

OSB arsa tahsis sözleşmesi kapsamında, ödenen arsa tahsis bedeli ve yapılan yatırıma (fabrika binası inşasına) ilişkin harcamaların itfası hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	95462982-105[VUK.ÖZLG-2019-15]-E.12105
Tarih	17.01.2020

T.C.GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları, Usul ve Tahsilat Grup Müdürlüğü

Sayı : 95462982-105[VUK.ÖZLG-2019-15]-E.12105

17.01.2020

Konu : Amortisman Mevzuu

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden; şirketiniz ile ... Organize Sanayi Bölgesi arasında 2.483,41 metrekare alana sahip arsanın satışına ilişkin olarak 245.857,59 TL bedelle bila tarih arsa tahsis sözleşmesi tanzim edildiği, sözleşme bedelinin %15'inin (sözleşmenin yapıldığı tarihte) peşin, kalanının (ilk taksit 20/11/2016 tarihinde başlamak üzere) 36 eşit taksitle ödeneceği, kesin satış ve tapunun şirketiniz adına devrinin son taksit ödeme tarihi olan 20/10/2019 tarihinden sonra gerçekleşeceği, arsa tahsis bedelinin "236- Diğer Çeşitli Alacaklar" hesabına kayıt edildiği, tapu devir işleminin ardından "250- Arsalar" hesabında takip edileceği, arsa tahsis sözleşmesinin 6 ncı maddesi uyarınca, tahsis edilen sanayi arazisi üzerinde taban alanı 635,6 metrekare ve toplam yapı inşaat alanı 1.787,6 metrekare olacak şekilde fabrika binası inşaatına başlanıldığı ve inşaatın bitirilerek ... tarihli ve ... belge numaralı yapı kullanım izin belgesinin alındığı, yapı kullanım izin belgesinde yapının taşıyıcı sisteminin "prefabrik" olarak yer aldığı, ancak Türkiye İnşaat Mühendisleri Odası ... Şubesi tarafından

talebiniz üzerine görevlendirilen inşaat mühendisleri tarafından düzenlenen ... tarihli bilirkişi raporunda ise *"yapının inşasının projesine uygun olarak betonarme-yarı prefabrik olarak inşa edildiği, taşıyıcı sistem bağlantılarının sisteme uygun olarak beton ve donatı bağlantıları ile bütünlüğünün sağlanmış olduğu, yapının sökülerek taşınmasının mümkün olmadığı"* tespitlerine yer verildiğinden bahisle;

- Bina inşaat harcamalarının kayıtlara intikali ve amortisman uygulamaları aşamasında, yapı kullanım izin belgesinin "90- Yapının Taşıyıcı Sistemi" bölümünde belirtilen "prefabrik" ibaresinden mi hareket edileceği, yoksa konuya ilişkin detaylı değerlendirme ve analizlerin yer aldığı söz konusu bilirkişi raporu doğrultusunda "betonarme/yarı prefabrik/sökülemez ve taşınamaz" nitelikteki fabrika binası" olarak mı dikkate alınacağı,

- Henüz şirket adına tapu tescili yapılmamış olmasına rağmen ... OSB Müdürlüğü ile imzalanan arsa tahsis sözleşmesi hükümleri uyarınca kullanım hakkı şirketinize ait olan arsa tahsis bedelinin fabrika bina inşaat maliyetine ilave edilip edilemeyeceği, ilave edilebilmesi halinde nasıl bir yol izlenmesi ve hangi tarihin esas alınması gerektiği, "236- Diğer Ticari Alacaklar Hesabı"nda takip edilen bedel üzerinden m2 hesabı yapılmak suretiyle, fabrika binası taban metrekare payına ait arsa maliyet bedelinden fabrika binasına pay verilmesinin mümkün olup olmadığı,

- Arsa payının, bina maliyetine tapu tescilinden sonra dahil edilmesinin uygun bulunması halinde, amortisman uygulaması açısından, iktisadi kıymetlerin aktive girdikleri hesap dönemi itibarıyla, kalan faydalı ömrü üzerinden mi işlem yapılacağı

hususlarında Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmaktadır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 3 üncü maddesinin (A) fıkrasında, bu Kanunda kullanılan "Vergi Kanunu" tabirinin işbu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade ettiği, vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade ettiği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümlerinin, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanacağı; (B) fıkrasında, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olacağı,

- 262 nci maddesinde maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade ettiği,

- 269 uncu maddesinde, iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değeri, bu Kanuna göre gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı, tesisat ve makinalar, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayrimaddi hakların da gayrimenkuller gibi değeri, değeri,

- 270 inci maddesinde, gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satınalma bedelinden başka, makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderlerinin, mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden mütevellit giderlerin de gireceği; 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,

- 271 inci maddesinde, inşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderlerinin, satın alma bedeli yerine geçeceği,

- 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,

- 313 üncü maddesinde, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değeri, değeri iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değeri, bu kanun hükümlerine göre yok edilmesinin amortisman mevzuunu teşkil ettiği,

- 314 üncü maddesinde, boş arazi ve arsaların amortismanına tabi olmadığı, ancak tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ile işletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve hakların amortismanına tabi tutulacağı,

- 315 inci maddesinde, mükelleflerin amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini Hazine ve Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa edeceği, ilân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı,

- 320 nci maddesinde, amortisman süresinin kıymetlerin aktife girdiği yıldan başladığı, bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamının mükellefçe uygulanan nispete bölüneceği, her yılın amortismanının ancak o yıla ait değeri, değeri nazara alınabileceği ve amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresinin uzatılamayacağı

hüküm altına alınmıştır.

Mezkur Kanunun 315 inci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden, amortismanına tabi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları" tespit edilmiş ve 339, 365, 389, 399,

406, 439, 458 ve 506 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri ile değişik 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki amortisman listesi ile açıklanmıştır.

Bunun yanı sıra, Organize Sanayi Bölgesi Uygulama Yönetmeliğinin;

- 3 üncü maddesinde, "...

1) Katılımcı: OSB'lerde, bir işletmenin kurulması için parsel tahsisi veya satışı yapılanlar ile maliki bulunduğu parselde üretimde bulunan veya bulunmayı taahhüt eden ve 4562 sayılı Kanunun amacına uygun faaliyet gösteren gerçek veya tüzel kişi ile finansal kiracıyı,

...

ifade eder.",

- 56 ncı maddesinde, "(1) Kredi kullanan OSB'lerde, arsa tahsislerinde, OSB ile katılımcı arasında Bakanlık tarafından hazırlanan tip "Arsa Tahsis Sözleşmesi" düzenlenir. Arsa tahsisinin kesinleştiği tarihi takip eden ayın ilk haftası içerisinde Bakanlığa bilgi verilir.

...

(5) Tahsis nedeni ile tahsil olunan meblağlar avans niteliğinde olup bu meblağlar arsa satışından alınacak olan peşinata dâhil edilir.

..."

- 58 inci maddesinde, "(1) OSB'lerde, arsa tahsisi yapılan katılımcılardan;

a) Tahsis bedelini defaten ödeyenlere veya tahsis bedelinden kalan borcu için teminat mektubunu,

b) OSB'nin kesin olarak belirleyeceği arsa bedelleri ile yapılacak diğer yatırımlara itirazsız olarak katılacağını belirten noter tasdikli taahhütnamesini,

OSB'ye verenlerden; 43 üncü maddenin birinci fıkrasında aranan şartı sağlayan ve işyeri açma ve çalışma ruhsatı alarak tesisi üretime geçene geri alım hakkı şerhi konulmadan, yapı kullanma izni alması şartı ile tesisi üretime geçmeyenlere ise geri alım hakkı şerhi konularak, ipoteksiz tapuları verilir.

..."

düzenlemeleri yer almaktadır.

Diğer taraftan, 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 705 inci maddesinde taşınmaz mülkiyetinin kazanılmasının tescille olacağı, 706 ncı maddesinde ise taşınmaz mülkiyetinin devrini amaçlayan sözleşmelerin geçerli olmasının resmi şekilde düzenlenmiş bulunmalarına bağlı olduğu hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, mülkiyet hakkı Türk Medeni Kanununa göre tescille kazanılmaktadır.

Ayrıca, 213 sayılı Kanunun 313 üncü maddesi uygulamasında, işletmede bir yıldan fazla kullanılan, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan ve envantere dahil bulunan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılması mümkün bulunmakta olup, amortisman ayrılmasına iktisadi kıymetlerin aktife girdikleri hesap döneminden itibaren başlanması icap etmektedir. Aktife girme kavramı, iktisadi kıymetin iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilmesini, değerlendirme gününde envantere dahil olmasını ve kullanılmaya hazır halde bulundurulmasını ifade etmekte olup, iktisadi kıymetin işletmede fiilen kullanılmaya başlanması gerekli bulunmamaktadır. İktisadi kıymetin kullanılmaya hazır halde bulunması ise, alındığı şekliyle kullanılacak iktisadi kıymetlerde sözleşme şartlarının yerine getirilip kıymetin teslim alınmasını veya gümrükten çekilip işletmeye dahil edilmesini, kullanılması için montajı gerekli kıymetlerin montajının tamamlanmasını, inşa veya imal edilen kıymetlerde ise inşa veya imal işleminin tamamlanarak inşaat veya imalat hesabından sabit kıymet hesabına alınmasını ifade etmektedir. Dolayısıyla, envantere alınmayan bir iktisadi kıymetin fiilen işletmede kullanılsa dahi amortisman konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Buna göre;

- 4562 sayılı Kanun kapsamında, bedelinin tamamen ödenmesini müteakiben tapu devri yapılmak üzere, ... OSB ile öngörülen şartlar dahilinde satış ve gerekli sabit yatırımların yapılması amacıyla arsa tahsis sözleşmesiyle şirketinize tahsis edilen arsa üzerinde inşa edilen fabrika binasının, tapuda şirketiniz adına bina olarak cins tashihi yapılmadığı (tapu kayıtlarında arsa olarak görüldüğü) sürece amortismanla konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır.
- Sözleşme kapsamında ödenen bedel ve yapılan yatırıma ilişkin harcamaların, fabrika binasının tamamlanıp kullanıma hazır hale gelene kadar yapılmakta olan yatırımlar içerisinde izlenmesi, bu tarihten sonra ise maliyet bedeli ile aktifleştirilmesi gerekmektedir.
- İnşa edilen fabrika binasının maliyet bedelinin, binayı meydana getirmek için yapılan harcamalarla birlikte (cins tashihi sonucu tapuda arsa yerine bina kayıt edileceğinden) arsa maliyetinin de dikkate alınmak suretiyle belirlenmesi gerekmektedir. Diğer bir deyişle şirketinize tahsis edilen arsanın, üzerine inşa edilen fabrika binası ile birlikte kullanılma vasfına sahip olması ve fiilen de bu şekilde kullanılması, ayrıca söz konusu fabrika binası ile arsanın ayrılmaz bir bütünlük arz etmesi şartlarıyla şirketinize fatura edilen arsa ve inşa edilen fabrika binası bedellerinin toplamı üzerinden binalar hesabında kayıtlarda izlenmesi gerekmektedir.
- Fabrika binasının amortismanla tabi tutulmasında, binanın gerçek mahiyetinin (prefabrik veya betonarme) esas alınması gerekmektedir.
- Fabrika binasının üretim sürecinde oluşacak gelir ve giderlerinin Vergi Usul Kanunu ilgili hükümleri gereğince, aynı Kanuna istinaden tutulacak yasal defterlere 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinden belirtilen açıklamalar çerçevesinde kaydedilmesi 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