

Mülkiyeti şirkete ait olmayan arazi üzerine yapılacak bina, sabit yapı, tesislerin amortismanı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	E-27575268-105[313-2020-1194]-583416
Tarih	14.12.2022

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : E-27575268-105[313-2020-1194]-583416

14.12.2022

Konu : Mülkiyeti şirkete ait olmayan arazi üzerine yapılacak bina, sabit yapı, tesislerin amortismanı hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden;

- Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile ... arasında ... imzalanarak ... Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren "... Anlaşma" kapsamında ... (NGS), saha incelemeleri, tasarım, mühendislik, tedarik, inşaat,

yapılandırma/işletmeye alma, ticari işleme sokma ve işletmeye ilişkin projenin uygulanması işi ile iştigal ettiğiniz,

- Bahse konu projenin gerçekleştirilmesi için şirketinize tahsis edilen arazilerin mülkiyetinin Türkiye Cumhuriyeti Devletine ait olduğu, arazilerin mülkiyet haklarını elinde bulunduran kamu kurum ve kuruluşlarıyla yapılan sözleşmelere istinaden arazilere ilişkin şirketiniz lehine irtifak hakları tesis edildiği, söz konusu irtifak hakkının NGS tesislerinin inşa edilmesine ve işletilmesine izin verdiği, arazilerin irtifak hakkıyla kısıtlandığına dair bilgilerin Tapu Kadastro Müdürlüğünde usulüne uygun yansıtılmış olduğu, ancak bedelsiz olarak kullanımınıza tahsis edilen orman arazileri ve kıyı kesimindeki araziler üzerinde lehinize üst hakkı tesis edilmediği,

- Söz konusu irtifak hakkı süresinin 49 yıl olduğu, ancak Nükleer Güç Santralinin ekonomik ömrünün 60 yıl olması nedeniyle, şirketinize 49 yıl süre ile verilen irtifak hakkının, söz konusu süre sonunda uzatılmasının veya yeniden tesis edilmesinin beklenildiği, ekonomik ömrünü doldurmasına müteakiben de santralin söküm işlemlerine başlanılacağı,

- Mülkiyeti ... A.Ş.'ye ve diğer kamu kuruluşlarına ait olup, orman arazisi niteliğinde bulunan araziler üzerine çeşitli idari binalar ve nükleer güç santraline ilişkin bina ve tesisin inşaatına başlanıldığı, birtakım idari binalar ile liman tesisindeki bina ve tesislerin iş bitirme belgelerinin imzalandığı ve birkaç yıl içerisinde ilk ünitenin inşaatı tamamlanarak elektrik üretimine başlanılmasının planlandığı,

- Mülkiyeti ... A.Ş.'ye ait olan arazi üzerine şirketiniz lehine *(bağımsız ve sürekli nitelikte olmayan ve tapu kütüğünün ayrı bir sayfasına taşınmaz olarak kaydedilmeyen ancak tapu kütüğünün "İrtifak Hakları ve Gayrimenkul Mükellefiyetleri" sütununa normal irtifak hakkı olarak kaydedilen)* üst hakkı tesis edilerek inşaat süresince kullanılmak üzere geçici binalar inşa edilmekte olduğu ve bu binaların dördüncü reaktörün devreye alınarak inşaat sürecinin tamamlanmasına müteakip söküleceği,

- ... Nükleer Güç Santralinin söküm sürecinin sonuna kadar bedelsiz olarak şirketinize tahsis edilen arazi üzerine inşa ettiğiniz bina, sabit bina, sabit yapı ve tesisler ile yine şirketiniz lehine üst hakkı tesis edilerek bahse konu inşaat süresince kullanılmak üzere inşa edilen ve dördüncü reaktörün devreye girmesiyle inşaat sürecinin tamamlanmasına müteakip sökülecek olan geçici binaların ne şekilde itfa olunacağı hususlarında Başkanlığımız görüşünün talep edildiği

anlaşılmıştır.

4721 sayılı Türk Medeni Kanununun;

- (704/2) maddesinde, arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümlerin taşınmaz mülkiyetinin konusunu oluşturduğu,

- 726 ncı maddesinde, 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 malikinin 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 kayıtlarının herkes için bağlayıcı olduğu,

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

- 998 inci maddesinde, tapu siciline taşınmaz olarak; araziler, taşınmazlar üzerindeki bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyetine konu olan bağımsız bölümlerin 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.

Ayrıca, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünün 15.06.2010 tarihli ve 1705 Genelge No.lu (2010/12) Genelgesinde;

- 4721 sayılı Kanunun, bağımsız ve sürekli (müstakil ve daimi) niteliğe haiz bulundukları takdirde taşınmaz olarak saydığı (TMK madde 704, 826 ila 836 ve 998) ve tapu sicilinde ayrı bir sayfeye kaydını öngördüğü üst hakkının, mülkiyeti başkasına ait bulunan bir arazinin üstünde veya altında yapı yapmak veya mevcut yapıyı muhafaza etmek yetkisi veren bir irtifak hakkı olduğu,

- 4721 sayılı Kanunun 826 ncı maddesi ve Tapu Sicil Tüzüğü'nün 10 uncu maddesi gereğince, en az 30, en fazla 100 yıl süreli olan ve tasarrufları kısıtlamayan veya izne tabi kılmayan bağımsız ve sürekli irtifak haklarının tapu kütüğü'nün ayrı bir sayfasına taşınmaz olarak tescil edileceği, tapu kütüğüne taşınmaz olarak tescil edilen bağımsız ve sürekli hakların, üçüncü kişilere devir olunabileceği, mirasçılara

geçebileceği ve bunlar üzerinde her türlü ayni ve kişisel hakkın kurulabileceği,

- 30 yıldan az süreli üst hakkının, bağımsız ve sürekli hak olarak ayrı bir kütük sahifesine tescilinin mümkün olmadığı gibi 30 yıl ve daha fazla süreli olmasına rağmen üst hakkının tesisi sırasında, üçüncü şahıslara devredilemeyeceğine, mirasçılara intikal etmeyeceğine ve ayni hak tesis edilemeyeceğine ve bu tür tasarrufların izin alınmak suretiyle yapılabileceğine yönelik kısıtlamalar getirilmesi halinde (kamu kuruluşlarınca getirilmek istenilen kısıtlamalar dahil) üst hakkı artık bağımsız bir nitelik kazanamayacağından, bu tür hak tesisi taleplerinin sadece taşınmaz tapu kütüğü sahifesinin "İrtifak Hakları ve Gayrimenkul Mükellefiyetleri" sütununda irtifak hakkı şeklinde tescil edilmek suretiyle karşılanması gerektiği,

- 4721 sayılı Kanunun 827 nci maddesi gereğince, üst hakkı kurulmasına yönelik düzenlenen resmi senette özellikle yapının konumuna, şekline, niteliğine, boyutlarına, özgülenme amacına ve üzerinde yapı bulunmayan alandan faydalanmaya ilişkin şartların, üst hakkı tesis bedelinin, üst hakkının sona erme hallerinin, kanuni ipotek ve istenmesi halinde tazminat vb. şartların açıklanması gerektiği,

- Bağımsız ve sürekli nitelikte olan üst hakkının bir taşınmaz mal olarak ayrı bir tapu kütük sayfasına tescil edilebilmesi için en az 30, en fazla 100 yıl müddetle tesis edilmiş bulunması ve devir-temlik ile ayni hak tesisi konusunda herhangi bir kısıtlılık getirilmemiş olması gerektiği,

- Bağımsız ve sürekli niteliğe haiz üst hakkı, taşınmaz olarak sayıldığından ve ayrı bir sayfeye tescil edildiğinden bunların devir-temlikinin, mirasçılara intikalinin ve üzerinde her türlü ayni veya kişisel hak tesisinin mümkün olmasının yanı sıra, kat irtifakı veya kat mülkiyeti ve yeni bir üst hakkı tesisinin de mümkün olduğu

belirtilmiştir.

Bu bağlamda, üst hakkı, sahibine başkasına ait taşınmaz üzerindeki yapının maliki olma yetkisini veren bir hak olup, üst hakkı tesis edilen taşınmaz malikinin arsa/arazi üzerindeki mülkiyet hakkı devam etmektedir. 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 Türk Medeni Kanununun 827 nci maddesi uyarınca resmi senet düzenlenmesi gerekmektedir. Üst hakkı;

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

- Bağımsız ve sürekli (müstakil ve daimi) hak olan üst hakkı (TMK madde 826)

olmak üzere iki ayrı şekilde değerlendirilmektedir. İrtifak hakkı olan üst hakkı, tapu kütüğüne tescil ile kurulmakta olup, üst hakkı sahibine yapı üzerinde irtifaka bağlı bir mülkiyet hakkı sağlamaktadır. Müstakil ve bağımsız nitelik kazanmayan üst hakkı tesisi, sadece taşınmaz malın tapu kütüğü sayfasının

"İrtifak Hakları ve Gayrimenkul Mükellefiyetleri" sütununda irtifak hakkı şeklinde üst hakkı olarak tescil edilmek suretiyle kurulabilmektedir. Müstakil ve daimi nitelikte olan üst hakkının, bir taşınmaz mal gibi ayrı bir tapu kütük sayfasına kaydedilebilmesi için; üst hakkı sahibinin isteminin olması, en az 30-en fazla 100 yıl müddetle tesis edilmiş bulunması ve devir-temlik ile aynı hak tesisi konusunda herhangi bir kısıtlılık getirilmemiş olması gerekmektedir. Ayrıca, üst hakkı konusu olan bina inşa edilmiş ise bu irtifakın bina üzerinde sağladığı mülkiyet de, tabi olduğu irtifakın ayrı sahifeye kaydedilmiş olması ve gayrimenkul gibi muamele görmesi dolayısıyla bir gayrimenkul mülkiyeti gibi devredilmekte, rehnedilmekte ve mahiyetinin müsaade ettiği haklarla kayıtlanabilmektedir.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

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

İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili gümrük vergilerinin, gümrük komisyonlarının, yükleme, boşaltma, nakliye ve montaj giderlerinin,

İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili resim ve harçların, noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderlerinin,

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 giderlerin (Faiz giderleri ile kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.),

İktisadi kıymetin stoklara veya envantere alındığı tarihe kadarki depolama ve sigorta giderlerinin,

Gayrimenkullerde mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderlerin

dâhil edileceği, gayrimenkullerle doğrudan ilgili olması şartıyla bunların envantere alındığı hesap dönemi sonuna kadar alınan hibelerin maliyet bedelinden indirileceği, iktisadi kıymetin (emtia hariç) iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile ilgili olan özel tüketim vergisini, indirilemeyecek katma değer vergisini, banka ve sigorta muameleleri vergisi ile kaynak kullanımını destekleme fonunu maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükelleflerin serbest oldukları,

- 269 uncu maddesinde, iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği; bu Kanuna göre, gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı, tesisat ve makinalar, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayrimaddi hakların 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, gayrimenkullerin kira ile tutulmuş veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderlerin 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,

- 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, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesinin amortisman mevzunu teşkil ettiği,

- 314 üncü maddesinde, 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 nevi yollar ve harkların amortismanına tabi olduğu,

- 315 inci maddesinde, mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini, 320 nci maddenin dördüncü fıkrası saklı kalmak üzere, Hazine ve Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri, ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı,

- 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 bağlanmış olup, mezkur Kanunun 315 inci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "*Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları*" tespit edilmiş ve 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.

Bahse konu Tebliğin;

- (2) No.lu bölümünde, Tebliğe ekli listenin 1-6 bölümleri arasında genel sınıflamaların yapılarak amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranlarının tespit edildiği, listenin diğer bölümlerinde ise sektörler itibarı ile kullanılan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranlarının belirlendiği, mükelleflerin uygun amortisman oranlarını tespit ederken öncelikle, sektörel bazda tespit edilen amortisman oranlarını dikkate alacakları, bu ayrımlarda bulunmayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak oranları, genel sınıflamada yer verilen

oranlara göre tespit edecekleri,

- (4) No.lu bölümünde, listedeki herhangi bir sınıflamada yer almayan amortisman tabi iktisadi kıymetlere uygulanacak amortisman oranları için mükelleflerin müracaatları üzerine Bakanlığımızca belirlenecek süre ve oranlar üzerinden amortisman ayrılabilceğı

belirtilmiştir.

Buna göre;

1) Bahse konu Anlaşma kapsamında bedelsiz olarak şirketiniz kullanımına tahsis edilerek lehinize üst hakkı tesis edilmiş (üst hakkı tapu siciline ister kayıt isterse tescil edilmiş olsun) arazi üzerinde, üst hakkı kapsamında inşa ettiğiniz bina, tesis gibi yapıları (mülkiyeti üst hakkı sahibi olarak şirketinizde olacağından) maliyet bedeli ile aktifleştirmeniz ve söz konusu maliyet bedellerinin yukarıda yer verilen açıklamalar çerçevesinde mezkûr amortisman listesinde öngörülen faydalı ömür ve amortisman oranları dikkate alınarak itfa edilmesi icap etmektedir. Listede yer almayan amortisman tabi iktisadi kıymetlere uygulanacak amortisman oranlarının belirlenmesi için Gelir İdaresi Başkanlığına müracaat edilmesi gerektiğı tabiidir.

Bahse konu yapıların faydalı ömrünün üst hakkı süresinden daha fazla olması durumunda, bunların (şirketinizin aktifinde kalmaya devam edenler hariç) henüz itfa edilememiş kısmı, üst hakkının her hangi bir nedenle sona erdiği yılda bir defada gider yazılmak suretiyle itfa edilecektir.

2) Bahse konu Anlaşma kapsamında bedelsiz olarak şirketiniz kullanımına tahsis edilerek şirketiniz lehine 49 yıllığına irtifak hakkı tesis edilen, lehinize üst hakkı tesis edilmemiş, arazi (orman arazileri ve kıyı kesimindeki araziler dahil) üzerinde, inşa ettiğiniz bina, tesis gibi yapılara ilişkin inşa harcamalarını "özel maliyet bedeli" olarak aktifleştirmeniz ve aktifleştirilen tutarı, Kanunun 327 nci maddesi gereğince, 49 yıl olarak tesis edilen irtifak hakkı süresinden geri kalan süre boyunca ve eşit yüzdeler halinde itfa etmeniz, sözleşme süresi sonunda henüz itfa edilmemiş olan giderleri boşaltma veya hakkın her hangi bir nedenle sona erdiği yılda bir defada gider yazmanız gerekmektedir. Diğer taraftan, özel maliyet bedeli kapsamında amortisman tabi tutulan iktisadi kıymetler ayrıca genel hükümlere göre amortisman tabi tutulmayacaklardır. Ancak sözleşme süresi içinde yenilenmesi gerekenler ile faydalı ömür süresi sözleşme süresine göre daha kısa olan iktisadi kıymetlerin genel hükümlere göre amortisman tabi tutulması gerektiğı tabiidir.

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