

Sirküler No: 2438

Sirküler Tarihi: 18.12.2018

KONU: ÜST HAKKI TESİS EDİLEN ARSA ÜZERİNE İNŞA EDİLEN BİNA İÇİN AYRILACAK AMORTİSMAN HUSUSU.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğünün 12.03.2018 tarih ve 11395140-105[269/2014/VUK-1/18818] sayılı özelgesinde;

Mülkiyeti hazineye ait arazi üzerinde, 49 yıl süreli olarak şirketiniz lehine tesis edilen müstakil ve daimi üst hakkı bulunduğu, tapu kütüğüne bağımsız ve sürekli nitelikte taşınmaz olarak kaydı yapılan üst hakkı için bedel ödendiği, söz konusu arazi üzerine otel binaları, yer altı ve yer üstü düzenleri (futbol, voleybol, basketbol sahaları ve tenis kortu, yüzme ve dalga havuzu ile aquapark, çevre düzenlemeleri, ağaçlandırma, köprüler, sahil düzenlemeleri, sahil iskelesi, otel binasındaki ısıtma, soğutma ve kojenerasyon sistemleri, elektrik trafoları, otel çevresine yapılan taş ve beton yolları) yapılacağı belirtilerek, üst hakkı bedelinin itfası ile arazi üzerine yapılan söz konusu sabit yatırım harcamalarının özel maliyet bedeli olarak mı, yoksa genel hükümlere göre amortisman tabi iktisadi kıymet olarak mı değerlendirilerek itfa edilmesi gerektiği hususlarında görüş talep edilmektedir.

4721 sayılı Türk Medeni Kanununun;

- 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. 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 kayıtlılabilmektedir.

Bunun yanı sıra, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 269 uncu maddesinde, iktisadi işletmelere dahil bilimum gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği; bu Kanuna göre, gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı, tesisat ve makinalar, 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, 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.

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 belirtilmiştir.

Buna göre;

1- Mülkiyeti Hazineye ait bulunan arazi üzerinde 49 yıllığına lehinize tesis edilen bağımsız ve sürekli üst hakkı kapsamında şirketinizce inşa edilen amortismanına tabi 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- Bahse konu iktisadi 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.

3- Hazineye ödenen üst hakkı bedeline ilişkin 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 gerekeceği belirtilmiştir.

Bilgilerinize sunarız.

Ş.A. Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.