

ÖZEL MALİYET BEDELİ - I

Ayhan YAMAN*

1. GİRİŞ:

Günümüzde, özellikle küçük ölçekli işletmeler açısından temel bir sorun niteliği taşıyan sermaye yetersizliği ile, yine genel ölçekte anlam kazanan sermayenin marjinal verimliliği ilkesi, teknik etütler yapılırken, sabit aktif yapının üretim düzeyine azami katkırı sağlayabilecek bir yapıya sahip olmasını gerektirmektedir. İşte bu noktada, sabit değerlerin sermaye kıtlığı ve/veya verimliliği temeline bağlı olarak oluşturulması sürecinde, işletmelere alternatif hareket alanı sağlayan bir kavram, **Özel Maliyet Bedeli** karşımıza çıkmaktadır.

Çalışmamızın içeriğini oluşturan özel maliyet bedeli kavramına; öncelikle tanımlama ve unsurları itibarıyla değinilmiş, daha sonra başlık bölümünde de belirtildiği üzere, mevzuat gelişmeleri temeline dayalı olarak, itfa ve yeniden değerlendirilmesi ile ilgili yasa maddelerine, farklı mevzuat hükümleri ile karşılaştırma yapmak suretiyle yer verilerek, son bölümde ise muhasebeleştirme süreci işlenmiştir.

2. ÖZEL MALİYET BEDELİ KAVRAMI ve UNSURLARI:

2.1. Tanımlama:

Türkiye uygulamasında "Özel Maliyet Bedeli" kavramına ilk olarak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 272. Maddesinde şu şekilde değinilmiştir.

"...Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise, kiracı tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir. Kiracının faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir."

Yine Vergi Usul Kanunu'nun 272. maddesindeki tanımlama paralelinde, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin 264 hesap kodlu Özel Maliyetler Hesabı kaleminde yer alan açıklama şu şekildedir.

"Kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile (normal bakım,

(*) Vergi Denetmen Yrd.

onarım ve temizleme giderler hariç) bu gayrimenkulun kullanılması için yapılıp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan varlıkların bedelleri"

Bu temel belirlemelerin ışığında Özel Maliyet Bedeli kavramını şu şekilde tanımlayabiliriz.

Özel maliyet bedeli, işletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmek için kiraladıkları gayrimenkullerde, gayrimenkulü genişletmek ve iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak için yapılan, (faaliyetin icrası için kiracı tarafından gerçekleştirilen tesisata ilişkin giderler dahil) kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılan aktif değerlerin bedelleridir.

2.2. Unsurları:

Yukarıda yapılan tanımlama doğrultusunda özel maliyet bedelinin unsurları şu şekilde sıralanabilir.⁽¹⁾

- Kiracı,
- Gayrimenkul,
- Gayrimenkulün değerini artırıcı harcama

Kiracı:

Özel maliyet bedeli uygulamasında kiracı, gayrimenkul niteliğindeki mal ve hakları bir bedel karşılığında kiralayan gerçek veya tüzel kişidir. Yapılan kira sözleşmesi ile

de tarafların karşılıklı yükümlülükleri belirlenir.

Gayrimenkul:

Vergi Usul Kanunu'nun özel maliyet bedellerinin itfasına ilişkin 327. maddesi hükmü şu şekildedir:

"Madde-327 Gayrimenkullerin ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran ve 272. maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira süresi dolmadan, kiralanan şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma yılında bir defada gider yazılır."

Madde metninden de görüleceği üzere, özel maliyet bedeli kapsamına giren gayrimenkul kavramı "gayrimenkul ve gemi" olarak sınırlandırılmıştır. Bu hüküm tek başına değerlendirildiğinde, Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesinde yer alan "gayrimenkul gibi değerlendirilecek iktisadi kıymetler" (Gayrimenkullerin mütemmim cüz'üleri ve teferruatı, tesisat ve makinalar, diğer taşıtlar, gayri maddi haklar) özel maliyet bedeline girmediği sonucu çıkarılabilir.

Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 327. maddesindeki ifade, aynı Kanun'un 272. maddesi hükmünde belirtilen değer artırıcı giderlerle birlikte değerlendirilince; değer artırıcı giderlerin sadece bina, arsa, arazi değil Vergi Usul Kanunu'nun

(1) Denetim İske ve Esasları, 1. Cilt, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, s. 326.

269. maddesinde belirtilen gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetleri de kapsadığı neticesine varılabilir. ⁽²⁾

Nitekim, vergi idaresinin yorum ve uygulamaları ile kazai içtihatlar, değer artırıcı giderlerin, Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesinde hükmolunan gayrimenkul gibi değerlendirilen kıymetlerin de aktifleştirilmesi konusunda kararlılık taşımaktadır. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 272. maddesinin 2365 sayılı Kanunla değişen ikinci fıkra hükmünde bu hususu kanun metnine bağlamıştır. Dolayısı ile 327 maddedeki "gemiler" teriminin haşiv olarak kabul edilmesi gerekmektedir. ⁽³⁾

Gayrimenkulün Maliyetini Artırıcı Harcamalar:

Bir harcamanın özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmesi için gerekli olan şartları şu şekilde sıralayabiliriz:

■ Aktifleştirme fiili oluştarabilme kapsamında, yapılan giderlerin işletme üzerindeki faydalanma sürecinin bir hesap döneminden daha fazla bir süreyi kapsayacak özelliğe sahip olması gerekir.

■ Harcama, gayrimenkulleri genişletmek veya ekonomik değerini sürekli olarak artırmak amacıyla yapılan normal tamir, bakım ve te-

mizleme giderleri dışındaki sermaye harcamalarından oluşmalıdır.

Bu temel belirlemelerden hareketle konuyu örnekleme suretiyle şu şekilde açıklayabiliriz.

• Taşıtların süratini artırıcı, yük ve yolcu kapasitesini yükseltici harcamalar, kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesine ilişkin giderler yapmak.

• Binanın ön tarafına vitrin yapılması, sabit güneşlik, balkon inşası, döşeme genişletilmesi, pencere ilavesi, kalorifer, havalandırma tesisatı oluşturmak.

Yukarıda verilen örneklerden kullanım ömrünü uzatan giderlerin maliyete eklenmesi için gayrimenkulun iktisap tarihinde var olmayan bir ilavenin yapılmış olması şartı aranmaz. Buna karşılık, kullanma ömrünü uzatmayan giderlerin maliyet artırıcı olarak kabulü için iktisap tarihinde var olmayan bir ilavenin yapılmış olması gerekmektedir. ⁽⁴⁾

3. ÖZEL MALİYET BEDELİ HARCAMALARIN İTFASI:

Özel maliyet bedelleri, kiracı tarafından bizzat yapılan ve kirala-yan tarafından üstlenilmeyen, Vergi Usul Kanunu'nun 272. maddesine uygun nitelikteki harcamalardan oluşmaktadır.

(2) ERDEM H., "Bütün Yönleriyle Özel Maliyet Bedeli", Yaklaşım, Sayı 57, s. 72

(3) ÖZBALCI Yılmaz, *Vergi Usul Kanunu: Yorum ve Açıklamalı*, İstanbul, 1998, s. 771

(4) *Denetim İlke ve Esasları*, 1. Cilt, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, s. 329

Yapılan harcamaların birden fazla dönemde varlığını sürdürecektir. Bu tür harcamaların amortisman ayırmak suretiyle giderleştirilmesinin nedeni, gelecek yıllara ilişkin olan harcamaların dönem giderlerinden çıkarılarak dönem kazancını gerçekçi olarak tespit etmektir.

Aşağıda özel maliyet bedellerinin itfasına ilişkin hükümlere farklı mevzuat hükümleri ile karşılaştırmak yapmak suretiyle değinilecektir.

3.1. Özel Maliyet Bedellerinin İtfasına İlişkin Vergi Mevzuatı Hükümleri:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "özel maliyet bedellerinin itfası" başlıklı 327. Maddesi hükmü aşağıdaki gibidir:

"Gayrimenkullerin ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran ve 272. maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira süresine göre eşit yüzde-lerle itfa edilir. Kira süresi dolmadan kiralanan şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma yılında bir defada gider yazılır."

Madde metninde de görüleceği üzere özel maliyet bedellerinin itfa-

sında esas olan unsur, kira süresidir. Bu temel noktadan hareketle özel maliyet bedellerinin itfasına aşağıdaki alt başlıklar halinde değinilmeye çalışılacaktır.

3.1.1. Kira Süresinin Belli Olmaması:

Vergi Usul Kanunu'nun 327. maddesinde, kira süresinin belli olduğu duruma ilişkin düzenleme yapılırken, kira süresinin belli olmadığı şartlarda itfanın kaç yıl içerisinde yapılması gerektiği hususuna değinilmemiştir.

Kanun metninde yer almayan bu husus, hatalı işlemlere neden olmamak üzere 55 no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde (30.12.1961 Tarih, 10997 Sayılı Resmi Gazete) açıklığa kavuşturulmuştur. Uygulama birliği hedefini de taşıyan bu düzenleme ile, kira süresinin belli olmadığı durumlara yönelik özel maliyet bedeli harcamalarının beş yıl (%20) içerisinde itfa edileceği belirtilmiştir.

Başka bir ifade ile kira süresi sözleşmede belirtilmemiş ise, yapılan özel maliyet bedeli konusu harcamalar beş yılda eşit yüzde-lerle itfa edilecektir. ⁽⁵⁾

55 no'lu tebliğ ile belirlenen bu oran, halen uygulanmakta olan ve 4008 sayılı Kanunla değişen % 20'lik normal amortisman oranını ile aynı olması sebebiyle bu defa

(5) ERDEM H. agm, s. 74

Kanun hükmü gereğince geçerlilik kazanmıştır. ⁽⁶⁾

3.1.2. Kira Süresinin Bir Yıl Olması:

Uygulamada kira sözleşmelerinin genellikle bir yıl olarak düzenlenmesi olağan bir durumdur. Buna rağmen özel maliyet bedeli konusu harcamaların bu kadar kısa bir süre için yapılması, kiracının optimum faydayı sağlama hedefiyle çoğu zaman uyumluluk göstermemektedir. Durumun bu şekilde bir seyir izlemesi, enflasyonist ortamın kira tutarı üzerindeki etkisini azaltmaya yönelik eğilimlerden kaynaklanmaktadır.

Bir yıllık kira süresi ile ilgili olarak, muhtelif yazarların görüşlerine aşağıda yer verilmiştir.

- Gerçek gelirin kavranması prensibi dikkate alınarak, kiracının aynı kiralayanla birbirini takip eden bir senelik bir çok kira sözleşmesi yapılmış olması hallerinde kira süresi belirsiz olarak yorumlanmalı ve beş yıllık süre içerisinde itfa edilmelidir. ⁽⁷⁾

- Kira süresinin bir yıl olması ve her yıl yeniden uzatılması ya da kendiliğinden uzaması durumun-

da, yüksek tutardaki özel maliyet bedelinin bir yıl içerisinde gider kaydedilmesi sonucunu doğuracağından bir haksızlık oluşmaktadır. Bu durumda özel maliyet bedelinin aktifleştirilmesini istediğini ve özel maliyet bedeli için amortisman ayrımını arzuladığını belirtmek gerekmektedir. Bu durumda süre belirsizleşeceğinden amortisman süresini beş yıl olarak kabul etmek gereği ortaya çıkmaktadır. ⁽⁸⁾

- Bir yıllık kiralama işleminde muvazaa tespit edilmediği sürece, aktifleştirilen özel maliyet bedeli, aynı yıl içerisinde tamamen gider yazılmak suretiyle yok edilecektir. Ancak süre bir yıl olmasına rağmen izleyen yıllarda kiralamanın yenilenmesinin söz konusu olduğu durumlarda, itfa işleminin kiralama süresi içinde gerçekleştirilmesi kaçınılmaz olacaktır. ⁽⁹⁾

- Özel maliyet bedeli giderlerinin aktifleştirilmiş olması, kira süresinin gerçekten bir yıl olması ile tamamının bir yılda masraf yazılmasına engel değildir. Kiralanan gayrimenkulün bir yıl içerisinde boşaltılmasının söz konusu edilemeyeceği hallerde, kontratın yıllık olarak yapılmasına rağmen, kira süresinin

(6) ÖZBALCI Y. Age s. 767

(7) KONOR Vedat, "Özel Maliyet Bedelinin Mahiyeti, İtfa Edilmesi", Mükellefin Dergisi, Sayı 47, s. 44

(8) GÜVEMLİ Oktay, Amortismanlar, Yeniden Değerleme ve Uygulamaları, İstanbul 1998, s. 221

(9) ARICA M. Nadir, "Özel Maliyet Bedeli ve İtfası" Maliye ve Sigorta Dergisi, Sayı 290, s. 68

belirsizleştirdiği temelinden hareketle genel nispetlere göre itfa edilmesi gerektiği düşünülebilir. ⁽¹⁰⁾

Bu konuda Maliye Bakanlığı tarafından verilen özelge şu şekildedir. ⁽¹¹⁾

“Kira sözleşmesinin bir yıllık olarak düzenlenmesi ve süresinin bitiminde kiralanan yeri boşaltma ihtimalinin bulunması durumunda; değer artırıcı nitelikte yapılan giderlerin bir defada gider yazılması mümkündür.”

Gerçek gelirin saptanması prensibi ile uygunluk arzeden, tarafımızca da benimsenen görüş; kiracı tarafından yapılan giderlerin tutar ve mahiyetine göre, kiralanan gayrimenkulun bir yıl içerisinde boşaltılmasının gerçekleştirilemediği hallerde, kira sözleşmesinin yıllık olarak yapılmış olsa bile, kira süresinin belirsizleştirdiği temelinden hareketle aktifleştirilen özel maliyet bedelinin genel nispetlere göre itfa edilmesi gerektiği yönündedir.

3.1.3. Uzun Süreli Kiralamalarda Özel Maliyet Bedeli:

Özel maliyet bedeli uygulamasında özellik arzeden diğer bir husus, kira süresinin çok uzun süreleri kapsayacak şekilde oluşturulmasıdır.

Esasen amortisman yoluyla aktifleştirilen değer yok edilmesinin temelinde, yapılan harcamaların aktif kıymetin kullanım ömrü ile bağlantılı olarak dönem kayıtlarına yansıtılması yatmaktadır. Dolayısıyla kira müddetinin iktisadi kıymetin ekonomik ve/veya teknik ömründen fazla olmaması gerektiğini düşünülebilir.

Aşağıda bu konu ile ilgili muhtelif görüşlere yer verilmiştir.

• Bazı hallerde kiralanan şeye yapılan eklentilerin gerek kullanım gerekse ekonomik ömürleri kira süresinden az olmaktadır. Bu durumda kullanılmaz hale gelen özel maliyet bedellerinin itfa edilmeyen kısmının kira süresinin sonunu beklemeden itfa edilmesi mevzuat yönünden mümkün olmamaktadır. Ancak eskiyen özel maliyet bedellerinin yenilenmesi mümkündür. Bu durumda yeni maliyetlerin bir defada gider yazılması daha doğru olacaktır. Çünkü eskiyen, bozulan bir eklentiye yenilemek bakım onarım giderlerinden başka bir şey değildir. ⁽¹²⁾

• 2791 sayılı Kanun düzenlemesinden sonra, gayrimenkullerde kiracılar tarafından yapılan ve özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen değer artırıcı giderlerin de genel nispetlere göre amorti edileceği,

(10) ÖZBALCI Yılmaz, age, s. 770

(11) Maliye Bakanlığı, 16.11.1985 tarih ve 2691031-317/88208 Sayılı Özelge

(12) ERDEM Hayrettin, agm, s. 76

Vergi Usul Kanunu'nun 327. Maddesi hükmü uyarınca kira süresine göre amortisman ayırmanın, ancak bu sürenin genel nispetlere göre belirlenecek süreden az olması durumunda geçerli olacağı şeklindedir. ⁽¹³⁾

Bütün bu yorumların ötesinde, Vergi Usul Kanunu'nun 327. Maddesinde özel maliyet bedelinin itfasına esas alınması gereken unsurun kira süresi olduğu açık bir şekilde ifade edilmiştir. Yasa koyucunun kira süresini esas almasının sebebi, sabit değerlere kiracının yapmış olduğu eklentilerin, kira süresi sonunda kiraya verene devredilmesi gerçeğinden kaynaklanmaktadır. Bu itibarla, kira sözleşmesinden öngörülen müddetin, kiralaran gayrimenkul boşaltılmadığı sürece, özel maliyet bedelinin itfasına da esas alınması zorunluluğu doğmaktadır.

3.1.4. Kira Süresinin Değişmesi Durumunda İtfa İşlemi:

Çeşitli sebeplerle kira süresinin kısaltılması veya uzatılması durumları söz konusu olabilir. Bu gibi durumlarda, özel maliyet bedellerinin itfası yönünden izlenmesi gereken sürece, aşağıda alt başlıklar halinde değinilmiştir.

*** Kira Süresinin Kısaltılması Durumu:**

Kira sözleşmesinde öngörülen sürenin muhtelif sebeplerle kısaltılması durumunda, boşaltmanın gerçekleştirileceği yıla kadar önceki itfa sürecinde her hangi bir değişiklik söz konusu değildir. Boşaltma durumunda ise, Vergi Usul Kanunu'nun 327. maddesinde de belirtildiği üzere, özel maliyet bedeline konu harcamaların bir defada gider yazılması imkanı doğmaktadır.

*** Kira Süresinin Uzaması Durumu:**

Kira süresinin sonradan uzatılması, özel maliyet bedelinin itfa süresinin uzatılması sonucunu doğurmamaktadır. Çünkü özel maliyet bedelinin itfası bakımından aktifleştirme yılındaki kira süresi esas alınmaktadır.

Bu konuya ilişkin olarak Danıştay Dördüncü Dairesi'nin kararı aşağıdaki gibidir. ⁽¹⁴⁾

"Başlangıçta öngörülen kira süresinin sonradan uzatılması halinde fiili tasarruf imkanına kavuşturulmamış olsa bile, yapılan ilave kıymetlerin irat sahibine (gayrimenkul malikine) başlangıçta tespit edilen kira süresinin hitamında tahsil edilmiş (elde edilmiş) sayılacağı..."

(13) ÖZBALCI Yılmaz, age, s. 769

(14) Danıştay 4. D. Esas No: 1986/2966, Karar No: 1986/4819

Kiralanın gayrimenkulün kiracı tarafından başkasına kiralanması durumunda da durum aynıdır. Başkasına yapılan kiralamada, kira süresinin bittiği gerekçesiyle özel maliyet bedelinin kalan kısmının gider yazılmasına imkan bulunmamaktadır. ⁽¹⁵⁾

3.2. Özel Maliyet Bedelinin İtfasına İlişkin Diğer Mevzuat Hükümleri ve Vergi Mevzuatı Arasındaki Uyumsuzluklar:

Özel maliyet bedeli ile ilgili yasal hükümlere vergi mevzuatından farklı olarak, Sermaye Piyasası Kanunu ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde rastlıyoruz. Aşağıda bu mevzuat hükümlerine ayrı ayrı değinildikten sonra, vergi mevzuatı ile olan uyumsuzluklarına yer verilecektir.

3.2.1. Sermaye Piyasası Kanunu'nda Özel Maliyet Bedeli ⁽¹⁶⁾:

Sermaye Piyasası Kurulu'nun Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi ortaklıklar ve işletmeler için standart mali tablo ve raporlar hazırlanmasına ilişkin yayınlamış olduğu seri XI ile başlayan muhasebe standartları tebliğlerinde ve bu tebliğlerin ekinde yer alan standart

mali tablo formlarında özel maliyet bedeli ile ilgili herhangi bir hesap kalemi bulunmamaktadır. Ancak XI/1 no'lu tebliğde şu açıklamalara yer verilmiştir.

"Mali tabloların hazırlanmasında Kurul'ca yayımlanan standartlar ile TTK. ve ilgili diğer mevzuat hükümleri tutarlı ve birbirini tamamlamalı olarak esas alır. Bu bölümdeki hükümler, vergi mevzuatı altında yer alan değerlendirme ilke ve kurallarıyla ilgili bulunmamaktadır. Bu nedenle mükellefler tuttukları defter ve belgeler ile beyannamelerini vergi mevzuatlarının ilgili hükümlerine uygun şekilde düzenlemek zorundadırlar. Vergi mevzuatının, Kurul'ca belirlenen standartlar ile TTK'nun muhasebeye ilişkin kurallarından farklı uygulamalara yer verdiği durumlarda işletmelerin, söz konusu mevzuat çerçevesinde gerekli düzeltmeleri yapmaları kendi sorumlulukları içersindedir."

Özel maliyet bedellerini bu hükümler doğrultusunda değerlendirmeye tabi tuttuğumuzda Vergi Usul Kanunu'nun amir hükümlerini uygulamak gerektiği sonucu çıkmaktadır.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun özel maliyet bedellerinin nasıl dikate alınacağına ilişkin vermiş olduğu görüş yazısında yer alan açıklamalar ise aşağıdaki gibidir.

(15) Danıştay 13. D. Esas No: 1980/1259, Karar No: 1981/3078

(16) DOYRANGÖL Nuran Cömert, "Özel Maliyet Bedellerini İtfasının Vergi Usul Kanunu, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sermaye Piyasası Kanunu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Değerlemesi ve Özel Maliyet Bedellerinin Yeniden Değerlemesi", Mükellefin Dergisi, sayı 69, s. 130.

“... Kuruluş ve Teşkilatlandırma Giderleri genel olarak, İşletmenin kuruluşu ve faaliyetlerini geliştirilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap edilmeyen kıymetler, Teşkilatlanma Giderleri ise münferiden kuruluşunu tamamlayan işletmelerin faaliyetini geliştirmek için yaptıkları giderler olarak tanımlanarak, söz konusu giderlerin aktifleştirilmeleri halinde 5 yılda eşit taksitlerle itfa olunacağı ifade edilmiştir. Kurulumuz düzenlemelerine tabi ortaklıklar bakımından özel maliyet bedelleri söz konusu madde hükmü çerçevesinde ele alınmalıdır. Bu çerçevede özel maliyet bedellerinin kira süresi içerisinde, bu sürenin 5 yıldan uzun olması halinde ise azami 5 yıl içerisinde eşit taksitlerle itfasının uygun olacağı kabul edilmektedir.”

Yukarıdaki açıklamalardan belirleneceği üzere, Sermaye Piyasası Kurulunun Özel maliyet bedellerini kuruluş ve teşkilatlanma gideri olarak değerlendirmekte ve bu değerlerin yararlı ömrünü dikkate almadan kira süresi içerisinde ve bu sürenin 5 yıldan uzun olması halinde ise azami 5 yıl içerisinde eşit taksitlerle itfasını öngörmektedir.

3.2.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde Özel Maliyet Bedeli:

(1) no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde özel maliyet bedeli ile ilgili 264 kod numara-

ralı “Özel Maliyetler Hesabı”nın tanımlaması aşağıdaki gibidir.

“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.”

Tek Düzen Hesap Planının “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” hesap gurubunda yer alan Özel Maliyetler Hesabı'nın işleyişi ise şu şekilde belirlenmiştir.

“Yapılan harcamalar hesaba borç kaydedilir. Bu harcamalar kira süresi içerisinde, kira süresinin beş yıldan fazla olması durumunda da beş yılda eşit tutarlarla amorti edilir.”

Bir no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ndeki bu açıklamalarından da belirleneceği üzere, özel maliyet bedeli, tanımlama yönünden Vergi Usul Kanunu ile uyumluluk arzederken, itfa usulu yönünden Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemeleri ile paralellik göstermektedir. Ancak 18.3.1995 tarih ve 22231 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 4 sıra no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'de, 1 no'lu tebliğin, vergi mevzuatı uygulamasından tamamen bağımsız olarak ve vergisel kaygılar ön planda tutulmaksızın hazırlandığı bu itibarla tebliğde

vergi mevzuatına kıyasen farklılık gösteren düzenlemelerin yer aldığı ifade edilerek, vergiye tabi karın (mali kar) tespiti aşamasında vergi kanunlarındaki özel hükümlerin uygulanması gerektiği hususuna yer verilmiştir.

3.3. Yap İşlet Devret Modeli (YİD) Çerçevesindeki Özel Maliyet Konusu Harcamaların İtfası:

Yukarıdaki bölümlerde yer verdiğimiz üzere, özel maliyet bedeli uygulamasına ilişkin farklı mevzuat hükümlerindeki uyumsuzluklar, özellikle YİD modeli çerçevesinde yapılan harcamalarda kendini göstermektedir.

Yeni bir yatırım modeli olarak son yıllarda gelişen YİD modeli, özellikle kamu kurum ve kuruluşlarına ait arsa ve araziler üzerinde özel hukuk kişilerince yapılan bina ve tesislerin belli bir süre işletildikten sonra ilgili kamu kuruluşu bedelsiz devredilmesi şeklinde gerçekleşmektedir.

Taraflar arasındaki sözleşme, imtiyazlı sözleşme şeklinde olabileceği gibi Borçlar Kanunu'nun genel hükümlerine göre, normal kira sözleşmesi şeklinde de olabilmektedir.⁽¹⁷⁾

Bu durumda kiracının yapmak zorunda bulunduğu özel maliyet

bedeline konu harcamaların YİD sözleşmesi itibarıyla, işletmenin giderleri içerisinde nasıl dikkate alınması gerektiği konusu önem kazanmaktadır.

Bu konuda görüş birliğine varılan husus, YİD sözleşmesi dahilinde yapılan harcamaların, Vergi Usul Kanunu'nun 272 ve 327. maddeleri gereğince özel maliyet bedeli esasından hareketle itfa edilmesi şeklindedir.⁽¹⁸⁾

Gerçekten de Vergi Usul Kanunu'nun 272. Maddesinde yapılan özel maliyet bedeli tanımlaması ile paralellik gösteren YİD sözleşmelerinde, kiracı sözleşmede öngörülen süre içerisinde kendisinin yaptığı bina, tesis üzerinde kullanım hakkını kazanmakta sürenin dolmasını müteakip söz konusu varlıkları arsa veya arazi sahibine bedelsiz olarak devretmektedir. Bu şartlarda yapılan harcamaların da özel maliyet bedeli içeriğinde düşünülerek itfa edilmesi gerekecektir. Bu durumda Vergi Usul Kanunu'nun 327. Maddesinde göre YİD sözleşmesi kapsamında yapılan özel maliyet bedeli harcamaları, aktifleştirilmek suretiyle, sözleşmede öngörülen süre ile bağlantılı olarak itfa edilmelidir.

Diğer taraftan, özel hukuk kişilerinin kendi aralarında yaptıkları YİD sözleşmelerinin sonunda gerçekleşen bedelsiz devirler, ayın

(17) ŞEKER Sakıp, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Yönünden Özel Maliyet Bedeli", Yaklaşım, Sayı 13, s. 110

(18) ŞENYÜZ Doç. Dr. Doğan, Yap İşlet Devret Sözleşmeleri Ankara 1996, s. 37

olarak tahsil edilen kira geliri olarak değerlendirilirken, Kamu ile yapılan YİD sözleşmelerinde (Kamu kurum ve kuruluşlarının kurumlar vergisi mükellefi olmaması şartıyla) dönem sonunda yapılan bedelsiz devirler ayın olarak tahsil edilen kira geliri olarak değerlendirilmektedir. ⁽¹⁹⁾

4. ÖZEL MALİYET BEDELLERİNİN YENİDEN DEĞERLEMESİ:

Vergi Usul Kanunu'nun yeniden değerlendirme ile ilgili 298/1 maddesinin 4369 sayılı Kanun'un 81/A-12 maddesiyle değişen hali (29.07.1998 tarihinden geçerli olmak üzere) aşağıdaki gibidir.

"...iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenmiş bulunan kur farkları ve kredi faizleri, sinema filmleri, alameti farika hakları peştemallıklar, ilk tesis ve taazzuv giderleri, organizasyon, etüt ve arama giderleri ile mahiyetleri ve amortisman süre ve tarzları itibarıyla bunlara benzeyen sair aktif kıymetler yeniden değerlendirme kapsamına girmezler."

Belirtilen Kanun maddesi ile değişmeden önceki Vergi Usul Kanunu'nun 298/1 maddesi ise aşağıdaki gibidir.

"Değeri 5000 lirayı geçmeyen iktisadi kıymetler, iktisadi kıymetle-

rin maliyetlerine eklenmiş bulunan kur farkları, sinema filmleri, alameti farika hakları, peştemallıklar özel maliyet bedelleri, ilk tesis ve taazzuv giderleri ile mahiyetleri ve amortisman süre ve tarzları itibarıyla bunlara benzeyen sair aktif kıymetler yeniden değerlendirme kapsamına girmezler."

Maddelerin karşılaştırılmasından da görüleceği üzere, 4369 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme ile, yeniden değerlemeye tabi olmayan iktisadi kıymetler içerisinde özel maliyet bedelleri yer almaktadır. Metnin mevhumu muhalifinden çıkarılan sonuç, özel maliyet bedellerinin yeniden değerlendirme kapsamına dahil olması şeklindedir.

Maliye Bakanlığı'nın konu ile ilgili olarak yayımladığı (27.12.1998 tarih, 23566 sayılı Resmi Gazete) 270 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde, 4369 sayılı Kanun ile 298/1 maddesinde yapılan ve özel maliyet bedellerini yeniden değerlendirme kapsamına dahil eden kanun hükümlerine ilişkin açıklamalarda bulunmuştur.

Tebliğ hükümlerine göre, 4369 sayılı Kanunla mükerrer 298. Madde yapılan değişiklikle 29.7.1998 tarihinden itibaren özel maliyet bedelleri de yeniden değerlendirme kapsamına alınmıştır.

1998 yılından önce aktifte bulunan özel maliyet bedelleri değişik-

(19) ŞEKER Sakıp, agm, s. 111

lik öncesi hükümlere göre itfa edilecektir, bir başka deyişle yeniden değerlendirme imkanında yararlanamayacaklardır.

İktisadi kıymetlerin aktifleştirildikleri yılda yeniden değerlendirilmeleri nedeniyle, 1998 yılı içinde aktife giden özel maliyet bedelleri ancak 1999 yılında yeniden değerlendirilebilecektir.

5. ÖZEL MALİYET BEDELLERİNE İLİŞKİN DİĞER HUSUSLAR:

5.1. Özel Maliyet Bedelleri ve Katma Değer Vergisi Uygulaması:

Esas itibarıyla Katma Değer Vergisi Kanunu'nda özel maliyet bedellerinden bahsedilmemekle beraber, Kanun'un teslim sayılan halleri düzenleyen 3/d maddesi, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesini açıklayan 10/f maddesi ve Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlere ait indirim müessesesini ortaya koyan 31. Maddesinde Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Katma Değer Vergisi Kanunu içerisindeki yeri belirlenmiştir.

Ancak yukarıda belirtilen söz konusu maddeler, sırasıyla, 4369 sayılı Kanun'un 82/5-a, b, d bendeleri uyarınca, 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yapılan bu değişiklik niha-

yetinde, özel maliyet bedellerine ilişkin katma değer vergisi uygulaması aşağıdaki gibi şekillenmiştir.

Öncelikle, 4369 sayılı Kanun'un 82/5-a maddesi uyarınca, Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler kapsamında yer alan özel maliyet bedellerinin işletmede kullanılmak üzere imal ve inşa edilmesi teslim sayılan haller kapsamında çıkarılmıştır. Yine Kanun'un 82/5-b maddesi gereğince belirtilen hususun vergiyi doğuran olay kapsamında da olmadığı ortaya konulmuştur. Ayrıca Kanun'un 82/5-d maddesi uyarınca da, amortisman tabi iktisadi kıymetlere ilişkin olarak uygulanmakta olan, yüklenilen katma değer vergisinin 3 yıl içinde, 3 eşit tutarda indirim konusu edilmesine son verilmiştir.

Öte yandan kiralanan gayrimenkulün kira süresinin dolması, boşaltılması veya kira süresinin uzatılması durumlarında, (ilk kira sözleşmesindeki süre itibarıyla) özel maliyetlerin bedelli veya bedelsiz olarak kiralayana devri Katma Değer Vergisi Kanun'un 27. maddesinin emsal bedel esasında dikkate alınarak, teslim hükmünde sayılmaktadır. Nitekim, Katma Değer Vergisi Kanun'un 4. maddesinde;

"Bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların herbiri ayrı işlem olup, hizmet ve teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilir."

Hükmü bulunmaktadır. Yukarıdaki madde gereğince, kiralayan, kiracıya sunduğu kiralama hizmeti karşılığında Katma Değer Vergisi Kanun'un 17/4-d maddesindeki istisna hükmü gereğince kiracıdan Katma Değer Vergisi tahsil etmeyecek; ancak kiracının, özel maliyet bedeli mahiyetindeki iktisadi kıymetleri kiralayana devri mal teslimi olduğundan, aynı Kanun'un 27. maddesi hükmüne uygun olarak bulunacak emsal bedeli matrah olmak üzere, kiralayandan Katma Değer Vergisi tahsil etmesi gerekecektir. ⁽²⁰⁾

5.2. Aktifleştirilen Özel Maliyet Bedellerinin Kiralayana Devri:

Kiracı tarafından meydana getirilen ve kira süresi sonunda kiralayana bedelsiz veya emsal bedelin altındaki bir bedelle devredilen özel maliyet bedeli konusu aktif kıymetler, kiralayan açısından Gelir Vergisi Kanunu'nun 72. maddesinin 3. fıkrası gereğince aynen tahsil edilen kira geliri olarak kabul edilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 72. maddesinin 3. fıkrasına aşağıda yer verilmiştir.

"Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymet-

ler, kira müddetinin hitamında, bedelsiz (Kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır) olarak kiralayana devronulduğu takdirde, mezkur kıymetler kiralayan bakımından, bu tarihte aynen tahsil olunmuş addolunur."

Devredilen özel maliyet bedellerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 72. maddesine göre vergiye tabi tutulması, bir taraftan ayın karşılığı tahsil edilen kira gelirlerini vergiye tabi tutmayı bir yandanda muvazalı işlemleri önlemeyi amaçlamaktadır. Bu yönüyle uygulamanın vergi güvenlik önlemi olma özelliği de taşıdığı söylenebilir. ⁽²¹⁾

Özel maliyet bedellerinin kiralayana devri esnasında özellik arzeden bir husus, kira süresinin uzatılması sırasında kendini göstermektedir. Özel maliyet bedellerinin itfası ile ilgili bölümde de belirtildiği gibi kira süresinin sonradan değiştirilmesi itfa süresini etkilemekte, itfa süresi için ilk sözleşmedeki müddet geçerliliğini devam ettirmektedir. Durum böyle olunca, uzayan kira süresi kiralayan açısından gayrimenkul sermaye iradının elde edilme sürecini etkilemektedir.

Diğer bir ifadeyle, kiralayan açısından iradın elde edilme zamanı, ilk sözleşmedeki kira süresinin dolması itibarıyla gerçekleşmektedir.

(20) ARICA M Nadir, "Özel maliyet bedeli ve itfası", Maliye Sigorta Dergisi, Sayı 290, s. 72

(21) ŞEKER Sakıp, agm. s. 112

Nitekim, Danıştay Dördüncü Dairesi'nin konu ile ilgili vermiş olduğu karar da (7.11.1968 tarih, E.1966/175 K. 1968/48119) aynı doğrultudadır. Kararın içeriği aşağıdaki gibidir.

"193 sayılı Kanun'un 72. maddesinin 3. fıkrasında, aynen kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya değerini iktisadi kıymetini devamlı olarak şekilde gayrimenkule ilave edilecek kıymetler, kira müddetinin hitamında bedelsiz (kıymetlerin emsal bedelinden daha düşük bedelle devri halinde aradaki fark bedelsiz devir sayılır.) olarak kiralayana devronulduğu taktirde, mezkur kıymetler bu tarihte aynen tahsil edilmiş sayılır demek suretiyle fiilen elde edilme şartı aranmaksızın, ilave değer in kira müddetinin hitamında tahsil edilmiş sayılacağı esasını kabul etmiş bulunduğu ve kira müddetinin uzatılmasının o değer in hukuken elde edilmiş sayılmasına engel teşkil etmeyeceği cihetle, davanın kabulüne ve aksi görüşe dayanan Temyiz Komisyonu kararın bozulmasına oybirliği ile karar verildi."

Gelir Vergisi Kanunu 72. Maddesi açısından brüt irad niteliği taşıyan özel maliyet bedellerinin devri, yine aynı Kanun'un 94/5-a maddesi gereğince de, devir tutarı üzerinden kiralayanın gelir vergisine mahsuben tevkifat yapılması zorunluluğunu beraberinde getirmektedir.

Yine 4369 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle, Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesine eklenen fıkra hükmü gereğince (29.07.1998 tarihinden geçerli olmak üzere) sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak Devlete veya Devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortisman tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç), sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortisman tabi tutulanları, genel hükümler uyarınca ayrıca amortisman tabi tutma imkanı bulunmamaktadır.