

Üst hakkı tesis edilen arsa ve üzerine inşa edilen bina ile yeraltı, yer üstü düzenleri için ayrılacak amortisman hk

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[269/2014/VUK-1/18818]-247269
Tarih	12.03.2018

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-105[269/2014/VUK-1/18818]-247269

12.03.2018

Konu : Üst hakkı tesis edilen arsa ve üzerine inşa edilen bina ile yeraltı, yer üstü düzenleri için ayrılacak amortisman hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, ...'da 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 amortismanına tabi

iktisadi kıymet olarak mı değ erlendirilerek itfa edilmesi gerektiği hususlarında Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

Bunun yanı sıra, ilgide kayıtlı başvurunuz eklerinin tetkikinden, .. Tapu Müdürlüğünce düzenlenen .. tarihli ve .. sayılı Resmi Senedin;

- 2 nci maddesinde, senedin birinci maddesinde yer alan mülkiyeti Hazine'de olan taşınmazın (orman arazisi)  zerinde 49 yıllığına bağımsız ve süreli nitelikli (müstakil ve daimi) nitelikte üst hakkı kurulduğu,

- 4  nc  maddesinde, taşınmaz üzerinde .. delikli golf tesisi, .. yatak kapasiteli 5 yıldıızlı otel ve ... yataklı personel yatakhane ve Kültür ve Turizm Bakanlığınca onaylanan projelerde belirtilen ünitelerin yapılacağı; .. tarihinde ... sayılı resmi senetle tadil edilen yedinci maddesinde, üst hakkı için ilk yıl ... TL ödeneceği, müteakip yıllarda ise üst hakkı bedellerinin Türkiye İstatistik Kurumunca yayımlanan  retici Fiyatları Endeksi (bir önceki yılın aynı ayına göre % değişim oranı) oranının bir önceki yıl kullanım bedeli ile çarpımı suretiyle bulunacak miktarın önceki yıl kullanım bedellerine ilavesi suretiyle artırılarak ödeneceği, bu bedelin Türkiye Kalkınma Bankası A.ř.'nce o yıl için belirlenen birim maliyet bedelleri esas alınarak Kültür ve Turizm Bakanlığınca tespit edilen turistik tesislerin birim fiyatlarına göre hesaplanan proje bedelinin %05'inden az olamayacağı,

- 15 ve 16 ncı maddelerinde, üst hakkının irtifak hakkının sona ermesi veya iptali halinde, üzerinde üst hakkı kurulan alan süresi sonunda üzerindeki bütün yapı ve tesisleriyle beraber sağlam ve işler durumda tazminat veya bedel ödenmeksizin Hazineye intikal edeceği ve bundan dolayı hak lehtarı veya üçüncü kişilerce herhangi bir hak ve talepte bulunulamayacağı, üst hakkı tesis edilen taşınmazın üzerinde yapılan tesise ait Turizm Yatırım veya Turizm İşletme Belgesinin iptal edilmesi halinde üst hakkının da iptal edileceği, 20 nci maddesinde şirket adına tahsis edilen taşınmazın ana niteliği bozulmadan orman varlığı zedelenmeden kullanılacağı

şartlarının/hususlarının yer aldığı anlaşılmıştır.

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 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,

- 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.

Ayrıca, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünün 15.06.2010 tarihli ve 1705 Genelge No.lu (2010/12) Genelgesinde;

- 4721 sayılı Kanunun, bağımsız ve sürekli (müstakil ve daimi) niteliğe haiz bulundukları takdirde taşınmaz olarak saydığı (TMK madde 704, 826 ila 836 ve 998) ve tapu sicilinde ayrı bir sayfeye kaydını öngördüğü üst hakkının, mülkiyeti başkasına ait bulunan bir arazinin üstünde veya altında yapı yapmak veya mevcut yapıyı muhafaza etmek yetkisi veren bir irtifak hakkı olduğu,

- 4721 sayılı Kanunun 826 ncı maddesi ve Tapu Sicil Tüzüğü'nün 10 uncu maddesi gereğince, en az 30, en fazla 100 yıl süreli olan ve tasarrufları kısıtlamayan veya izne tabi kılmayan bağımsız ve sürekli irtifak haklarının tapu kütüğü'nün ayrı bir sayfasına taşınmaz olarak tescil edileceği, tapu kütüğüne taşınmaz olarak tescil edilen bağımsız ve sürekli hakların, üçüncü kişilere devir olunabileceği, mirasçılara geçebileceği ve bunlar üzerinde her türlü ayni ve kişisel hakkın kurulabileceği,

- 30 yıldan az süreli üst hakkının, bağımsız ve sürekli hak olarak ayrı bir kütük sahifesine tescilinin mümkün olmadığı gibi 30 yıl ve daha fazla süreli olmasına rağmen üst hakkının tesisi sırasında, üçüncü şahıslara devredilemeyeceğine, mirasçılara intikal etmeyeceğine ve ayni hak tesis edilemeyeceğine ve bu tür tasarrufların izin alınmak suretiyle yapılabileceğine yönelik kısıtlamalar getirilmesi halinde (kamu kuruluşlarınca getirilmek istenilen kısıtlamalar dahil) üst hakkı artık bağımsız bir nitelik

kazanamayacağından, bu tür hak tesisi taleplerinin sadece taşınmaz tapu kütüğü sahifesinin "İrtifak Hakları ve Gayrimenkul Mükellefiyetleri" sütununda irtifak hakkı şeklinde tescil edilmek suretiyle karşılanması gerektiği,

- 4721 sayılı Kanunun 827 nci maddesi gereğince, üst hakkı kurulmasına yönelik düzenlenen resmi senette özellikle yapının konumuna, şekline, niteliğine, boyutlarına, özgülenme amacına ve üzerinde yapı bulunmayan alandan faydalanmaya ilişkin şartların, üst hakkı tesis bedelinin, üst hakkının sona erme hallerinin, kanuni ipotek ve istenmesi halinde tazminat vb. şartların açıklanması gerektiği,

- Bağımsız ve sürekli nitelikte olan üst hakkının bir taşınmaz mal olarak ayrı bir tapu kütük sayfasına tescil edilebilmesi için en az 30, en fazla 100 yıl müddetle tesis edilmiş bulunması ve devir-temlik ile aynı hak tesisi konusunda herhangi bir kısıtlılık getirilmemiş olması gerektiği,

- Bağımsız ve sürekli niteliğe haiz üst hakkı, taşınmaz olarak sayıldığından ve ayrı bir sayfeye tescil edildiğinden bunların devir-temlikinin, mirasçılara intikalinin ve üzerinde her türlü aynı veya kişisel hak tesisinin mümkün olmasının yanı sıra, kat irtifakı veya kat mülkiyeti ve yeni bir üst hakkı tesisinin de mümkün olduğu

belirtilmiştir.

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. Ayrıca, üst hakkı konusu olan bina inşa edilmiş ise bu irtifakın bina üzerinde sağladığı mülkiyet de, tabi olduğu irtifakın ayrı sayfeye 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;

- 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 değ rleneceği; bu Kanuna göre, gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı, tesisat ve makinalar, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayrimaddi hakların gayrimenkuller gibi değ rleneceği,

- 270 inci maddesinde, gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satınalma bedelinden başka, makina ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderlerinin, mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderlerin de gireceği; noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve  zel Tüketim Vergilerini maliyet bedelini ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükelleflerin serbest olduğu,

- 272 nci maddesinde, normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkul  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,

- 313  nc  maddesinde, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değ rlenen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değ rinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesinin amortisman mevzuunu teşkil edeceği,

hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, mezkûr Kanunun 315 inci maddesinin verdiği yetkiye istinaden amortisman tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı  m r ve Amortisman Oranları" Bakanlığımızca tespit edilerek; 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439 ve 458 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri 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 amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranlarının tespit edildiği, listenin diğer bölümlerinde ise sektörler itibarı ile kullanılan amortisman 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 amortisman tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak oranları, genel sınıflamada yer verilen oranlara göre tespit edecekleri,

- (4) No.lu bölümünde, listedeki herhangi bir sınıflamada yer almayan amortisman tabi iktisadi kıymetlere uygulanacak amortisman oranları için mükelleflerin müracaatları  zerine Bakanlığımızca belirlenecek süre ve oranlar üzerinden amortisman ayrılabilen ği

belirtilmiştir.

Diğer taraftan, kamu kurum ve kuruluşları tarafından verilen lisans, kullanım hakkı ve izni, orman arazi izni veya diğer haklar (işletme hakkı gibi) ve bunların benzerleri için sözleşmelerde sabit bir bedel ödeneceği yer almışsa bu bedellerin gayrimaddi hak olarak mezkûr listenin (55.) bölümü kapsamında esasen 15 yılda, % 6,66 amortisman oranı dikkate alınarak itfa edilmesi gerekmektedir. Ancak, bu bedellerin; sözleşmede sabit olarak belirlenmediği, baştan kesin bir tutarının olmadığı, yıllık olarak ödendiği ve her yıl değiştiği durumlarda, amortisman yoluyla itfası mümkün olmayıp, her hesap dönemine ait bulunan tutarın ilgili dönemde kazancın tespitinde dikkate alınması icap etmektedir.

Buna göre;

1- Mülkiyeti Hazineye ait bulunan arazi üzerinde 49 yıllığına lehinize tesis edilen bağımsız ve sürekli üst hakkı kapsamında şirketinizce inşa edilen amortismana 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 amortismana 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 her hangi 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 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.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026