

Üst hakkı tesis edilen arsa ve üzerine yapılan bina için ayrılacak amortisman hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-665
Tarih	21.02.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-665

21/02/2012

Konu : Üst hakkı tesis edilen arsa ve üzerine yapılan bina için ayrılacak amortisman.

İlgi özelge talep formunuzda, alışveriş merkezi ve diğer gayrimenkul projelerini geliştirmek ve yürütmek faaliyeti ile iştigal ettiğiniz belirtilerek, 30 yıllık üst hakkı tesis ettirmiş olduğunuz arsa üzerine alışveriş merkezi inşa etmekte olduğunuz, bağımsız ve sürekli nitelikte taşınmaz olarak tapu kütüğüne kaydı yapılmış olan arsa için ödenen bedelin ve üzerine inşa edilen alışveriş merkezinin ne şekilde itfa edileceği hususlarında görüş talep edilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun;

- 269'uncu maddesinde, iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği ve gayri maddi hakların da gayrimenkuller gibi değerlendirileceği,

- 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 yukarıda bahsi geçen 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, mükellefin bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetinde olduğu,

- 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,

- 327'nci maddesinde, 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.

Anılan Kanun'un 5024 sayılı Kanun'la değişen 315'inci maddesine göre mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri ve ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hükme bağlanmış olup söz konusu maddenin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları" tespit edilmiş ve bu oranlar 333, 339, 365, 389, 399 ve 406 sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile açıklanmıştır.

339, 365, 389, 399 ve 406 sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekli listenin 55'inci sırasında; Gayri Maddi İktisadi Kıymetler: imtiyaz hakları (Franchising), patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi (Know-how), format, telif hakkı ve benzeri kalemler, lisans, kullanım hakkı ve izni veya devlet kurum ve kuruluşları tarafından verilen diğer haklar (İşletme hakkı gibi) ve bunların benzerlerinin faydalı ömrünün 15 yıl, normal amortisman oranının da % 6,66 olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Diğer taraftan 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun;

- 704/2'maddesinde, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli hakların taşınmaz (gayrimenkul) mülkiyetinin konusunu oluşturacağı,

- 726'ncı maddesine göre, 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 kayıtları herkes için bağlayıcı olduğu,

- 828'inci maddesinde üst hakkı sona erince yapıların arazi malikine kalacağı ve arazinin bütünleyici parçası olacağı, bağımsız ve sürekli üst hakkının 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,

- 829'uncu maddesinde taşınmaz malikinın, aksi kararlaştırılmadıkça, kendisine kalan yapılar için üst hakkı sahibine bir bedel ödemeyeceği, uygun bir bedel ödenmesi kararlaştırılmışsa, miktarı ve hesaplanış biçiminin belirleneceği,

- 998'inci maddesine göre tapu siciline taşınmaz olarak; araziler, taşınmazlar üzerindeki bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyetine konu olan bağımsız bölümler 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.

Türk Eşya Hukuku'na göre, irtifak haklarından olan üst hakkı, sahibine başkasına ait taşınmaz üzerindeki yapının maliki olma yetkisini veren bir hak olup, üst hakkının tesis eden taşınmaz malikinın arsa/arazi üzerindeki mülkiyet hakkı devam etmekte olup, taşınmaz maliki arsa/araziye devredebilmekte veya rehnedebilmektedir.

Arsa/arazi malikinin mükellefiyeti, üst hakkı sahibinin inşaatı yapmasına ve yaptığı inşaatı muhafazasına katlanmaktır. Ancak üst hakkı tesisi için öncelikle Medeni Kanun'un 827'nci maddesi uyarınca resmi senet düzenlenmesi gerekmektedir.

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

Türk Medeni Kanunu'nda üst hakkı,

- Kurulması ve kütüğe tescil şekli bakımından irtifak hakkı olan üst hakkı (MK. 726. madde),

- Bağımsız ve sürekli(müstakil ve daimi) hak olan üst hakkı (MK. 826)

olmak üzere 2 ayrı şekilde değerlendirilmektedir.

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 kurulabilecektir.

Müstakil ve daimi nitelikte olan üst hakkının bir taşınmaz mal gibi ayrı bir tapu kütük sayfasına kaydedilmesi için üst hakkı sahibinin istemi olması, üst hakkının en az otuz yıl müddetle tesis edilmiş bulunması ve devir-temlik ile aynı hak tesisi konusunda herhangi bir kısıtlılık getirilmemiş olması gerekmektedir.

Medeni Kanun'un 998'inci ve 1008'inci maddelerinden de anlaşılabacağı üzere, irtifak hakları tapuya tescil ile, daimi ve müstakil haklar tapuya kayıt ile ihdas olunmaktadır. Kanun koyucu daimi ve müstakil hakları bir gayrimenkul gibi değerlendirdiği için diğer haklardan ayrı tutarak kayıt şartını getirmiştir.

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 devredilecek, rehnedilecek ve mahiyetinin müsaade ettiği haklarla kayıtlanabilecektir.

Sonuç itibariyle öğretide, 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 Kanun'un 726'ncı maddesi ile tanınmış olan istisna ortadan kalkacağı için inşaatın artık arazinin mülkiyetine tabi olacağı kabul edilmiştir.

İrtifak haklarından olan üst hakkı tapu siciline ister kayıt isterse tescil edilmiş olsun irtifak haklarının aynı haklardan olması nedeniyle herkese karşı ileri sürülebilmesi mümkün bulunmaktadır.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre;

- Aktifinize gayri maddi hak kapsamında alınacak olan üst hakkı için yapılacak ödemelerin anılan listenin 55. Gayrimaddi İktisadi Kıymetler sınıflandırması uyarınca faydalı ömrünün 15 yıl ve normal amortisman oranının da % 6,66 oranı ile,

- Üst hakkı tapu siciline ister kayıt isterse tescil edilmiş olsun, üst hakkı kapsamında inşa edilecek binanın maliki üst hakkı sahibi olacağından, inşa edeceğiniz bina için yapacağınız harcamaları maliyet bedeli üzerinden bina olarak aktifleştirmeniz gerekmektedir. Söz konusu aktifleştirdiğiniz bina maliyetinin de tarafınızca 333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekli listenin 1.1 bölümünde (Ticari, sınai, zirai ve mesleki işletmelerin idare binaları ile bunların sağlık ve sosyal hizmetlerinde kullandıkları binalar, ticarethane, muayenehane, yazıhane, banka, sigorta, pansiyon, otel, okul, hamam, banyo binaları, tiyatro ve benzeri eğlence yerleri, depo, ardiye, kapalı spor sahaları binaları, spor sahalarındaki tribünler ve benzeri hizmetlere tahsis olunan sair binalar, ikamete mahsus ev, apartman ve emsali binalar) yer alan faydalı ömür süresine ve amortisman oranına göre,

- Üst hakkı kapsamında inşa edilen binanın faydalı ömrünün üst hakkı süresinden daha fazla olması durumunda, binanın henüz itfa edilememiş giderleri üst hakkının herhangi bir nedenle sona erdiği yılda bir defada gider yazılmak suretiyle,

itfa edilmesi gerekmektedir.

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