

DENET DUYURU

Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 01.03.2021
Duyuru No : 2021/031
Yayımlandığı Yer :LEBİB YALKIN - Mart 2021

SELAHATTİN UÇUNOĞLU
BDO Türkiye / Vergi Bölümü Müdürü
SMMM
selahattin.ucunoglu@bdo.com.tr

ENERJİ TEŞİSİ YATIRIMLARINDA KESİN İZNE BAĞLI OLARAK ÖDENEN AĞAÇLANDIRMA, ARAZİ İZİN, ORKÖY VE EROZYON BEDELLERİNİN VERGİSEL AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

ÖZ

Enerji santrali yatırımı yapan şirketler; kesin izne bağlı olarak ağaçlandırma, arazi izin, orköy ve erozyon bedeli gibi ödemeler yapmaktadırlar. Yatırım döneminde yapılan bu ödemelerin şirket kayıtlarında nasıl dikkate alınması gerektiği yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Orman Kanunu, ağaçlandırma bedeli, arazi izin bedeli, orköy, erozyon, enerji yatırımları,

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2020 yılında 10,3 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.658 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 91.054 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

İlgili Kanunun Sayısı/Kısaltılmış Adı	İlgili Kanun Maddesi/Fıkrası/Bendi
6831/OK	Madde 17/3
213/VUK	Madde 313

1. GİRİŞ

Enerji tesisi yatırım yapan şirketler; kesin izne bağlı olarak ağaçlandırma, arazi izin, orköy ve erozyon bedeli gibi ödemeler yapmaktadırlar. Yazımızda; söz konusu ödemelere ilişkin açıklamalara ve uygulamada rastladığımız ölçüde bu türden ödemelerin şirket kayıtlarına nasıl intikal ettirildiği ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (Vergi İdaresi) konuya ilişkin görüşü hakkında detaylara yer verilmiştir.

2. 6831 SAYILI ORMAN KANUNU'NDA¹ (KANUN) YAPILAN DÜZENLEMELER

Kanun'un 17/3 maddesi aşağıdaki gibidir;

“Savunma, ulaşım, enerji, haberleşme, su, atık su, petrol, doğalgaz, altyapı, katı atık bertaraf ve düzenli depolama tesislerinin; baraj, gölet, sokak hayvanları bakımevi ve mezarlıkların; Devlete ait sağlık, eğitim, adli hizmet ve spor tesisleri ile ceza infaz kurumlarının ve bunlarla ilgili her türlü yer ve binanın Devlet ormanları üzerinde bulunması veya yapılmasında kamu yararı ve zaruret olması halinde, gerçek ve tüzel kişilere bedeli mukabilinde Çevre ve Orman Bakanlığınca izin verilebilir. Devletçe yapılan ve/veya işletilenlerden bedel alınmaz. Bu izin süresi kırk dokuz yılı geçemez. Bu alanlarda Devletçe yapılanların dışındaki her türlü bina ve tesisler iznin sona ermesi halinde eksiksiz ve bedelsiz olarak Orman Genel Müdürlüğü'nün tasarrufuna geçer. Söz konusu tesisler Orman Genel Müdürlüğü veya Çevre ve Orman Bakanlığı ihtiyacında kullanılabilir veya kiraya verilme suretiyle değerlendirilebilir. İzin amaç ve şartlarına uygun olarak faaliyet gösteren hak sahiplerinin izin süreleri; yer, bina ve tesislerin rayiç değeri üzerinden belirlenecek yıllık bedelle doksan dokuz yıla kadar uzatılabilir. Bu durumda devir işlemleri uzatma süresi sonunda yapılır. Verilen izinler amaç dışında kullanılamaz.”

Günümüzde stratejik öneme sahip enerji tesislerinin yapılmasında kamu yararı görülmekte ve buna bağlı olarak Devlet ormanlarının bu amaçla kullanılmasına bedeli mukabilinde izin verilmektedir. Devlet ormanlarının kullanılmasında izin süresi kırk dokuz yılı geçememektedir. Bu sürenin sonunda; bu alanlarda yapılan bina ve tesislerin tamamı Orman Genel Müdürlüğü'nün tasarrufuna geçmektedir.

¹ <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6831.pdf>

3. ORMAN KANUNU'NUN 17/3 VE 18'İNCİ MADDELERİNİN UYGULAMA YÖNETMELİĞİ² (YÖNETMELİK)

Yukarıda belirtildiği üzere, Kanun'un 17/3 maddesi uyarınca; enerji tesislerinin Devlet ormanları üzerinde bulunması veya yapılmasında kamu yararı görülmesi durumunda bedeli mukabilinde bu alanların kullandırılması mümkündür.

Yönetmelikte bu alanların kullandırılması karşılığında yapılması gereken ödemelere yer verilmiştir. Yazımızın konusunu oluşturan ağaçlandırma, arazi izin, orköy ve erozyon bedellerine ilişkin olarak Yönetmelikte yer alan açıklamalar özetle aşağıdaki gibidir;

- a) **Ağaçlandırma Bedeli:** İzin verilen alan üzerinden bir defaya mahsus alınan bedeli ifade etmektedir. Orman Genel Müdürlüğü'nce, 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 metrekaresi ile çarpımı sonucu tespit edilmektedir. Söz konusu tutar izin başlangıcında bir defaya mahsus defaten alınmaktadır.
- b) **Arazi İzin Bedeli:** Verilen izinlerden orman idaresince alınacak kullanım bedelini ifade etmektedir. Bedel, izin alanının metrekaresi, cari yıl ağaçlandırma birim metrekaresi bedeli, Yönetmeliğin ekinde yer alan izin türü katsayısı, ekolojik denge katsayısı ve il katsayısının çarpımlarının sonucu tespit edilmektedir. Arazi izin bedeli her yıl alınmaktadır.
- c) **Orköy Bedeli:** 13/6/2012 tarihli ve 28322 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Orman Köylülerinin Kalkındırılmalarının Desteklenmesi Faaliyetlerine İlişkin Yönetmeliğin³ 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre alınacak "orman köylüleri kalkınma gelirleri tahsis payını" ifade etmektedir. Bedel, toplam proje bedelinin⁴ %3'ü alınarak hesaplanmaktadır. Söz konusu tutar izin başlangıcında bir defaya mahsus defaten alınmaktadır.

2

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=19589&MevzuatTur=7&MevzuatTip=5>

3

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=16226&MevzuatTur=7&MevzuatTip=5>

⁴ Enerji üretim santrali izinlerinde toplam proje bedeli; lisansında belirtilen tesisin toplam kurulu gücün (MWm), orman sayılan alanın proje alanına oranlanması sonucu bulunacak miktarla, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu tarafından yayımlanan elektrik piyasasında ilgili kaynak bazındaki toplam birim yatırım tutarının (TL/MWm) çarpımıyla hesaplanır.

DENET DUYURU

Sayı : 2021/031/3

d) **Erozyon Bedeli:** 3/9/2005 tarihli ve 25925 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Çevre ve Orman Bakanlığı Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Hizmetlerine İlişkin Usul ve Esasların⁵ 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine göre alınacak “ağaçlandırma ve erozyon kontrolü gelirini” ifade etmektedir. Bedel, toplam proje bedelinin %2’si alınarak hesaplanmaktadır. Söz konusu tutar izin başlangıcında bir defaya mahsus defaten alınmaktadır.

4. ENERJİ TESİSİ YATIRIMI YAPAN ŞİRKETLERİN ÖDEDİKLERİ AĞAÇLANDIRMA, ARAZİ İZİN, ORKÖY VE EROZYON BEDELLERİNİN KAYDA ALINMASI

Enerji tesisi yatırımı yapan şirketler tarafından yatırım döneminde yapılan harcamalar 258 No.lu “Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında izlenmektedir. Yatırımın tamamlanmasıyla birlikte doğrudan maliyetler mahiyetine göre 252 No.lu “Binalar” (İdari Binalar vb.), 253 No.lu “Tesis, Makine ve Cihazlar” (Rüzgar Türbinleri vb.) ve 264 No.lu “Özel Maliyetler” (Arazi Düzenleme vb.) hesaplarına alınmakta ve amortisman tabi tutulmaktadır. Diğer maliyetler ise dağıtım anahtarları kullanılarak (genellikle 252 No.lu “Binalar”, 253 No.lu “Tesis, Makine ve Cihazlar” ve 264 No.lu “Özel Maliyetler” hesaplarında yer alan direkt maliyet tutarları) ilgili hesaplara alınmaktadır.

- Enerji tesisi sahaları şirketin mülkiyetindeyse; idari bina, şalt merkezi, depo vs. mahiyetinde yapılan harcamalar 252 No.lu “Binalar” hesabına kaydedilmekte ve ilgili amortisman oranı (örneğin binalar için 50 yıl) ile itfa edilmektedir.
- 253 No.lu “Tesis, Makine ve Cihazlar” hesabına alınan enerji tesisi maliyetleri; rüzgar ve güneş enerjisi tesisi yatırımlarında 10 yıl üzerinden itfa edilmektedir.
- Enerji tesisi sahalarının kiralanmış olması halinde; bu alanlara ilişkin yapılan harcamalar 264 No.lu “Özel Maliyetler” hesabına alınmakta ve enerji tesisinin kullanım izni süresine göre itfa edilmektedir. Enerji tesisi yatırımlarında bu süre genel olarak kırk dokuz yıldır.

Enerji tesisi yatırımı yapan şirketler tarafından yatırım dönemlerinde kesin izne bağlı olarak ağaçlandırma, arazi izin, orkÖy ve erozyon bedeli ödemeleri yapılmaktadır. Uygulamada rastladığımız ölçüde; yatırım döneminde yapılan bu ödemeler şirketler tarafından 258 No.lu “Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabına kaydedilmekte, yatırımın tamamlanmasıyla birlikte dağıtım anahtarları (diğer maliyet görülmesi nedeniyle) kullanılarak 252 No.lu “Binalar”, 253 No.lu “Tesis, Makine ve Cihazlar” ve 264 No.lu “Özel Maliyetler” hesaplarına alınmakta ve söz konusu tutarlar yukarıda belirtmiş olduğumuz amortisman oranları kullanılarak itfa edilmektedir.

⁵ <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/09/20050903-5.htm>

5. VERGİ İDARESİ'NİN AĞAÇLANDIRMA, ARAZİ İZİN, ORKÖY VE EROZYON BEDELLERİNE YÖNELİK GÖRÜŞÜ

Vergi İdaresi tarafından verilen 4.8.2020 tarih ve 62030549-125[8-2018/222]-E.567754 sayılı Özelge'de⁶ her ne kadar ağaçlandırma ve ilave ağaçlandırma bedelleri hakkında görüş sorulmuş olsa da; Özelge'nin sonuç kısmında ağaçlandırma, arazi izin, orköy ve erozyon bedellerine ilişkin görüş 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 itibarıyla, 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.”*

Özelge'de görüleceği üzere;

- Bir defaya mahsus ödenen ağaçlandırma, orköy ve erozyon bedelleri gayri maddi hak kapsamında değerlendirilmiş ve izin süresi 15 yıldan fazla olduğu için (izin süresi genellikle 49 yıldır) 15 yılda itfa edilmesi gerektiği,*

⁶ <https://www.gib.gov.tr/orman-genel-mudurlugunden-tahsis-edilen-alana-iliskin-kira-bedeli-haricinde-yapilan-agaclandirma-ve>

- Her yıl ödenen arazi izin bedellerinin ise dönem gideri olarak dikkate alınması gerektiği

belirtilmiştir.

Tek Düzen Hesap Planı Açıklamalarına göre; 260 No.lu “Haklar” hesabında imtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve ünvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamalar takip edilmektedir. Özelge’deki Vergi İdaresi görüşünün hesap planı açıklamalarına uygun olduğu görülmektedir.

6. SONUÇ

Enerji tesisi yatırımı yapan şirketler ağaçlandırma, arazi izin, orköy ve erozyon bedeli ödemeleri yapmaktadır. Söz konusu harcamalar yatırım döneminde “Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında izlenmektedir. Yatırımın tamamlanmasıyla birlikte tüm maliyetler mahiyetine göre 252 No.lu “Binalar”, 253 No.lu “Tesis, Makine ve Cihazlar” ve 264 No.lu “Özel Maliyetler” hesaplarına alınmakta ve amortismanına tabi tutulmaktadır.

Uygulamada rastladığımız ölçüde; yatırım döneminde yapılan bu ödemeler şirketler tarafından 258 No.lu “Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabına kaydedilmekte, yatırımın tamamlanmasıyla birlikte dağıtım anahtarları (diğer maliyet görülmesi nedeniyle) kullanılarak 252 No.lu “Binalar”, 253 No.lu “Tesis, Makine ve Cihazlar” ve 264 No.lu “Özel Maliyetler” hesaplarına alınmakta ve söz konusu tutarlar yazımızda belirtmiş olduğumuz amortisman oranları kullanılarak itfa edilmektedir.

Vergi İdaresi’nin vermiş olduğu Özelge’ye göre; bir defaya mahsus ödenen ağaçlandırma, orköy ve erozyon bedelleri gayri maddi hak kapsamında değerlendirilmeli ve izin süresi 15 yıldan fazla olduğu için (izin süresi genellikle 49 yıldır) 15 yılda itfa edilmelidir. Her yıl ödenen arazi izin bedeli ise dönem gideri olarak kabul edilmelidir.

Buna göre;

- Yatırım döneminde yapılan ağaçlandırma, orköy ve erozyon bedeli ödemeleri, **yatırımın tamamlanmasına bağlı olmaksızın**, 260 No.lu “Haklar” hesabına alınmalı ve 15 yıl üzerinden itfa edilmelidir. Buna paralel olarak verilmiş olan Özelge’deki Vergi İdaresi görüşünün yerinde olduğunu düşünüyoruz.
- Her yıl ödenen arazi izin bedelinin ise yatırım maliyetiyle ilişkilendirilmeksizin dönem gideri olarak kabul edilmesi gerekmektedir.