

Yap-İşlet-Devret kapsamında üretilen ve işletme hakkı süresi sonunda Bakanlığın belirleyeceği bir Kuruma devredilecek olan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin itfası hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	27575268-105[327-2019-165]-232743
Tarih	07.09.2020

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı

(Gelir Kanunları Usul Grup Müdürlüğü)

Sayı : 27575268-105[327-2019-165]-E.232743

07.09.2020

Konu : Yap-İşlet-Devret kapsamında üretilen ve işletme hakkı süresi sonunda Bakanlığın belirleyeceği bir Kuruma devredilecek olan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin itfası hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; ... ili sınırlarında ... Yap-İşlet-Devret modeli çerçevesinde doğalgaz ile çalışan kombine elektrik santralinde enerji üretmek, nakletmek, satmak, enerji santralleri konusunda danışmanlık hizmeti vermek, proje geliştirmek, enerji santrali inşa etmek, santrali işletmek ve toptan satışını yapmak, ticari faaliyette bulunmak işleri ile iştigal ettiğinizi,

- Şirketiniz ile T.C. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı arasında ... tarihinde, ...'nde doğalgaz ile elektrik enerjisi üreten bir tesisin yapımı ve işletilmesi hakkında bir uygulama anlaşması imzalandığı,

- ... ile şirketiniz arasında ... tarihinde imzalanan ... Anlaşması (...) hükümlerine göre; "*Anlaşma Yılı*" ticari işletme tarihinden başlayıp, ticari işletme tarihinin bulunduğu takvim yılının son günü sona eren anlaşma yılı hariç her takvim yılının 1 Ocak günü başlayarak ilk dönem içerisinde birbirini takip eden her 12 aylık süre olarak tanımlandığı,

- ... ve ... Anlaşmasına göre 20 yıl olan ilk dönem yetki süresi hesaplanırken "*Anlaşma Yılı*" tanımına göre şirketinizin ticari faaliyete başladığı Haziran-Aralık 1999 yılının anlaşma yılı olarak göz önüne alınmadığı,

- Yetki süresinin, 20 anlaşma yılı ve ticari faaliyete başlanılan yıl olan 1999 yılı olmak üzere toplam 21 yıl olduğu,

- Uygulama anlaşması hükümlerine göre bahsi geçen tesisin bütünlük içinde ve bakımlı bir şekilde devir tarihinde Bakanlığın belirleyeceği bir kuruluşa (Devralan) devir edileceği, santral devir tarihinin elektrik üretim lisans tarihinin sona erdiği ... olarak planlandığı ve nihai tarihin Bakanlıkça belirleneceği,

- Devir tarihinde Bakanlığın belirleyeceği bir kuruluşa devredilecek olan sabit kıymetlerin 1999 yılından başlamak üzere 21 yıl süre ile amortismanla tabi tutulduğu, ancak devir işleminin Haziran 2019 döneminde yapılacağı için sabit kıymetlerin Temmuz-Aralık 2019 dönemine ait olan amortisman tutarı kadar kayıtlarda net defter tutarı kalacağı

belirtilerek, kalan 6 aylık net defter tutarının, Haziran 2019 döneminde mi yoksa Aralık 2019 döneminde mi amortisman gideri olarak dikkate alınması gerektiği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmiştir.

A- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanunun "Amaç" başlıklı 1 inci maddesinde, *"Bu Kanunun amacı kamu kurum ve kuruluşlarınca (kamu iktisadi teşebbüsleri dahil) ifa edilen, ileri teknoloji veya yüksek maddi kaynak gerektiren bazı yatırım ve hizmetlerin, yap işlet devret modeli çerçevesinde yaptırılmasını sağlamaktır."* denilmekte olup, 3 üncü maddesinin (a) bendinde de, *"Yap-İşlet-Devret Modeli: İleri teknoloji ve yüksek maddi kaynak ihtiyacı duyulan projelerin gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere geliştirilen özel bîr finansman modeli olup, yatırım bedelinin (elde edilecek kar dahil) sermaye şirketine veya yabancı şirkete, şirketin işletme süresi içerisinde ürettiği mal veya hizmetin idare veya hizmetten yararlananlarca satın alınması suretiyle ödenmesini"* ifade ettiği hükmü ile,

Aynı Kanunun "Devir" başlıklı 9 uncu maddesinde ise *"Bu Kanuna göre sermaye şirketi veya yabancı şirket tarafından yapılan yatırım ve hizmetler, sözleşmenin sona ermesi ile birlikte her türlü borç ve taahhütlerden ari, bakımlı, çalışır ve kullanılabilir durumda bedelsiz olarak kendiliğinden idareye geçer."* hükümleri yer almaktadır.

Dolayısıyla, sözleşmenin taraflarından birinin kamu kurumu olması nedeniyle, söz konusu sözleşmenin yap-işlet-devret sözleşmesi kapsamı çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safî kurum kazancının tespitinde de 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "*Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti*" başlıklı 38 inci maddesinde ise; bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükme bağlanmıştır. Anılan Kanunun 40 inci maddesinde, safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup, maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, (7) numaralı bendinde de Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; şirketinizce kurum kazancının elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların, safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

B- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 259 uncu maddesinde, değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetlerin esas tutulduğu,
- 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 dâhil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği; bu Kanuna göre, gayrimenkullerin mütemmim cüzileri ve teferruatı, tesisat ve makinalar, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayrimaddi hakların gayrimenkuller gibi değerlendirileceği,

- 270 inci maddesinde, gayrimenkullerde maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri ile mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden mütevellit giderlerin gireceği, ayrıca noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergilerinin maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükelleflerin serbest olduğu,

- 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 giderlerin gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline ekleneceği, 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 giderlerin bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirileceği, kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderlerin de bu hükümde olduğu, gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderlerin hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetinde olduğu,

- 327 nci maddesinde ise; gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve 272 nci maddede yazılı özel maliyet bedellerinin kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edileceği, kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya 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 yazılacağı

hükme bağlanmıştır.

Bu bağlamda, şirketinizce inşa edilen bahse konu doğalgaz ile elektrik enerjisi üretim tesisi için yapılan harcamaların özel maliyet olarak aktifleştirilmesi ve aktifleştirildiği tarih itibarıyla kalan kira/sözleşme süresi boyunca, eşit yüzdeler halinde (sözleşme süresi içinde yenilenmesi gereken amortismanına tabi iktisadi kıymetler genel hükümlere göre) itfa edilmesi, sözleşme süresi sonunda henüz itfa edilmemiş olan giderlerin boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılması gerekmektedir.

Ayrıca, geçici vergiye esas kazançların tespitinde, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ilişkin hükümleri de dikkate alınmakta ve değerlendirme işlemleri geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibarıyla yapılmaktadır.

Buna göre, sözleşme süresi sonunda henüz itfa edilmemiş olan özel maliyet tutarlarının, devrin gerçekleştiği tarih itibarıyla tek seferde gider kaydedilebilmesi, dolayısıyla bu işleme ilişkin geçici vergi dönemi kazancının tespitinde bu giderin dikkate alınabilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini ve gereğini rica ederim.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 09.09.2026