

Kamu kurumlarından kiralanan veya bu kurumlara ait olup bedelsiz olarak kullanılan araziler üzerine yapılmış olan binaların amortismanı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	27575268-105[327-2020-401]-471722
Tarih	14.10.2022

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 27575268-105[327-2020-401]-471722

14.10.2022

Konu : Kamu kurumlarından kiralanan veya bu kurumlara ait olup bedelsiz olarak kullanılan araziler üzerine yapılmış olan binaların amortismanı hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda;

- 233 sayılı KHK'ya tabi Kamu İktisadi Teşebbüsü olan Kuruluşunuzca önceki yıllarda Hazineden, kamu kuruluşlarından veya köy tüzel kişiliklerinden kiralanan veya bedelsiz olarak kullanılan araziler üzerine yapılmış olan binaların "252. Binalar" hesabında (diğer varlıklarda ilgili MDV hesaplarında) muhasebeleştirildiği ve Bakanlığımızca belirlenen faydalı ömür süresi ve amortisman oranları dikkate alınarak amortisman ayrıldığı,

...,

- Bu araziler için genelde kiralama sözleşmesi bulunmadığı, bedelsiz olarak kullanıldığı ve çoğunlukla da kullanım süresinin belirsiz olduğu, arazinin kullanımının bitmesinden sonra arazi üzerine yapılan tesislerin arazi sahibine devredilip devredilmeyeceğinin de belirsiz olduğu

hususları ifade edilerek, Kurumunuzca süreli/süresiz kiralanan veya bedelsiz olarak kullanılan araziler üzerine yapılmış olan tesislerin "252. Binalar" hesabında (veya ilgili MDV hesaplarında) mı yoksa "264. Özel Maliyetler" hesabında mı muhasebeleştirileceği, söz konusu tesislerden kira veya kullanım hakkı süresi belli olanların amortismanlarının Bakanlığımızca belirlenen faydalı ömür ve amortisman oranları dikkate alınarak mı yoksa kullanım süresine göre mi hesaplanacağı, kira veya kullanım süresi belirsiz olanların amortismanlarının ne şekilde hesaplanacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 3 üncü maddesinde, *"A) Vergi kanunlarının uygulanması: ...*

Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.

B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

...",

- 262 nci maddesinde, *"Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.*

Aşağıda sayılan giderler de maliyet bedeline dâhil edilir:

a) İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; gümrük vergileri, gümrük komisyonları, yükleme, boşaltma, nakliye ve montaj giderleri,

b) İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; resim ve harçlar, noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri,

c) İktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının; emtiada emtianın stoklara girdiği tarihe kadar, diğer iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler (Faiz giderleri ile kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.),

ç) İktisadi kıymetin stoklara veya envantere alındığı tarihe kadarki depolama ve sigorta giderleri,

d) Gayrimenkullerde mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

Gayrimenkullerle doğrudan ilgili olması şartıyla, bunların envantere alındığı hesap dönemi sonuna kadar alınan hibeler maliyet bedelinden indirilir.

İktisadi kıymetin (emtia hariç) iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile ilgili olan özel tüketim vergisi, indirilemeyecek katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ile kaynak kullanımını destekleme fonunu maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.

...",

- 269 uncu maddesinde, "İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir.

Bu kanuna göre, aşağıdaki yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirilir:

1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı;

2. Tesisat ve makinalar;

3. Gemiler ve diğer taşıtlar;

4. Gayrimaddi haklar.",

- 271 inci maddesinde, "İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makina ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçer.",

- 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 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 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 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."

- 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 edilmesinin 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.

..."

- 314 üncü maddesinde, "Boş arazi ve boş arsaların amortisman tabi değildir. Ancak;

1. Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri

2. İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar;

amortisman tabidir."

- 315 inci maddesinde, "Mükellefler amortisman tabi iktisadî kıymetlerini, 320 nci maddenin dördüncü fıkrası saklı kalmak üzere, Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır."

- 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 yazılır."

hükümlerine yer verilmiştir.

Mezkur Kanunun 315 inci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden, amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları" tespit edilmiş ve bu oranlar, 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439, 458 ve 506 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, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 47 nci maddesi, "Kamu idareleri, kanunlarında veya Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde belirtilen kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için mülkiyetlerindeki taşınmazlarla Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerleri, birbirlerine ve köy tüzel kişiliklerine bedelsiz olarak tahsis edebilirler. Tahsis edilen taşınmaz, amaç dışı kullanılamaz. Hazinesin özel mülkiyetindeki taşınmazlarla Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerleri tahsis etmeye, kamu ihtiyaçları için gerekli olmayanların tahsisini kaldırmaya Çevre ve Şehircilik Bakanlığı; diğer taşınmazları tahsis etmeye ve tahsisini kaldırmaya ise maliki kamu idaresi yetkilidir." hükümlerini amirdir.

Bu kapsamda genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile bu idarelere bağlı ve kanun kapsamında olan kurum ve kuruluşların mülkiyetinde, yönetiminde veya kullanımında bulunan taşınmazların kaydına ve icmal cetvellerinin düzenlenmesine ilişkin usul ve esasları düzenlemek üzere 5018 sayılı Kanunun 44 üncü maddesine istinaden 13/9/2006 tarihli ve 2006/10970 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile "Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik" yürürlüğe konulmuş ve tahsis edilen taşınmazların kaydına ilişkin açıklamalara yer verilmiş olup, söz konusu Yönetmeliğin (4/a) maddesine göre, bu Yönetmelikte geçen "Kamu idarelerinin yönetiminde veya kullanımında bulunan taşınmaz" ifadesinin, tapu kütüğünde üçüncü kişiler veya diğer kamu idareleri adına tescilli olmakla birlikte irtifak hakkı tesisi, kiralama, kullanma izni verilmesi ve tahsis gibi yollarla yönetim veya kullanım hakkı kamu idarelerine verilen taşınmazları ifade ettiği belirtilmektedir.

Buna göre, Kurumunuz tarafından;

- Diğer kamu kurum ve kuruluşlarından veya köy tüzel kişiliklerinden süreli/süresiz kiralanan veya bedelsiz olarak kullanılan araziler üzerine faaliyetin icrası için vücuda getirilen tesisatın/sabit kıymetlerin (tesis, bina gibi) vücuda getirilmesine/inşasına ilişkin olarak yapılan harcamalar ile söz konusu tesisatı genişletmek, değerini, fonksiyonunu, yararını veya faydalı ömrünü artırmak maksadıyla yapılan harcamaların, Vergi Usul Kanununun 272 nci maddesi uyarınca özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmesi,
- Arazilerin kiralama veya kullanım süresinin belirli olması durumunda, özel maliyet olarak aktifleştirilen tutarın Kanunun 327 nci maddesine göre, geri kalan kira/sözleşme süresi boyunca ve eşit yüzdeler

halinde itfa edilmesi,

- Arazilerin kiralama veya kullanım süresinin belirsiz olması durumunda, özel maliyet olarak aktifleştirilen tutarın ise, amortisman listesinin "56. Özel maliyetler (Kira müddeti belli olmayanlar)" sırası kapsamında 5 yıl faydalı ömür, %20 amortisman oranı dikkate alınarak itfa edilmesi,

- Özel maliyet bedelinin itfası kapsamında amortisman tabi tutulan iktisadi kıymetlerin ayrıca genel hükümlere göre amortisman tabi tutulmaması, ancak özel maliyet bedelinin itfası hükümlerine göre amortisman tabi tutulan iktisadi kıymetlerden sözleşme süresi içinde yenilenmesi gerekenlerin genel hükümlere göre amortisman tabi tutulması, bu kapsamda, mezkur Tebliğ eki listeye göre faydalı ömür, kira süresinden daha kısa olan iktisadi kıymetlerin bahse konu listede öngörülen faydalı ömür ve amortisman oranı dikkate alınarak itfa edilmesi, ayrıca kullanım ömrü arazinin kiralama veya bedelsiz kullanım süresine göre daha uzun olan ve kiralama/bedelsiz kullanım süresi bittikten sonra da Kuruluşunuz aktifinde olabileceklerin de genel hükümlere göre amortisman tabi tutulması

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