

ATİK'lerin ömrünü uzatıcı harcamaların amortisman uygulaması karşısında durumu hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	64597866-VUK-313-238
Tarih	29.11.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellefler Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : 64597866-VUK-313-238

29/11/2012

Konu : ATİK'lerin ömrünü uzatıcı harcamaların amortisman uygulaması karşısında durumu

İlgi dilekçeniz ve eklerinin tetkikinden; Şirketinizin 5335 sayılı Kanunun 33 üncü maddesinde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde yapılan ihale sonucunda, ... Genel Müdürlüğü ile imzalanan "... İşletme Haklarının Kiralanmak Suretiyle Verilmesine İlişkin Kira Sözleşmesi" kapsamında söz konusu tesislerin işletme haklarını ... yıllığına elde ettiği, sözleşmenin ... maddesine göre, sistem, cihaz ve demirbaşları ile teslim edilen tesisin uluslararası norm ve standartlarda işletilerek bakım, periyodik bakım ve onarımı yapılmak suretiyle kiralama dönemi sonunda bakımlı ve kullanılabilir durumda mal sahibi idareye devredileceği, ... maddesine göre de bazı cihaz sistem ve teçhizatın temin ve tesisinin, yenilenmesinin, yeniden düzenlenmesinin ilk kira (işletme) yılında Şirketinizce yapılacağı, sözleşmede belirtilen faaliyetiniz çerçevesinde kullanılan ve amortisman tabi tutulan iktisadi kıymetlere normal bakım ve

onarım harcamaları dışında bu kıymetlerin ömrünü uzatıcı mahiyette ek harcamalar yapıldığı ve söz konusu harcamalara ilişkin amortisman uygulaması hakkında Başkanlığımızdan görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

Bilindiği üzere, Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesinde; "İşletmede 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 edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.

İlgili mevzuat gereğince sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak Devlete veya Devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortisman tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç), sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortisman tabi tutulanlar, genel hükümler uyarınca ayrıca amortisman tabi tutulamazlar. ..." hükmü yer almaktadır.

Ayrıca, aynı Kanunun 5024 sayılı Kanunla değişik 315 inci maddesinde; amortisman oranlarının iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınmak suretiyle Bakanlığımızca belirleneceği hükme bağlanmıştır.

Mezkur maddenin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden, amortisman tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları" tespit edilmiş ve bu oranlar 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 eki liste ile açıklanmıştır.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanununun 262 nci maddesinde, maliyet bedeli; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilümun giderlerin toplamı olarak tanımlanmış olup, 269 uncu maddesinde de "İktisadi işletmelere dahil bilümun gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir.

Bu kanuna göre, aşağıda yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirilir:

1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı;
2. Tesisat ve makinalar;
3. Gemiler ve diğer taşıtlar;
4. Gayrimaddi haklar." hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, aynı Kanunun 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 giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.

(Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlalaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir.)

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 giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir.

Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir." hükmü yer almış, 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 hükümlere göre; kiralanan tesis üzerinde yer alan gayrimenkuller ile gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlere ilişkin olarak Vergi Usul Kanununun 272 inci maddesi kapsamında yapılan ve normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışındaki sabit kıymet niteliği taşıyan harcamalar özel maliyet bedeli ile değerlemek suretiyle, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilecek olup, bu kapsamda amortisman tabi tutulan iktisadi kıymetler ayrıca genel hükümlere göre amortisman tabi tutulmayacaklardır. Özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortisman tabi tutulan iktisadi kıymetlerden sadece sözleşme süresi içinde yenilenmesi gerekenler ile kullanım ömrü kira süresine göre daha uzun olan ve kira dönemi bittikten sonra da işletmenin (kiracının) kullanımında (aktifinde) olabilecekler, genel hükümlere göre amortisman tabi tutulacaklardır. Bu itibarla, sözleşme süresinin sonuna doğru iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlerin sözleşme süresi içinde bir daha yenilenmesinin gerekmemesi halinde, genel hükümlere göre amortisman ayrılması söz konusu olmayacaktır.

Bu çerçevede, ... Genel Müdürlüğü ile yapılan işletme hakkının kiralınması sözleşmesinin ... maddesine istinaden ... binası ile birlikte şirketinize devredilen iktisadi kıymetler, işletme hakkı kapsamında itfa edilecek olup ayrıca amortisman tabi tutulmayacaktır. Ancak, söz konusu iktisadi

kıymetlerin Vergi Usul Kanununun 272 inci maddesi kapsamında, normal bakım ve tamir harcamaları dışında genişletilmesi, kullanım ömrünün veya değerinin artırılması için yapılan giderler özel maliyet bedeline eklenecek ve bu kapsamda itfa edilecektir.

Bahse konu sözleşmenin, ... maddesine göre Şirketinizce temin ve tesis edilen ve sözleşme süresi sonunda bedelsiz olarak ... Genel Müdürlüğüne devredilecek olan iktisadi kıymetler de esas olarak özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortismana tabi tutulacaktır.

Ancak, söz konusu iktisadi kıymetlerden sadece yenilenmesi gerekenler için genel amortisman hükümleri uygulanacaktır. Bu kapsamda;

- Sözleşme süresi içerisinde yenilenmesi gereken iktisadi kıymetlerin genişletilmesi veya değerinin (fonksiyonunun) artırılması için yapılan giderler iktisadi kıymetin maliyetine eklenecek olup, amortisman süreleri de iktisadi kıymetin kalan ömrüne göre belirlenecektir.

- Sözleşme süresi içerisinde yenilenmesi gereken iktisadi kıymetlerin iktisadi ömrünü uzatan giderler ise aktifleştirildikleri yıldan başlayarak asıl iktisadi kıymet için Maliye Bakanlığınca tebliğ ve tebliğ eki listelerde açıklanan oran ve süreler içinde amortismana tabi tutulacaktır.

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