

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
MÜKELLEF HİZMETLERİ USUL GRUP MÜDÜRLÜĞÜ

Sayı : 67854564-1741-281546

13.07.2018

Konu : Serbest bölgede üst hakkı tesis edilen bina için ayrılacak amortisman

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve ekleri ile 2/6/2015 tarihli dilekçenizin tetkikinden;

- Medikal alanda kullanılan cerrahi alet ve ekipmanları ile hastaya monte edilen spiral vida vb. iktisadi kıymetlerin imalatı faaliyetiyle işigal ettiğiniz ve ... Serbest Bölgesinde başlangıç tarihi ... tarihi olan ... no.lu ve 45 yıllık üretim faaliyet ruhsatınızın bulunduğu,

- Arazisi Hazine'ye ait olan ... Serbest Bölgesinde, ... tarihli ve ... sayılı yapı ruhsatındaki bilgilere göre, haiz olduğu ... tarihli ve adı geçen Bölge Müdürlüğünce verilen 30 yıllık üretim konulu faaliyet ruhsatına istinaden ... Şti. tarafından inşa edilen, ... tarihinde yapı ruhsatı ile ... tarihinde subasman vizesi Serbest Bölge Müdürlüğünce onaylanan ve arazi alanı 3827 m2 olan tesisin (fabrika binasının) üst yapı kullanım hakkının 600.000 Euro karşılığında devrine ilişkin olarak, 23/1/2015 tarihinde ... Şti. ile protokol yapıldığı ve devir senedi düzenlendiği,

- Protokolde devir bedelinin, söz konusu devir işleminin Ekonomi Bakanlığı Serbest Bölgeler Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğünce onaylanması ve yeni arazi kira sözleşmesi yapılmasını müteakiben ödeneceğinin kararlaştırıldığı,

- Ekonomi Bakanlığı Serbest Bölgeler Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğünün ... Serbest Bölge Müdürlüğüne hitaplı ... tarihli ve ... sayılı yazısıyla, söz konusu üst yapının 2012/3 sayılı Genelge çerçevesinde şirketinize devri, faaliyet ruhsatı müracaatında yer alan hususların yerine getirilmesi, ilgili kurum ve kuruluşlardan gerekli izinlerin alınması kaydıyla başlangıç tarihi ... (... Şti'nin inşa ettiği fabrika binasının yapı ruhsatının Serbest Bölge Müdürlüğünce subasman vizesinin onaylandığı tarih) olmak üzere üretim konusunda 45 yıl süreli faaliyet ruhsatı verilmesinin uygun görüldüğü,

- ... Serbest Bölge Müdürlüğünce de, söz konusu yazıya istinaden tarafınıza yazılan, 24/2/2015 tarihli ve 322 sayılı yazıyla, serbest bölgede kurulacak şirketinize başlangıç tarihi 16/9/2003 olmak üzere üretim konusunda 45 yıl süreli faaliyet ruhsatı verilebilmesi için şirketinizce 64 sayılı parsel ile ilgili olarak ... ile ... Serbest Bölge Müdürlüğünce onaylanacak açık alan kira sözleşmesinin imzalanması, serbest bölge adresli kaydın yayınlanacağı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinin örneğinin ibrazı, taahhüt edilen sermayenin serbest bölgede bulunan bir bankaya kambiyo mevzuatı kapsamında transferinin yapılmasının istenildiği,

- 9/3/2015 tarihinde, söz konusu üst yapı kullanım hakkı devrine ilişkin olarak ... Şti. tarafından şirketinize 600.000 Euro'luk fatura düzenlendiği,

- 11/3/2015 tarihinde, 30/1/2015 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, söz konusu devre konu üst yapının üzerinde bulunduğu arsanın kiralanmasına ilişkin olarak ... Serbest Bölge Kurucu ve İşleticisi A.Ş. ile yapılan arsa kira sözleşmesinin ... Serbest Bölge Müdürlüğünce onaylandığı,

- ... Serbest Bölge Müdürlüğünce ... tarihli ve ... sayılı yazıyla, Ekonomi Bakanlığı Serbest Bölgeler Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğünün ... tarihli ve ... sayılı yazısına atıfla, Bölgeleri kullanıcısı ... Şti. firmasına ait 64 sayılı parsel üzerinde inşa edilmiş üst yapının kullanım hakkının devir işlemlerinin tamamlanması nedeniyle, şirketiniz adına üretim konusunda Serbest Bölgeler Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü tarafından ... sayılı 45 yıl süreli faaliyet ruhsatının düzenlendiğinin bildirildiği ve faaliyet ruhsatının yazıları ekinde tarafınıza iletildiği,

- Üst yapı kullanım hakkı devir alınan fabrika binası ile ilgili olarak her hangi bir amortisman ayrılmadığı hususlarından bahisle, söz konusu üst yapı kullanım hakkının muhasebe kayıtlarında hangi hesap adı altında takip edileceği ve amortisman süresinin ne olacağı hususlarında Başkanlığımız görüşünün istenildiği anlaşılmaktadır.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 5 inci maddesinde, serbest bölgelerde faaliyette bulunan yatırımcı kullanıcılara Hazinesin özel mülkiyetinde bulunan arazi, arsa ve binaların kiralanabileceği veya bunlar üzerinde 49 yıla kadar irtifak hakkı tesis edilebileceği, Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerler ile bunlar üzerinde bulunan bina ve tesislerin kiralanabileceği veya aynı süre ile kullanma izni verilebileceği, serbest bölgede arazinin kullanımı, yapı ve tesislerin projelendirilmesi, kurulması ve kullanılmasıyla ilgili diğer bütün izinler ve ruhsatların bölge müdürlüğünce verileceği ve denetleneceği hükme bağlanmıştır.

Söz konusu Kanunun uygulamasına ilişkin;

- 10/3/1993 tarihli ve 21520 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğinin 8 inci maddesinde, bölge için tahsis edilen Hazineye veya mülkiyeti bir kamu kuruluşuna ait arazinin Genel Müdürlük tarafından üzerine üst yapı yapılmak üzere işletici veya bölge kurucu ve işleticisine (B.K.İ.) bir sözleşme ile tamamen veya kısmen kiralanabileceği gibi, faaliyet ruhsatı verilmesi uygun bulunan gerçek veya tüzel kişilere de bir sözleşme ile kiralanabileceği, bölgedeki bina ve tesislerin işletici veya B.K.İ.'nin yanında, kullanıcılar tarafından da yaptırılabilceği, söz konusu bina ve tesislerin diğer kullanıcılara kiraya verilebileceği, devredilebileceği veya mülkiyetinin B.K.İ. ya da kullanıcılara ait olması durumunda satılabileceği; faaliyet ruhsatı verilmesi uygun görülenlerin, işletici veya B.K.İ. ile kira veya satış sözleşmesi yapacağı, Bölge Müdürlüğünce onaylanan bu sözleşmeyi müteakiben Genel Müdürlükçe faaliyet ruhsatı düzenlendikten sonra, bölgede yatırım faaliyetine başlayabileceği, bina veya tesis yapıtıracak kullanıcıların, projelerini hazırlayıp üst yapı taahhütlerini yerine getirdikten sonra "İskan Ruhsatı" almak üzere Bölge Müdürlüğüne başvuracakları, iskan ruhsatının verilmesiyle yatırım aşamasının tamamlanarak işletme dönemine geçilmiş olacağı; açık alan kiralanarak yapılan üst yapıların ilk kullanıcıya tanınan faaliyet ruhsatı süresini aşmamak kaydıyla Genel Müdürlüğün uygun göreceği diğer bir kullanıcıya devredilebileceği; arazisi Hazineye ait serbest bölgelerde işletici, B.K.İ. ve kullanıcılar tarafından inşa ettirilen bina ve tesislerin, faaliyet ruhsatı süresinin sona ermesi veya faaliyet ruhsatının iptali halinde Hazineye intikal edeceği; Kanun hükümleri uyarınca, serbest bölgelerde faaliyette bulunan yatırımcı kullanıcılar lehine, serbest bölge sınırları içerisinde bulunan Hazinesinin özel mülkiyetindeki arazi, arsa ve binalar üzerinde 49 yıla kadar irtifak hakkı tesis edilmesi ve devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerler üzerinde ise aynı süre ile kullanma izni verilmesinin mümkün olduğu,

- 7/6/2012 tarihli 2012/3 sayılı Serbest Bölgelerdeki Üstyapı ve Taşınmazların Tahsisi, Devri, Satışı ve Talebe Uygun Olmayan Taşınmazlara İlişkin Genelgenin 1 inci maddesinde, bu Genelgede geçen "Arazisi Hazineye Ait Serbest Bölge" ifadesinin tapuda arazisi Maliye Hazinesi adına tescilli serbest bölgeleri ifade ettiği; 13 üncü maddesinde, arazisi Hazineye ait serbest bölgelerde, Genel Müdürlüğün uygun görmesi halinde yatırımcı kullanıcıların tamamlanmış veya inşaat halindeki üstyapıları faaliyet ruhsatı süresi içinde işletici veya B.K.İ.'lere, kullanıcılara veya serbest bölgelerde faaliyette bulunmak isteyen firmalara devretmelerinin mümkün olduğu, bu takdirde, devralınan üstyapıya ait bütün hak ve yükümlülüklerin devir tarihinden itibaren devralana geçeceği, kullanıcıların mevcut üstyapının ancak tamamını devredebileceği, kısmi devir işlemi yapılamayacağı; 15 inci maddesinde, Genel Müdürlükçe yapılan değerlendirme sonucunda devir işleminin uygun görülmesi halinde, üstyapıların Hazineye intikal süreleri dikkate alınarak, devreden ve devralan firmanın faaliyet ruhsatlarının maddede belirtilen şekilde yeniden düzenleneceği veya iptal edileceği

belirtilmiştir.

Bunun yanı sıra, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 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 tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri ve ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı

hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, mezkûr Kanunun 315 inci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları" 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 Amortisman Listesi ile açıklanmış olup, bahse konu Listede "55. Gayri Maddi İktisadi Kıymetler: İmtiyaz hakları (Franchising), patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi (Know-how), format, telif hakkı ve benzeri kalemler, lisans, kullanım hakkı ve izni veya devlet kurum ve kuruluşları tarafından verilen diğer haklar (İşletme hakkı gibi) ve bunların benzerleri" bölümü kapsamındaki iktisadi kıymetlerin faydalı ömrü 15 yıl ve normal amortisman oranı %6,66 olarak belirlenmiştir.

Buna göre, somut olayda, ... Şti. tarafından serbest bölgede hazineye ait arazi üzerinde inşa edilen binanın ilgili mevzuat dahilinde kullanım hakkının devri ile adı geçen şirkete ait imtiyazın satış yoluyla devri gerçekleştiğinden, devre konu hakların gayri maddi hak olarak aktife alınması ve devir bedelinin, anılan listenin (55.) bölümü uyarınca faydalı ömür 15 yıl ve normal amortisman oranı %6,66 dikkate alınarak itfa edilmesi icap etmektedir.

Ayrıca, tek düzen muhasebe sisteminin uygulanmasına ilişkin açıklamalar 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer tebliğlerde yapılmış olup, söz konusu taşınmaz ve işleme ilişkin muhasebe kayıtlarının anılan Genel Tebliğlerdeki açıklamalara göre yapılması icap etmektedir.

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