

Orman Genel Müdürlüğü'nden tahsis edilen alana ilişkin kira bedeli haricinde yapılan ağaçlandırma ve ilave ağaçlandırma bedelinin giderleştirilmesi

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-125[8-2018/222]-E.567754
Tarih	04.08.2020

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-125[8-2018/222]-E.567754

04.08.2020

Konu : Orman Genel Müdürlüğü'nden tahsis edilen alana ilişkin kira bedeli haricinde yapılan ağaçlandırma ve ilave ağaçlandırma bedelinin giderleştirilmesi

İlgi

:

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; Şirketinizin .. ilinde rüzgar enerji santrali yatırımı yaptığı, henüz önlisans sahibi olan şirketinizin ...ğü tarafından tahsis edilen alana ilişkin kira bedeli haricinde "ağaçlandırma ve ilave ağaçlandırma" adı altında bedel tahsil edildiği, bahse konu ağaçlandırma bedelinin ...ğü tarafından Şirketinizin kullanacağı arazi haricindeki yerler içinde kullanılabildiği belirterek, söz konusu ağaçlandırma bedelinin gider yazılıp yazılamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Safi kurum kazancı" başlıklı 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Ticari Kazancın Tarifi" başlıklı 37 nci maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiş; 38 inci maddesinin birinci fıkrasında da;

"Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

- 1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;*
- 2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.*

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur."

hükmüne yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde, ticari kazancın tespitinde indirilebilecek giderler belirtilmiş olup maddenin (1) numaralı bendinde, *"ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler."*; (7) numaralı bendinde ise, *"Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar"* safi kazancın tespitinde hasılatтан indirilebilecek giderler arasında sayılmıştır.

Ticari kazancın tespitinde "tahakkuk esası" ve "dönemsellik esası" olmak üzere iki temel ilke geçerlidir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, bu işlemin miktarının ve işlemten kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Dönemsellik ilkesi ise, bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır. Dönemsellik, tahakkuk etmiş bir gelir için söz konusudur. Bu esaslar dikkate alındığında, bir gelir unsurunun, özel bir düzenleme olmadığı sürece mahiyet veya tutar itibarıyla kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması

gerekmektedir.

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,

-269 uncu maddesinde, iktisadi işletmelere dahil gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği; bu Kanuna göre, gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatının, tesisat ve makinaların, gemiler ve diğer taşıtların, gayrimaddi hakların gayrimenkuller gibi değerlendirileceği,

- 270 inci maddesinde, gayrimenkullerde maliyet bedeline; makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri ile mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderlerin gireceği; noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergilerini maliyet bedeline ithal etmenin veya genel giderler arasında göstermenin ihtiyari olduğu,

- 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; 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 giderlerin maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerden olduğu; 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 hükümde olduğu; gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderlerin hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellefin bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetinde 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, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesinin amortisman mevzuunu teşkil edeceği,

- 315 inci maddesinde, mükelleflerin amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri, ilân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin

faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı

hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, mezkûr Kanunun 315 inci maddesinin verdiği yetkiye istinaden amortisman tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları" Bakanlığımızca tespit edilerek; 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439 ve 458 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki liste (Amortisman Listesi) ile açıklanmıştır.

Diğer taraftan, kamu kurum ve kuruluşları tarafından verilen lisans, kullanım hakkı ve izni, orman arazi izni veya diğer haklar (işletme hakkı gibi) ve bunların benzerlerinden, sözleşmelerinde sabit bir bedel belirlenmiş olanların, gayrimaddi hak olarak mezkûr listenin (55.) bölümü kapsamında itfa edilmesi; sözleşmelerinde sabit bir bedel belirlenmemiş olanların (baştan kesin bir tutarının olmaması, yıllık olarak ödenmesi ve her yıl değişmesi) ise, amortisman yoluyla itfası mümkün olmayıp, her hesap dönemine ait tutarın, gelir/kurumlar vergisi mevzuatı dahilinde, ilgili dönemde kazancın tespitinde doğrudan dikkate alınması gerekmektedir.

Bunun yanı sıra, 18.04.2014 tarihli ve 28976 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Orman Kanununun 17/3 ve 18 inci Maddelerinin Uygulama Yönetmeliğinin;

- (3/1-a) maddesinde, "*a) Ağaçlandırma bedeli: İzin verilen alan üzerinden bir defaya mahsus alınan bedeli,*",

- (3/1-l) maddesinde, "*l) İzin: Bu Yönetmelik hükümlerine göre Bakanlıkça verilen ön izni veya kesin izni,*",

- (7/4) maddesinde, "*(4) Ormanlık alandan verilen izin, müracaat sahibine tebliğ edilir. Tebligat tarihinden itibaren en geç üç ay içerisinde izin sahibinden teminat, bedeller ve onaylı taahhüt senedi alınır. Tebligat tarihinden itibaren üç ay içerisinde bedellerin yatırılmaması, teminatın veya onaylı taahhüt senedinin verilmemesi halinde ise saha teslimi yapılmaz, her hangi bir bildirime gerek kalmaksızın izin iptal edilir. İptal işlemi ilgiliye bildirilir. Aynı yerle ilgili yeniden izin talep edilmesi yeni izin talebi olarak değerlendirilir.*",

- 8 inci maddesinde, "*(1) Verilen ön izinlerde ön izin bedeli, kesin izinlerde ise;*

a) Ağaçlandırma bedeli,

b) Arazi izin bedeli,

c) OrkÖy bedeli,

ç) Erozyon bedeli,

alınır.",

- 9 uncu maddesinde, "(1) Alınacak bedellerden;

a) Ağaçlandırma bedeli; Genel müdürlükçe, Asgari Ücret Tespit Komisyonu tarafından yılın ikinci yarısı için tespit edilen 16 yaşını doldurmuş işçilerin bir günlük normal çalışma karşılığı asgari ücretlerinin 294 gün/hektar katsayısıyla çarpımı sonucu belirlenen ağaçlandırma birim hektar bedelinin, izin alanı ile çarpımı sonucu,

b) Arazi izin bedeli; İzin alanının metrekaresi, cari yıl ağaçlandırma birim metrekare bedeli, bu Yönetmeliğin ekinde yer alan izin türü katsayısı (Ek-1), ekolojik denge katsayısı (Ek2) ve il katsayısının (Ek-3) çarpımlarının sonucu,

c) Orköy bedeli; Toplam proje bedelinin yüzde üçü (%3) alınarak, ç) Erozyon bedeli; Toplam proje bedelinin yüzde ikisi (%2) alınarak,

d) Depolama bedeli; Cari yıl bir metrekare ağaçlandırma bedelinin, büyükşehir belediyesi bulunan illerde dört katı, diğer illerde ise üç katının toplam depolama hacmi ile çarpımı sonucu,

bulunur.

...

(3) Bu bedellerden arazi izin bedeli her yıl, diğer bedeller izin başlangıcında bir defaya mahsus defaten alınır.

...

(6) Arazi izin bedeli izin başlangıç tarihi esas alınarak bildirime gerek kalmaksızın her yıl defaten tahsil edilir. Müteakip yıllara ait arazi izin bedeli BAK (bedel artış katsayısı) oranında artırılmak suretiyle tespit edilerek bildirime gerek kalmaksızın izin başlangıç tarihinde defaten tahsil edilir.

(7) Sonraki yıl bedellerinin peşin ödenmesinin talep edilmesi halinde, ödenmesi talep edilen yıllara ait bedeller ödemenin yapıldığı yıl bedeli üzerinden defaten tahsil edilebilir.

..."

düzenlemeleri yer almaktadır.

Ayrıca, 6831 sayılı Orman Kanununun 17/3 ve 18 inci maddeleri gereğince adı geçen şirket adına düzenlenen 17.02.01 no.lu ve 19.08.2015 güncelleme tarihli kesin izin taahhüt senedinin;

- 1 inci maddesinde, bir defaya mahsus ağaçlandırma bedeli, orköy bedeli, erozyon bedeli, depolama bedeli ve her yıl arazi izin bedeli alınacağı,

- 3 üncü maddesinde, arazi izin bedellerinin BAK (bedel artış katsayısı) oranında artırılmak suretiyle tespit edilerek bildirime gerek kalmaksızın izin başlangıç tarihinde her yıl defaten tahsil edileceği,

- 10 uncu maddesinde, ilave ağaçlandırma bedeli alınacağı

belirtilmiştir.

Buna göre, 6831 sayılı Orman Kanununun 17 nci maddesi kapsamında verilen izin karşılığında, Hazineye orman arazisi kullanımı için ödenen bedellerin (arazi izin bedeli, ağaçlandırma ve ilave ağaçlandırma bedelleri, orköy bedeli, erozyon bedeli vb.), iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi münasebetiyle yapılan ödemeler kapsamında değerlendirilmesi ve esas itibariyle, gayrimaddi hak olarak aktifleştirilerek mezkûr listenin (55.) bölümü kapsamında 15 yıl faydalı ömür ve %6,66 amortisman oranı dikkate alınarak itfa edilmesi icap etmektedir. Ancak, söz konusu bedellerden, sabit bir bedel mahiyetinde olmayanların (baştan kesin bir tutarının olmaması, yıllık olarak ödenmesi ve her yıl değişmesi), aktifleştirilerek amortisman yoluyla itfası mümkün bulunmamaktadır.

Bu itibarla;

- Orman arazisi için bir defaya mahsus olarak ödenecek olan ağaçlandırma ve ilave ağaçlandırma bedelleri, orköy bedeli ve erozyon bedelinin toplam tutarının gayrimaddi hak olarak aktifleştirilmesi ve izin süresi 15 yıldan fazla olduğu için 15 yılda itfa edilmesi,

- Her yıl ödenecek ve bedeli her yıl bedel artış katsayısına göre artacak olan arazi izin bedellerinin ilgili yıllarda gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan, söz konusu ödemelerin, tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişine ilişkin açıklamaların yapıldığı, 26/12/1992 tarihli ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer Genel Tebliğler çerçevesinde kayıtlara alınması gerektiği 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