

## ÖZEL MALİYET BEDELİ UYGULAMASI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Sadi TATAROĞLU (\*)

### I - GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 272. ve 327. maddeleri uyarınca Özel Maliyet Bedeli'nin kirala- nan veya işletme hakkı verilmiş olan gayrimenkuller ile elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için kiracısı tarafından yapılan ve gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında kalan, gayrimenku- lün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını ge- nişletmek ve değerini devamlı olarak artırmak ama- cıyla yapılan giderler olarak tanımlanmıştır.

Kanun hükmünden hareketle Özel Maliyet Bede- li'nin kiracı tarafından kirala- nan veya işletme hakkı alınmış gayrimenkul veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını kullanmak maksadı ile yaptırılan ve kira süresi sonunda da kiralayana bırakılan değerler ola- rak ifade edilebilir. Özel maliyet bedelleri kiracı ta- rafından edinilmekle birlikte, bu kıymetler kirala- nan iktisadi kıymetin mütemmim cüzü olması nedeniyle mülkiyeti kiraya verene ait olmaktadır.

Özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen giderle- rin kiracı tarafından kullanılacağı dönem kira süresi ile sınırlıdır. Bu nedenle, özel maliyet bedeli sayılan harcamaların aktifleştirilerek vergi matrahına ulaşıl- ması bakımından değerlendirme işlemlerine tabi tutul- ması önem arz etmektedir.

### II. ÖZEL MALİYET BEDELİ KAVRAMI, YASAL DÜZENLEMELER VE ÖZEL MALİYET BEDELİNİN UNSURLARI

#### II.1 . Özel Maliyet Bedeli Kavramı:

Girişimciler, ekonomik faaliyetlerini icra etmele- ri için gerekli enstrümanlara her zaman malik ola- mamaktadırlar. Bu gibi hallerde, girişimciler ihtiyaç duyacakları argümanları kiralama yoluna gidecek- lerdir. Bu tür araçları kiralayan girişimciler, kiraladı- ğı eşya üzerinde kendi ticari faaliyetine uygun de ği- şiklikler yapmak zorunda kalabilmektedirler. Bu de ği- şiklikler için yapılan harcamalar, Türk Vergi Hu- kuku'nda " Özel Maliyet Bedeli" olarak tanımlan- maktadır. Buna göre; özel maliyet bedeli, kiracı ta- rafından yapılan ve kirala- nan iktisadi kıymetin ma- liyetini artıran harcamalar olarak tanımlanabilir.<sup>1</sup>

Gayrimenkulün kira ile tutulmuş olması veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hak- kı verilmiş olması halinde, kiracı veya işletme hakkı sahibi tüzel kişi tarafından gayrimenkulü veya elek- trik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetlerini artırmak amacı ile yapılan gi- derlerin, özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmesi gerekir. Ayrıca, kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği te- sisata ait giderler için de aynı yöntemin uygulanma- sı gerekir.

(\*) Vergi Denetmeni

<sup>1</sup> Ünal, Noyan Alper, Özel Maliyet Bedeli Uygulaması, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı 195 Temmuz 2004

Kiracının başlangıçta bulunmayan bir tertibatı gayrimenkule eklemesi ve kira süresinin sonunda bunları kiraya verene bırakmadan söküp götürmesi halinde, özel maliyet bedelinden söz edilemez. Bunların amortisman mevzuuna girmesi halinde, genel hükümlere göre amortismanı tabi tutulmaları gerekir.<sup>2</sup>

Özel maliyet bedeli kapsamında yapılan harcamalar, genellikle kiralanan şeyin iktisadi değerini artırmakta ve bir dönemden daha fazla süre bu harcamalardan yararlanılmaktadır. Kiracılar için bu harcamalar, duran varlık niteliğindedir. Dolayısıyla doğrudan dönem gideri olarak kaydedilmek yerine, ilgili dönemlerinde giderleştirilmek üzere aktifleştirilirler. Bu giderlerin aktifleştirilme nedeni, mali ağırlıklarını yalnızca yapıldıkları hesap dönemine ait sonuçlar üzerinde gösterilmelerini önlemekten ibaret olup dönemsellik ilkesinin gereğidir.<sup>3</sup>

Kiralanmış bir duran varlığa, kiracı tarafından duran varlık niteliğinde yapılan ilaveler özel maliyet olarak aktifleştirilir. Kiralanmış arazi üzerine inşa edilen veya oturan duran varlıklar, özel maliyet niteliğindedir. Mesela, bir reklam panosu veya bina özel maliyet bedeline göre amortismanı tabi tutulacaktır. Eğer yaptırılan duran varlık, kira süresinin sonunda söktürülebilecek ve bu haliyle bir değer taşımaya devam edecek ise, bu durumda özel maliyetten söz edilemez. Bu tür harcamaları, ilgili duran varlık hesabına kaydetmek gerekir.<sup>4</sup>

## II. 2. Yasal Düzenleme:

Özel Maliyet Bedeli'ne ilişkin yasal düzenleme 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Gayrimenkullerde veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarında maliyet bedelinin artması" başlıklı 272. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir;

"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 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 fıkalardaki 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 "Özel Maliyet Bedellerinin İtfası" başlıklı 327. maddesinde ise şu hükümlere yer verilmektedir:

"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 yüzdelere 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."

Diğer taraftan 1 seri numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde özel maliyet hesabına ilişkin "Kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması için yapılan giderler ile (normal bakım, onarım ve temizleme giderleri hariç) bu gayrimenkullerin kullanılması

<sup>2</sup> Beyanname Düzenleme Kılavuzu, HUD 2007

<sup>3</sup> MAÇ, Mehmet, Kurumlar Vergisi Yorum ve Açıklamaları, Denet Yayınları.

<sup>4</sup> Öztürk Bünyamin, Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, Mali Pusula, Ağustos 2005

için yapılıp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan varlıkların bedeli" açıklamalara yer verilmiştir.

Özel maliyet bedellerine ilişkin bir diğer düzenleme ise; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 72. maddesinde yer alan düzenlemedir. Anılan düzenlemeye göre;

"...Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya 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."

Ayrıca VUK'un 272. maddesi 21.07.2005 tarih ve 5398 sayılı kanunla değişmiş olup, elektrik üretim ve dağıtım varlıkları da genişletmek ve iktisadi kıymetlerini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler de madde kapsamına alınmıştır. Buna paralel olarak da elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının 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 Uygulamaları Hakkında Kanun'un 18'inci maddesinin A-c bendinde özelleştirme yöntemlerinden birisi olarak sayılan işletme hakkının verilmesi: "Kuruluşların bir bütün olarak veya aktiflerindeki mal ve hizmet üretim birimlerinin mülkiyet hakkı saklı kalmak kaydıyla bedel karşılığında belli bir süre ve şartlarla işletme hakkının verilmesi" olarak tanımlanmıştır. Söz konusu tanım uyarınca, işletme hakkı devri ile yapılan özelleştirmelerde;

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

- Devredilen varlık veya tesis bir bütün halinde veya aktifindeki mal ve hizmet üretim birimleri ile devredilmekte,

- Devredilen varlık veya tesis bir bedel karşılığında devredilmekte,

- Devredilen varlık veya tesis 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 semereden yararlanma hakkına sahip bulunmaktadır. İşletme hakkını alan ilgili tesisin işletilmesinde tek yetkili olup bu hakkı üçüncü bir kişiye devredemez. İlgili yasal düzenlemeye göre; işletme hakkı devredilen tesisin mülkiyeti kamuya ait olup sözleşmede belirtilen sürenin sonunda söz konusu tesisin kamuya geri bırakılması gerekmektedir. 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 8. 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. 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.<sup>5</sup>

### II. 3. Özel Maliyet Bedelinin Unsurları:

#### A-) İktisadi Kıymet, Gayrimenkul, Gayrimenkul Gibi Değerlenen Bir Kıymet veya Elektrik Üretim ve Dağıtım Varlığı Olmalıdır.

Gayrimenkul kavramı, özel hukuktaki gayrimenkul kavramına göre daha geniş bir anlam taşımaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesinde;

- Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferuatı,

<sup>5</sup> Köklü Ümit, Gümüşsoy Bülent, Özel Maliyet Bedeli , Vergi Raporu, sayı 79, Aralık-Ocak 2006

- Tesisat ve makinalar,
- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- Gayrimaddi hakların,

Gayrimenkul gibi değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu anlamda özel maliyet bedeli VUK'un 272'nci maddesi hükmü uyarınca kiralanan bütün gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler ile elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının değerini veya iktisadi ömrünü artırıcı kiralama için söz konusudur.

#### B-) Gayrimenkul Başkasına Ait Olmalıdır.

Gayrimenkul harcamayı yapanın kendisine aitse, harcama özel maliyet bedeli değil, maliyete eklenecek gider olur. Özel maliyet bedeli olacak harcamanın ekonomik ömrü, harcamayı yapanın gayrimenkulü kullanma süresinden daha uzun olup, gayrimenkulden ayrılıp götürülerek yararlanılmasında mümkün olmayan şeyler için yapılan harcamadır. Bu şekilde, aktifleştirilen harcama, harcamayı yapının kullanma süresinde itfa edilir.<sup>6</sup>

#### C-) Gayrimenkul Kiralanmış Olmalıdır.

Gayrimenkul sahibi ile gayrimenkulü kullanan arasındaki ilişki kiracı-kiralayan ilişkisi olmalıdır. Yasa metninde özel maliyet bedeli düzenlenirken hükme " gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise, kiracı tarafından yapılan ödemeler..." şeklinde başlanmıştır ki, burada özel maliyet bedeli için gerekli ilk koşulun "gayrimenkulün kira ile tutulmuş olması" olduğunu görüyoruz. Arada kira ilişkisi yoksa özel maliyet bedeli uygulaması yapılması mümkün bulunmamaktadır.<sup>7</sup>

**D-) Yapılacak Giderler Kiracı Tarafından Yapılmalı ve Gayrimenkulü Genişletici Ya da İktisadi Kıymetini Devamlı Olarak Artırıcı Mahiyette Olmalıdır. Maliyet Bedeline Eklenmesi Gereken Türden Giderler Olmalıdır.**

Kiracı tarafından yapılan harcamaların özel maliyet bedeli olarak nitelendirilebilmesi için, oluşturulan değer, gayrimenkulden değer azalışına uğra-

madan ayrılmaması ve ayrıca tek başına bir değer göstermesi gerekir. Bu şartlar yoksa, ayrı ve yeni bir sabit kıymet söz konusu olur. Dolayısıyla, normal tamir, bakım, temizleme harcamaları, özel maliyet bedelinin unsuru değil cari yıl gideridir. Özel maliyetten bahsedebilmek için, değer artışına konu kiralık nesnenin tahrip olmaksızın sökülmesi, sökülse dahi bir başka yerde işe yaraması mümkün olmamalıdır.<sup>8</sup>

### III. ÖZEL MALİYET BEDELİNİN İTFASI

Özel maliyet bedellerinin itfasına yönelik yasal düzenleme VUK'un 327. maddesinde hüküm altına alınmıştır ve anılan madde "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." hükmünü taşımaktadır.

Madde metninden de anlaşılacağı üzere özel maliyet bedelleri, kira süresi içinde eşit yüzdelerle itfa edilir. Özel maliyet bedelinin itfasına aktifleştirildiği dönemde başlanır. Burada dikkat edilmesi gereken husus; itfa tarihi olarak dikkate alınacak tarih kira başlangıç tarihi değil; özel maliyet bedeli olarak yapılan harcamanın aktifleştirildiği tarihtir.

#### III. 1. Kira Süresinin Bir Yıl Olması

Kira süresinin bir yıl olduğu hallerde işletmeler tarafından vücuda getirilen özel maliyet bedeli harcamaları ilgili oldukları dönemde bir defada itfa edilmektedir. Bu tür, bir yıllık kira sözleşmesi yapıp akabinde iktisadi kıymetin değerini artırıcı çok büyük tutarda giderlerin yapılması durumlarında, bu harcamaların iktisadi ve ticari esaslara uymadığı görüşü ileri sürülse de, yasa metninde harcama

<sup>6</sup> Yılmaz Kazım, VUK,GVK,KVK,ve KDVK Açısından Değerleme, Ankara,Kasım 2000

<sup>7</sup> Yılmaz Kazım, a.g.e., s.85

<sup>8</sup> Ünal Noyan Alper, a.g.e, sayfa 68

tutarlarının sınırları ile kira süresine ilişkin herhangi bir tespit yapılmadığından, özel maliyet bedellerinin bir yıllık kira sözleşmesi sonunda gider yazılabilmesi mümkündür.

### III. 2. Kira Süresinin Belli Olmaması

Vergi Usul Kanunu'nun özel maliyet bedellerinin itfasını düzenleyen 327. maddesinde kira süresinin belli olmadığı durumlarda, özel maliyet bedellerinin itfası konusunda bir düzenleme bulunmamaktadır.

Ancak 28.04.2004 tarih ve 25446 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 333 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde bu konuya ilişkin düzenleme yapılmış olup, anılan tebliğin ekinde yer alan listeye göre; kira süresinin belli olmadığı durumlarda özel maliyet bedellerinin faydalı ömrü beş yıl olarak öngörülmüş ve normal amortisman oranı da %20 olarak tespit edilmiştir.

### III.3. Kira Süresinden Önce Kiracının Kiralanan Şeyi Boşaltması Durumu

VUK'un 327'nci maddesine göre kira süresi dolmadan, kiralanan şeyin gayrimenkullerin ve gemilerin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma yılında bir defada gider yazılabilecektir.

### III.4. Kira Süresinin Sonradan Değişmesi

Özel maliyet bedelinin itfası bakımından, aktifleştirme yılındaki kira süresi içerisinde itfası esas alınır. Sonradan kira süresinin taraflarca veya sair suretlerle uzatılması, itfa süresini etkilemez.<sup>9</sup>

İtfa süresinin hesaplanmasında dikkate alınması gereken süre, özel maliyet bedelinin aktifleştirildiği dönemde kira sözleşmesinde yazılı süredir. Bu sürenin daha sonra başka sözleşmelerle değiştirilmesinin önemi yoktur.

### III.5. Elektrik Üretim ve Dağıtım Varlıklarına Yapılan Özel Maliyet Bedellerinin İtfası

Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerin VUK'un 327. maddesi hükmü gereğince özel maliyet bedeli ola-

rak işletme hakkı süresi boyunca eşit yüzdelerle itfası gerekmektedir. Ancak işletme hakkı süresi dolmadan, işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde ise henüz itfa edilmemiş gider toplamı, boşaltma veya hakkın sona erdiği dönemde bir defada itfa edilebilecektir.

## IV. ÖZEL MALİYET BEDELLERİNİN AKTİFLEŞTİRİLMESİ ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

### IV. 1. Özel Maliyet Bedellerinin Aktifleştirilmesi

Kira ile tutulan bir taşınmazın genişletilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderlerle söz konusu taşınmazın işletme tarafından kullanılması için yapılan ve kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak ya da sökülmesi halinde bir değer taşımayacak tesisatın değeri 264 Özel Maliyetler Hesabında izlenir.<sup>10</sup>

Burada kiracı tarafından yapılan özel maliyet bedellerine ilişkin harcamalar, ayrı bir iktisadi kıymet olarak kabul edilmektedir. Özel maliyet bedeli kapsamında yapılan bu tür harcamalar doğrudan dönem gideri olarak kaydedilmek yerine, ilgili dönemlerinde aktifleştirilirler. Bu giderlerin aktifleştirilme nedenlerinden biri de dönemsellik ilkesinin gereğidir. Böylelikle özel maliyete konu harcamaların mali ağırlıklarının, yalnızca yapıldıkları hesap dönemine ait sonuçlar üzerinde gösterilmesi de önlenmiş olmaktadır.

### IV. 2. Özel Maliyet Bedellerinin Muhasebeleştirilmesi

Özel maliyet bedellerine ilişkin olarak aktifleştirilen harcamaların itfasında, her hesap dönemi sonunda kira süresine göre belirlenecek oranda ilgili gider hesabı ( 7/A seçeneğinde 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı, 7/B seçeneğinde ise 796- Amortisman ve Tükenme Payları Hesabı) borçlandırılırken, 268 – Birikmiş Amortismanlar Hesabı alacaklandırılır. Kira süresi sonunda veya boşaltma sırasında 264 – Özel Maliyetler Hesabı ile 268 – Birikmiş Amortismanlar Hesabı karşılıklı çalıştırılmak sureti ile kapatılacaktır.

<sup>9</sup> Özbalcı Yılmaz, VUK Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayınları, Ağustos 2003

<sup>10</sup> Sevilengül Orhan, Genel Muhasebe, 2. Baskı, Ankara 1998

**Örnek :** X İşletmesi Y A.Ş'den 02.06.2007 tarihinde dört yıl süreyle kiraladığı işyerine döşettiği doğalgaz tesisatı için 05.06.2007 tarihinde KDV hariç 2.500 YTL ödemede bulunmuştur. Tesisat aynı tarihte tamamlanmış ve aktive alınmıştır.

Bu işleme ilişkin olarak X işletmesinin yapması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

Gayrimenkul ve gemilerin iktisadi kıymetini artıran özel maliyet bedelleri;

Kira Süresi Belli ise KİRA SÜRESİNCE,

Kira Süresi Belli Değilse 5 YIL İÇİNDE itfa edilecektir. Örnek olayımızda ise; kira süresi belli olduğundan kira süresince itfa edilecektir.

Kira Süresi : 4 Yıl  
İtfa Oranı :  $1/4 = 0,25$  olacaktır.  
İtfa Tutarı : Özel Maliyet Tutarı X İtfa Oranı =  $2.500 \times 0,25 = 625$  YTL

05.06.2007

|                         |       |
|-------------------------|-------|
| 264 ÖZEL MALİYETLER HS. | 2.500 |
| 191 İNDİRİLECEK KDV HS. | 450   |
| 100 KASA HS             | 2.950 |

/

31.12.2007

|                                 |     |
|---------------------------------|-----|
| 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS. | 625 |
|---------------------------------|-----|

770.01.Özel Maliyet Amortismanı

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR

625268.01. Özel Maliyet Amortismanı

/

## V. SONUÇ:

İşletmeler, dönem matrahlarını sağlıklı bir şekilde tespit edebilmek ve muhasebe uygulamaları açısından da dönemsellik ilkesinin gereği olan her dönemin gelir yada hasılatı ile gider yada maliyetinin ilgili olduğu dönemde sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinin sonucu olarak değerlendirme hükümleri uygulamaktadırlar.

İşte bu gereklilik ve Vergi Usul Kanunu'nun düzenlemeleri gereğince işletmeler tarafından kirala-  
nan veya işletme hakkı alınan iktisadi kıymetler için yapılan ve normal tamir, bakım ve temizleme giderleri dışında, söz konusu iktisadi kıymetin değerini artırıcı veya genişletici nitelikteki harcamalar özel maliyet bedeli olarak muhasebeleştirilmesi gerek-

mektedir.

Muhasebeleştirilen söz konusu özel maliyet bedelleri anılan kanunun 272. ve 327. maddeleri gereğince ilgili oldukları dönemde itfa edilmek sureti ile dönem matrahının vergi kanunlarına uygun bir şekilde oluşturulmasını sağlanmaktadır.

## KAYNAKÇA :

- 1- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 2- 333 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 3- Ünal, Noyan Alper, Özel Maliyet Bedeli Uygulaması, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı 195 Temmuz 2004
- 4- Beyanname Düzenleme Kılavuzu, HUD yayını, 2007
- 5 -Maç,Mehmet, Kurumlar Vergisi Yorum ve Açıklamaları, Denet Yayınları.
- 6- Öztürk Bünyamin, Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, Mali Pusula, Ağustos 2005
- 7- Köklü Ümit, Gümüşsoy Bülent, Özel Maliyet Bedeli , Vergi Raporu, sayı 79, Aralık-Ocak 2006
- 8- Yılmaz Kazım, VUK,GVK,KVK,ve KDVK Açısından Değerleme, Ankara,Kasım 2000
- 9- Sevilengül Orhan, Genel Muhasebe, 2. Baskı, Ankara 1998
- 10 -Özbalcı Yılmaz, VUK Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayınları, Ağustos 2003