

ÖZEL MALİYET BEDELİ

• Ümit KÖKLÜ •

Vergi Denetmen Yrd.

• Bülent GÜMÜŞSOY •

Vergi Denetmen Yrd.

-Genel Açıklama

Gayrimenkullere, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarına ve gemilere, 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 272'nci maddesinde belirtildiği şekilde, kiracıları tarafından yapılan ve bunların iktisadi kıymetlerini devamlı olarak arttıran giderler özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilir. Buna göre özel maliyet bedeli kısaca, kiralayan tarafından alınan veya yaptırılan ve kiralama yoluyla kullanılan iktisadi kıymetlerin değerini artıran kıymetler olarak tanımlanabilir.

Çalışmamızın temelini oluşturan özel maliyet bedeli uygulamasına; kavram ve özellikleri ile vergi mevzuatı içindeki yeri ve son olarak da muhasebeleştirilmesi noktalarından değerlendirilecektir.

II- Kavram ve Özellikler

Özel maliyet kavramına ilişkin düzenleme 213 Sayılı VUK' un 21.07.2005 tarih ve 5398 Sayılı Kanunun 24/a maddesi ile değişen 272'nci maddesinde şu şekilde yer almıştır;

"Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulu 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 fazlalaştırmak, 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."

Yine aynı kanunun 21.07.2005 tarih ve 5398 Sayılı Kanunun 24/b maddesi ile değişen 327'nci maddesinde ise şu hüküm yer almaktadır;

"Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadi 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."

Bu düzenlemelere paralel olarak MSUGT'nde 264 nolu özel maliyet hesabına ilişkin şu şekilde açıklama yapılmıştır;

"Kiralanan geliştirilmesi ve ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması için yapılan giderler ile (normal bakım, onarım ve temizleme giderle-

ri hariç) bu gayrimenkulün kullanılması için yapı-
lıp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakıla-
cak olan varlıkların bedelidir."

Özel maliyet bedeli kapsamında yapılan
bu harcamalar, genellikle kiralanan şeyin iktisadi
değerini arttırmakta ve bir dönemden daha faz-
la süre içinde bu harcamalardan yararlanılmak-
tadır. Bu yüzden yapılan bu harcamalar duran
varlıklar niteliğindedir. Dolayısıyla doğrudan dö-
nem gideri olarak kaydedilmek yerine, ilgili dö-
nemlerinde aktifleştirilirler. Bu giderlerin aktifleştiri-
lme nedenlerinden biri dönemsellik ilkesinin ge-
reğidir. Böylece özel maliyete konu harcamala-
rın mali ağırlıklarının, yalnızca yapıldıkları hesap
dönemine ait sonuçlar üzerinde göstermelerini
önlemektir. Diğer bir neden ise; 193 Sayılı Gelir
Vergisi Kanununun 72'nci maddesinde yapılan
düzenlemedir. Bu madde hükmüne göre;

"Kiracı tarafından gayrimenkulu genişlete-
cek veya iktisadi değerini devamlı surette artır-
cak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler,
kira müddetinin hitamında bedelsiz (Kıymetlerin
emsal bedelinden düşük değerle devri halinde,
aradaki fark bedelsiz devir sayılır) olarak kirala-
yana devir olunduğu takdirde, mezkur kıymetler
kiralayan bakımından, bu tarihte aynen tahsil
olunmuş addolunur."

Bu düzenlemeye göre, özel maliyete konu
değerler, kira süresi sonunda kiralayana bedel-
siz, (kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle
devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır)
olarak devredilirse bunların, bunların emsal be-
deli kiralayan tarafından bu tarihte aynen tahsil
olunmuş sayılır.

Bu açıklamalar ışığında bir giderin özel
maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi için şu
hususları taşıması gerekir;

1. İktisadi kıymet gayrimenkul veya gayri-
menkul gibi değerlendirilen bir kıymet veya elektrik
üretim ve dağıtım varlığı olması gerekir. Burada
adı geçen gayrimenkul kavramı, özel hukuktaki
gayrimenkul kavramına göre daha geniş olup
VUK'un 269'uncu maddesinde, gayrimenkullerin
mütemmim cüz'ü ve teferruatı, tesisat ve maki-
neler, gemiler ve diğer taşıtların da gayrimenkul

gibi değerlendirileceği açıklanmıştır.

Ayrıca, daha önce belirttiğimiz üzere, VUK
272'nci maddesi 21.07.2005 tarih ve 5398 sayılı
kanunla değişmiş olup, elektrik üretim ve dağı-
tım varlıklarını da genişletmek ve iktisadi kıymet-
lerini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan
giderler de madde kapsamına alınmıştır. Buna
paralel olarak da elektrik üretim ve dağıtım var-
lıklarının işletme hakkını devralanların da
21.07.2005 tarih ve 5398 sayılı Kanun ile değişen
VUK'un 327'nci maddesinden faydalanmaları
sağlanmıştır.

Bilindiği üzere, 4046 sayılı; Özelleştirme Uy-
gulamaları hakkında Kanunun 18'inci maddesi-
nin A-c bendinde özelleştirme yöntemlerinden
birisini olarak sayılan işletme hakkının verilmesi:
"Kuruluşların bir bütün olarak veya aktiflerindeki
mal ve hizmet üretim birimlerinin mülkiyet hakkı
saklı kalmak kaydıyla bedel karşılığında belli süre
ve şartlarla işletilmesi hakkının verilmesi" olarak
tanımlanmıştır. Söz konusu tanım uyarınca, işletme
hakkı devri ile yapılan özelleştirmelerde;

- Mülkiyet hakkı devredilmemekte (işletme
hakkı devri yoluyla özel hukuk hükümlerine tabi
tüzel kişiler yapılmış veya yapılacak tesis ve işlet-
melerin ve bunlara yapılacak ilave ve idame
yatırımlarının mülkiyeti muhafaza edilmektedir),

- Devredilen varlık veya tesis bir bütün ha-
linde veya aktifindeki mal ve hizmet üretim bi-
rimleri ile devredilmekte,

- Devredilen varlık veya tesis bir bedel kar-
şılığında devredilmekte,

- Devredilen varlık veya tesisi belirli bir süre
ve belirli şartlar ile devredilmektedir.

Bu açıklamalar doğrultusunda işletme
hakkını alan, sözleşmede belirtilen süre için tesisi
işletmek ve işletme sonucunda elde edilen se-
mereden yararlanma hakkına sahip bulunmak-
tadır. İşletme hakkını alan ilgili tesisin işletilmesin-
de tek yetkili olup bu hakkı üçüncü bir kişiye dev-
redemez. İlgili yasal düzenlemeye göre işletme
hakkı devredilen tesisin mülkiyeti kamuya ait
olup sözleşmede belirtilen sürenin sonunda söz
konusu tesisin kamuya geri bırakılması gerek-

mektedir. Dolayısıyla burada bir kiralama söz konusudur. Buna göre işletme hakkını devir alan şirket, sözleşme süresi boyunca yaptığı ve GVK'nın 40'inci ve KVK'nın 14'üncü maddelerinde belirtilen nitelikteki harcamaları gider olarak dikkate alabilecektir. Ancak normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetlerini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerin 5398 sayılı kanunla değişen VUK'un 327'inci maddesi uyarınca da özel maliyet bedeli olarak işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerekmektedir. İşletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten dolayı sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda defaten gider yazılabilecektir.

2. Giderler kiracı yada işletme hakkını devralan tarafından yapılmalıdır.

3. Bu giderlerin gayrimenkul yada elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının iktisadi kıymetlerini devamlı olarak artırıcı mahiyette yapılmış olması gerekir.

4. Kiracı yada işletme hakkı sahibi tarafından yapılan harcamaların özel maliyet bedeli olarak nitelendirilmesi için, oluşturulan değer gayrimenkul veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarından değer azalışına uğramadan ayrılması ve ayrıca tek başına bir değer ifade etmesi gerekir. Aksi takdirde ayrı birer iktisadi kıymetin varlığı söz konusu olacaktır.

III- Özel maliyet bedelinin itfası

213 Sayılı VUK'un 327'nci maddesine göre gayrimenkuller, gemiler ve elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının, iktisadi kıymetini artıran ve yine aynı kanunun 272'nci maddesinde yazılı olan özel maliyet bedelleri kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Ancak, süre ile ilgili aşağıda belirtilen hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir;

A- Kira süresinin belli olmaması

Bahse konu kanun maddelerinde kira süresinin belli olmaması durumunda, özel maliyet

bedellerinin itfası konusunda bir hüküm yoktur, ancak bilindiği üzere 5024 sayılı yasayla amortisman uygulamasında faydalı ömür sistemine geçilmiş ve bu konuda Resmi Gazetenin 28.04.2004 tarih ve 25446 sayılı nüshasında yayınlanan 333 sıra no.lu VUK Genel Tebliğinde sektörel bazda amortisman oranları belirtilmiş, bu tebliğin 56 no.lu kotunda Özel Maliyetler (Kira müddeti belli olmayanlar) için faydalı ömür 5 yıl ve normal amortisman oranı %20 olarak belirlenmiştir.

B-Kira Süresinin Bir Yıl Olması

Uygulamada kiracılar yaptıkları özel maliyet bedeline konu harcamaları bir defada itfa edebilmek için kontratlarını bir yıllık olarak yapmaktadırlar. Bununla beraber kira sözleşmelerini her yıl uzatmaktadırlar. Bu da vergi idaresi tarafından muvazaanın olduğu şeklinde kabul edilip, kira süresinin belirsizleştiği kanaatine varılarak itfanın 5 yılda yapılması istenilmektedir. Bizce yapılan kira sözleşmesi ile ilgili bir muvazaa yoksa harcamalar önce özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmeli, yıl sonunda ise yapılan harcamaların tamamı gider kaydedilmelidir. Ayrıca Danıştay 4. Dairesinin konu ile ilgili 21.11.1972 tarih ve 1971/4288 Esas, 1972/6765 sayılı kararı, "... Kira sözleşmesinin bir yıllık olması halinde özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilmesi gereken masrafların bir defada gider yazılması mümkündür" yönündedir.

C-Kira Süresinin Sonradan Değişmesi

Kira süresinin, imzalanan sözleşmeden daha sonra taraflarca değiştirilmesi, özel maliyet bedelinin itfası bakımından bir etki yapmayacaktır. Kanunun 327'nci maddesinde de açıkça belirtildiği üzere kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan iktisadi kıymetin 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.

D-Kira Süresinin Çok Uzun Olması:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 327'nci maddesinde özel maliyetlerin kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edileceği hükme bağlanmıştır.

tır. Bu nedenle kira süresinin özel maliyet olarak değerlendirilen iktisadi kıymetin ekonomik ömründen uzun olması durumunda da itfanın kanun maddesinin açık hükmü gereği kira süresine bağlı olarak eşit yüzdelerle yapılması gerekir.

E-Elektrik Üretim ve Dağıtım Varlıklarına Yapılan Özel Maliyete Konu Harcamalarda İtfa Durumu

Bilindiği üzere, 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun'un 18'inci maddesinde işletme hakkının verilmesi, satış, kiralama mülkiyetin gayri ayni hakların tesisi, gelir ortaklığı modeli ve işin gereğine uygun sair hukuki tasarruflar özelleştirme yöntemleri olarak sayılmıştır. Yine aynı kanunun 15'inci maddesinde belirtildiği üzere işletme hakkı verilmesi 49 yılı geçemeyecektir. İşletme hakkını devir alan şirket sözleşme süresi boyunca yaptığı ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddelerinde belirtilen harcamaları gider olarak dikkate alabileceklerdir. Ancak normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırmak maksadıyla yapılan giderlerin 5398 sayılı kanunla değiştirilen V.U.K.'nin 327'nci maddesi uyarınca da özel maliyet bedeli olarak işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerekmektedir. Daha önceki kısımlarda da açıklandığı üzere; 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 yazılabilecektir.

Örneğin Elektrik Üretim Anonim Şirketi'nin bünyesindeki X Hidroelektrik santralinin işletme hakkını 30 yıllığına devralan Y A.Ş.'nin kira süresinin 10. yılında 20.000.000.-YTL olarak yapmış olduğu normal bakım, tamir ve temizleme gideri dışındaki harcamaları özel maliyet bedeli olarak kayıtlara intikal ettirecek ve kalan işletme hakkı süresi olan 20 yılda da her yıl için $(20.000.000/20=)$ 1.000.000.-YTL amortisman gideri hesaplayacaktır.

IV- Özel Maliyet Bedelinin Muhasebeleştirilmesi

A-Özel Maliyet Bedellerinin Aktifleştirilmesi

Kiracı tarafından yapılan özel maliyet bedellerine ilişkin harcamalar ayrı bir iktisadi kıymet kabul edilmek suretiyle "264 Özel Maliyetler Hesabı"nda aktifleştirilecektir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken önemli bir husus vardır. Bilindiği üzere 4369 sayılı kanun ile 3065 sayılı KDV kanunun 3/d ve 10/f maddeleri yürürlükten kaldırılmış ve özel maliyet bedeline ilişkin harcamaların aktifleştirilmesi Katma Değer Vergisi kapsamında çıkarılmıştır. Dolayısıyla özel maliyet bedeli harcamaları aktifleştirilirken KDV doğmayacaktır.

Örneğin beş yıllığına kiralanan işyeri için 200.000.-YTL tutarında harcama yapıldığını varsayalım. Buna göre bu harcamanın aktifleştirilmesine ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır. (Harcamanın nakit yapıldığı varsayılmıştır.)

-----/-----		
264 Özel Maliyetler Hesabı	200.000	
100 Kasa Hesabı		200.000
100.01 Merkez Kasa		
-----/-----		

B-Özel Maliyet Bedellerinin İtfası

Özel maliyet bedellerine konu harcamaların itfasında ilgili gider hesabı borçlandırılırken, 268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı alacaklandırılır. Yukarıda verdiğimiz örnekte kiracının özel maliyete konu harcamasını, kiralamadan 1 yıl sonra yaptığını varsayarsak, dönem sonunda özel maliyet bedeli harcamasının itfasına ilişkin muhasebe kaydı şöyle olacaktır.

İtfa Tutarı = Özel Maliyet Tutarı = 200.000
YTL = 50.000 YTL

Kalan Kira Süresi (5-1) 4 yıl
31.12.XX

-----/-----		
770 Genel Yönetim Giderleri	50.000	
770.01 Özel maliyet Amortismanı		
268 Birikmiş Amortismanlar		50.000
268.01 Özel Maliyet Amortismanı		
-----/-----		

Gelecek üç yılda da yukarıdaki kayıtlar yapılarak özel maliyet konusu harcamaların itfa-sına devam edilecektir.

C-Özel Maliyet Bedelinin Devri

1.Bedelli Devri:

Kira süresinin sonunda kiraya verene 50.000-YTL bedelli olarak devredilen özel maliyet bedelleri için, yine tamamen itfa edildiği düşünülerek kiracı tarafından aşağıdaki kayıt yapılmalıdır.

-----/-----	
100.KASA	59.000
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar HS.	50.000
679.02 Sabit Kıymet Satışı	
391 Hesaplanan KDV	9.000
-----/-----	

2.Bedelsiz Devri

Özel maliyet konusu iktisadi değerler kira süresi sonunda kiralayana bedelsiz olarak devredilmesi durumunda, bu teslim KDVK'nın 1'inci maddesinin (a) bendi uyarınca katma değer vergisine tabi olacaktır ve bu durumda KDV matrahı ise KDVK'nın 27'nci maddesinin 1'inci fıkrası gereği emsal bedeli olacaktır. (Emsal bedelini takdir komisyonu belirler).

Örnek: X Ltd. Şti, Y şahsının özel mülkiyetindeki gayrimenkulu üç yıllığına kiralamıştır ve aynı yıl bu gayrimenkule 30.000-YTL tutarında özel maliyete konu harcama yapmıştır. Kira süresinin sonunda özel maliyete konu iktisadi kıymet Y şahsına bedelsiz olarak devredilmiş ve takdir komisyonunca özel maliyet bedeli 20.000-YTL belirlenmiştir.

Buna göre gayrimenkul Y şahsının özel mülkiyetinde olduğu için, özel maliyete konu iktisadi kıymetin emsal bedeli, Y şahsının gayrimenkul sermaye iradı olacaktır. Bu durumda kiracının GVK'nun 94/5-a maddesi uyarınca gelir vergisi stopajı yapması gerekecektir.

Yukarıdaki örnekte söz konusu gayrimenkul bir ticari işletmenin aktifinde bulunmuş olsaydı, özel maliyete konu söz konusu iktisadi kıymet hem ilgili dönemin kazancına eklenecek hem de işletmenin sabit kıymetlerine dahil edilecektir.

Bunun yanında, kiracı ve kiraya veren bedelsiz, ancak hesaplanan katma değer vergilerini ihtiva eden fatura düzenleyeceklerdir.

V- Sonuç

Kira ile tutulan gayrimenkul ve gemiler ile işletme hakkı alınan elektrik üretim ve dağıtım varlıklarına, kiracı ya da işletme hakkını devralan tarafından yapılan normal bakım, tamir ve temizlik giderleri dışında gayrimenkulu, gemileri veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler olarak tanımlanan özel maliyet bedelleri, bu yapısı itibarıyla bir maliyet aktifleştirme sürecini içermektedir.

Çalışmamızda özel maliyet bedeline ilişkin madde hükümleri açıklanılmaya çalışılmış, özellikle kira sözleşmelerindeki sürelerle ilgili farklı görüşler, vergi idaresi tarafından yapılan uygulamalar ve Danıştay kararları da dikkate alınarak bir sonuca ulaşılmaya çalışılmıştır. Son olarak da kanun maddelerinin daha iyi anlaşılması amacıyla özel maliyet bedellerinin itfasının ve devir şekillerine göre kiralayan ve kiracı açısından muhasebe işlemleri yapılmıştır.

KAYNAKÇA

- AKYOL M. Emin; Özel Maliyet Bedeli; Maliye ve Sigorta Yorumları; 1- 15 Ağustos 2002; Sayı 373, 374
- AKYOL M. Emin; Özel Maliyet Bedelinde Yatırım İndirimi Uygulaması Diyalog; Mart 2005; Sayı 203
- ATAY Tezcan; Özel Maliyet Bedeli Uygulaması ve Yatırım İndirimi Boyutu, Maliye ve Sigorta Yorumları; 15 Nisan 2005; Sayı 438
- BAKIR Tunay; Özel Maliyet Kavramı Unsurları ve Uygulaması; Maliye ve Sigorta Yorumları; 15 Nisan, 1-15 Mayıs 2003 Sayı 390-391-392
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2004, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları
- KELEŞ Yusuf, ÇOKYİĞİT Yusuf, Özel Maliyet Bedeli; Vergi Dünyası; Aralık 2004 Sayı 280
- ORHUN Ali Hadi; Yatırım İndiriminde Özel Bir Durum; Maliye ve Sigorta Yorumları; 15 Mayıs 2005 Sayı 440
- ÖZBALCI Yılmaz; VUK Yorum ve Açıklamaları; Oluş Yayıncılık; Ağustos 2004 Ankara
- POLAT Mahmut; Özel Maliyet Bedeli İtfası ve Muhasebe Kayıtları; Maliye ve Sigorta Yorumları; 15 Kasım 2001 Sayı 356
- YILMAZ Kazım; Değerleme Plaka Matbaacılık Ankara
- YETKİNER Erkan; Kamuya Ait Elektrik Üretim Tesislerinin İşletme Hakkının Özel Sektör Şirketlerine Devrinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu; Vergi Dünyası; 15 Kasım 2005