

VERGİLENDİRİLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ BAKIMINDAN ÖZEL MALİYET BEDELİ UYGULAMASI

İlknur AYDOĞAN (*)

I - GİRİŞ

Gayrimenkullerin maliyetine eklenmesi gereken giderler kira ile tutulmuş bir gayrimenkul ile ilgili olarak yapılmışsa, gayrimenkul kiracının aktifinde bulunmadığından bu giderlerin kiracı tarafından maliyete eklenmesi söz konusu olmaz. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 272. maddesinde de belirtildiği üzere bu giderler, özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmek suretiyle değerlendirilir ve VUK'un 327. maddesine göre itfa edilirler. Bu bakımdan özel maliyet bedeli mükellefler açısından önemli bir uygulama olup; makalemizde özel maliyet bedelinin vergilendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi konusu üzerinde detaylıca durulacaktır.

II- TANIM VE YASAL DÜZENLEME

Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesine göre iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir. Aynı kanunun 262. maddesinde "*maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferrik bilumum giderlerin toplamını ifade eder.*" şeklinde tanımlanmış olup, VUK'un 270. maddesinde gayrimenkullerde maliyet bedeline, satın alma bedelinin başka makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri, mevcut bir binanın satın alı-

narak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler olarak belirtilmiştir.

Özel maliyet bedellerinin değerlemesine Vergi Usul Kanunu'nun 272. maddesinde yer verilmiştir. Madde metni "*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 veya 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.

Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde,

(*) Vergi Denetmen Yrd.

mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir.”şeklindedir.

Vergi Usul Kanunu’nun 272. maddesindeki tanımlamaya paralel olarak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nin 264 hesap kodlu Özel Maliyetler Hesabı kaleminde yer alan açıklama şöyledir:

“Kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile (normal bakım, onarım ve temizleme giderler hariç) bu gayrimenkulün kullanılması için yapılıp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan varlıkların bedelleri”

Yapmış olduğumuz bu açıklamalar doğrultusunda özel maliyet bedeli kavramının tanımını aşağıdaki şekilde yapabiliriz:

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

III-UNSURLARI

Yapılan tanımlama doğrultusunda özel maliyet bedelinin unsurlarını şöyle sıralayabiliriz.

- 1- Kiracı
- 2- Gayrimenkul
- 3- Gayrimenkulün değerini artırıcı harcama

Kiracı; gayrimenkul niteliğindeki mal ve hakları bir bedel karşılığında kiralamış olan gerçek veya tüzel kişidir. Kiracı ve kiralayanın karşılıklı yükümlülükleri aralarında yapılan sözleşme ile belirlenir.

Vergi mevzuatımızda gayrimenkul ile ilgili hükümler VUK’un 269. maddesi ile GVK’nin 70. maddesinde yer almaktadır. İlgili kanun hükümleri uyarınca, gayrimenkullerin mütemmim cüz’leri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve taşıtlar ile gayrimaddi haklar gayrimenkul sayılır. Özel hukuktaki tanımın aksine vergi mevzuatımızda gayrimenkul olarak belirlenen şeyler, birden çok üretim süre-

cine ya da işletme çalışmasına katılan ve her üretim sürecine amortismanlar yolu ile katkıda bulunan maddi ve maddi olmayan kıymetlerin (duran varlıkların) tümünü kapsayacak şekilde kapsamlıdır. Özel maliyet bedeli uygulaması, sadece gayrimenkuller ve gemiler için söz konusu olmayıp, VUK’un 269. maddesi kapsamında gayrimenkul gibi değerlendirilecek iktisadi kıymetler için de geçerlidir.

Gayrimenkulün değerini artırıcı harcama kavramını açıklarken gayrimenkullerin işletme faaliyetinde kullanılmaları sırasında yapılan harcamaları iki grupta toplamak mümkündür:

- Gayrimenkulleri genişletmek veya ekonomik değerini sürekli olarak artırmak amacıyla yapılan normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışındaki giderler (Sermaye harcamaları)

- Gayrimenkullerden tam olarak yararlanabilmek amacıyla yapılan normal bakım, tamir ve temizleme giderleri (Hasılat harcamaları)2

Sermaye harcamaları ilgili gayrimenkulün maliyetine aktarılırken, hasılat harcamaları ait oldukları dönem giderlerine aktarılırlar. Gayrimenkuller için yapılan giderler hem iktisadi kıymeti artırıcı ve hem de tamir, bakım v.s. gibi giderlerden oluşuyorsa aktifleştirilecek kısmın ayrılması gerekir. Söz konusu giderlerin kayıtlarda ayrı izlenmesinin yanında faturada da ayrı gösterilmesi, faturada ayırım yapılmamış ise giderlerin tamamının maliyet bedeline eklenmek suretiyle aktifleştirilmesi gerekir.

- Yapılan giderin gayrimenkulün iktisadi değerini devamlı olarak artırması, ya kullanım ömrünü uzatmak ya da kendi kullanım süresinde sağlayacağı yararı arttırmakla olur.

- Kullanım ömrünü uzatan giderlerin maliyete eklenmesi için gayrimenkule iktisap tarihinde var olmayan bir ilavenin yapılmış olması şartı aranmazken, kullanım ömrünü uzatmayan giderlerin maliyet artırıcı olarak kabulü için gayrimenkule iktisap tarihinde olmayan bir ilavenin yapılmış olması gerekir. Ancak bu ilavenin başlangıçtaki değeri artırması şart değildir.

Bazı hallerde istisnai olarak gayrimenkulün kullanım ömrünü uzatmayan, ilave bir yenilik getirmeyen giderlerin de aktifleştirilmesi gerekir. Bu durum olağanüstü zararlar oluşması durumunda söz konusu olur. VUK'un 317. maddesinde olağanüstü zararın telafisinin "fevkalade amortisman" yoluyla yapılacağı ve bunun için de izin gerektiği belirtilmiştir.

Bir giderin özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilebilmesi için taşınması gereken şartlar ise şunlardır.

- Gayrimenkul başkasına ait olmalıdır.

- Gayrimenkulün kiralananmış olması ve elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş olması gerekir. Yani gayrimenkul sahibi ile gayrimenkulü kullanan arasındaki ilişki kiracı-kiralayan ilişkisi olmalıdır. Ayrıca kiralamanın özel hukuk ilişkisine dayanan bir kiralama olması gerektiği yönünde de bir görüş vardır. İşgal ya da imtiyaz şeklinde ortaya çıkan gayrimenkul kullanımları dolayısıyla yapılan harcamaların özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

- Giderin bizzat kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılmış olması gerekir.

- Giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerden olmalıdır. Yani yapılan gider kiralanan gayrimenkulün veya işletme hakkına sahip olunan elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının değerini artırmış, genişletmiş ya da kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini yürütebilmek için oluşturulan bir tesisata ilişkin olmalıdır. Açıklanmış olan koşulları taşımayan giderler doğrudan gider yazılır.

- Kiralanan gayrimenkulün veya işletme hakkına sahip olunan elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının üzerinde yapılan değer artırıcı kıymetin, kiralama veya işletme hakkı süresi sonunda başka bir yerde kullanılmaması gerekmektedir.

- Giderlerin yapılması sözleşmede yer almamalıdır. Çünkü kira sözleşmesinde kiracı tarafından yapılacağına dair hüküm yer alan ve ekonomik ömrü kira süresinden fazla olan eklenti veya değişiklik giderleri kira bedelinin bir unsurudur.

- Özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen giderlerin sonucunda oluşan değerlerin değer azalışına uğramadan ayrılmaması ve tek başlarına bir kıymet ifade etmiyor olmaları gerekir.

IV-ÖZEL MALİYET BEDELLERİNİN İTFASI

Özel maliyet bedeli olarak aktive alınan giderlerin nasıl itfa edileceği VUK' un 327. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Söz konusu madde metni şöyledir: " *Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran ve 272. maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelilerle 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.*"

Madde metninden de anlaşıldığı üzere özel maliyet bedelleri kira süresi içinde ve eşit yüzdelilerle itfa edilir. İtfa süresinin kiralanan şeyle ve özel maliyet bedelini oluşturan şeyin iktisadi ömürleri ile herhangi bir ilişkisi yoktur. Özel maliyet bedelinin itfasında karşımıza çıkabilecek özellikli durumlara aşağıda yer verilmiştir.

a-Kira Süresinin Bir Yıl Olması

Özel maliyet bedellerinin itfasının kira süresine göre ve eşit yüzdelilerle yapıldığına değinmiştik. Buna göre kira süresinin taraflarca bir yıl olarak belirlenmiş olması durumunda özel maliyet bedellerinin bir defada gider yazılarak itfa edilmesi gerekmektedir. Bu konuda Maliye Bakanlığı tarafından verilen 16.11.1985 tarih ve 2691031-317/88208 sayılı özeltge "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." şeklinde açıklanmıştır. Buna göre kira süresinin bir yıl olarak belirlenmiş olması durumunda bu hesapta yer alan bütün tutar giderlere intikal ettirilir. Danıştay 4. dairesinin

21.12.1972 gün ve E.1971/4288, K.1972/6775 sayılı kararına göre böyle bir durumda gidere intikal ettirilen özel maliyet bedeli, kiralayanın ayın olarak elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı olarak dikkate alınır.

Bu hususta dikkati çeken nokta Vergi Usul Kanunu'nda özel maliyet harcamasının tutarı ve kira süresi konusunda herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiş olmasıdır. Taraflarca kira süresinin bir yıl olarak belirlenmesi ve çok büyük tutarlarda özel maliyet harcaması yapıp, bu harcamanın o yıl içinde bir defada gider yazılması bir takım sıkıntılar doğurmaktadır. Çünkü yaptıkları özel maliyet harcamasını bir defada gider yazmak isteyen mükellefler muvazaalı kira sözleşmesi yapma ve her yıl sözleşmeyi yenileme yoluna başvurabilmektedirler. Kira süresinin bir yıl olması ve her yıl yeniden uzatılması ya da kendiliğinden uzaması durumunda, yüksek tutardaki özel maliyet bedelinin bir yıl içinde gider kaydedilmesi durumunda bir haksızlık oluşmaktadır. Kiralanan gayrimenkulün bir yıl içinde boşaltılmasının gerçekleştirilmediği hallerde, kira sözleşmesi yıllık olarak yapılmış olsa bile, kira süresinin belirsizleştiği temelinden hareketle aktifleştirilen özel maliyet bedelinin genel nispetlere göre beş yıl içinde itfa edilmesi gerekmektedir.

b-Kira Süresinin Belli Olmaması

5024 Sayılı Kanun'la amortisman uygulaması konusunda bazı değişiklikler yapılmıştır. VUK'un 01.01.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5024 Sayılı Kanun'la değişik 315. maddesinde mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri hüküm altına alınmış ve amortisman uygulamasında faydalı ömür sistemine geçilmiştir. Bu konuda Resmi Gazetenin 28.04.2004 tarih ve 25446 sayılı nüshasında yayınlanan 333 sıra nolu VUK Genel Tebliği'nde sektörel bazda amortisman oranları belirtilmiş, kira süresi belli olmayan özel maliyet bedellerinin 5 yılda %20 amortisman oranıyla itfa edilmesi öngörülmüştür.

c-Kira Süresinin Sonradan Değişmesi

Kira sözleşmesi ile belirlenen kira süresinin sonradan taraflarca değiştirilmesi durumunda özel maliyetlerin itfası yönünden izlenecek süreç şöyledir:

***Kira Süresinin Kısalması**

Kira sözleşmesinde belirlenen sürenin kısalması durumunda önceki itfa sürecinde herhangi bir değişiklik olmayacaktır. Boşaltma durumunda ise; özel maliyet bedeline konu harcamaların bir defada gider yazılması imkanı doğmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 327. maddesinde açıkça belirtildiği üzere kira ve 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.

***Kira Süresinin Uzaması Durumu**

Kira süresinin sonradan uzatılması, özel maliyet bedelinin itfa süresinin uzatılması sonucunu doğurmamaktadır. Zira VUK'un 327. maddesinde özel maliyetlerin kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edileceği hükme bağlanmıştır. Bu konuya ilişkin olarak Danıştay 4. dairesinin kararı "*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 ...*" şeklindedir.

V- ÖZEL MALİYET BEDELLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Kiracı tarafından yapılan özel maliyet bedellerinin her biri ayrı bir iktisadi değer kabul edilerek tek düzen hesap planında "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" hesap grubunda yer alan "264-Özel Maliyetler Hesabı"nda aktifleştirilecektir. Tek düzen hesap planında özel maliyetler hesabının işleyişi şu şekilde açıklanmıştır. "*Yapılan harcamalar hesaba borç kaydedilir. Bu harcamalar kira süresi içinde, kira süresinin beş yıldan fazla olması durumunda da beş yılda eşit tutarlarda amorti edilir.*" Sermaye Piyasası

Kanunu'na göre ise; söz konusu giderler özel maliyet gideri olarak değil kuruluş ve örgütlenme gideri olarak değerlendirilmekte ve bu değerın yararlı ömrü dikkate alınmadan kira süresi içinde, bu sürenin 5 yıldan uzun olması halinde azami 5 yıl içinde eşit taksitlerle itfası öngörülmektedir.

Her hesap dönemi sonunda kira süresine göre itfa edilecek amortismanlar 7/A seçeneğinde 730, 740, 760 ve 770 numaralı maliyet hesaplarına, 7/B seçeneğinde ise "796- Birikmiş Amortismanlar ve Tükenme Payları Hesabı"na borç, yine maddi olmayan duran varlık bedellerinin itfasına yönelik bir hesap olan "268-Birikmiş Amortismanlar" hesabına alacak kaydedilir.

Özel maliyetlerin itfa süresi kira kontratındaki süredir. Vergi Usul Kanunu'nun 327. maddesine göre özel maliyet bedelleri kira süresine göre eşit yüzdelere itfa edilir. Eğer kiralanan şey kira süresi dolmadan boşaltılacak olursa itfa edilmemiş özel maliyetlerin tamamı o dönemde gider yazılır.

A) Özel Maliyetlerin Aktifleştirilmesi

• Bir Aylık Dönem İçinde Aktifleştirme

Mal-hizmet alımları ve aktifleştirme aynı ay içerisinde yapılabileceğinden tek bir kayıtla muhasebe kayıtlarına işlenebilir.

..... /

264-Özel Maliyet Hesabı

191-İndirilecek KDV

100-Kasa

..... /

• Birden Fazla Hesap Dönemine Yayma ve Aktifleştirme

Harcamalar birden fazla hesap dönemine yayıldığında aktifleştirme işlemi henüz gerçekleşmediğinden özel maliyet bedeli geçici bir hesapta izlenebilir. Uygulamada "258- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı" kullanılmaktadır.

..... /

258- Yapılmakta Olan Yatırımlar

191- İndirilecek KDV

100- Kasa

Harcama Kaydı

..... /

264-Özel Maliyetler

258-Yapılmakta Olan

Yatırımlar

Aktife Alma

..... /

Yukarıdaki yevmiye maddesinde katma değer vergisi hesaplanmamıştır. Çünkü 4369 Sayılı Kanun'un 82/5-a maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 3/d maddesinde düzenlenen teslim sayılan haller ve 82/5-b maddesi ile aynı kanunun 10/f maddesinde düzenlenen vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi başlıklı hükümlerinden "Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin işletmede kullanılmak üzere imal ve inşa edilmesi halinde VUK hükümlerine göre bu kıymetlerin aktife alınması ve kullanılmaya başlanması..." ifadesi 01.01.1999 tarihi itibarıyla çıkarılmıştır.

B) Özel Maliyet Bedellerinde Yeniden Değerleme

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinde 4369 Sayılı Kanun'la yapılan değişiklikten sonra özel maliyet bedelleri yeniden değerlendirme kapsamına alınmıştır. 270 sıra nolu VUK Genel Tebliği'nde 1998 yılından önce aktifleştirilen özel maliyet bedellerinin yeniden değerlendirme konusu yapılamayacağı, 1998 tarihinden sonra aktifleştirilen özel maliyet bedellerinin yeniden değerlemeye tabi tutularak itfa edileceği belirtilmiştir.

Ancak 5024 Sayılı Kanun ile yeniden değerlendirme müessesesi yürürlükten kaldırılıp, 01.01.2004 tarihinden itibaren enflasyon düzeltilmesi müessesesi getirilmiştir. 328 sıra nolu VUK Genel Tebliği'nin 2 sıra nolu ekinde özel maliyet bedelleri parasal olmayan kıymet olarak sayılmış olup, bunlar enflasyon düzeltilmesine tabi tutulacak ve düzeltme sonucu oluşacak değerler üzerinden itfa edilecektir.

Özel maliyet bedelleri ile ilgili olarak şu iki hususa da dikkat edilmesi gerekir.

- Özel maliyet bedelleri azalan bakiyelere göre amortisman tabi tutulmaz.
- Özel maliyet bedellerinin itfasında kıst uygulanmaz.

Yukarıda yapmış olduğumuz açıklamalar ışığında konunun daha iyi anlaşılabilmesi için birkaç örnek verelim.

Örnek: AYDOĞAN firması 4 yıllığına kiraladığı binaya 20.000,00 YTL tutarında yeni bir havalandırma sistemi taktırmıştır. Söz konusu harcamanın KDV tutarı 3.600,00 YTL'dir.(KDV %18)

Bu durumda binanın değerini arttırıcı nitelikteki 20.000,00 YTL harcama tutarı 264- Özel Maliyetler hesabında izlenecektir.

Özel maliyet bedeli 4 yılda eşit tutarda amortisman ayırmak suretiyle itfa edilecektir.

Muhasebe kaydı şöyledir:

...../.....

264- Özel Maliyetler 20.000,00 YTL

264.01 Bina Özel Maliyeti

191- İndirilecek KDV 3.600,00 YTL

191.01 İndirilecek KDV

100-Kasa 23.600,00 YTL

100.01 TL Kasa

...../.....

Özel maliyetlerde her yıl sonunda yapılacak amortisman kaydı:

20.000,00 YTL / 4 yıl= 5.000,00 YTL

.....31/12/.....

770- Genel Yönetim Giderleri 5.000,00YTL

770.06 Amort. Ve Tük. Payları

268- Birikmiş Amortismanlar 5.000,00 YTL

...../.....

7/A seçeneğinde 730, 740, 760 ve 770 numaralı maliyet hesapları kullanılırken 7/B seçeneğinde "796- Amortisman ve Tükenme Payları" hesabına kaydedilecektir. Yukarıdaki kayıt VUK 327. maddesine uygun olarak kira süresi içinde itfa edilme esasına dayanarak yapılmıştır. 4. yılın sonunda kayıtlar karşılıklı olarak kapatılır.

İşletme kiralamış olduğu binayı kira süresi bitmeden önce tahliye ederse; örneğin 2. yılın sonunda kendi isteği ile işyerini terk ederse, kalan süreye ait amortisman tutarı o yılda tek seferde gider kaydedilir.

...../.....

770- Genel Yönetim Giderleri 10.000,00 YTL

770.06 Amort. Ve Tük. Payları

268- Birikmiş Amortismanlar 10.000,00 YTL

...../.....

Örnek : Servisçilik işi ile uğraşan Hulusi AKGÜN 3 yıllığına kiraladığı otobüsün kaportasında ve iç düzeninde değişikliklere gitmiş ve bunun için imalat bitiminde kaportacının getirdiği 15.000,00 YTL + KDV'yi nakden ödemiştir.

Muhasebe kaydı:

..... /

264- Özel Maliyetler 15.000,00 YTL

264.04 Otobüs Özel Maliyeti

191- İndirilecek KDV 2.750,00 YTL

191.01 İndirilecek KDV

100- Kasa 17.750,00 YTL

100.01 TL Kasa

...../.....

Amortisman kaydı:

15.000/3 yıl =5.000 YTL

..... /

770-Genel Yönetim Giderleri 5.000,00 YTL

770.06 Amort. Ve Tük. Payı

268- Birikmiş Amortismanlar 5.000,00 YTL

...../.....

C) Özel Maliyet Bedelleri ve Katma Değer Uygulaması:

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda özel maliyet bedellerinden bahsedilmemekte beraber konuya atıf yapılan maddelerde 4369 Sayılı Kanun ile değişiklikler yapılmıştır. 4369 Sayılı Kanun'un 82/5-a maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun teslim sayılan halleri düzenleyen 3/d maddesi, 82/5-b maddesi ile vergiyi doğuran olayın meydana gelmesini açıklayan 10/f maddesi, 82/5-d maddesi ile de amortismanla tabi iktisadi kıymetlere ilişkin olarak uygulanmakta olan indirim müessesesini düzenleyen 31. maddesi 01.01.1999 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır.

Özel maliyet bedelleri işletmelerin aktiflerinde bulunan iktisadi kıymetlerdendir. İşletmeler aktiflerinde bulunan kıymetleri devrederken, bu işlem işletme faaliyeti çerçevesinde yapılan bir teslim olduğundan katma değer vergisi hesaplamak durumundadırlar.

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda kiralayan Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-d maddesi "*İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralama işlemleri...*" hükmü gereği kiracıdan katma değer vergisi tahsil etmezken, kiracı özel maliyet konusu iktisadi kıymeti kiralayana devrettiğinde Vergi Usul Kanunu'nun 27. maddesinin 1. bendi uyarınca emsal bedel üzerinden katma değer vergisi tahsil edecektir. Kiracı söz konusu devir karşılığında fatura düzenleyecek; bedelli ve bedelsiz devrolunan kısımlar ayrı ayrı gösterilecektir.

D) Özel Maliyet Bedellerinin Kiralayana Devri:

Kiracı tarafından yapılan ve kira süresinin sonunda kiralayana devredilen özel maliyet konusu aktif kıymetler Gelir Vergisi Kanunu'nun 72. maddesinin 3. fıkrası gereğince aynen tahsil olunmuş sayılır.

Söz konusu madde hükmü şöyledir:

"Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek ve iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler, kira müddetinin hitamında bedelsiz (kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır) olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, mezkur kıymetler kiralayan bakımından, bu tarihte aynen tahsil olunmuş addolunur."

Kiralayan açısından gayrimenkul sermaye iradının elde edilme zamanı, ilk sözleşmedeki kira süresinin dolmasıyla gerçekleşmektedir. Bu konuyla ilgili olarak Danıştay 4. Dairesinin 07.11. 1968 tarih, E.1966/175 K.1968/48119 sayılı kararı şöyledir:

"193 Sayılı Kanunu'nun 72. maddesinin 3. fıkrasında, aynen kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya değerini devamlı olacak şekilde artıracak gayrimenkule ilave edilecek kıymetler, kira müddetinin hitamında bedelsiz (kıymetlerin emsal bedelinden daha düşük bedelle devri halinde aradaki fark bedelsiz devir sayılır) olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, mezkur kıymetler bu tarihte aynen tahsil edilmiş sayılır demek suretiyle fiilen elde edilme şartı aranmaksızın, ilave değerın kira müddetinin hitamında tahsil edilmiş sayılacağı esasını kabul etmiş bulunduğu ve kira müddetinin uzatılmasının o değerın hukuken elde edilmiş sayılmasına engel teşkil etmeyeceği ..."

Ayrıca aynı ödemelerde, ödemenin yapıldığı zaman emsal bedel üzerinden netten brüte giderek Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/ 5-a maddesi gereğince tevkifat yapılacaktır. Özel maliyet bedellerinin devri de brüt irad niteliği taşıdığından aynı kanun maddesi uyarınca %22 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

"Örnek: Kiracı aktive kayıtlı değeri 3.750 YTL, Birikmiş amortismanı 2.500 YTL olan depoyu özel maliyet bedeli olarak kiraya verene bırakmıştır. Depo'nun emsal değeri 5.000 YTL'dir.

Öncelikle özel maliyetin brüt kısmı saptanacaktır.

Özel maliyetin brüt tutarı $100 - (20+2) = 100 - 22 = 78$ Brüt tutar

Brüt tutar..... (5.000 YTL*100:78).....6.410,00 YTL

Gelir Vergisi.....(6.410 YTL*
0.20).....1.282,00 YTL

Fon Payı.....(1.282 YTL*
0.10).....128.20 YTL

Kiracının özel maliyet bedelinin devrine ilişkin
muasebe kaydı:

...../.....
268- Birikmiş Amortismanlar(-) 2.500,00 YTL
689- Diğ.Olağ.Dışı Gider ve Zararlar
2.660,20 YTL

264- Özel Maliyetler 3.750,00 YTL
360- Ödenecek Vergi ve Fonlar 1.410,20 YTL
.....

**E)Özel Maliyet Bedellerinde Özellik Arz Eden
Bazı Hususlar:**

**1. Kiralanan Arsa Üzerine İnşa Edilen Gayri-
menkuller**

**1.1. Özel Mülkiyete Konu Olan Arsalar üzerine
İnşa Edilen Gayrimenkuller**

Kiralanan arsa üzerine inşa edilen gayrimenkul-
ler Kat Mülkiyeti Kanunu kapsamına girmemektedir.
Kat Mülkiyeti Kanunu'nun 1. maddesinde " tamam-
lanmış bir yapının kat, daire, iş bürosu, dükkan, ma-
ğaza, mahzen, depo gibi bölümlerinden ayrı ayrı ve
başlı başına kullanılmaya elverişli olanları üzerinde,
o gayrimenkulün maliki veya ortak malikleri tarafın-
dan, bağımsız mülkiyet hakları kurulabilir."denil-
mektedir.

Bu nedenle uzun süreli sözleşmelerle kiralanan
arsa üzerine inşa edilen gayrimenkuller kiracı tara-
fından özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilecektir.
Ancak kiralanan şeyin boşaltılması sırasında iktisadi
kıymet, kıymet kaybına neden olmadan kiracı tara-
fından alınabiliyorsa bu harcamalar özel maliyet be-
deli ile ilişkilendirilmeksizin, kiracının aktifine ikti-
sadi kıymet olarak dahil edilecektir.

**1.2. Kamu Arazileri Üzerine İnşa Edilen Gayri-
menkuller**

Uygulamada kamu arazilerinin turizmi teşvik et-
mek amacıyla uzun süreli olarak kiraya verildiği ve
kiralayanların kira süresi sonunda kamuya devredil-
mek üzere bu arazilere turistik tesisler yaptıkları gö-
rölmektedir. Bu araziler üzerine inşa edilen bu tesis-
ler için yapılan harcamaların özel maliyet bedeli
olarak aktifleştirilmesi ve kiralama(tahsis) süresi içe-
risinde itfa edilmesi gerekmektedir.

**2. Yap İşlet Devret Şeklinde Yapılan İşlerde Ya-
pılan Harcamaların İtfası**

YİD modeli, özellikle kamu kurum ve kuruluşla-
rına ait arsa ve araziler üzerinde özel hukuk kişile-
rinde yapılan bina ve tesislerin belli bir süre işledik-
ten sonra ilgili kamu kuruluşlarına bedelsiz devre-
dilmesi şeklinde gerçekleşmektedir.² YİD şeklinde
yapılan işlem bir işletmenin kurulması, ortaya geti-
rilmesi, belli bir süre işletilmesi ve bu sürenin so-
nunda yine işletme olarak devredilmesidir.

YİD sözleşmesi dahilinde yapılan harcamalar
Vergi Usul Kanunu'nun 272. Ve 327. maddeleri ge-
reğince özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmek
suretiyle, sözleşmede öngörülen süre içinde itfa
edilmesi gerekmektedir. Ancak iktisadi kıymetleri
iktisadi ömrü işletme süresinden uzun ve kısa olan-
lar olarak ikiye ayırmak gerekir. İktisadi ömrü işle-
me süresinden kısa olan iktisadi kıymetlerin normal
olarak işletmeye alınmış iktisadi kıymet olarak dik-
kate alınması ve VUK' a göre belirlenen amortisman
süresi içinde itfa edilmesi gerekir. Ancak işletme sü-
resi içinde yenilenmeleri gerektiği ve yeniledikleri
yılıda işletme süresinin dolmasına, kendisi için VUK
hükümlerine göre belirlenecek amortisman süresin-
den daha kısa bir süre kalması durumunda, işletme-
ye alınmış bir iktisadi kıymet olarak amortisman ta-
bi tutularak itfa edilmesi mümkün olamamakta özel
maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi konunun iş-
leyişine uygun düşmektedir.

¹ İslam ÇANKAYA, Tüm İşletmelerde Dönem Sonu İşlemleri, ANKARA 1999

² Ayhan YAMAN, Özel Maliyet Bedeli-I, Vergi Raporu, Sayı:41

Örneğin; Amortismanı %2 olan bir bina işletme süresi elli yıldan fazla olursa bina olarak, işletme süresi elli yıldan kısa olursa özel maliyet bedeli olarak değerlendirilir ve buna göre amortismanına tabi tutulur.³

VI-SONUÇ

Kira ile tutulan gayrimenkullerin maliyet bedelini artırıcı nitelikte yapılan harcamalar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 272. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; kira ile tutulan gayrimenkullere kiracı tarafından yapılan normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi kıymetini sürekli olarak artıracak nitelikteki harcamalar özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmektedir.

Yine aynı kanunun 327. maddesinde özel maliyet bedellerinin kira ve işletme süresine göre eşit yüzdelerle itfa olunacağı, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebeple sona ermesi halinde itfa edilmemiş olan giderlerin boşaltma ve hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılacağı hüküm altına alınmıştır. Muhasebeleştirilme işlemi bu hükümler göz önünde tutularak yapılacaktır.

KAYNAKÇA

- **BAHTİYAR Mustafa**, Özel Maliyet Bedeli, Yaklaşım Dergisi, Sayı:110, Şubat 2002
- **ÜNALAN Sedat**, Kirayla Tutulan Taşınmazlarda Yapılan Kıymet Artırıcı Harcamalar (Özel Maliyet

bedelleri) ve Muhasebesi, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 117, Eylül 2002

- **ÜNALAN Sedat**, Özel Maliyet Bedellerinin Amortismanı, Yaklaşım Dergisi, Sayı:118, Ekim 2002

- **ÖZPERHİZ Niyazi**, Özel Maliyet Bedeli, Vergi Dünyası, Sayı:292, Aralık 2005

- **KÖKLÜ Ümit, GÜMÜŞSOY Bülent**, Özel Maliyet Bedeli, Vergi Raporu, Sayı:79, Aralık-Ocak 2006

- **YILMAZ Kazım**, V.U.K, G.V.K, K.V.K. ve K.D.V.K. açısından DEĞERLEME, Ankara, Kasım 2002

- **YAMAN Ayhan**, Özel Maliyet Bedeli-I, Vergi Raporu, Sayı:41, Haziran-Temmuz 1999

- **YAMAN Ayhan**, Özel Maliyet Bedeli-II, Vergi Raporu, Sayı:42, Ağustos-Eylül 1999

- **ÇANKAYA İslam**, Tüm İşletmelerde Dönem Sonu İşlemleri, Aralık 1999

- **Denetim İlke ve Esasları**, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul 2004, Yıldız Ofset

- **ÖZBALCI Yılmaz**, VUK Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, Ağustos 2004

³ Kazım YILMAZ, VUK, GVK, KVK ve KDVK açısından DEĞERLEME, Ankara 2000