

Kiralanen arazilerde meyve yetiştiriciliği faaliyeti kapsamında dikilen ve yetişme evresinde olan ağaçlarda amortisman ve gider uygulaması hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-497
Tarih	01.10.2011

T.C.

GELİR İDARESİ BAŐKANLIęI

İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŐKANLIęI

MÜKELLEF HİZMETLERİ GELİR VERGİLERİ GRUP MÜDÜRLÜğÜ

Sayı : B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-497 01/10/2011

Konu : Yetişme evresinde olan ağaçlarda amortisman ve gider uygulaması

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden, şirketinizin konsantre meyve suyu üretimi, muhtelif meyve püresi, reel, marmelat, şekerlendirilmiş meyve ve meyve suyu satışı faaliyeti ile iştital ettiği ve 5, 17 ve 30 yıl sürelerle kiraladığınız arazilerde meyve yetiştiriciliğine başladığınızdan bahisle; yetiştirilmeye başlanan meyve ağaçları için erken hasat döneminde mi yoksa olgunlaşma döneminde mi amortisman ayrılmaya başlanacağı ve söz konusu ağaçlara uygulanacak amortisman oranlarının ne olması gerektiği, erken hasat döneminde elde edilen gelirin yatırım maliyeti ile ilişkilendirilmesinin mümkün olup olmadığı, eğer mümkün değilse bu gelirlere atfedilecek gider payının nasıl hesaplanacağı, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesine ne zaman son verilmesi

gerektiği ve yetiştirme evresinde yapılmakta olan yatırımlar hesabına alınacak dikim ve yetiştirme harcamalarının kapsamının ne olduğu hususlarında Başkanlığımız görüşünün sorulduğu anlaşılmıştır.

213 sayılı 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 değerklenen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerkinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun 314 üncü maddesinde ise boş arazi ve boş 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 nev'i yollar ve harkların amortismanına tabi olduğu açıklaması yapılmıştır.

Kanunun 320 nci maddesine göre amortisman ayrılmasına iktisadi kıymetlerin aktife girdikleri hesap döneminden itibaren başlanır. Aktife girme kavramı, iktisadi kıymetin iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilmesini, değerkleme gününde envantere dahil olmasını ve kullanılmaya hazır halde bulundurulmasını ifade etmekte olup iktisadi kıymetin işletmede fiilen kullanılmaya başlanması gerekli bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, tekdüzen muhasebe sisteminin uygulanmasına ilişkin açıklamalar, 26.12.1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer Tebliğlerde yapılmış bulunmaktadır.

Söz konusu Tebliğe göre, "258-Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabının niteliği; işletmede, yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamaların izlenmesine matuf olmasıdır.

Mezkur Kanunun 272 nci maddesinde gayrimenkullerin kira ile tutulmuş olması halinde kiracı tarafından yapılan normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerin özel maliyet bedeli olarak değerkleneceği, kiracının faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderlerin de bu hükümde olduğu, 327 nci maddesinde ise özel maliyet bedellerinin kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, meyve fidanlarının ürün vermesine kadar yapılan harcamaların, yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenmesi, meyve ağağlarının erken hasat dönemi de dahil olmak üzere ürün vermeye başlamasından sonra ise söz konusu hesaptan çıkarılarak özel maliyetler hesabına alınması ve kalan kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanununun 282 nci maddesinde "Kurumlarda aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değeri ile değerklenir. Bu değerk, ilk tesis ve taazzuv için yapılan giderlerden fazla olamaz. Kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veyahut da işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler bu cümledendir. İlk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir. " hükmüne yer verilmiştir. 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde de kuruluş ve örgütlenme giderleri; işletmenin kurulması, yeni bir şubenin açılması, işlerin sürekli olarak genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir değerk elde edilmeyen giderlerin aktifleştirilmeleri durumunda izlendiğı hesap olarak belirlenmiştir. Kanunun 326 ncı maddesine göre de kurumların aktifleştirdikleri ilk tesis ve taazzuv giderlerinin mukayyet değerkleri üzerinden eşit miktarlarda ve beş yıl içinde itfa olunması gerekmektedir.

İş ve piyasa etüdü ile proje ve fizibilite raporlarının hazırlanması ile ilgili giderler, şirket esas mukavelesinin hazırlanması için yapılan giderler, kuruluşla ilgili seyahat giderleri, aynı sermaye konması halinde aynı sermaye ile ilgili olarak ekspertiz için ödenen mahkeme harçları ve bilirkişi ücretleri, kuruluş genel kurul toplantısı için yapılan giderler, hisse senedi ihraç giderleri, yeni malların ve işletmenin tanıtılması için yapılan reklam ve tanıtma giderleri, kurumun hukuki kuruluşunu tamamladığı günden normal faaliyetine başladığı ana kadar yapılan genel idare gideri niteliğindeki giderler, işçi ve personelin eğitim giderleri ve benzerleri kuruluş ve örgütlenme giderleri kapsamında değerklendirilebilecek giderlerdir. İmalatçı bir kurumun tüm tesislerini kurduğu ve normal faaliyete geçtiğı ana kadar yapılan giderler, kurumun ilk tesis ve taazzuv giderleri olarak kabul edilmektedir.

Bu itibarla, adı geçen şirketçe normal faaliyete geçinceye kadar yapılan benzer nitelikteki giderlerin kuruluş ve örgütlenme giderleri olarak aktifleştirilmesi icap etmektedir. Ancak, doğrudan meyve ağaçlarının yetiştirilmesine ilişkin olan giderlerin bu ağaçlara ilişkin yapılmakta olan yatırımlar hesabında izleneceğı tabiidir. Aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri, ağaçların erken hasat dönemi de dahil olmak üzere ürün vermesi ve normal faaliyete başlanmasından sonra mukayyet değerkleri üzerinden beş yılda ve eşit miktarlarda amortismanına tabi tutulacaktır.

Vergi Usul Kanununun 275 inci maddesinde "İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;
2. Mamule isabet eden işçilik;
3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;
4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hisselerin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.);
5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler." hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer verilen hüküm doğrultusunda, özelge talep formunda belirtilen giderlerden, henüz fidan dikimine başlanmamış arazilere isabet eden kira giderleri, sigorta, güvenlik ve bekçi harcamaları, dikim ve fidan yetiştirme ile doğrudan ilgili olmayan personele ödenen ücretler, seyahat, telefon, yemek, temsil- ağırlama, binek aracı ve benzeri nitelikteki giderler genel idare gideri mahiyetinde olup söz konusu giderlerden mamule pay verilmesi ihtiyari bulunmaktadır.

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