

**Sirküler No: 2391**

**Sirküler Tarihi: 23.10.2018**

**KONU: İRTİFAK HAKKI NEDENİYLE ÖDENEN BEDELİN GİDER OLARAK İNDİRİMİ İLE ARSA ÜZERİNE YAPILAN BİNA VE TESİSLERDE AMORTİSMANA TABİ TUTULMASI HUSUSU.**

Hazine adına kayıtlı arazinin 29 yıl süre ile üst hakkı niteliğinde irtifak hakkı tescil edilerek yapılan irtifak hakkı ödemelerinin her yıl farklı olarak belirlendiğinden, kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması, üst hakkı kapsamında inşa edilecek yapılar için maliyet bedeli üzerinden aktifleştirilmesi gerekecektir.

Konu ile ilgili İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 01/03/2018 tarih ve 11395140-105[269-2014/VUK 1-18590]-209572 sayılı özalgede özetle;

*Türk Medeni Kanunu'nun 826 ıncı maddesinde; Taşınmaz malikinin 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,*

*Bir üst irtifakına dayalı olarak başkasına ait bir arazinin altında veya üstünde sürekli kalmak üzere inşa edilen yapıların mülkiyetinin irtifak hakkı sahibine ait olduğu,*

*Taşınmaza ilişkin olarak mülkiyet hakkının, irtifak haklarının ve taşınmaz yüklerinin ve rehin haklarının tapu kütüğüne tescil edileceği hüküm altına alınmıştır.*

*İrtifak hakkı olan üst hakkı, tapu kütüğüne tescil ile kurulmakta olup, üst hakkı sahibine yapı üzerinde irtifaka bağlı bir mülkiyet hakkı sağlamaktadır.*

*213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 320 inci maddesinde, amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılmayacağı; hüküm altına alınmıştır.*

*Amortisman ayırmak ihtiyari bir hak olup, ayrılması gereken yılda ayrılmayan amortismanlar sonraki yıllarda ayrılamaz.*

**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.**

**Söz konusu tesisler ve bünyesindeki iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli ile değerlendirilerek aktifleştirilmesi ve amortisman listesinde öngörülen faydalı ömür ve amortisman oranları dikkate alınarak itfa edilmesi icap etmektedir.**

*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.*

*İktisadi kıymetlerin faydalı ömrünün üst hakkı süresinden daha fazla olması durumunda, bunların (şirketinizin aktifinde kalmaya devam edenler hariç) henüz itfa edilememiş giderleri üst hakkının herhangi bir nedenle sona erdiği yılda bir defada gider yazılmak suretiyle itfa edilecektir.*

*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.*

Açıklamasına yer verilmiştir.

Bilgilerinize sunarız.

**Ş.A. Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.**