

Yeni alınan arsa ile üzerinde fabrika bulunan arsanın birleştirilmesi sonrasında yeni arsa bedelinin maliyete eklenmesi ve amortisman süresi hk.

Sayı:

E-64597866-105[313]-1519

Tarih:

19/01/2023

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : E-64597866-105[313]-1519

19.01.2023

Konu : Yeni alınan arsa ile üzerinde fabrika bulunan arsanın birleştirilmesi sonrasında yeni arsa bedelinin maliyete eklenmesi ve amortisman süresi hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden; şirketiniz aktifine kayıtlı üzerinde fabrika binaları, depo binaları ve idari ofisler gibi çeşitli yapılar bulunan iki adet arsanızın olduğu, bu arsalarla bitişik 53.406 m² büyüklüğünde arsayı 2021 yılı Aralık ayında satın aldığınız, 16.12.2021 tarihinde toplam büyüklüğü 205.269 m² olan üç arsayı (yeni arsa ile eski arsaların) tapuda tevhit (birleştirme) işlemi ile niteliği "*iki adet fabrika binası ve iki adet müştemilatı ve arsası*" şeklinde olan tek tapu haline getirdiğiniz, 20.12.2021 tarihinde arsayı satan ... Organize Sanayi Bölgesi tarafından şirketiniz adına 117.564.550,42 TL tutarında fatura düzenlendiği, aktifinize kayıtlı eski arsalar üzerindeki fabrika, depo, ofis binalarının iktisap tarihleri itibarıyla amortisman tabi tutulduğu ve henüz faydalı ömürlerini tamamlamadıkları belirtilerek, iki eski arsa ile tevhit işlemiyle birleştirilen yeni arsanın maliyet bedelinin diğer iki arsada bulunan yapıların maliyetine eklenerek amortisman ayrılıp ayrılamayacağı ve faydalı ömrünün tespiti hususlarında Başkanlığımız görüşleri talep edilmektedir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 3 üncü maddesinde, "A) ...

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 arttırılması 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 arttırılması ile doğrudan ilgili; gümrük vergileri, gümrük komisyonları, yükleme, boşaltma, nakliye ve montaj giderleri,

b) İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin arttırılması 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 arttırılması 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.

Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.",

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

Bu kanuna göre, aşağıdaki yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirir:

1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı;

2. Tesisat ve makinalar;

3. Gemiler ve diğer taşıtlar;

4. Gayrimaddi haklar.",

- 272 nci maddesinde, "Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırmak maksadıyla yapılan giderler, 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 arttıran 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.)

...",

- 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 edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.

...",

- 314 üncü maddesinde, "Boş arazi ve boş arsalar amortismanı 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;

Amortismanı tabi tutulur.",

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

- 320 nci maddesinde, "Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.

(7338 sayılı kanunun 34 üncü maddesiyle eklenen fıkra; Yürürlük: 26.10.2021) Dileyen mükellefler, amortisman işlemine, işletme aktifine yeni kaydedilecek iktisadi kıymetler (ikinci fıkra kapsamındakiler hariç) için bunların kullanıma hazır olduğu tarihte başlayıp ve her bir hesap dönemi için kıymetin aktifte kaldığı süre kadar gün esasına göre amortisman ayırabilir. Sürenin gün olarak hesaplanması için Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilen faydalı ömür süreleri üçyüzaltmışbeş ile çarpılır.

(7338 sayılı kanunun 34 üncü maddesiyle eklenen fıkra; Yürürlük: 26.10.2021) Mükellefler, Hazine ve Maliye Bakanlığının iktisadi kıymetler için tespit ve ilan ettiği faydalı ömürlerden kısa olmamak üzere amortisman süresini, her yıl için aynı nispet olmak kaydıyla, belirlemekte serbesttir. Şu kadar ki, bu süre Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen sürenin iki katını ve elli yılı aşamaz. Mükellefler bu tercihlerini iktisadi kıymetin envantere alındığı geçici vergi dönemi sonu itibarıyla kullanırlar. Bu şekilde belirlenen amortisman süresi ve oranı izleyen dönemlerde değiştirilemez.

Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir.,

Amortismanın her hangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.

(7338 sayılı kanunun 34 üncü maddesiyle eklenen fıkra; Yürürlük: 26.10.2021) Bu maddenin birinci ya da üçüncü fıkrasına göre amortisman hesaplanmasına başlandıktan sonra bu hesaplama şeklinden vazgeçilemez.

(7338 sayılı kanunun 34 üncü maddesiyle eklenen fıkra; Yürürlük: 26.10.2021) Bu maddenin

uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir."

hükümleri yer almaktadır.

Bu bağlamda, 213 sayılı Kanunun 313 üncü maddesi uygulamasında, işletmede bir yıldan fazla kullanılan, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan ve envantere dahil bulunan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılması mümkün bulunmakta olup, amortisman ayrılmasına iktisadi kıymetlerin aktife girdikleri hesap döneminden itibaren başlanması icap etmektedir. Aktife girme kavramı, iktisadi kıymetin iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilmesini, değerlendirme gününde envantere dahil olmasını ve kullanılmaya hazır halde bulundurulmasını ifade etmekte olup, iktisadi kıymetin işletmede fiilen kullanılmaya başlanması gerekli bulunmamaktadır. İktisadi kıymetin kullanılmaya hazır halde bulunması ise, alındığı şekliyle kullanılacak iktisadi kıymetlerde sözleşme şartlarının yerine getirilip kıymetin teslim alınmasını veya gümrükten çekilip işletmeye dahil edilmesini, kullanılması için montajı gerekli kıymetlerin montajının tamamlanmasını, inşa veya imal edilen kıymetlerde ise inşa veya imal işleminin tamamlanarak inşaat veya imalat hesabından sabit kıymet hesabına alınmasını ifade etmektedir.

Bunun yanı sıra, boş arazi ve arsalar amortismanına tabi değildir. Ancak; arazi ve arsaların amortismanına tabi tutulabilmesi için üzerinde bir kıymetin bulunması, bu kıymetin de ekonomik bir önemi ve parasal bir değerinin bulunması gerekmektedir. Ayrıca, işletme aktifindeki arsanın, bina ile birlikte kullanılma vasfına sahip olması ve fiilen de bu şekilde kullanılması, ayrıca bina ile arsanın ayrılmaz bir bütünlük arz etmesi şartlarıyla, arsa ve binanın bedellerinin toplamı üzerinden binalar hesabında kayıtlarda izlenmesi icap etmektedir.

Diğer taraftan, "birleştirme (tevhit)", tapu kütüğünün ayrı ayrı sayfalarında kayıtlı, birbirine bitişik, iki ya da daha fazla parselin, ilgisinin talebi üzerine 3194 sayılı İmar Kanununun 15 ve 16 ncı maddeleri gereğince tek bir parsel numarası altında birleştirilerek, kütüğün ayrı bir sayfasına tescili ile tek bir tapuya bağlanması işlemi olarak tanımlanabilir. Tevhit işlemi ilgili mevzuat dahilinde, mülk sahiplerinin belediyeye müracaatı veya re'sen idarece yapılabilir.

Buna göre, özelge talep formunuza konu edilen yeni arsanın, eski arsalar üzerindeki fabrika binaları, depo binaları ve idari ofisler gibi çeşitli binalar ile birlikte kullanılma vasfına sahip olması ve fiilen de bu şekilde kullanılması, ayrıca söz konusu binaların bulunduğu arsalar ile yeni arsanın (arsaların tapuda tevhit işlemi ile birleştirildiği hususu da dikkate alınarak) ayrılmaz bir bütünlük arz etmesi şartlarıyla, arsa edinim maliyetinin; arsanın birlikte kullanılma vasfına haiz olduğu mevcut binaların maliyet bedellerine (toplam taban m2 alanı içindeki paylarına göre belirlenecek oran dahilinde) ilave edilmesi gerekmekte olup, bu suretle, söz konusu binaların kalan faydalı ömürleri dahilinde, binaların tabi olduğu amortisman oranı dikkate alınarak amortisman yoluyla itfa edilmesi mümkündür.

Öte yandan, yeni arsanın, eski arsalar üzerindeki fabrika binaları, depo binaları ve idari ofisler gibi çeşitli binalar ile birlikte kullanılma vasfına sahip olmaması ve fiilen de bu şekilde kullanılmaması durumlarında en son satın alınan arsanın ayrı olarak kayıtlara alınacağı ve amortismanına konu edilemeyeceği 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.