

GAYRİMENKULLERİN ve GAYRİMENKULLER GİBİ DEĞERLENEN KIYMETLERİN DEĞERLEMESİ

VALUATION OF REAL ESTATE PROPERTIES AND ESTATES THAT ARE VALUED LIKE REAL ESTATE PROPERTIES



Niyazi Koray GÜR HAYTA*

ÖZ

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 269'uncu maddesinde iktisadi işletmelere dâhil gayrimenkullerin ve gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin maliyet bedeliyle değerlendirileceği belirtilmiştir. Aynı Kanun'un 270 ve müteakip maddelerinde zikredilen iktisadi kıymetlerin maliyet bedelinin nasıl tespit edileceğine dair düzenlemelere yer verilmiştir.

Ancak Vergi Usul Kanunu'nda gayrimenkullerin ve gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler ile ilişkili birtakım giderlerin ve gelirlerin maliyet bedeline etkisinin nasıl olacağı açıklanmamıştır.

İşletmelerin varlıkları içerisinde önemli bir yer tutan gayrimenkullerin ve gayrimenkuller gibi değerlendirilen kıymetlerin değerlemelerinin doğru bir şekilde yapılması, vergi matrahının doğru bir şekilde tespiti açısından önem arz etmektedir.

ABSTRACT

In Article 269 of the Tax Procedure Law No: 213, it is stated that real estates included in economic enterprises and economic assets which are valued like real estates will be valued at cost price. Regulations have been made on how to determine the cost of economic assets mentioned in the foregoing Law article 270 and subsequent articles.

However, the Tax Procedure Law does not explain the effects of certain costs and expenses related to real estate properties and properties valued like them to their cost price.

To determine the tax base accurately, it is important to value the assets correctly, such as real estates and real estates, which hold an important place in the assets of the enterprises,

In this study, special features that can affect the determination of the cost value of the economic assets such as real estate and real

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 28.10.2016 / M.K.T.: 23.11.2016

Bu çalışmada gayrimenkullerin ve gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin maliyet bedelinin tespitine etki edebilecek özellikli hususlar Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunları ile ikincil mevzuatlara yer verilerek ortaya konmaya çalışılmıştır.

Anahtar kelimeler: Gayrimenkul, Maliyet Bedeli, Destekleme Primi, Vade Farkı, Ömür Uzatıcı Giderler.

estate are attempted to be revealed within the frame of the Tax Procedure Law and other tax laws and secondary legislation.

Key words: Real estate, cost pice, support premium, maturity gap, life extension costs

1- GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Envanter Defteri ve Bilanço Günü” başlıklı 185’inci maddesinde belirtildiği üzere her hesap döneminin son günü envanter çıkarılır ve bu güne bilanço günü denir. Aynı Kanun’un “envanter çıkarmak” başlıklı 186’nci maddesinde “*Envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tesbit etmektir. Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder.*” denilmektedir.

Değerlemenin tarifi ve değerlendirme günü ise VUK’un 258 ve 259’uncu maddelerinde “*Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tesbitidir. Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur.*” şeklinde yapılmıştır.

İşletmelerin varlıkları içerisinde önemli bir yer tutan gayrimenkullerin ve gayrimenkuller gibi değerlendirilen kıymetlerin, dönem sonu envanter ve değerlemelerinin kanunda belirtilen ölçüler esas alınarak doğru bir şekilde yapılması, vergi matrahının doğru bir şekilde tespiti açısından önem arz etmektedir.

Yukarıda belirtilen yasal hükümler çerçevesinde işletmeler tarafından bilanço gününde fiili durumlarının tespitinden sonra mevcut iktisadi kıymetlerin kanunda belirtilen esaslar doğrultusunda değerlendirme işlemlerinin yapılması gerekmektedir.

Çalışmamızda gayrimenkullerin ve gayrimenkuller gibi değerlendirilen kıymetlerin değerlendirilmesi açıklanmış olup, değerlendirme işlemlerinde özellikli konulara ve konunun kavranmasını sağlayacak örneklerle yer verilmiştir.

2- GAYRİMENKULLERİN DEĞERLEMESİ

2.1- Vergi Usul Kanunu’na Göre Gayrimenkullerin Değerlemesi

VUK’un 261’inci maddesinde iktisadi kıymetler için değerlendirme ölçüleri tespit edilmiş ve aynı kanunun “*Gayrimenkuller*” başlıklı 269’uncu maddesinde iktisadi işletmelere dahil tüm gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği; gayrimenkullerin mütemmim cüzlerinin ve teferruatlarının, tesisat ve makinelerin, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayrimaddi hakların da gayrimenkuller gibi değerlendirileceği belirtilmiştir. (Makalemizin izleyen bölümlerinde gayrimenkul ifadesi, gayrimenkuller gibi değerlendirilecek kıymetleri de kapsayacak şekilde kullanılacaktır.)

VUK’un “Maliyet Bedeli” başlıklı 262’nci maddesi “*Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edil-*

mesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilümmum giderlerin toplamını ifade eder.” şeklindedir.

Bu tanıma göre bir iktisadi kıymetin iktisap edilmesi için veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan “bilümmum giderler”inde (bütün, tüm giderlerin) maliyet bedeliyle ilişkilendirilmesi gerektiği belirtilerek maliyet bedelinin tanımı ve kapsamı geniş tutulmuştur.

VUK’un 270 ve müteakip maddelerinde maliyet bedeliyle ilişkilendirilmesi zorunlu olan ve olmayan giderler tadadı (tek tek sayılmış) olarak aşağıdaki gibi belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nun;

• “Gayrimenkullerde Maliyet Bedeline Giren Giderler” başlıklı 270’inci maddesi “*Gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satınalma bedelinden başka, aşağıda yazılı giderler girer:*

1. *Makina ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri;*

2. *Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.*

Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.”

• “İnşa Ve İmal Giderleri” başlıklı 271’inci maddesi “*İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makina ve tesisatta bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçer.”*

• “Gayrimenkullerde Veya Elektrik Üretim Ve Dağıtım Varlıklarında Maliyet Bedelinin Artması” başlıklı 272’inci maddesi “*Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü 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 fazlaştırmak, 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.”

şeklindedir.

2.2- Kur Farkları, Kredi Faizleri, Destekleme Primleri ve Vade Farkları

Vergi Usul Kanunu’nda açıklanmaması nedeniyle gayrimenkullerin kredili ve/veya döviz cinsinden satın alınma durumlarında yatırım ve işletme dönemlerine ait olan kredi faizleri ile vade ve kur farklarının maliyet bedeliyle ilişkisi konusu ile alınan destekleme primlerinin hasılat olarak mı kaydedileceği yoksa sabit yatırımların maliyet bedelinden mi indirileceği konularında tereddütler oluşmuştur.

Gayrimenkulün kredi kullanılarak alınması ya da bedelin döviz cinsinden belirlendiği durumlar ile alınan destekleme primlerine ilişkin tereddütler çıkarılan tebliğler ile giderilmiştir.

163 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ve 187 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde; yatırım dönemine ait olan (iktisadi kıymetin aktife alındığı dönem sonuna kadar tahakkuk eden) kredi faizleri ve kur farklarının maliyet bedeliyle ilişkilendirilmesinin zorunlu olduğu, işletme dönemine ait olanların (izleyen dönemlerde) ise maliyet ile ilişkilendirilebileceği veya doğrudan gider yapılabileceği belirtilmiştir.

334 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinde ise *“Lehe oluşan kur farklarının da aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülme suretiyle amortismanına tabi tutulması gerekecektir. Ayrıca, daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yönetime göre işlem yapılmasına devam edilecektir.”* denilmiştir.

Yatırım döneminden maksat, işletmenin gayrimenkulü aktife aldığı yılın (dönemin) sonuna kadar olan süreyi ifade eder. İşletme döneminden maksat ise, bu tarihten sonraki yılları (dönemleri) ifade eder.

Maliyet bedeli ile ilişkilendirmekten maksat, satın alınan gayrimenkul ile ilgili (aleyhte ya da lehete oluşan kur farkı gibi) giderin ya da gelirin maliyet bedelini artırma veya azaltma şeklinde etkilemesini ifade etmektedir.

Teşvik belgeli sabit yatırımlara Kaynak Kullanımını Destekleme Fonundan T.C. Merkez Bankasınca destekleme primi ödenebilmektedir.

176 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinde, teşvik belgeli sabit yatırımlar için tahakkuk ettirilen destekleme primlerinin tahakkuk eden yılda (dönemde) maliyet bedelinden indirilmesi veya doğrudan hasılat olarak yazılması konusunda işletmelere seçimlik hak tanınmıştır.

Gayrimenkullerin alımı anında veya alımından sonra ortaya çıkan vade farkları gayrimenkulün maliyetini etkileyecektir. Ayrıca vade ertelemesinden kaynaklı vade farkları ile vade öncesinden kaynaklı indirimlerde gayrimenkullerin maliyet bedeline etki edebilmektedir. Ancak Maliye İdaresi tarafından vade farkları konusunda bir düzenleme yapılmamıştır.

Vade farkı, mal veya hizmetin peşin sunulması, buna karşılık ödemenin ileri bir tarihte yapılması esasına dayanır. Bu şekilde alıcı parasını ödemediği maldan/hizmetten yararlanmaya başlamış olmaktadır. Bu surette, vadeli satışlar için vade farkı uygulanmak suretiyle mal/hizmet bedelinin ödemenin yapılacağı tarihteki değeri bulunmaktadır. Mal/Hizmet bedelinin vadesi belli edilen bir tarihte bir seferde ödemeli olabileceği gibi iki veya ikiden fazla ödemeli (taksitli) de olabilir.

Vade farkının tespitinde taraflar arasında eğer herhangi bir anlaşma yoksa yasal faiz oranı uygulanır. Özel bir anlaşma mevcutsa anlaşmada geçen oran üzerinden faiz hesaplanır.

Anlaşılın tarihte (vadesinde) ödemenin yapılamaması durumunda, alacaklının tahsilatının gecikmesi üzere yeni vade farkı uygulanmak suretiyle yeniden vade tarihi (vadenin ertelenmesi) belirlenmektedir. Vade ertelemesi (vade ötelemesi) sonucu yeni bir tarih ve yeni bir bedel üzerinde taraflar anlaşmaktadırlar. Normal vade tarihinden yeni vade tarihine kadar hesaplanacak olan vade farkı anlaşılın ilk tutara eklenerek yeni bedel bulunmaktadır. Bu şekilde geciken tahsilat süresince işletilemeyen paradan kaynaklı olarak alacaklının zararı karşılanmaktadır.

Vade farkı için *“Parası ödenmeyen emtiadan/hizmetten erken yararlanma hakkının devri karşılığında risk ve enflasyon kaybının karşılığı olarak satıcının aldığı bedeldir.”* denilebilir.

Vade farkı için diğer bir tanım olarak ise, *“Alacaklının anlaşılın tarihte tahsilatının gerçekleşemesi sonucu yeni vadeye kadar uygulanan faizdir.”* denilebilir.

Vade farkıyla ilgili bir diğer husus ise vade ertelemesinin tersi olan vade tarihinden önce yapılan ödemelerdir. Bu durumda satıcı ödeme süresinin öne alınmasıyla orantılı olarak vade farkında indirim gitmektedir.

6098 sayılı Borçlar Kanununun "Taksitle Satış" başlıklı 253'üncü maddesinde, taksitle ödeme sebebiyle belirtilecek ilave bedelin ve vadenin ertelenmesi durumunda, yasal faiz oranının yüzde otuz fazlasını geçmemek üzere ödenecek faizin satış sözleşmesinde yer almasını zorunlu kılınmıştır.

Aynı Kanun'un 258'inci maddesinde, ödenmemiş taksitlerinin bir defada ödenmesi durumunda (vade öne alma, vade önceleme) peşin satış bedeline ilave edilen bedelin (vade farkının) ödeme süresinin kısaltılmasına uygun olarak indirileceği belirtilmiştir.

Vade ertelemesinden kaynaklı vade farkları ile vade öncelemeinden kaynaklı indirimlerin gayrimenkullerin maliyet bedeline etkisinde vade farkları, tanım ve doğuşu gereği faiz gibi olduğundan uygulamanın aşağıda belirttiğimiz gibi olması gerektiği görüşündeyiz.

VUK'un 262'nci maddesinde yer alan maliyet bedelinin tanımından anlaşılacağı üzere gayrimenkulün alımı anında ortaya çıkan vade farkları gayrimenkul bedelinin bir unsuru olacağından gayrimenkul satış faturasında ya da ayrı bir faturada gösterilse dahi maliyet bedeline eklenmesi gerekir.

Vadeli alınan gayrimenkulün ödemelerindeki gecikme (vade ertelemesi) nedeniyle fatura edilen yeni vade farklarının gayrimenkulün aktife alındıkları yılın sonuna kadar (yatırım dönemine ait) olan kısmının maliyete eklenmesi zorunlu olacak, aktife alındıkları yıldan sonraki kısmı (işletme dönemine ait kısmı) ise doğrudan gider veya maliyet yapılabilecektir.

Eğer anlaşılan vade tarihinden daha erken bir tarihte tahsilatın gerçekleşmesi (vade önceleme) nedeniyle anlaşılan vadeli bedel üzerinden indirimle gidilirse yapılan indirimin gayrimenkulün aktife alındığı yılın sonuna kadar (yatırım dönemine ait) olan kısmının maliyetten düşülmesi zorunlu olacak, aktife alındıkları yıldan sonraki kısmı (işletme dönemine ait kısmı) ise doğrudan hasılat yazılabilecek veya maliyetten düşülmek suretiyle dikkate alınabilecektir.

2.3- Gelir Vergisi Kanunu'nun Maliyet Bedeline Etkisi

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddesinin 7 numaralı bendine 15.07.2016 tarih ve 6728 sayılı kanun ile yapılan ekleme ile "*İşletmeye dâhil olan gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar, yapıldığı yılda doğrudan gider yazılabilir.*" denilmiştir.

Bu düzenleme ile 09.08.2016 tarihinden itibaren gelir vergisi mükelleflerinden sadece gerçek usulde (Bilanço ve işletme hesabı esasında) vergilendirilen ticari kazanç sahibi işletmeler ile kurumlar vergisine tabi işletmelere, işletmeye dâhil olan gayrimenkullerin iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamaları, yapıldığı yılda doğrudan gider yazılabilme imkânı sağlanmıştır.

09.08.2016 tarihinden önce ise işletmelerce yapılan gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamaların VUK'un 272'nci maddesi uyarınca maliyet ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla 09.08.2016 tarihinden itibaren sadece gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç sahibi işletmeler ile kurumlar vergisine tabi işletmelerce yapılan, ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik olup gayrimenkullerin iktisadi değerini artırıcı harcamalar doğrudan gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

2.4- İndirilemeyen Katma Değer Vergisinin Maliyet Bedeline Etkisi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesinde, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması ve çeşitli şekilde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç

olmak üzere işletmeye ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği belirtilmiştir.

Aynı Kanun'un 58'inci maddesinde ".....mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez." denilmiştir.

Bu durum ile ilgili olarak Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Uygulama Tebliği'nin III/C-2.1. bölümü "mükelleflerin işletme amacı dışında iktisap ettikleri binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen KDV'nin indirimi mümkün değildir. İndirim konusu yapılamayan bu vergi, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir." şeklindedir.

İdarenin müstakar (istikrar bulmuş) hale gelen görüşüne göre; indirilemeyen KDV'nin doğrudan gider kaydedilmesi veya maliyet bedeline eklenmesi hususunda işletmeler serbesttirler.¹

2.5- Maliyet Bedeli ile İlişkilendirilmesi Zorunlu Olan Ve Olmayan Kalemler

Yukardaki hususlar dikkate alındığında satın alınan gayrimenkullerin maliyet bedeli ile aşağıdaki gider veya gelirlerin ilişkilendirilmesi zorunludur.

- Satın alma bedeli,
- İthalatta gümrük vergileri,
- Nakliye ve montaj giderleri,
- Bina yıkım ve arsa tesviye giderleri,
- Gayrimenkullerin inşaa ve imal giderleri,
- Gayrimenkullerin genişletmek/değerini artırmak amacıyla yapılan giderler,
- Ömür uzatıcı giderler,
- Yatırım dönemine ait olan kredi faizleri
- Yatırım dönemine ait olan kur farkları,
- Gayrimenkulün alımı anında ortaya çıkan vade farkları,
- Yatırım dönemine ait olan vade ertelemesi kaynaklı vade farkları,
- Yatırım dönemine ait olan vade öncesinden kaynaklı indirimler,
- Kanun koyucu ve idarece müsaade edilen seçimlik giderler/gelirler dışında kalan tüm giderler/gelirler.

Yukardaki hususlar dikkate alındığında satın alınan gayrimenkullerin maliyet bedeli ile aşağıdaki gider veya gelirlerin ilişkilendirilmesi ihtiyaridir.

- Noter, mahkeme, kıymet takdiri ve komisyon giderleri,
- Tapu harcı ve özel tüketim vergileri,
- Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri
- İşletme dönemine ait olan kredi faizleri,
- İşletme dönemine ait olan kur farkları,
- İşletme dönemine ait olan vade ertelemesi kaynaklı vade farkları,
- İşletme dönemine ait olan vade öncesinden kaynaklı indirimler,
- Teşvik belgeli sabit yatırımlara için tahakkuk ettirilen destekleme primleri,

¹ 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01 -GVK 68-714 sayılı özelge

- Gayrimenkuller için ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar,
- Binek otomobiller nedeniyle ödenen ancak indirilemeyen KDV

143 Seri No'lu VUK Genel Tebliği'nde "*kanun hükümlerinin kanuna hakim olan hakuki düşünce- nin sınırlarını aşacak şekilde genişletilerek yorumlanmaması ve kıyas yolu ile başka hadislere teşmil edilmemesi gerekir.*" denilmek suretiyle vergi kanunlarında ki kıyas yasağı açıkça ifade edilmiştir.

Dolayısıyla yukarıda belirtilen seçimli giderlerin/gelirlerin haricinde gayrimenkullerle ilgili yapı- lan diğer giderlerin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan giderlerden olacağı için maliyet bedeliyle ilişkilendirilmesi zorunludur.

Örneğin, ordino ücreti, anti-damping vergisi, bandrol ücreti (TRT bandrolü), kültür bakanlığı fonu gibi isimler ile gümrükte ödenen fonlar, harçlar veya gümrük idaresince kamu kurumları adına yapı- lan tahsilatlarında maliyet bedeli ile ilişkilendirilmesi gerekir.

3- SATIN ALINAN veya KİRALANAN GAYRİMENKULLERİN GİDERLEŞTİRİLMESİ

Makalemizin önceki bölümlerinde açıklandığı üzere doğrudan gider yapılmasına izin verilenler haricinde satın alınan veya kira ile tutulan gayrimenkuller için yapılan giderlerin maliyet bedeliyle ilişkilendirilmesi gerekmekte olup doğrudan giderleştirilemezler.

3.1- Satın Alınan veya İmal Edilen Gayrimenkuller

Satın alınan veya imal edilen gayrimenkuller maliyet bedelleri üzerinden VUK'un 313'üncü mad- desini uyarınca amortisman yoluyla giderleştirilebilir. 333 Seri No'lu VUK Genel Tebliği ile gayrimen- kuller için ayrılacak amortisman süreleri ve oranları belirlenmiştir.

VUK'un 272'nci maddesinde iktisadi kıymetlerin iktisadi ömrünü uzatan ve değerini artıran gider- lerin maliyete dahil edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ancak bu tür giderlerin amortisman sürelerinin ne olacağı mevzuatta belli edilmemiştir. Konuyla ilgili Gelir İdaresince verilen özelgelerle uygulamaya yön verilmiştir. Gelir İdaresinin konu hakkındaki görüşleri aşağıda özetlenmiştir.

Faydalı ömrü devam eden gayrimenkullerin;

- iktisadi ömrünü uzatan giderler, aktifleştirildikleri yıldan başlayarak asıl iktisadi kıymet için belli edilen oran ve süreler içinde amortisman tabi tutulacaklardır.
- iktisadi kıymetlerin genişletilmesi veya değerinin (fonksiyonunun) artırılması için yapılan gider- lerin amortisman süreleri ise iktisadi kıymetin kalan ömrüne göre belirlenecektir.²

Faydalı ömrü bittikten sonra da kullanmaya devam edilen gayrimenkullerin; amortisman sürele- rini tamamlayarak itfa edilmesinden sonra, ekonomik ömrünü veya değerini artırıcı nitelikteki bütün giderler aktifleştirilir.

Bu giderlerden; iktisadi kıymetlerin genişletilmesi veya değerinin (fonksiyonunun) artırılması ile iktisadi ömrünü uzatan nitelikte olanlar, iktisadi kıymete ait amortisman oran ve süresinde aktife alındığı tarihten itibaren itfa edilir.³

3.2- Kira ile Tutulan Gayrimenkuller

Gayrimenkulün kira ile tutulmuş olması veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş olması halinde VUK'un 272'nci maddesi uyarınca kiracı veya işletme hakkı sahibi tarafından

² 29.11.2012 tarih ve 64597866-VUK-313-238 sayılı özelge

³ 27.12.2012 tarih ve 27575268-105[272-2012-9446]-1336 sayılı özelge

gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetlerini artırmak amacıyla yapılan giderlerin, özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmesi gerekir.

VUK'un 327'nci maddesine göre aktifleştirilen özel maliyet, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Bu sürenin belli olmaması durumunda 333 Seri No'lu VUK Genel Tebliği uyarınca itfa süresi 5 yıldır. Aynı Kanun'un 327'nci maddesinde belirtildiği üzere kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanana 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.

4- KONUYLA İLGİLİ ÖRNEKLER

Örneklerde hesap dönemi olarak takvim yılı (01.01.2016-31.12.2016) dikkate alınacaktır.

Örnek 1: İşletme üretim faaliyetlerinde kullanacağı bir makineyi imal etmek üzere 15.09.2016 tarihinde 60.000 Euro ("€" olarak da kullanılacaktır.) değerindeki parçaları ithal etmiştir. (15.09.2016 tarihinde 1 Euro = 2,5 TL kabul edilecektir.)

Söz konusu parçalar için 28.000 TL Gümrük Vergisi, 12.000 TL nakliye ücreti ve 30.000 TL montaj ücreti ödenmiştir. Satıcıya olan borç 29.09.2016 tarihinde ödenmiştir. (29.09.2016 tarihinde 1 Euro = 2,65 TL kabul edilecektir.)

Montaj ücreti 31.10.2016 tarihinde bankadan çekilen kredi ile ödenmiştir. Kredi 6 ay vadeli olup 30.000 TL anapara ve toplam 3.000 TL kredi faiz ödemesi vade sonundadır. Makinenin imalatı 11.11.2016 tarihinde tamamlanmış ve aynı tarihte aktive kaydedilmiştir.

Çözüm 1: Bu verilere göre makinenin 2016 yılı için maliyet bedeli aşağıdaki gibi olacaktır.

İktisap bedeli	:	(60.000 x 2,5=) 150.000 TL
Gümrük Vergisi	:	28.000 TL
Nakliye Ücreti	:	12.000 TL
Montaj ücreti	:	30.000 TL
Kur Farkı (Aleyhte)	:	[60.000 x (2,65 - 2,50)=] 9.000 TL
Kredi Faizi	:	(500 x 2=) 1.000 TL
Toplam	:	230.000 TL

VUK'un 269. maddesinde gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği, makinaların ise gayrimenkul gibi değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanun'un 270 maddesinde makinaların gümrük vergisinin, nakliye ve montaj giderlerinin maliyete intikalinin zorunlu olduğu ifade edilmiştir. Dolayısıyla gümrük vergisi, nakliye ve montaj giderlerinin maliyete intikali zorunludur.

163 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde yatırım döneminin sonuna kadar oluşan faizlerin ve aleyhte oluşan kur farklarının maliyete intikalinin zorunlu olduğu, sonraki dönemlerde ise maliyet veya gider olarak dikkate almakta mükelleflerin serbest olduğu belirtilmiştir.

Gayrimenkul gibi değerlendirilen makinenin aktive alındığı yılın (2016 yılının) sonuna kadar hesaplanan faiz tutarlarının ve aleyhte oluşan kur farkının maliyete intikali zorunludur.

Aleyhte oluşan [60.000 x (2,65 - 2,50)=] 9.000 TL kur farkı ve 31.12.2016 tarihine kadar tahakkuk eden 2 aylık kredi faizi (3.000/6=) 500 TL maliyete eklenmek suretiyle dikkate alınacaktır.

İşletme dönemi (2017 takvim yılı) ile ilgili olan kredi faizleri istenirse maliyete eklenir, istenirse doğrudan gider yapılabilir.

Bilanço gününde amortisman ayrılmak istenmesi halinde 31.12.2016 tarihi itibarıyla imal edilen makinenin maliyet bedeli 230.000 TL'dir.

Örnek 2: İşletme idari bina olarak kullanılmak üzere 10.01.2016 tarihinde 200.000 TL tutarında bir bina satın almıştır. Satın alma işlemleri ile ilgili 5.000 TL noter ücreti, 4.000 TL tapu harcı, 3.000 TL komisyon ödemesi yapılmıştır. 02.02.2016 tarihinde mezkûr binanın yıkılmasına ve yerine ihtiyaçlarına cevap verebilecek yeni bir beton bina yapılmasına karar verilmiştir. 90.000 TL karşılığı eski binanın yıkılması ve 150.000 € karşılığı yeni binanın yapılması için 20.02.2016 tarihinde bir firmayla anlaşılmıştır. Binanın yıkımı için banka kredisi kullanılarak 29.02.2016 tarihinde 90.000 TL ödenmiştir. Yeni bina 20.07.2016 tarihinde tamamlanmış ve aynı tarihte aktife alınmıştır.

- Kullanılan kredi aşağıdaki ödeme planı çerçevesinde bankaya ödenecektir.

Ödeme Planı	Anapara (TL)	Faiz (TL)	Toplam (TL)
30.06.2016	15.000	3.000	18.000
31.10.2016	15.000	3.000	18.000
28.02.2017	15.000	3.000	18.000
30.06.2017	15.000	3.000	18.000
31.10.2017	15.000	3.000	18.000
28.02.2018	15.000	3.000	18.000
Toplam	90.000	18.000	108.000

- Bina yapımı için 04.04.2016 tarihinde 100.000€, 11.11.2016 tarihinde ise 50.000 € ödenmiştir.
- 20.02.2016 tarihinde 1 Euro=3 TL'dir. 04.04.2016 tarihinde 1 Euro=2,85 TL'dir. 11.11.2016 tarihinde 1 Euro = 3,05 TL'dir.
- İşletme maliyete alınması zorunlu olmayan ödemelerini giderleştirmeyi seçmiştir.

Çözüm 2:

Eski Binanın Satın Alma Bedeli	200.000 TL
Eski Binanın Yıkım Bedeli	90.000 TL
Yeni Binanın Yapım Maliyeti	450.000 TL
Toplam İktisap Bedeli	740.000 TL

VUK'un 269. maddesinde gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği, hüküm altına alınmıştır. Binaların maliyet bedelinin tespitinde dikkate alınacak iktisap bedeli, bina satın alma bedeli ile bina yıkım ve yeniden yapım giderlerinden oluşmaktadır.

İktisap bedeli	:	(200.000 + 90.000 + 450.000=) 740.000 TL
Kur Farkı (Lehe)	:	[100.000 x (3 - 2,85)=] -15.000 TL
Kur Farkı (Aleyhte)	:	[50.000 x (3,05 - 3)=] 2.500 TL
Kredi Faizi	:	(750 x 10=) 7.500 TL
Toplam	:	735.000 TL

163 ve 334 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğlerinde yatırım dönemlerinin sonuna kadar oluşan faizlerin ve kur farklarının maliyete intikalinin zorunlu olduğu, sonraki dönemlerde ise maliyet veya gider/gelir olarak dikkate almakta mükelleflerin serbest olduğu, ayrıca daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yöntemle göre işlem yapılmasına devam edileceği belirtilmiştir.

Lehte oluşan $[100.000 \times (3 - 2,85)=]$ 15.000 TL kur farkı maliyetten düşülmek suretiyle, aleyhte oluşan $[50.000 \times (3,05 - 3)=]$ 2.500 TL kur farkı ise maliyete eklenmek suretiyle dikkate alınacaktır.

(31.12.2016 tarihine kadar ödenen 8 ay ve tahakkuk eden 2 ay olmak üzere toplam) 10 aylık kredi faizleri maliyete eklenmek suretiyle dikkate alınacaktır.

Bilanço gününde amortisman ayrılmak istenmesi halinde binanın maliyet bedeli 735.000 TL'dir.

VUK'un 270. maddesi uyarınca 5.000 TL noter ücreti, 4.000 TL tapu harcı, 3.000 TL komisyon ödemesi maliyet bedeliyle ilişkilendirilmeksizin doğrudan gider yapılabilir.

İşletme dönemi (2017 takvim yılı) ile ilgili olan kredi faizleri istenirse maliyete eklenir, istenirse doğrudan gider yapılabilir. 2017 yılında kredi faizlerine ilişkin hangi usul seçilmişse 2018 takvim yılı ile ilgili olan kredi faizleri içinde aynı yöntem kullanılmalıdır.

Örnek 3: İşletme üretim faaliyetlerinde kullanacağı bir makineyi 09.09.2016 tarihinde 140.000 TL karşılığında vadeli olarak satın almış ve aynı tarihte aktifine kaydetmiştir. Vade günü 31.10.2016 tarihidir. İşletme, vadesinde borcu ödeyemeyeceğini belirtmiş ve vade uzatımı talep etmiştir. Satıcı talebi kabul etmiş ve vade 3 ay uzatılmıştır. Yeni vade tarihi 31.01.2017'dir. Vade farkı için düzenlenen 15.000 TL tutarındaki fatura 29.09.2016 tarihinde deftere kaydedilmiştir.

Söz konusu makine 01.05.2017 tarihinde sanayi bölgesinde çıkan ve Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilan edilen yangın sonucu yanmış ve kullanılamaz hale gelmiştir. Mükellef kurum Maliye Bakanlığına başvurmuş ve Bakanlıkça makine için 2017 yılında %100 amortisman ayrılmasına müsaade edilmiştir.

- Makinenin faydalı ömrü 5 yıldır. İşletme normal amortisman usulünü kullanmaktadır.
- Mezkûr makinenin kullanımı ile imal edilen emtialar 2017 hesap dönemi yılsonu stoklarında bulunmaktadır.

Çözüm 3: VUK'un 269'inci maddesinde gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği, makinelerin ise gayrimenkul gibi değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

VUK'un 275'inci maddesinde imal edilen emtia için genel imal giderlerinden mamüle düşen hissenin imal edilen malın maliyet bedeline gireceği hüküm altına alınmıştır.

163 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinde yatırımların, yatırım dönemlerinin sonuna kadar oluşan faizlerinin maliyete intikalinin zorunlu olduğu, sonraki dönemlerde ise maliyet veya gider olarak dikkate almakta mükelleflerin serbest olduğu belirtilmiştir. Gayrimenkul gibi değerlendirilen makinelerin aktifte alındıkları yılın sonuna kadar hesaplanan faiz tutarının maliyete intikali zorunludur.

Vade farkları tanım ve doğuşu gereği faiz gibi olduğundan vade farklarının da aktife alındıkları yılın sonuna kadar olan kısmının maliyete intikali zorunlu olacak, aktife alındıkları yıldan sonraki kısmı için ise mükellefler gider veya maliyet yazmada serbest olacaklardır.

Olayda vade tarihi 31.10.2016 tarihidir. 15.000 TL karşılığında vade 3 ay uzatılmıştır. 2016 yılının sonuna kadar olan kısmı ise 2 aydır. $(15.000 \times 2/3=)$ 10.000 TL maliyete eklenmek suretiyle dikkate alınacaktır.

Bu durumda makinenin 2016 yılı maliyet bedeli, satın alma bedeli ve 2016 hesap dönemi sonuna kadar olan vade farkı tutarlarının toplamından oluşacaktır. Sonuç olarak makinenin 31.12.2016 tarihi itibarıyla maliyet bedeli $(140.000+10.000=)$ 150.000 TL'dir.

İşletme dönemi (2017 takvim yılı) ile ilgili olan vade farkı istenirse maliyete eklenir, istenirse doğrudan gider yapılabilir.

İşletme normal amortisman yöntemini kullandığından 2016 yılında (150.000 / 5=) 30.000 TL amortisman ayıracak ve 2017 yılı için makinenin net defter değeri ise 120.000 TL olacaktır. Bu tutar imal edilen emtiaların maliyetine intikal ettirilir ve mamüller satıldığı zaman mamul maliyeti olarak giderleştirilir.

Makine 01.05.2017 tarihinde sanayi sitesinde çıkan ve Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilan edilen yangın sonucu yanmış ve kullanılamaz hale gelmiş, işletme Maliye Bakanlığına başvurmuş ve Bakanlıkça makine için 2017 yılında %100 amortisman ayırmasına müsaade edilmiştir. VUK'un 317'nci maddesine göre söz konusu makine için fevkalade amortisman ayrılması mümkündür.

Yanan makinede üretilen mamullerin 2017 yılında satışının olmadığı belirtilmiştir. Dolayısıyla 2017 yılında ayrılan fevkalade amortismanın üretimle ilişkili olan kısmının doğrudan gider yazılması mümkün olmayıp, söz konusu tutarın imal edilen emtianın maliyetine intikal ettirilerek, emtialar satıldığında maliyet yazılarak giderleştirilmesi gerekmektedir.

2017 yılı amortisman tutarının imal edilen emtiaya isabet eden kısmı; yangın (01.05.2017) tarihine kadar olan ilk 4 aydır. Bu durumda yıllık normal amortisman tutarının 4 aya isabet eden kısmı (30.000/12 x 4=) 10.000 TL'dir. Bu tutarın imal edilen emtiaların maliyetine intikal ettirilmesi gerekmektedir.

İşletmenin 2017 yılında doğrudan gider olarak dikkate alabileceği fevkalade amortisman tutarı: (120.000-10.000=) 110.000 TL olacaktır. (Emtianın maliyetine intikal ettirilecek olan 10.000 TL, mamüller satıldığı zaman mamul maliyeti olarak giderleştirilir.)

İşletmenin başına gelen afet Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilan edilen yangın olduğundan KDV Kanunu'nun 30/c maddesi hükmü gereğince makine için yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilecektir.

Örnek 4: Seyahat Acentesi faydalı ömrü 5 yıl ve itfa süresi 2017 yılında bitecek olan otobüsün motorunu 20.000 TL karşılığında 10.10.2016 tarihinde yenisi ile değiştirmiştir. Ayrıca eskiyen tekerlekler yenileri ile değiştirilmiş ve rekabet şartlarına ayak uydurabilmek için otobüse koltuk arkası TV ekranları taktırmıştır. 15.10.2016 tarihinde ekranlar için 8.000 TL, tekerlekler için 18.000 TL ödenmiştir.

Çözüm 4: VUK'un 272'nci maddesi uyarınca iktisadi kıymetlerin iktisadi ömrünü uzatan giderlerin maliyete dahil edilmesi gerekmektedir. İktisadi kıymetlerin iktisadi ömrünü uzatan giderler aktifleştirildikleri yıldan başlayarak asıl iktisadi kıymet için belli edilen oran ve süreler içinde amortisman tabi tutulacaklardır. 20.000 TL ömür artırıcı gider, otobüs için belli edilen amortisman süresinde (2016-2020 yılları içinde 5 yılda) itfa edilir. Konuya ilişkin olarak 2016 yılı için ayrılacak amortisman tutarı 4.000 TL'dir.

VUK'un 272'nci maddesi uyarınca iktisadi kıymetlerin genişletilmesi veya değerinin (fonksiyonunun) artırılması için yapılan giderler iktisadi kıymetin maliyetine eklenecektir. İktisadi kıymetlerin genişletilmesi veya değerinin (fonksiyonunun) artırılması için yapılan giderlerin amortisman süreleri iktisadi kıymetin kalan ömrüne göre belirlenecektir. 8.000 TL değer artırıcı gider, 2016 ve 2017 yıllarında eşit tutarlarda itfa edilir.

VUK'un 272'nci maddesi uyarınca otobüsün kullanım ömrünü değiştirmeyen veya değerini (fonksiyonunu) artırmayan ancak otobüsün normal fonksiyonunu devam ettirebilmesi için yapılan 18.000 TL teker değişim (bakım) gideri doğrudan gider yapılabilecektir.

Örnek 5: İşletme, 5 yıl faydalı ömrü olan kamyonu, faydalı ömrü bittikten sonra da kullanmaya devam etmek istemiştir. Bu sebeple faydalı ömrü bittikten sonra kullanmaya devam ettiği kamyonu-

tin eski motorunu yenisi ile değiştirmiş ve eşya yükleme kapasitesini artırmak için de 60m³ olan eski kasa yerine 90m³ ölçüsünde yeni bir kasa taktırmıştır. 08.08.2016 tarihinde motor yenileme gideri için 15.000 TL, yeni kasa içinde 10.000 TL ödenmiştir.

Çözüm 5: Gayrimenkuller ve gayrimenkul gibi değerlenen iktisadi kıymetlerin amortisman sürelerini tamamlayarak itfa edilmesinden sonra, ekonomik ömrünü ve değerini arttırıcı nitelikteki bütün giderler aktifleştirilir. Bu giderlerden; iktisadi kıymetlerin genişletilmesi veya değerinin (fonksiyonunun) artırılması ile iktisadi ömrünü uzatan nitelikte olanlar, iktisadi kıymete ait amortisman oran ve süresinde aktife alındığı tarihten itibaren itfa edilir.

İktisadi kıymetin, genişletilmesi (değerinin artırılması) için yapılan 10.000 TL ve ömür arttırıcı 15.000 TL gider 2016 yılından başlamak üzere kamyon için belli edilen amortisman süresinde (2016-2020 yılları içinde 5 yılda) itfa edilir. 2016 yılı için ayrılacak amortisman tutarı (25.000 / 5=) 5.000 TL'dir.

Örnek 6: İşletme üretim faaliyetlerinin sürekliliğini sağlamak ve üretim faaliyetinde herhangi bir aksamaya meydan vermemek amacıyla aktife alınan, arıza durumu veya ihtiyaç anında işletme faaliyetine fiilen tahsis edilecek stratejik nitelikteki yedek parça ve ekipmanı 05.05.2016 tarihinde 40.000 TL karşılığı satın almış ve deftere kaydetmiştir. Yedek parçanın ilgili olduğu makinenin ekonomik ömrü 10 yıldır.

Çözüm 6: İşletmede kullanılan tesis, cihaz ve makinelerin arızalanması durumunda yedek olarak kullanıma hazır halde bulunan stratejik nitelikteki yedek parça ve ekipmanlar, iktisadi kıymetin ilk alındığı sıradaki beklenen ömrünü uzatmak amacıyla yapılan giderler olduğundan, VUK'un 272'nci maddesi uyarınca iktisadi kıymetin maliyetine eklenecektir. İktisadi kıymetlerin iktisadi ömrünü uzatan giderler aktifleştirildikleri yıldan başlayarak asıl iktisadi kıymet için belirlenen oran ve süreye göre amortisman tabi tutulacaklardır.⁴

40.000 TL ömür arttırıcı gider, 2016 yılından başlamak üzere asıl iktisadi kıymet için belli edilen amortisman süresinde (2016-2025 yılları içinde, 10 yılda) itfa edilir. Konuya ilişkin olarak 2016 yılı için ayrılacak amortisman tutarı 4.000 TL'dir.

Örnek 7: İşletme, Başbakanlık Özelleştirme İdaresinden (A) Santralinin işletme hakkını 01.01.2016 tarihinde 5.000.000 TL karşılığında 49 yıllığına satın almıştır.

Çözüm 7: VUK'un 269'uncu maddesinde, iktisadi işletmelere dahil gayrimenkullerin maliyet bedelleriyle değerleneceği ve gayri maddi hakların da gayrimenkuller gibi değerleneceği belirtilmiştir. VUK'un 313'üncü maddesinde ise gayrimenkullerin ve gayrimenkul gibi değerlenen iktisadi kıymetlerin amortisman yolu ile giderleştirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Bu itibarla işletme hakkı her ne kadar 49 yıl olsa da, aktife alınan işletme hakkı, 333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine ekli listenin "55. Gayrimaddi İktisadi Kıymetler" sınıflandırması uyarınca 15 yılda itfa edilecektir.⁵ İşletme hakkı için 2016 yılından itibaren amortisman ayırmak suretiyle yıllık (5.000.000 x %6,66=) 333.000 TL gider yazılabilecektir.

Örnek 8: Alışveriş merkezi ve diğer gayrimenkul projelerini geliştirmek ve yürütmek faaliyeti ile iştigal eden işletme, 2016 yılında bir arsa üzerinde 30 yıllık üst hakkı tesis ettirmiş ve bu arsa üzerine alışveriş merkezi inşa etmiştir. Bağımsız ve sürekli nitelikte taşınmaz olarak tapu kütüğüne kaydı yapılmış olan arsa için 100.000 TL, inşa edilen alışveriş merkezi için ise 500.000 TL gidere katlanılmıştır. Bina 2016 yılında tamamlanmış ve aktifleştirilmiştir.

⁴ 10.04.2014 tarih ve 64597866-105[272-2014]-43 sayılı özelge

⁵ 19.03.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.02-VUK-21-191/-16 sayılı özelge

Çözüm 8: VUK'un 269'uncu maddesinde, iktisadi işletmelere dahil gayrimenkullerin maliyet bedelleriyle değerlendirileceği ve gayri maddi hakların da gayrimenkuller gibi değerlendirileceği hükme bağlanmıştır. VUK'un 313'üncü maddesinde ise gayrimenkullerin ve gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin amortisman yolu ile giderleştirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu itibarla üst hakkı her ne kadar 30 yıl olsa da, aktife alınan üst hakkı, 333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine ekli listenin "55. Gayrimaddi İktisadi Kıymetler" sınıflandırması uyarınca 15 yılda itfa edilecektir. Üst hakkı için 2016 yılından itibaren amortisman ayırmak suretiyle yıllık $(100.000 \times \%6,66=)$ 6.660 TL gider yazılabilecektir.

333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine ekli listenin "1. Binalar 1.1.1." sınıflandırması uyarınca beton binanın faydalı ömrünü 50 yıldır. Bina için 2016 yılından itibaren amortisman ayırmak suretiyle yıllık $(500.000 \times \%2=)$ 10.000 TL gider yazılabilecektir.

Üst hakkı kapsamında inşa edilen binanın faydalı ömrünün üst hakkı süresinden daha fazla olması nedeniyle, binanın henüz itfa edilememiş giderlerinin üst hakkının herhangi bir nedenle sona erdiği yılda (2045 yılı) bir defada gider yazılmak suretiyle itfa edilmesi gerekmektedir.⁶

Örnek 9: İşletme, teşhir mağazası olarak kullanmak üzere 01.01.2012 tarihinde brüt 120.000 TL peşin bedelle 6 yıllığına bir işyeri kiralamıştır. 2012 yılında söz konusu iş yerinin teşhir mağazasına dönüştürülmesi amacıyla 30.000 TL tutarında aydınlatma ile yer döşemesi yaptırılmış ve 40.000 TL karşılığında çalışanlar ve müşteriler için büro malzemesi (Masa, sandalye, dolap vb) alınmıştır. İşyeri süresinden önce, 2016 yılında boşaltılmıştır.

Çözüm 9: VUK'un "Demirbaş Eşya" başlıklı 273'üncü maddesinde "*Alat, edevat, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeli ile değerlendirilir.*" denilmiştir. VUK'un 313. maddesinde ise 900 TL'yi aşan alet, edevat, mefruşat, demirbaş amortisman yolu ile giderleştirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Büro malzemeleri, kira süresinin sonunda kiraya verene bırakmadan götürülebilecek demirbaş eşyalardır. Bu kıymetler kira süresinden bağımsız amorti edilecektir.

Büro malzemeleri 333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine ekli listenin "3. İşyerinde Kullanılan Mobilyalar, Ekipmanlar ve Diğer Demirbaşlar" sınıflandırması uyarınca 5 yılda itfa edilecektir. Büro malzemeleri için 2012 yılından itibaren amortisman ayırmak suretiyle yıllık $(40.000 \times \%20=)$ 8.000 TL gider yazılabilecektir.

Aydınlatma ve yer döşemesinin, işletme tarafından başlangıçta bulunmayan bir tertibatın gayrimenkule eklenmesi ve kira süresinin sonunda bunların kiraya verene bırakacağı (sökülüp götürülemeyeceği) türden kıymetler olması hasebiyle VUK'un 272'nci maddesine göre özel maliyet bedeli ile değerlendirilmesi ve VUK 327'nci madde uyarınca kira süresince eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerekecektir.

Özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen aydınlatma ve yer döşemesi gideri için 2012 yılından itibaren amortisman ayırmak suretiyle yıllık $(30.000 \times 6=)$ 5.000 TL gider yazılabilecektir.

Kira süresi dolmadan gayrimenkulün tahliye edilmesi nedeniyle itfa edilmemiş olan 10.000 TL, 2016 yılında bir defada gider yazılabilecektir.

Örnek 10: Kurumlar vergisi mükellefi olan işletme, 10.10.2006 tarihinde irtibat bürosu olarak kullanmak üzere ahşap bir bina satın almış ve aynı tarihte defterine kaydetmiştir. 2016 yılında, binaya enerji tasarrufu sağlama amacıyla ısı yalıtımı yaptırmaya karar verilmiş ve 80.000 TL karşılığında bir firma ile anlaşma sağlanmıştır.

⁶ 21.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-665 sayılı özelge

25.06.2016 tarihinde 20.000 TL ödenmiş ve ilgili firma ısı yalıtımı için binada tadilata başlamıştır. İş, 20.07.2016 tarihinde bitmiş ve aynı tarihte 18.000 TL daha ödenmiştir. Kalan borcun 12.000 TL'si 05.08.2016 tarihinde, 30.000 TL'si 20.08.2016 tarihinde ödenmiştir.

Çözüm 10: VUK'un 272'nci maddesi uyarınca iktisadi kıymetlerin genişletilmesi veya değerinin (fonksiyonunun) artırılması için yapılan giderler iktisadi kıymetin maliyetine eklenecektir. İktisadi kıymetlerin genişletilmesi veya değerinin (fonksiyonunun) artırılması için yapılan giderlerin amortisman süreleri iktisadi kıymetin kalan ömrüne göre belirlenecektir.

09.08.2016 tarihinden itibaren sadece gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç sahibi işletmeler ile kurumlar vergisine tabi işletmelerce yapılan, ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik gayrimenkullerin iktisadi değerini artırıcı harcamalar gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde doğrudan gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine ekli listenin "1. Binalar 1.1.3." sınıflandırması uyarınca ahşap binanın faydalı ömrünü 20 yıldır.

09.08.2016 tarihine kadar yapılan (20.000+18.000+12.000=) 50.000 TL değer artırıcı gider, iktisadi kıymetin kalan ömrü olan (2016-2025 yılları içinde) 10 yılda itfa edilir. Konuya ilişkin olarak 2016 yılı için ayrılacak amortisman tutarı 5.000 TL dir.

09.08.2016 tarihinden sonra yapılan 30.000 TL gider ise 2016 hesap döneminde doğrudan gider yazılabilecektir.

Örnek 11: Araç kiralama işi ile iştigal eden (K) AŞ, pazarlama departmanında görevli pazarlama elemanlarının kullanımı maksadıyla 30.09.2016 tarihli fatura ile KDV ve ÖTV hariç 50.000 Amerikan Doları ("USD" veya "\$" olarak da anılacaktır.) karşılığında binek otomobil satın almış ve aynı tarihte aktifine kaydetmiştir. Söz konusu iktisadi kıymetin 30.000 USD tutarı için satıcıya borçlanılmış olup kalan 20.000 USD ise (H) Banktan çekilen banka kredisi kullanılmak suretiyle peşin olarak ödenmiştir. 50.000 TL ÖTV ve 27.000 TL KDV ise (H) Banktaki vadesiz mevduat hesabından EFT yapılmak suretiyle peşin olarak ödenmiştir.

- Söz konusu iktisadi kıymetin faydalı ömrü 5 yıl olarak varsayılmıştır. (K) A.Ş azalan bakiyeler usulünü kullanmaktadır.
- (K) A.Ş maliyete alınması zorunlu olmayan ödemelerini her dönem giderleştirmeyi seçmiştir.
- Satıcıya olan borcun 10.000 USD'si 10.10.2016 tarihinde, 10.000 USD'si 11.11.2016 tarihinde ödenmiştir. Kalan borç 03.03.2017 tarihinde ödenecektir.
- Kullanılan kredi aşağıdaki ödeme planı çerçevesinde aynı banka hesabında bulunan vadesiz mevduat hesabından otomatik ödeme talimatı üzerine aylık dönemler itibarıyla bankaya ödenecektir.

Ödeme Planı	Anapara (USD)	Faiz (USD)	Toplam (USD)
31.10.2016	4.000	500	4.500
30.11.2016	4.000	500	4.500
31.12.2016	4.000	500	4.500
31.01.2017	4.000	500	4.500
28.02.2017	4.000	500	4.500
Toplam	20.000	2.500	22.500

- Kur bilgileri aşağıdaki gibi dikkate alınacaktır.

Ödeme Planı	Açıklama	Kur
30.09.2016	Satın alma tarihi	2,00
10.10.2016	Satıcıya ilk taksit ödemesi	2,10
31.10.2016	Banka 1. taksit ödemesi	2,05
11.11.2016	Satıcıya ikinci taksit ödemesi	1,95
30.11.2016	Banka 2. taksit ödemesi	1,90
31.12.2016	Banka 3. taksit ödemesi ve Bilanço Günü	2,15
31.01.2017	Banka 4. taksit ödemesi	2,08
28.02.2017	Banka 5. taksit ödemesi	1,88
03.03.2017	Satıcıya son taksit ödemesi	2,00

Çözüm 11:

- Binek otomobilin aktife alınması

30.09.2016		
254 TAŞITLAR (50.000\$ Kur 2TL)		100.000
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ ⁷		77.000
102 BANKALAR(Çekilen Kredi+ÖTV+KDV)		117.000
329 DİĞER TİC. BORÇLAR(30.000\$ Kur 2TL)		60.000
/		

- Satıcıya ilk taksit ödemesi

10.10.2016		
254 TAŞITLAR ⁸		1.000
191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ ⁹		180
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR (10.000\$)		20.000
102 BANKALAR (10.000\$ Faiz Kur 2,10TL)		21.180
/		

⁷ VUK'un 270'inci maddesi uyarınca maliyete alınması zorunlu olmayan 50.000TL ÖTV giderleştirilmiştir. KDVK'nın 30/b maddesi uyarınca binek otomobile ait indirilemeyen ve KDVK Genel Uygulama Tebliği'nin III/C-2.1. bölümü uyarınca maliyete alınması zorunlu olmayan 27.000 TL KDV giderleştirilmiştir.

⁸ Satıcıya borçlanıldığı tarihteki kur ile ödemenin yapıldığı vade tarihindeki kur arasında 0,10 kuruş aleyhte kur farkı vardır. 163 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği uyarınca iktisap edilen otomobil için yılsonuna kadar aleyhte oluşan $[10.000 \$ \times (2,10-2) =] 1.000$ TL kur farkının maliyete eklenmesi zorunludur.

⁹ KDVK'nın 24'üncü maddesi uyarınca ve KDVK Genel Uygulama Tebliği'nin "5.3. Kur Farkları" başlıklı bölümünde açıklandığı üzere; bedelin tahsil edildiği tarihte satıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden satıcı tarafından alıcıya bir fatura düzenlenerek, teslimin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. 60 No'lu KDV Sirküsünün "4.5.1." bölümünde kur farkının ortaya çıktığı dönemde alıcı ve satıcı tarafından genel esaslar çerçevesinde işlem yapılması gerektiği belirtilmiştir. İşletme aleyhine, satıcı lehine oluşan kur farkı nedeniyle satıcının düzenlediği kur farkı geliri faturasında görünen KDV

• Bankaya 1. Taksitin Ödenmesi

31.10.2016		
254 TAŞITLAR ¹⁰	1.225	
300 BANKA KREDİLERİ (4000 \$)	8.000	
102 BANKALAR(4000 \$ Anapara+500\$ Faiz Kur 2,05 TL)		9.225
/		

• Satıcıya ikinci taksit ödemesi

11.11.2016		
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR (10.000 \$)	20.000	
254 TAŞITLAR ¹¹		500
391 HESAPLANAN KDV ¹²		90
102 BANKALAR (10.000 \$ Faiz Kur 1,95 TL)		19.410
/		

• Bankaya 2. Taksitin Ödenmesi

30.11.2016		
254 TAŞITLAR (Kredi Faizi)	950	
300 BANKA KREDİLERİ (4000 \$)	8.000	
254 TAŞITLAR (400 TL Lehe Oluşan Kur Farkı)		400
102 BANKALAR (4.500 \$)		8.550
/		

• Bankaya 3. Taksitin Ödenmesi

31.12.2016		
254 TAŞITLAR (1.075TL Kredi Faizi+ 600 TL Aleyhte Oluşan Kur Farkı)	1.675	
300 BANKA KREDİLERİ (4000 \$)	8.000	
102 BANKALAR (4.500 \$)		9.675
/		

¹⁰ 163 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği uyarınca iktisap edilen otomobil için yılsonuna kadar aleyhte oluşan [4000 \$ x (2,05-2)]= 200 TL kur farklarının ve (500 \$ x 2,05=) 1.025TL Kredi Faizi ödemesinin maliyete eklenmesi zorunludur.

¹¹ Satıcıya borçlanıldığı tarihteki kur ile ödemenin yapıldığı vade tarihindeki kur arasında 0,05 kuruş lehe kur farkı var. 334 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği uyarınca iktisap edilen otomobil için yılsonuna kadar lehe oluşan [10.000 \$ (2-1,95)]= 500 TL kur farklarının maliyetten düşülmesi zorunludur.

¹² KDVK'nın 24'üncü maddesi uyarınca ve KDVK Genel Uygulama Tebliği'nin "5.3. Kur Farkları" başlıklı bölümünde açıklandığı üzere; bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslimin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. 60 No'lu KDV Sirküsü "4.5.1." bölümünde kur farkının ortaya çıktığı dönemde alıcı ve satıcı tarafından genel esaslar çerçevesinde işlem yapılması gerektiği belirtilmiştir. İşletme lehine, satıcı aleyhine oluşan kur farkı nedeniyle işletmenin düzenlediği kur farkı geliri faturasında görünen hesaplanan KDV

• Bilanço Günü

31.12.2016		
254 TAŞITLAR ¹³	2.700	
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR (10.000 \$)		1.500
300 BANKA KREDİLERİ (8.000 \$)		1.200
/		

• Amortisman Kaydı

31.12.2016		
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	14.220	
257 BİRKİMİŞ AMORTİSMANLAR ¹⁴		14.220
/		

• Bankaya 4. Taksitin Ödenmesi

31.01.2017		
300 BANKA KREDİLERİ (4000 \$)	8.000	
656 KAMBİYO ZARARLARI (Aleyhte Oluşan Kur Farkı)	320	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ ¹⁵	1.040	
102 BANKALAR (4.500 \$)		9.360
/		

¹³ VUK'un 280'inci maddesinde yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirileceği, yabancı paranın borsada rayici yoksa değerlemeye uygulanacak kurun Maliye Bakanlığınca tespit edileceği belirtilmiştir. Aynı maddede bu hükmün yabancı para ile olan senetli ve senetsiz borçlar hakkında da cari olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla yabancı para cinsinden olan borçların değerlendirilmesinin yapılması gerekecektir. 163 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği uyarınca iktisap edilen otomobil için yıl sonuna kadar aleyhte oluşan kur farklarının ve faiz ödemesinin maliyete eklenmesi zorunludur. Bu sebeple değerlemeden kaynaklı aleyhte oluşan kur farkları maliyet bedeline eklenmiştir. Satıcıya Kalan Borcun Değerlemesi [10.000 x (2,15 - 2)=] 1.500 TL, Bankaya Kalan Borcun Değerlemesi [8.000 x (2,15 - 2)=] 1.200 TL

¹⁴ VUK'un 320'uncü maddesi "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." şeklindedir. Otomobil kiralama faaliyetinde kullanmak için değil pazarlama elemanlarının pazarlama işinde kullanımı için alınmıştır. Dolayısıyla kıst amortisman ayrılması gerekmektedir. Otomobilin 31.12.2016 tarihinde maliyet bedeli 106.650 TL'dir. [106.650 x (0,20 x 2)=] 42.660 TL azalan bakiyeler usulüne göre ayrılacak yıllık amortisman tutarıdır. (42.660/12 x 4)= 14.220 TL dört aylık kıst amortisman tutarıdır. (42.660-14.220)= 28.440 TL son yılda (2020 yılı) ayrılacak amortisman tutarına ilave edilmek suretiyle itfa edilecektir.

Faydalı ömür süresince ayrılacak amortisman tutarları

254 TAŞITLAR HESABI (TL)		Kıst Amortisman (Azalan Bakiyeler)			
Yıllar	Bakiye Değer (TL)	Yıllar	Bakiye Değer (TL)	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı (TL)
100.000	500	2016	106.650	40%x(1/3)	14.220
1.000	400	2017	63.990	40%	25.596
1.225		2018	38.394	40%	15.358
950		2019	23.036	40%	9.215
1.675		2020	13.822	40%	(13.822+28.440)= 42.262
2.700		Toplam			106.650
107.550	900				

¹⁵ 163 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği uyarınca iktisap edilen otomobil için işletme dönemine ait (500 x 2,08=) 1.040 TL kredi faizi ve aleyhte oluşan [4000 x (2,08 - 2)=] 320 TL kur farkı doğrudan gider yapılabilir.

• Bankaya 5. Taksitin Ödenmesi

28.02.2017		
300 BANKA KREDİLERİ (4000 \$)	8.000	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	940	
102 BANKALAR (4.500 \$)		8.460
646 KAMBİYO KARLARI ¹⁶		480
/		

• Satıcıya son taksit ödemesi

03.03.2017		
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR (10.000 \$)	20.000	
102 BANKALAR (10.000 \$)		20.000
/		

• Amortisman Kaydı

31.12.2017		
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	25.596	
257 BİRKİMİŞ AMORTİSMANLAR		25.596
/		

Amortismanla ilişkin kayıtlar faydalı ömür bitene kadar her dönem (2018, 2019 ve 2020 yıllarının) sonunda tekrarlanacaktır.

5- SONUÇ

İşletmelerin varlıkları içerisinde önemli bir yer tutan gayrimenkullerin dönem sonu envanter ve değerlemelerinin kanunda belirtilen ölçüler esas alınarak doğru bir şekilde yapılması, vergi matrahının doğru bir şekilde tespiti açısından önemlidir.

Gayrimenkuller ve/veya gayrimenkuller gibi değerlendirilen kıymetlerin değerlendirme işlemlerinin doğru yapılması maliyet bedellerinin doğru tespiti açısından önem arz etmektedir. Zira makalemizde de açıklandığı üzere, gayrimenkuller için yapılan gider kalemlerinin bir kısmı doğrudan gider yazılabilirken, önemli bir kısmı ise amortisman yoluyla itfa olunmaktadır.

Maliye İdaresinin vergi kaybına mahal vermemek amacıyla işletmelerin gayrimenkul değerlendirme işlemlerini doğru yapıp yapmadığını kontrol etmesi gerekirken işletmelerin de cezai işlemlere muhatap olmamaları için aktifte kayıtlı gayrimenkullerin değerlendirme işlemlerinin doğru yapıp yapmadığına ilişkin hususlara dikkat etmeleri gerekmektedir.

¹⁶ İşletme döneminde aleyhte oluşan daha önceki kur farkları maliyetle ilişkilendirilmeyip giderleştirilmiştir. 334 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği uyarınca seçimli olarak hangi hak kullanılmışsa o yöntemle göre işlem yapılmasına devam edilecektir. Bu sebeple iktisap edilen otomobil için işletme dönemine ait lehe oluşan $[4000 \$ \times (2-1,88)]=$ 480 TL kur farkı maliyetle ilişkilendirilmeyip doğrudan gelir yapılmıştır.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 143 Seri No.lu VUK Genel Tebliği
- 163 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği
- 176 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği
- 333 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği
- 334 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 187 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 60 No'lu Katma Değer Vergisi Sirküsü
- 6098 sayılı Borçlar Kanunu
- 19.03.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.02-VUK-21-191/-16 sayılı özelge
- 21.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-665 sayılı özelge
- 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 68-714 sayılı özelge
- 29.11.2012 tarih ve 64597866-VUK-313-238 sayılı özelge
- 27.12.2012 tarih ve 27575268-105[272-2012-9446]-1336 sayılı özelge
- 10.04.2014 tarih ve 64597866-105[272-2014]-43 sayılı özelge
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği