



## ÖZEL MALİYET BEDELİ UYGULAMASI

### APPLICATION OF LEASEHOLD IMPROVEMENTS

Uğur UĞURLU<sup>(\*)</sup>

#### ÖZET

İşyeri olarak kiralanın gayrimenkule kiracı mükellefler tarafından gerek faaliyete başlamadan önce gerekse de faaliyet devam ederken bazı harcamalar yapabilmektedir. Kiralanan işyeri için yapılan harcamalar normal tamir bakım kapsamında harcamalar olabileceği gibi gayrimenkulü genişletmek veya gayrimenkulün iktisadi kıymetini artıracak kapsamında harcamalar olabilir. İşyeri olarak kiralanın gayrimenkule yapılan normal tamir, bakım ve temizleme giderleri yasal defterlere doğrudan gider kaydedilirken, gayrimenkulü genişleten veya değerini artıran giderler yasal defterlere "264 Özel Maliyetler" adlı hesaba kaydedilip, kira süresi içerisinde ve eşit miktarlarda amortisman ayrılmak suretiyle gider kaydedilmesi gerekmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Özel maliyet, kira, işletme hakkı, gider, itfa, eşit yüzdeler

#### ABSTRACT

Leaseholder taxpayers may sometimes make expenses regarding leasehold premises both before starting business activity or during activity. Expenses for leasehold premises could be either a routine maintenance or an improvement that enlarges the premises or increases the economic value of premises, or both. While routine maintenance expenses can be written off directly, as for improvement expenses, on the other side, the leasehold improvements account needs to be debited, and accordingly these expenses will be written off by amortisation in equal amounts during the period of lease.

**Key Words:** Leasehold improvement, lease, right of exploitation, expense, amortisation, equal percentages

<sup>(\*)</sup> Vergi Müfettişi

## 1- GİRİŞ

İşletmeler iktisadi faaliyetlerini sürdürmek için ihtiyaç duydukları gayrimenkulleri satın alabilecekleri gibi bunları kiralama yoluna da gidebilirler. İşletmeler kiracı olarak kullandıkları gayrimenkullere işlerinin gerektirdiği bazı ilave yatırımlar yapabilirler. Kiracı tarafından gayrimenkule yapılan ilave yatırımlar söz konusu gayrimenkülü genişletici veya ekonomik değerini artırıcı nitelikte ise yapılan bu yatırımlar özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmelidir.

Çalışmamızda detaylı bir şekilde özel maliyet bedeli tanımlanarak, özel maliyet bedeli ile ilgili özellik gösteren hususlar açıklanmaya çalışılacaktır.

## 2- ÖZEL MALİYET BEDELİ KAVRAMI

Özel Maliyet Bedeli kavramına ilişkin düzenleme 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun<sup>1</sup> "Gayrimenkullerde Veya Elektrik Üretim Ve Dağıtım Varlıklarında Maliyet Bedelinin Artması" başlıklı 272'nci maddesinde aşağıdaki şekilde yapılmıştır.

*"Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkülü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.*

*(Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlalastırmak, 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 giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir.)*

*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 giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir.*

*Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir."*

Ayrıca 1 sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde<sup>2</sup> 264 nolu hesap olan "Özel Maliyetler" hesabına ilişkin olarak şu açıklama yapılmıştır.

*"Özel maliyetler kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile (normal bakım, onarım ve temizleme giderleri hariç) bu gayrimenkulün kullanılması için yapılıp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan varlıkların bedellerini kapsar. Yapılan harcamalar hesaba borç kaydedilir. Bu harcamalar kira süresi içerisinde, kira süresinin beş yıldan uzun olması durumunda da beş yılda amorti edilir."*

Yukarıda yer alan kanuni düzenlemelerden anlaşılacağı üzere kiracılar tarafından kiralanan gayrimenkuller üzerinde normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkülü genişletmek veya iktisadi değerini artırmak amacıyla yapılan harcamalar özel maliyet bedeli olarak kabul edilip

<sup>1</sup> 10.01.1961 Tarih Ve 10703 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

<sup>2</sup> 26.12.1992 Tarih Ve 21447 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

aktifleştirilmesi gerekmektedir. Aktifleştirilen özel maliyet bedelleri amortisman yolu ile kira süresi içerisinde itfa edilerek yok edilmesi gerekmektedir.

### 3- ÖZEL MALİYET BEDELİNİN KOŞULLARI

Yukarıda yer alan kanuni düzenlemeler ışığında özel maliyet bedelinin koşullarını şöyle sıralayabiliriz;

- Harcamaların kiracılar tarafından yapılmış olması gerekmektedir,
- Yapılan harcama sonucunda oluşturulan değer gayrimenkulden ayrılması durumunda bir kıymet ifade etmemesi ve tek başına bir fonksiyonunun olmaması gerekmektedir,
- Harcamanın normal bakım, onarım ve tamirat niteliğinde olmaması gerekmektedir,
- Son olarak da yapılan harcamanın iktisadi kıymetin değerini artırıcı ve işlevini genişletici özellikte olması gerekmektedir.

Belirttiğimiz bu özellikler dikkate alındığında işyeri olarak kiralanan bir gayrimenkulde kiracının faaliyetini icra edebilmek için yapmış olduğu harcamalar eğer gayrimenkülü genişletmek veya iktisadi kıymetini artırmak için yapılmış ise, bu harcamalar yasal defterlere "Özel Maliyet Bedeli" adı adındaki hesapta toplanarak aktifleştirilmesi ve amortisman yoluyla giderleştirilmesi gerekmektedir.

### 4- ÖZEL MALİYET BEDELİNİN İTFA SI

Vergi Usul Kanunu'nun 'Özel Maliyet Bedellerinin İtfası' başlıklı 327'nci maddesinde şu hüküm yer almaktadır.

*"Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve 272 nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. 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 giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır."*

Kanun hükmünden anlaşılacağı üzere kiracılar tarafından kiralanan gayrimenkule bizzat yapılan ve kiralayan tarafından üstlenilmeyen ve Vergi Usul Kanunu'nun 272'nci maddesi gereğince özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen bu tarzda harcamaların, aynı Kanun'un 327'nci maddesi hükmü gereğince kira süresi içerisinde ve eşit miktarlarda amortisman ayrılmak suretiyle itfa edilmesi gerekmektedir. Ancak kira süresi dolmadan kiralanan şeyin boşaltılması halinde ise henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma yılında bir defada gider yazılarak itfa edilmesi gerekmektedir.

### 5- GAYRİMENKULÜ GENİŞLETMEK ve GAYRİMENKULÜN İKTİSADİ KIYMETİNİ ARTIRMA KAVRAMI

Kiracı tarafından yapılan harcamaların özel maliyet bedeli olarak nitelendirilebilmesi için, oluşturulan değer, gayrimenkulden değer azalışına uğramadan ayrılamaması ve ayrıca tek başına bir değer göstermesi gerekir. Dolayısıyla, normal tamir-bakım, temizleme harcamaları, özel maliyet bedelinin unsuru değil cari yıl gideridir. Özel maliyetten bahsedebilmek için, değer artışına konu kiralık nesnenin tahrip olmaksızın sökülmesi, sökülse dahi bir başka yerde işe yaraması mümkün olmamalıdır.

İşyeri olarak kiralanan gayrimenkule yapılan harcamaların normal tamir, bakım ve temizleme gideri niteliğinde mi olduğu yoksa gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini artırıcı gider niteliğinde mi olduğu ayrımı önemlidir. Bu ayrımı yaparken kanun metninde yer alan "gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırmak" ifadesinde geçen 'Gayrimenkulü Genişletmek' ile 'Gayrimenkulün İktisadi Kıymetini Artırma' kavramlarını irdelemekte yarar vardır.

### 5.1- Gayrimenkulü Genişletmek Kavramı

Vergi Usul Kanunu'nun 272'nci maddesinde yer alan "Gayrimenkulü Genişletmek" kavramından anlaşılması gereken gayrimenkulün kullanım alanının veya fonksiyonunun genişletilmesinin anlaşılması gerekmektedir. Örneğin işyeri olarak kiralanan gayrimenkule ilave kat eklenmesi, gayrimenkul balkonunun odaya dahil edilmesi, gayrimenkule yeni odalar eklenmesi gibi giderler gayrimenkulü genişletmek niteliğinde olan harcamalar olduğundan, bu harcamalar özel maliyet niteliğinde giderlerdir ve aktifleştirilerek amortisman yoluyla giderleştirilmeleri gerekmektedir.

Nitekim Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu bir muktezada<sup>3</sup> ".....Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, kiracısı bulunduğunuz binayı genişletmek amacıyla inşasına karar verilen Ek Bina için yapılacak giderlerin, tek düzen hesap planında maddi olmayan duran varlıklar grubunda "264 Özel Maliyetler" hesabı altında izlenmesi, 327'nci madde hükmü uyarınca da kira süresine göre normal amortisman yöntemi uygulanarak eşit yüzdelerle itfası mümkün bulunmaktadır." şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur.

Yine Adana Vergi Dairesi Başkanlığı vermiş olduğu bir muktezada<sup>4</sup> ".....Bu nedenle, şirketiniz ortaklarına ait arsa ile üzerinde bulunan binanın kiralanıp, depo olarak genişletilmek üzere inşaatının bizzat şirketiniz tarafından yapılması halinde, inşaat giderlerinin Vergi Usul Kanununa göre özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi gerekmektedir." şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur.

### 5.2- Gayrimenkulün İktisadi Kıymetini Artırma Kavramı

Vergi Usul Kanunu'nun 272'nci maddesinde yer alan "Gayrimenkulün İktisadi Kıymetini Artırma" kavramı, "Gayrimenkulü Genişletmek" kavramından daha geniş, daha çok yoruma açık ve ihtilafa neden olabilecek bir kavramdır.

"Gayrimenkulün İktisadi Kıymetini Artırma" kavramından anlaşılması gereken gayrimenkullerin kullanım ömrünün uzatarak, gayrimenkulün daha kullanışlı hale getirilmesidir. Gayrimenkulün iktisadi kıymetini artıracak harcamalara örnek olarak şu harcamalar verilebilir.

- Gayrimenkulün kapı, pencere ve lavabolarının değiştirilmesi,
- Gayrimenkulün iç duvarlarının yıkılarak odaların yeniden inşa edilmesi,
- Gayrimenkulün mutfağına yeni dolap, aspiratör gibi tekrar sökülemeyecek eklentiler takılması,
- Gayrimenkulün lavabo, klozet ve musluklarının değiştirilmesi,
- Gayrimenkule iç dekorasyon bölmeleri ve asma tavan eklenmesi,
- Gayrimenkule tezgâh, vitrin gibi eklemeler yapılması,
- Gayrimenkulün elektrik tesisatının yenilenmesi,

<sup>3</sup> Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 13.10.2003 tarih ve B.07.4.DEF.0.16.11/VUK:190-03-54 Sayılı Muktezası

<sup>4</sup> Adana Vergi Dairesi Başkanlığı 07.06.2004 tarih ve B.07.4.DEF.0.01.12/ 2004-1320 Sayılı Muktezası

- Gayrimenkule tekrar sökülemeyecek klima veya kat kalorifer gibi eklentiler takılması,
- Gayrimenkule alüminyum veya plastikten mamul ısı camlı pencereler takılması,
- Gayrimenkulün zemininin mermer, granit veya parke zemin haline getirilmesi,
- Gayrimenkule tekrar sökülemeyecek asansör, havalandırma, yangın alarm tertibatı, güneşle ısıtma sistemi kurulması,
- Gayrimenkulün depreme karşı daha dirençli hale getirilmesi için çelik yapıların kullanılması, v.b.

Yukarıda belirttiğimiz türden yapılan harcamalar özel maliyet niteliğinde giderlerdir ve aktifleştirilerek amortisman yoluyla giderleştirilmeleri gerekmektedir.

Maliye Bakanlığının konuyla ilgili vermiş olduğu bir muktezada<sup>5</sup> ".....Kiralanan liman işletmesi üzerinde yatırım yapılması halinde gayrimenkulleri genişletmek veya fonksiyon veya yarar artırıcı nitelikte olanlar ve faaliyetinizi icra için vücuda getirdiğiniz tesisata ait giderlerden, sabit kıymet niteliği taşıyan yatırımların özel maliyet bedeli ile değerlendirilmek suretiyle, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerekmektedir." şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur.

Yine Danıştay Dördüncü Dairesinin vermiş olduğu bir kararda<sup>6</sup> ".....Dosyanın incelenmesinden; uyumsuzluk konusu tarihyata esas teşkil eden matrah farkını oluşturan harcama kalemlerinin, birbirleriyle ilgili olduğu ve bütünlük arz ettiği, yapılan işlerin; mevcut bir tesisatın tamamen yenilenmesi, tesisatın nitelik ve fonksiyonlarının değiştirilmesi suretiyle eskisinden çok farklı özelliklere sahip niteliği ve kalitesi farklı yeni bir tesisat meydana getirilerek gayrimenkulün ekonomik ömrünü uzattığı, ekonomik değerini artırdığı anlaşıldığından bu harcamaları normal bir tamir ve bakım gideri olarak kabul edilemeyeceği özel maliyet bedeli olarak itfa edilmesi gerektiğinden söz edilerek doğrudan gider yazılmasında isabet görmeyen mahkeme kararı yerindedir." şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur.

Ayrıca işyeri olarak kiralanan gayrimenkulün iktisadi kıymetini artırıcı eklentiler kiralanan gayrimenkülü tahrip etmeksizin sökülüp, ayrılabilirse başka bir deyişle tek başına kullanılabilecek parça ve tesisat, bağımsız birer iktisadi kıymet oluşturuyorsa artık bu harcamalar özel maliyet bedeli kapsamında aktifleştirilmezler. Bu harcamalar amortisman tabi iktisadi kıymet olarak işletme aktifinde yer alırlar ve faydalı ömrüne göre amortisman yoluyla giderleştirirler. Örneğin işyeri olarak kiralanan gayrimenkule daha sonra tahrip etmeksizin sökülmesi mümkün olan aspiratör, klima, havalandırma gibi tesisatlar özel maliyet hesabına kaydedilmeden amortisman tabi iktisadi kıymet(demirbaş) olarak işletme aktifinde yer alırlar ve faydalı ömrüne göre amortisman yoluyla giderleştirirler. Nitekim Danıştay'ın istikrar kazanmış kararları da bu yöndedir.

İşyeri olarak kiralanan gayrimenkule yapılacak harcamaların özel maliyet niteliğinde olup olmadığı tespitinde yapılan harcamalarının niteliğinin ve niceliğinin iyice araştırılması gerekmektedir. Örneğin işyeri olarak kiralanan bir binanın veya iş hanının bozulan bir penceresinin sökülüp yerine yenisinin takılması için yapılan harcamalar normal tamir gideri kapsamında doğrudan gider niteliğinde olabilen harcamalar iken kiralanan binanın veya iş hanının tüm pencerelerinin sökülüp yerine yenilerinin takılması için yapılan harcamalar artık normal tamir gideri kapsamını aşmış gayrimenkulün değerini artırıcı nitelik kazanmıştır. Bu nedenle bu harcamalar özel maliyet kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

<sup>5</sup> Maliye Bakanlığının 06.04.1999 tarih B.07.0.GEL0.29/2992731/12926 Sayılı Muktezası

<sup>6</sup> Danıştay Dördüncü Dairesinin 07.04.2003 Tarih ve E:2002/1876, K:2003/847 Sayılı Kararı

Özel maliyet kapsamındaki harcamalardan farklı olarak işyeri olarak kiralanan gayrimenkule yapılan normal tamir, bakım ve temizleme giderleri yasal defterlere doğrudan gider kaydedilebilir. Örneğin kiralanan işyerinin kapı, pencere ve sair bölümlerinin boyanması, işyerinin badanasının yapılması, kullanıma bağlı olarak kırılan, çatlayan ve bozulan yerler ile yapılan ufak çaplı onarımlar, bozuk olan musluğun, kapının veya pencerenin tamir edilmesi veya kırılan camlarının yenilenmesi gibi giderler ufak çaplı onarım sayılabilir ve doğrudan gider yazılmasında bir sakınca yoktur.

Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 313'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında "*Değeri (01.01.2013 den itibaren) 800.-TL yi aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 800.-TL yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.*" hükmü yer almaktadır. Bu hükümden hareketle işyeri olarak kiralanan gayrimenkule yapılan (01.01.2013 den itibaren) 800 TL'yi aşmayan harcamaların niteliği ne olursa olsun doğrudan gider yazılmasında bir sakınca olmayacaktır. Ancak bazen işyeri olarak kiralanan gayrimenkule tek tek yapılan harcamaların tutarı kanuni sınır olan 800 TL'yi aşmasa bile bu harcamalar iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz ettiği takdirde yapılan harcamanın niteliğine bakılarak karar verilmelidir. Bir diğer ifadeyle iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden harcama 800 TL'nin üstündeysen harcamanın normal tamir, bakım ve temizleme gideri mi yoksa özel maliyet kapsamındaki bir gider mi olduğu dikkate alınarak karar verilmelidir.

Konuyla ilgili belirtilmesi gereken bir diğer husus da özel maliyet kapsamındaki harcama ile doğrudan gider kaydedilecek harcamanın beraber yapılmasıdır. Eğer gayrimenkulün iktisadi kıymetini artırıcı kapsamda olan özel maliyet niteliğindeki harcama ile normal tamir bakım gideri kapsamında doğrudan gider kaydedilecek harcama birbirini tamamlıyorsa, kanaatimizce her iki harcamada özel maliyet niteliğinde kabul edilmeli ve amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekmektedir. Örneğin işyeri olarak kiralanan gayrimenkulün duvarların boyanması normal tamir bakım gideri kapsamında gider kaydedilebilir. Ancak gayrimenkulün iç duvarlarının yıkılarak odaların yeniden inşa edilmesi nedeniyle ortaya çıkan boyama giderleri özel maliyet kapsamında bir harcama olacaktır.

## 6- ÖZEL MALİYET BEDELİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Özel maliyet hesaplarının muhasebeleştirilmesinde Tekdüzen Hesap Planında bulunan "264 Özel Maliyetler" ve "268 Birikmiş Amortismanlar" hesapları kullanılacaktır.

264.Özel Maliyetler, kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile (normal bakım, onarım ve temizleme giderleri hariç) bu gayrimenkulün kullanılması için yapıp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan, varlıkların bedellerini kapsar. Yapılan harcamalar hesaba borç kaydedilir. Bu harcamalar kira süresi içerisinde, kira süresinin beş yıldan fazla olması durumunda da beş yılda eşit tutarlarla, amorti edilir.

268.Birikmiş Amortismanlar, maddi olmayan duran varlık bedellerinin, kullanılabilecekleri süre içerisinde yok edilebilmesini sağlamak amacıyla kullanılan hesaptır. Ayrılan amortismanlar, ilgili gider hesapları karşılığında bu hesaba alacak; kullanım hakkı sona erenler ya da elden çıkarılanlar hesaba borç, ilgili varlık hesabına alacak kaydedilir.

Özel maliyet bedelinin muhasebeleştirme işlemleri şöyle olacaktır.

**6.1- Harcamanın Bir Defada Yapılması**

Özel maliyet bedeli niteliğindeki bir iktisadi kıymet satın alındığı zaman söz konusu iktisadi kıymetin bedeli kadar "264 Özel Maliyetler" hesabı ve ödenen KDV tutarı kadar "191 İndirilecek KDV" hesabı borçlandırılır; karşılığında ödeme şekline göre ilgili hesaplar alacaklandırılır.

264 Özel Maliyetler	
191 İndirilecek KDV	
	100 Kasa 102 BANKALAR 320 SATICILAR

**6.2- Harcamanın Belirli Bir Dönemde Yapılması**

Özel maliyet bedelli niteliğindeki iktisadi kıymetin satın alma, imal veya inşa süreci tamamlandığı zaman "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabının bakiyesi kadar "264 Özel Maliyetler" hesabı borçlandırılır, karşılığında aynı tutar kadar "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabı alacaklandırılır.

264 Özel Maliyetler	
	258 YAPIL. OLAN YATIRIM.

**6.3- Özel Maliyet Bedelinin İtfa Edilmesi**

Dönem sonunda özel maliyet bedeli için ayrılan amortisman tutarı "770 Genel Yönetim Giderleri" hesabı borçlandırılır, karşılığında "268 Birikmiş Amortismanlar (-)" hesabı aynı tutar kadar alacaklandırılır. Özel maliyet bedeli konusu iktisadi kıymetin üretim faaliyetleri ile ilgili olması durumunda amortisman tutarı "730 Genel Üretim Giderleri" hesabına kaydedilir.

770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	
	268 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN

**6.4- Kira Süresi Dolmadan Gayrimenkulün Boşaltılması**

Kira süresi dolmadan kiralanan gayrimenkulün boşaltılması durumunda özel maliyet konusu iktisadi kıymetin birikmiş amortisman tutar kadar "268 Birikmiş Amortismanlar (-)" hesabı ve boşaltma tarihi itibarıyla itfa edilmemiş tutar kadar "689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar" hesabı borçlandırılır; karşılığında özel maliyet bedelinin tutarı kadar "264 Özel Maliyetler" hesabı alacaklandırılır.

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	
689 DIĞ. OLAĞANDIŞI. GİD. ZAR.	
	264 Özel Maliyetler

**6.5- Özel Maliyet Bedeline Örnek**

X A.Ş. 01.01.2014'de 5 yıllık süre ile kiraladığı bir gayrimenkule 01.02.2014 tarihinde 50.000 TL'lik dekorasyon harcaması yapmıştır. Şirket 01.09.2016 tarihinde faaliyetine son vermiştir. Şirketin dekorasyon yapıldığı yıl içerisindeki kayıtlar ile 2014, 2015 ve 2016 yılı içerisinde yapacağı kayıtları ve ayracağı amortisman tutarları şöyle olacaktır.

Kira süresi : 5 yıl

İtfa Oranı : 1/5 = % 20

01.02.2014

264 Özel Maliyetler	50.000	
191 İndirilecek KDV	9.000	
100 Kasa		59.000

31.12. 2014

770 Genel Yönetim Giderleri	10.000	
268 Birikmiş Amortismanlar		10.000

31.12. 2015

770 Genel Yönetim Giderleri	10.000	
268 Birikmiş Amortismanlar		10.000

01.09.2016

268 Birikmiş Amortismanlar	20.000	
689 Diğ. Ol.dışı Gider ve Zararlar	30.000	
264 Özel Maliyetler		50.000

**7- ÖZEL MALİYET ile İLGİLİ İKTİSADİ KIYMETİN KİRALAYANA DEVİRİ**

Özel maliyet bedeli konusu iktisadi kıymetin kiracı tarafından kiraya verene belli bir bedel karşılığında devredilmesi durumunda katma değer vergisinin devir bedeli üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Ancak devir bedelinin emsal bedele göre açıklanamayacak derecede düşük olmaması gerekmektedir. Devir bedelinin emsal bedele göre düşük olması ve bu düşüklüğün mükellef tarafından açıklanamaması durumunda 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun<sup>7</sup> 27'nci maddesine göre matrah olarak emsal bedel esas alınacaktır. Kiracı tarafından özel maliyet bedeli konusu iktisadi kıymetin kiraya verene bedelsiz olarak devredilmesi durumunda ise katma değer vergisi matrahı yine emsal bedel olacaktır.

Özel maliyet bedellerinin bedelsiz devrinin vergi kanunları açısından değerlendirilebilmesi için kiralayana hukuki durumu büyük önem arz etmektedir.

<sup>7</sup> 02.11.1984 Tarih Ve 18563 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.



**7.1- Kiracı Gerçek Usulde Gelir/Kurumlar Vergisi Mükellefi, Kiralayan Gerçek Kişi**

Özel maliyet bedeline konu olan harcama sonucunda oluşturulan iktisadi kıymetin devri işletme faaliyeti kapsamında bir teslim mahiyetinde olduğundan KDV Kanunu'nun 1'inci maddesine göre KDV'ye tabi bir işlemdir. Bu nedenle devir esnasında kiracının teslim bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekir. Eğer bedelsiz devir söz konusu ise bu durumda kiracı tarafından KDV Kanunu'nun 27'nci maddesi hükmü uyarınca emsal bedel üzerinden KDV hesaplanmalıdır. Mükellefin emsal bedel tespiti için Takdir Komisyonu'na başvurması gerekmektedir.

KDV Kanunu'nun 1'inci maddesinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'nci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin KDV'ye tabi olduğu belirtilirken, aynı Kanun'un 17'nci maddesinde, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle, iktisadi kıymetin kiralayana devrinde gayrimenkul sermaye iradı elde eden kiralananın KDV hesaplaması gerekmemektedir.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi hükmü uyarınca Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden tevkifat yapılması gerekmektedir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun 72'nci maddesine göre ise, kiracı tarafından yapılan bedelsiz devirler kiralanayan yönünden aynen tahsil olunmuş gibi gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle iktisadi kıymetin kiralayana devrinde kiracı tarafından gelir vergisi stopajı yapılması gerekmektedir. Kiralananın ise bu tutarı Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'nci maddesine göre gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan etmesi ve stopaj tutarını gelir vergisinden mahsup etmesi gerekmektedir.

Örneğin A. Ltd. Şti., Ramazan Bey'e ait üç katlı bir binayı işyeri olarak kullanabilmek için 5 yıllığına kiralamıştır. Binayı kendi işleri için uygun hale getirebilmek amacıyla KDV hariç özel maliyet bedeli kapsamında 100.000,00 TL masraf yapmıştır. Kira süresi bitiminde özel maliyet bedeli kapsamındaki iktisadi kıymetleri Ramazan Bey'e bedelsiz devretmiştir. Özel maliyet bedelinin tamamı amortisman yolu ile ilgili yıllarda gider yazılmıştır. Takdir komisyonu özel maliyet bedeli kapsamındaki iktisadi kıymetlerin bedelini 20.000,00 TL olarak takdir etmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/5-a bendi uyarınca tevkifat oranı 2014 yılı için %20'dir. Kiracının muhasebe kaydı şöyle olacaktır.<sup>8</sup>

770 Genel Yönetim Giderleri (Kira GİDERİ) KDV dahil 23.600 ün brüt tutarı = $(23.600/1-0,20)= 29.500$ TL dir.	29.500,00	
268 Birikmiş Amortismanlar	100.000,00	
264 Özel Maliyetler		100.000,00
649 DİĞER OL. DIŞI GEL. VE KÂRLAR		20.000,00
391 HESAPLANAN KDV		3.600,00
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		
Brüt tutar olan $29.500 \times 0,20 = 5.900$ TL dir.		5.900,00

<sup>8</sup> Söz konusu örnek [IRMAK, Ramazan. "Özel Maliyet Bedellerinin Kiralayana Bedelsiz Devrinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu Ve Muhasebeleştirilmesi" Yaklaşım Dergisi, e-Yaklaşım, Sayı: 54, Ocak 2008] isimli kaynaktan alınmıştır.

Görüleceği üzere özel maliyet bedelleri işletmenin aktifinde yer alan maddi olmayan duran varlık sınıfında iktisadi bir kıymettir. Bedelsiz de olsa işletme hesaplarından çıkışı yapılacağı için fatura düzenlenmiş ve KDV hesaplanmıştır.

Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun 72'nci maddesi uyarınca kiralayan açısından bir kira geliri söz konusu ise kiracı için de bir kira gideri söz konusudur. Kiralayanın elde ettiği net gelir, KDV dahil özel maliyet bedelinin emsal değeridir. Bu değer ise net değer olarak kabul edilerek brüt tutar hesaplanarak gerekli tevkifat brüt tutar üzerinden yapılmalıdır. Nitekim İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir mukteza da kiralayanın bedelsiz elde ettiği özel maliyet bedelinin net tutar olarak kabul edilerek kiracı tarafından brütleştirme yapılarak tevkifat yapılması ve beyan edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı söz konusu muktezada<sup>9</sup> ".....*Bu hüküm ve açıklamalara göre; sahibi olduğunuz arsanın "Yap-İşlet-Devret" modeline göre bir inşaat şirketine devrinden sonra söz konusu inşaat şirketine gayrimenkulün iktisadi kıymetini artırıcı harcamaların özel maliyet bedeli hesabına aktarıldığı tarihte "ayın şeklinde kira" peşin olarak ödenmiş sayılacağından bu tarihte yürürlükte olan gelir vergisi tevkifatı oranı üzerinden (emsal bedeli esas alınarak) gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ancak emsal bedel, arsa sahibi olarak tarafınızın elde ettiği net geliri ifade edeceğinden, emsal bedelin brütleştirilerek bulunacak tutara tevkifat oranını uygulamak suretiyle tevkifat tutarı hesaplanacaktır. Bu şekilde hesaplanan tevkifatın da arsayı kiralayıp üzerine bina inşa eden şirketçe sorumlu sıfatıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 98. maddesi gereğince beyan edilerek aynı Kanun'un 119. maddesinde belirtilen sürelerde ödenmesi gerekmektedir.*" şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur.

KDV Kanunu'nun 17/4-d maddesinde yapılan düzenlemeye göre "iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri" KDV'den istisna edilmiştir. Kiralayanın bedelsiz devraldığı özel maliyet bedelinin brüt tutarı olan 29.500,00 TL, GVK'nın 103. maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesinin ikinci dilimi olan 26.000,00 TL'yi aştığı için (GVK md. 86 uyarınca) kiralayan, 2014 yılı Mart ayında başka herhangi bir geliri olmasa da özel maliyet bedelinin brüt tutarı olan 29.500,00 TL'yi gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edecek ve tevkif edilen 5.900,00 TL'yi de tahakkuk eden vergiden mahsup edecektir.

## 7.2- Kiracı Gerçek Usulde Gelir/Kurumlar Vergisi Mükellefi, Kiralayan Gerçek Usulde Gelir/Kurumlar Vergisi Mükellefi

128 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin<sup>10</sup> 10 no.lu bölümünde, herhangi bir işletmenin aktifindeki gayrimenkul ve hakların kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelir, Gelir Vergisi Kanunu yönünden ticari kazanç mahiyetinde olduğundan bu tür ödemelerden tevkifat yapılmayacağı belirtilmiştir. Yine 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanun'un<sup>11</sup> 6'ncı maddesinde kurumlar vergisi mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanun'un ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, kiralayanın gelir vergisi veya kurumlar vergisi mükellefi olması durumu değiştirmeyecek, gayrimenkulün iktisadi işletmeye ait olması durumunda kiracı tarafından gelir vergisi stopajı yapılmayacaktır.

KDV Kanunu'nun 2'nci maddesine göre, trampa iki ayrı teslim mahiyetindedir ve trampa söz konusu olduğunda aynı Kanun'un 4'üncü maddesine göre, her bir işlemin hizmet veya teslim hüküm-

<sup>9</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 11.08.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-94/5-12900 Sayılı Muktezası

<sup>10</sup> 31.01.1981 Tarihli Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

<sup>11</sup> 22.06.2006 Tarih Ve 26206 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

lerine göre ayrı ayrı vergilendirilmeleri gerekir. Kiracı tarafından yapılan iktisadi kıymet devri KDV Kanunu'nun 1'inci maddesi uyarınca KDV'ye tabi bir işlemdir. Diğer taraftan, kiralayanın iktisadi işletme olması durumunda, kiralayan tarafından da KDV hesaplanması gerekir. Zira, KDV Kanunu'nun 1'inci maddesinde GVK'nın 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri katma değer vergisine tabi tutulmuştur. Gayrimenkul iktisadi işletmeye dahil olması nedeniyle KDV Kanunu'nun 17'nci maddesinde yer alan istisnadan faydalanılamayacaktır. Bu durumda, kiralayanın elde ettiği kira geliri üzerinden KDV hesaplaması gerekmektedir. Görüldüğü üzere, hem kiralayan hem kiracı tarafından aynı matrah üzerinden katma değer vergisi hesaplanmaktadır.

Yukarıdaki örnek üzerinden kiracının muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

136 Diğer Ticari Alacaklar	23.600,00	
268 Birikmiş Amortismanlar	100.000,00	
264 Özel Maliyetler		100.000,00
649 DİĞER OL. DIŞI GEL. VE KÂRLAR		20.000,00
391 HESAPLANAN KDV		3.600,00

770 Genel Yönetim Giderleri (Kira GİDERİ)	20.000,00	
191 İndirilecek KDV	3.600,00	
136 Diğer Ticari Alacaklar		23.600,00

Yukarıdaki örnek üzerinden kiralayanın muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

136 Diğer Ticari Alacaklar	23.600,00	
649 DİĞER OL. DIŞI GEL. VE KÂRLAR	20.000,00	
391 HESAPLANAN KDV		3.600,00

252 Binalar	20.000,00	
191 İndirilecek KDV	3.600,00	
136 Diğer Ticari Alacaklar		23.600,00

Yukarıdaki kayıtlardan da açıkça görüldüğü üzere burada kiracı açısından mali kârı etkileyecek bir sonuç doğmamakta ayrıca bu işlem dolayısı ile de ödenecek bir KDV söz konusu olmamaktadır.

Kiralayan ise bedelsiz devraldığı özel maliyet bedelinin emsal değerini kâr olarak beyan ederken, özel maliyet bedelinin emsal değerini, 252-Binalar Hesabına kaydederek aktifleştirecektir. Kiralayan ayrıca emsal bedel üzerinden KDV hesaplayarak beyan edecektir. Kayıtta da görüldüğü üzere bu işlem nedeni ile ödenecek bir KDV çıkmamaktadır.

## 8- ÖZEL MALİYET BEDELİ ile İLGİLİ ÖZELLİKLİ DURUMLAR

### 8.1- Kira Süresinin Bir Yıl Olması

Kiralanın şeyin kira süresinin bir yıl olması durumunda kiracı özel maliyet bedeli olarak aktifleştirdiği

harcamaların tamamını tutarı ne olursa olsun dönem sonunda gider olarak kaydederek kar zarar hesabına aktaracaktır. Bir yıllık kira sözleşmesi yapılmış olan gayrimenkule ilişkin olarak kiracı tarafından yapılmış olan harcama tutarları her ne kadar aynı yıl içerisinde gider olarak dikkate alınabilecek olsa da doğru bir muhasebe kaydı için öncelikle aktifleştirilerek özel maliyetler hesabında izlenmesi gerekir.

Danıştay 4'üncü dairesi vermiş olduğu bir kararda "...Kira sözleşmesinin bir yıllık olması halinde, özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilmesi gereken masrafların bir defada gider yazılması mümkündür." şeklinde karar verilmiştir.<sup>12</sup>

### **8.2- Kira Süresinin Belirsiz Olması**

Özel maliyet bedelinin nasıl itfa edileceğini düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun 327'nci madde hükmünün sadece kira süresinin belli olduğu durumları içerdiği görülmektedir. Madde metninde yer verilmeyen kira süresinin belli olmadığı durumlarda itfanın nasıl olacağı konusunda ilgili olarak yayımlanan 333 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği<sup>13</sup> ile konu açıklığa kavuşturulmuştur. Söz konusu tebliğde kira süresi belli olmayan özel maliyet bedellerinin 5 yıl içinde itfa edilebileceği açıklanmıştır.

Ayrıca uygulamada sıklıkla yaşanan sorunlardan biri de kira kontratlarının uzun süreli yapılmadan bir yıllık yapılması ve kira kontratının her sene yenilenmesi durumudur. Kanaatimizce böyle durumlarda kira süresinin belli olmadığı hususu kabul edilerek itfanın beş yılda yapılması gerekmektedir. Zira eğer kiracılar yaptıkları özel maliyet bedeline konu harcamaları yasal defterlerine bir defada gider kaydedeler ise yapılacak vergi incelemelerinde kira kontratının muvazaalı olarak düzenlendiği iddia edilerek cezalı tarhiyat önerilebilecektir. Bu nedenle böyle bir durumda kira süresinin belirsizliği kabul edilmesinin ve itfanın beş yılda yapılmasının daha uygun olacağı kanaatindeyiz.

### **8.3- Kira Süresinin Sonradan Değişmesi**

Sonradan kira süresinin taraflarca değiştirilmesi itfa süresini etkilemez. Bu nedenle özel maliyet bedeline konu harcamaların başlangıçtaki kira süresi boyunca eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerekir. Burada bahsedilen süre değişimi, baştan belli olmayan, kira süresinin içerisinde veya sonunda sonradan oluşan şartlar nedeniyle yapılan değişimi ifade etmektedir.

### **8.4- Kira Süresi Dolmadan Kiralanan Gayrimenkulün Boşaltılması**

Bir işletmenin kiralama süresi dolmadan kiraladığı gayrimenkulü boşaltması mümkündür. Kiralanan gayrimenkulün kira süresi dolmadan kiracısı tarafından boşaltılması durumunda, boşaltma tarihi itibarıyla henüz itfa edilmemiş olan özel maliyet bedelleri boşaltmanın gerçekleştiği yılda bir defada gider olarak kaydedilir.

### **8.5- Yap İşlet Devret Modelinde Özel Maliyet Bedelinin İtfası**

Yap işlet devret modeli özellikle kamu kurum ve kuruluşlarına ait arsa ve araziler üzerine özel hukuk kişilerinince yapılacak tesis veya binaların belli bir süre işletildikten sonra tekrar ilgili kamu kurum veya kuruluşuna bedelsiz devredilmesi şeklinde işlemektedir. Kiracılar tarafından yapılan bu nitelikteki harcamaların özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilerek amortisman yolu ile itfa edilmesi gerekmektedir.

<sup>12</sup> Danıştay. Dördüncü Dairesinin 21.11.1972 tarih ve E.1971/4288, K.1972/6765 Sayılı Kararı

<sup>13</sup> 28.04.2004 Tarih ve 25446 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

**8.6- Kiralanan Gayrimenkulün Kiracı Tarafından Satın Alınması**

Bu konuda uygulamada ve teoride genel olarak üç görüş oluşmuştur;

Birinci görüşe göre; binanın satın alınma tarihi itibarıyla özel maliyet harcamalarının itfa edilmeyen kısmı satın alma yılında bir defada gider yazılır.

İkinci görüşe göre; kira döneminde yapılan özel maliyet harcamaları satın alma sonucunda VUK'un değerlendirme hükümleri açısından nitelik değiştirmektedir. Yani satın alma öncesi özel maliyet bedeli olarak aktifte yer alan iktisadi kıymetler, satın alma sonrasında malik olunan iktisadi kıymet sıfatıyla gayrimenkul olarak aktifte yer alacaktır. Aktifte yer alan özel maliyet bedeli hesabı kapatılacak, söz konusu kıymetler gayrimenkuller (bina) hesabına dahil edilecektir. Satın alınma sonrasında bina maliyeti içerisinde yer alacaklardır.

Üçüncü görüş; ikinci görüşe paralel olarak özel maliyet bedellerinin satın alma tarihi itibarıyla itfa edilmeyen kısmının aktifleştirilmesi yönündedir. Ancak bu görüş sahipleri ikinci görüşü savunanlardan farklı olarak, özel maliyet harcamalarının itfa edilmeyen kısmının, harcamaların niteliğine göre, gayrimenkul (bina) maliyeti içerisine dahil edilmesi veya tesisat, demirbaş olarak aktifleştirilmesi gerektiğini ileri sürmektedir.

**8.7- Özel Maliyet Kapsamındaki İktisadi Kıymetlerin Faydalı Ömürlerinin Kira Süresinden Az Olması**

Uygulamada, kiralama sözleşmeleri çok uzun yıllar için yapılabilmektedir. Kiralanan gayrimenkul ya da gayrimenkul niteliğine sahip olan iktisadi kıymetin faydalı ömrü kira süresinden çok kısada olabilmektedir. Faydalı ömrün kira süresinden çok kısa olduğu böyle durumlarda, özel maliyet bedeli nasıl itfa edilecektir? Sorunun cevabı açık olmakla birlikte tartışmalıdır.

İlgili Kanun maddesinde yapılan açıklamalarda da görüleceği üzere, kira süresi ne kadar uzun olursa olsun, özel maliyet bedeli niteliğine haiz harcamalar kira süresi içinde eşit yüzdelerle itfa edilecektir. Bu durumun ne kadar gerçekçi olduğu tartışılmakla beraber, uygulama bu şekilde yapılmaktadır.

**8.8- İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutanlarda Maliyet Bedeli Uygulaması**

Vergi Usul Kanunu'nun 194'üncü maddesine göre gayrimenkuller ve tesisat gibi amortisman tabii olan kıymetler işletme hesabına intikal ettirilmez. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 189'uncu maddesine göre amortisman kaydı tutulmak şartıyla bu iktisadi kıymetler üzerinden her yıl ayrılan amortismanlar gider olarak kaydedilebilir.

Bu çerçevede işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler Vergi Usul Kanunu'nun 189'uncu maddesine göre amortisman kaydı tutmaları ve özel maliyet bedellerini de diğer menkul ve gayrimenkuller gibi bu kayıtlarda göstermeleri durumunda özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamalarını amortisman yolu ile itfa edebilirler.

**8.9- Özel Maliyet Bedelinin İtfasında Azalan Bakiyeler Usulünün Kullanımı**

Vergi Usul Kanunu'nun 327'nci maddesi hükmüne göre, özel maliyet bedelleri, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerektiği için azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılması mümkün değildir.

**9- SONUÇ**

İşyeri olarak kiralanan gayrimenkule kiracı mükellefler tarafından gerek faaliyete başlamadan önce

gerekse de faaliyet devam ederken bazı harcamalar yapabilmektedir. Kiralanan işyeri için yapılan harcamalar normal tamir bakım kapsamında harcamalar olabileceği gibi gayrimenkulü genişletmek veya gayrimenkulün iktisadi kıymetini artıracak kapsamında harcamalar olabilir.

İşyeri olarak kiralanmış gayrimenkule yapılan normal tamir, bakım ve temizleme giderleri yasal defterlere doğrudan gider kaydedilirken, gayrimenkulü genişleten veya değerini artıran giderler yasal defterlere "Özel Maliyet Bedeli" adı adındaki hesaba kaydedilip, kira süresi içerisinde ve eşit miktarlarda amortisman ayrılmak suretiyle gider kaydedilmesi gerekmektedir.

**KAYNAKÇA**

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
- 128 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 333 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

Vergi İdaresi Muktezalari

Danıştay Kararları

**Makaleler**

- ACAR, Birol, "Özel Maliyet Bedeli", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 232, Aralık 2000
- DURAN, İmral, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Özel Maliyet Bedeli Uygulaması" Yaklaşım Dergisi, e-Yaklaşım, Sayı: 210, Haziran 2010
- GÜL, Necip Serhat, "Özel Maliyet Bedeli" Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 352, Aralık 2010
- ÖZTÜRK, Bünyamin. Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Kasım 2006
- NAZALI, Ersin, "Özel Maliyet Bedeli", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 316, Aralık 2007
- SÜER, Nedim Tolga, "Özel Maliyet Bedellerinde Değerleme", Yaklaşım Dergisi, e-Yaklaşım, Sayı:340, Aralık 2009
- IRMAK, Ramazan, "Özel Maliyet Bedellerinin Kiralayana Bedelsiz Devrinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu ve Muhasebeleştirilmesi" Yaklaşım Dergisi, e-Yaklaşım, Sayı: 54, Ocak 2008,
- IŞIK, Abdulkadir, "Özel Maliyet Bedeli ve Değerlemesi" Yaklaşım Dergisi, e-Yaklaşım, Sayı: 220, Nisan 2011,
- YEŞİLYURT, Eren, "Özel Maliyet Bedeli ve İtfası", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:243, Aralık 2008,
- TOROSLU, M. Vefa, "Özel Maliyet Bedeli Uygulaması", E-Yaklaşım, Sayı:191, Kasım 2008,
- UĞURLU, Uğur, "İşyeri Olarak Kiralanan Gayrimenkule Yapılan Harcamalar Doğrudan Gider Mi Yazılmalı Yoksa Özel Maliyet Olarak Dikkate Alınıp Amortisman Yoluyla mı Gider Yazılmalıdır" Lebip Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:57, Eylül 2008
- ÜNAL, Noyan Alper, "Özel Maliyet Bedeli Uygulaması" Yaklaşım Dergisi, Sayı: 229, Ocak 2012,
- VURAL, İrfan, "Özel Maliyet Bedellerinin İtfası", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 180, Eylül 2003
- YÜKSEL, Volkan, "Özel Maliyet Bedeli Olarak Dikkate Alınacak Harcamalar ve Bunların Değerlemesi" Yaklaşım Dergisi, e-Yaklaşım, Sayı: 206, Şubat 2010