleri üst hakkının her hangi bir nedenle sona erdiği yılda bir defada gider yazılmak suretiyle itfa edilecektir.

4- Hazineye ait bir arsa üzerine 29 yıllığına irtifak hakkı kurulması için yapılan ödemelerin sözleşmede sabit olarak belirlenmemesi, baştan kesin bir tutarının belli olmaması, bedellerin yıllık olarak ödenmesi ve bu bedellerin her yıl değişmesi göz önüne alındığında, bu nitelikteki ödemelerinizin amortisman yoluyla itfası mümkün olmayıp ilgili yılda kazancın tespitinde dikkate alınması mümkündür.

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.