

VERGİLENDİRİLMESİ ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ BAKIMINDAN ÖZEL MALİYET BEDELİ UYGULAMASI

Münevver ÇAĞIL^(*) İlhan ÖZKAN^(**)

1 - GİRİŞ

Özel Maliyet Bedeli uygulaması 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 272. ve 327. maddelerinde tanımlanmış ve Türk Vergi Sistemindeki mahiyeti ve önemi ortaya konmuştur. Bu maddeler uyarınca Özel Maliyet Bedeli, kiralanan gayrimenkul veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının, işletme hakkının verilmiş olması halinde, kiracısı tarafından bu gayrimenkul veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulun veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırmak amacıyla yapılan giderler olarak tanımlanmıştır.

Özel Maliyet Bedeli, kiracısı tarafından kiralanan gayrimenkul veya işletme hakkı alınmış elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını, kendi işletmelerinin

amaçları doğrultusunda kullanmak amacıyla yapılan ve kira sonrası sahiplerine bırakılan değerler olarak tanımlanabilir. Yapılan bu değer arttırıcı işlemler üzerinde, yapıldığı iktisadi kıymetin bütünüleyici parçası olduğu için mülkiyeti kiraya verende olmaktadır.¹

Özel Maliyet Bedeli'nin Vergi Hukuku açısından önemi; kiracı veya işletme hakkı sahibi tüzel kişiler tarafından yapılan ve daha sonra aktifleştirilen bu tür giderlerin kira süresi boyunca itfa edilerek (değerleme işlemlerine tabii tutularak) vergi matrahına ulaşılmasındaki fonksiyonudur. Mevzuatımız bu tür işlemlerin yapılmasını bazı özel kurallara bağlayarak sistematik bir biçimde işletmelerin finansal tablolarında gösterilmesini sağlamıştır.

2- ÖZEL MALİYET BEDELİ ve AMACI

2.1- Kavram ve Amacı

Kar amacı güden örgütler olarak tanımlan işletmeler, amaçlarına ulaşmak açısından çeşitli

^(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

^(**) Vergi Denetmen Yardımcısı

¹ Tataroğlu Sadi, Özel Maliyet Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi, Vergi Raporu Dergisi Sayı: 99, Aralık 2007.

faaliyetlerde bulunurlar. İşletmelerin bu faaliyetlerinde bulunmalarında her zaman sahip oldukları iktisadi kıymetler yeterli olamayabilir. Bu gibi durumlarda, özellikle işletmelerin içinde bulundukları koşullar elverdiği taktirde bu tür kıymetleri kiralama yoluna giderler. Kiralanan bu kıymetleri, kendi ticari amaçları doğrultusunda bazı değişikliklere uğratırlar. Bu anlamda iktisadi kıymetlerin değerini (maliyetlerini) arttıran bu tür harcamalar 'Özel Maliyet Bedeli' olarak tanımlanmaktadır. Tanımdan da anlaşıldığı gibi Özel Maliyet Bedeli'ni oluşturan harcamanın kiracı tarafından yapılması ve iktisadi kıymetin değerini arttırması gerekmektedir. Bu anlamda kiracının başlangıçta bulunmayan bir tertibatı gayrimenkule eklemesi ve kira süresinin sonunda bunları kiraya verene bırakmadan söküp götürmesi halinde, özel maliyet bedelinden söz edilemez.² Türk Medeni Kanunu'nun 686. maddesinde tanımlanan eklenti kapsamında olan ve iktisadi kıymetten ayrılabilen harcamalar genel hükümler çerçevesinde değerlendirilecek ve itfa edilecektir.

Dönemsellik kavramı işletmelerin, sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönem faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasını anlatır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, gelir ve karların aynı döneme ait gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.³ Özel maliyetlerin aktifleştirilmelerindeki amaç; bunların ekonomik ve mali ağırlıkları bir dönemi aşan özellikte olmaları ve bu ağırlıkların sadece yapıldıkları hesap dönemi için giderleştir-

melerini önlemektir, bu ise tam da dönemsellik kavramının gereğidir.

2.2- Yasal Düzenlemeler

Özel Maliyet Bedeli VUK'nun "Gayrimenkul-lerde veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarında maliyet bedelinin artması" başlıklı 272. maddesinde şöyle tanımlanmıştır:

"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 mal bedeline eklenir."

(Bir geminin iktisap tarihindeki süratini hızlaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak arttıran 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 hükmüdedir.

Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir,

² Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Sayfa: 963, HUD, 2008.

³ Sevilengül Orhan, Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, 12. Baskı, Sayfa:25, Ankara, 2005.

hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir.'

1 seri nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği, Özel Maliyet Hesabını: 'Kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerlerinin sürekli olarak arttırılması için yapılan giderler ile (normal bakım, onarım ve temizleme giderleri hariç) bu gayrimenkullerin kullanılması için yapılp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan varlıkların bedeli' şeklinde tanımlamıştır.'

VUK'nun 'Özel Maliyet Bedellerinin İtfası' başlıklı 327. maddesi ise şu şekildedir:

"Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî kıymetlerini arttıran ve 272. 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."

Yukarıdaki kanun maddeleri 21.07.2005 yürürlük tarihli 5398 sayılı kanunun 24/a-b hükümleriyle değişmiş halidir. Özel Maliyet Bedeli uygulamasına, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş olan tüzel kişilerin de aynı şekilde bu tür varlıkları da genişletmek ve iktisadi kıymetlerinin devamlı olarak arttırmak amacıyla yapılan giderleri de dahil edilmiştir. Aynı şekilde bunların itfasından da VUK'nun 327. maddesindeki usullerde uygulanacaktır.

Özel Maliyet Bedeli uygulamasının en önemli unsurlarından biri, bu tür kıymetlerin değerini arttıran (varlıkları genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırmak) ve gayrimenkule

eklenen kıymetlerin kira süresi sonunda kiralayana devredilmesidir. Bu devretme bedelli olabileceği gibi bedelsizde olabilecektir. Devretmenin bu özelliği Vergi Hukuku açısından önemlidir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 'Gayrisafi Hasılat' başlıklı 72. maddesinin 4. fıkrası bu konuyu düzenlemektedir ve şu şekildedir:

'Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette arttıracak 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 kirala-yan bakımından, bu tarihte aynen tahsil olunmuş addolunur.'

4046 sayılı: 'Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanunu'nun 18. maddesinin A-c bendinde özelleştirme yöntemlerden işletme hakkının verilmesi şu şekilde açıklanmıştır:

'Kuruluşların bir bütün olarak veya aktiflerindeki mal ve hizmet üretim birimlerinin mülkiyet hakkı saklı kalmak kaydıyla bedel karşılığına belli bir süre ve şartlarla işletme hakkının verilmesi' Bu hüküm uyarınca işletme hakkı verilme şartlarına uyan sözleşmelerde:

1- Mülkiyet hakkı devredilmemekte

2- Devredilen kuruluş (tesis) bir bütün halinde veya aktifindeki mal ve hizmet üretim birimleri ile devredilmekte

3- Devir bir bedel karşılığı yapılmakta

4- Devir belli süre ve şartlarla yapılmakta

Yukarıdaki şartlardan da anlaşıldığı gibi bu bir kira sözleşmesidir. Kira süresi boyunca kiracı olan özel hukuk hükümlerine bağlı tüzel kişi bu tesisi işletmek ve bundan kazanç sağlamak hakkına sahiptir. Kira süresi boyunca normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dahil vergi kanunlarındaki indirim konusu yapabileceği harcamaları

giderleştirebilecektir. Fakat VUK'nun 272. maddesi uyarınca elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetlerini devamlı olarak arttırmak amacıyla yapılan giderler Özel Maliyet Bedeli olarak değerlendirilecektir.⁴ Kira süresi boyunca ise VUK'nun 327. maddesine göre itfa edilecektir.

2.3- Özel Maliyet Bedelinin Unsurları

2.3.1- 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 yararlanılması da mümkün olmayan şeyler için yapılan harcamadır. Bu şekilde, aktifleştirilen harcama, harcamayı yapanın kullanma süresinde itfa edilir.⁵

2.3.2- Gayrimenkul Kiralanmış Olmalıdır

Gayrimenkul sahibi ile gayrimenkulü kullanan arasındaki sözleşme 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 mümkün olmamaktadır.⁶

2.3.3- Giderler Maliyet Bedeline Eklenmesi Gereken Giderler Olmalıdır

Kiracı tarafından varlıkları genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırmak maksadıyla yapılan giderler ancak Özel Maliyet Bedeli olarak aktifleştirilebilir. Bu nedenle

- Yapılan değerler gayrimenkule zarar vermeden ayrılamıyorsa ve tek başına bir kıymet olarak değer göstermiyorsa

- Kira süresi sonunda yapılan bu değer kiralanana devrediliyorsa

özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilebilir. Bu şartlar yoksa ayrı bağımsız iktisadi bir değer olarak genel değerlendirilme hükümlerine tabii olacaktır. Bunun yanı sıra, normal tamir, bakım ve temizleme giderleri ise cari döneme gider olarak yazılacaktır.

2.3.4- İktisadi Kıymet Gayrimenkul, Gayrimenkul Gibi Değerlenen Bir Kıymet veya Elektrik Üretim ve Dağıtım Varlığı Olmalıdır

VUK'nun 272. madde metninde kira konusu yapılmış gayrimenkuller, gemiler, motorlu kara taşıtları ve elektrik üretim ve dağıtım varlığından bahsedilmekte, sadece bu 4 gruptaki varlıklar üzerinde fonksiyon ve değer arttırıcı nitelikteki giderlerin özel maliyet bedeli olarak kabul edileceği gibi bir anlayış doğurur gibi görünse dahi uygulamada VUK'nun 269. maddesine göre "Gayrimenkuller gibi değerlendirilen

- Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı

⁴ Tataroğlu Sadi, Özel Maliyet Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi, Vergi Raporu Dergisi Sayı: 99, Aralık 2007

⁵ Yılmaz Kazım, VUK, GVK, KVK ve KDVK Açısından Değerleme, Sayfa:85, Ankara, 2000.

⁶ Yılmaz Kazım, a.g.e., Sayfa:85.

- Tesisat ve makineler
- Gemiler ve taşıtlar
- Gayrimaddi haklar”

ve kira konusu yapılmış duran varlıklar için yapılan benzer giderler de aynı kapsamda düşünülmektedir.⁷

3- ÖZEL MALİYET BEDELİNİN İTFASI

Özel Maliyet Bedeli olarak değerlendirilen giderlerin ne şekilde itfa edileceği VUK’nun 327’nci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre: “Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî 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.”

Söz konusu madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, Özel Maliyet Bedelinin itfa süresi, kiralama süresidir ve kira süresi içinde eşit yüzdelerle itfa edilir. Kanun koyucu hiç bir şekilde kiralanan şeyle, özel maliyet bedelini oluşturan şeyin iktisadi ömürlerini veya özel maliyet bedeline konu olan şeyin ekonomik ömrü ile kira süresini karşılaştırma yoluna gitmemiştir.⁸ Yani kira süresi belli ise özel maliyet bedeli bu süre içinde itfa olunacaktır. Bu hükme aykırı olarak, kira süresinin bir yıl olması halinde mükellefin özel ma-

liyet bedelini bu süre içinde indiremeyeceğinin iddia olunması nasıl mümkün değilse; kira süresinin 10 yıl 20 yıl gibi uzun süreler olması halinde de özel maliyet bedeli daha kısa sürede itfa olunamaz.⁹

Ayrıca özel maliyet bedellerinin, kiralanan gayrimenkulün kullanıldığı süre içinde kullanılacağı ve söz konusu gayrimenkul olmadan, özel maliyet bedeline konu olan değerlerin bu gayrimenkulden ayrı düşünülmeyeceği kira süresinin sonunda ekonomik faydalarının olmayacağı dolayısıyla ömürlerinin biteceği kabul edildiğinden, özel maliyet bedellerinin kira süresi içinde itfa edilmesi öngörülmüştür.¹⁰

Özel maliyet bedelinin itfasında uygulamada oluşabilecek özel durumlara aşağıda yer verilmiştir.

3.1- Kira Süresinin Bir Yıl Olması

Kira süresinin kira sözleşmesinde bir yıl olarak belirlendiği durumlarda, özel maliyet bedellerinin bir defada gider yazılarak itfa edilmesi gerekir. Bir yıllık kira sözleşmesi yapıldıktan sonra çok büyük tutarda gayrimenkulün değerini artırıcı gider yapılması durumunda bunun iktisadi ve ticari esaslara uymadığı ileri sürülebilir. Ancak kanunda bu konuyla ilgili harcama tutarının sınırları belirlenmiş değildir. Ayrıca sürenin en az ne kadar olacağı konusunda da açıklama yapılmamıştır. Dolayısıyla özel maliyet bedellerinin bir yıllık kira sözleşmesi sonunda gayrimenkul boşaltılmasa dahi gider yazılabilmesi mümkündür.¹¹

⁷ Öztürk Bünyamin, Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, Maliye ve Hukuk Yay. Sayfa:360, Ankara, 2006.

⁸ Elaldı Nejat, Vergi Dünyası, Sayı:244

⁹ Denetim İlke ve Esasları

¹⁰ Acar Birol, Vergi Dünyası, Sayı 244

¹¹ Keleş Yusuf, Vergi Dünyası, Sayı: 32

Ancak böyle bir durumda gidere intikal ettirilen özel maliyet bedeli, kiralayanın ayın olarak elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı olarak dikkate alınır.

3.2- Kira Süresinin Çok Uzun Olması

VUK'nun 327. maddesinde özel maliyet bedellerinin kira süresi içinde eşit yüzdelerle itfa edileceği hükme bağlanmıştır. Bu yüzden 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 gerekmektedir.

3.3- Kira Süresinin Belli Olmaması

Kira süresinin belli olmaması durumunda özel maliyet bedellerinin kaç yılda itfa olunacağı konusunda VUK'nda bir açıklama yapılmamıştır.

333 sıra numaralı V.U.K.G.T'ne göre sektörel bazda amortisman oranları belirtilmiş, kira süresi belli olmayan özel maliyet bedellerinin 5 yılda %20 amortisman oranıyla itfa edilmesi öngörülmüştür.

3.4- Kira Süresinin Sonradan Değişmesi

Özel maliyet bedelinin itfası bakımından aktifleştirme yılındaki kira süresi esas alınır. Sonradan sürenin taraflarca ve diğer sebeplerle uzatılması, itfa süresini etkilemez. Danıştay'ın 4. Dairesi'nin verdiği bir kararda (E. 2966/275, K. 1986/4819); başlangıçta öngörülen kira süresinin sonradan uzatılması halinde fiili tasarruf imkanına kavuşulmamış olsa bile, yapılan ilave kıymetlerin, irat sahibince başlangıçta tespit edilen kira süresinin sonunda tahsil edilmiş sayılacağını belirtmiştir.

3.5- Özel Maliyet Bedeli İle İlgili Diğer Hususlar

- Özel maliyet bedellerine, VUK'nun mükerrer 315. maddesinde yer alan azalan bakiyeler

usulüne göre amortisman uygulanması mümkün değildir.

- 4369 Sayılı Kanunla, mükerrer 298. madde de yapılan değişiklikle 29.07.1998 tarihinden itibaren aktifleştirilen özel maliyet bedelleri yeniden değerlendirme kapsamına alınmıştır. Ancak 5024 Sayılı Kanun ile yeniden değerlendirme müessesesi yürürlükten kaldırılıp, 01.01.2004 tarihinden itibaren enflasyon düzeltmesi müessesesi getirilmiştir. 328 sıra nolu VUK Genel Tebliği'nin 2 sıra nolu ekinde özel maliyet bedelleri parasal olmayan kıymet sayılmış olup, bunlar da enflasyon düzeltmesine tabi tutularak, düzeltme sonucu oluşan değerler üzerinden itfa edilecektir.

- Özel maliyet bedelinin itfasında kıst dönem uygulanmaz.

4- ÖZEL MALİYET BEDELİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Kiracı tarafından yapılan özel maliyet bedelleri 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 içerisinde, kira süresinin 5 yıldan fazla olması durumunda 5 yıl içinde eşit tutarlar da amorti edilir."

Özel maliyete konu harcamalar belli bir imalat sürecinden geçiyorsa yapılan harcamalar, ilk önce 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabına kaydedilir. İmalatın tamamlanmasından sonra aktifleştirme 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabının kapatılarak, 264-Özel Maliyetler hesabına devri ile sağlanır.

Özel maliyet harcamalarının 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabı kullanılmadan direkt 264-Özel Maliyetler Hesabına kaydedilmesi de

mümkündür. Bu uygulamanın her hangi bir cezai boyu olamasa da muhasebe tekniği yönünden ve KDV uygulaması bakımından sakıncaları vardır.¹²

Her hesap dönemi sonunda kira süresine göre belirlenecek oranda amortismanlar 7/A seçeneğinde işletmenin niteliğine göre 730, 740, 760, 770 numaralı maliyet hesaplarına, 7/B seçeneğinde ise 796 Birikmiş Amortismanlar ve Tüklenme Payları Hesabı'na borç ve 268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı'na alacak kaydedilir.

Yukarıda açıklamaya çalıştığımız Özel Maliyet Bedeli ile ilgili örnekler vererek konunun anlaşılmasını sağlayalım.

Örnek: X A.Ş. Tıbbi Görüntüleme Merkezi , 27.07.2006 **4 yıllığına kiralamış** olduğu binaya, işletme amacına uygun hale getirmek için bazı tadilat ve imalatlar yapılmıştır.

Bu imalatlar şunlardır;

- Cihazlar için ek elektrik enerjisi tesisatı yapılması 300,00.-YTL + KDV
(07.08.2006 tarihinde bitirildi)
- Radyasyondan koruyucu duvar ve panel yapılması 2.000,00.-YTL + KDV(12.09.2006 tarihinde bitirildi)
- Hijyen yer döşemesi yapılması 2.200,00.-YTL + KDV (17.10.2006 tarihinde bitirildi)

Bina tadilatı 17.10.2006 tarihinde bitirilmiş ve faaliyete geçirilmiştir. (Harcamalar peşin olarak yapılmıştır.)

Kiralanın binanın değerini artırıcı nitelikteki harcama tutarı olan toplam 4.500.00,00.-YTL'lik harcama Özel Maliyet Bedelini oluşturmaktadır. Bu harcamaların **muhasebeleştirilme kaydı** aşağıdaki gibi olacaktır.

	07/08 /2006	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	300,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	54,00	
100 KASA	354,00	
	12/09 /2006	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	2.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	360,00	
100 KASA	2.360,00	
	17/10/2006	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	2.200,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	396,00	
100 KASA	2.596,00	
	/	

Özel maliyet harcamaları 2006 yılının Ağustos ayında başlamış ve Ekim ayında bitmiştir.

Aktifleştirilme kaydı:

	17 /10 /2006	
264 ÖZEL MALİYETLER	4.500,00	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	4.500,00	
	/	

Kira süresi 4 yıl olduğuna göre özel maliyet bedeli olan 4.500,00 YTL, 4 yıl içinde eşit tutarda amortisman tabi tutulacaktır.

Bir yıllık amortisman oranı
4.500,00 YTL/ 4 Yıl =1.125,00 YTL

2006, 2007, 2008, 2009 yılları sonunda toplam 4 yılda, eşit tutarda amortisman ayrılmak suretiyle itfa edilecektir. Aşağıdaki muhasebe kaydı sonraki yıllarda da tekrar edilecektir.

¹² Öngen Safiye, Özel Maliye Bedeli Muhasebesi.

İtfa kaydı:

_____31/ 12/2006_____

770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	1.125,00
268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	1.125,00
_____ / _____	

Örnek: X A.Ş. 2003 yılında 5 yıllığına kiraladığı bir iş yerine 27.07.2005 tarihinde 120.000,00 YTL'lik dekorasyon yaptırmıştır. **Şirket 2006 yılında gayrimenkulu boşaltmıştır.**

Muhasebeleştirilme Kaydı:

_____27 /07/ 2005_____

264 ÖZEL MALİYETLER	120.000,00
191 İNDİRİLECEK KDV	21.600,00
100 KASA	141.600,00
_____ / _____	

Kiracı Özel Maliyet Bedeline ilişkin harcamayı kira süresinin başına değil de, kira süresinin içinde, yani 5 yıllığına kiralanan iş yeri için 2. yılda yapmıştır. Dolayısıyla yapılan harcama tutarı kiralanan taşınmazın kullanma süresine yani 3'e bölünmek suretiyle, her yılın amortismanı ayrılacaktır.

3 yıl boyunca ayrılacak amortisman tutarı.

120.000,00 YTL / 3 Yıl = 40.000,00 YTL,

İtfa kaydı:

_____31/12/2005_____

770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	40.000,00
268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	40.000,00
_____ / _____	

VUK'nun 327. maddesinde, "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.**" denilmektedir. Madde hükmüne göre, aşağıdaki kaydın yapılması gerekmektedir. Çünkü; gayrimenkul 2006 yılında boşaltılmıştır. Bu dönem ayrılan amortisman tutarı 40.000,00 YTL 'dir. Henüz itfa edilmeyen 2007 yılının amortismanı 40.000,00 YTL ise doğrudan gider yazılacaktır.

_____31/12/2006_____	
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	80.000,00
268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	80.000,00
_____ / _____	

5- İKTİSADİ KIYMETİN KİRALAYANA DEVRİ

Özel Maliyet Bedelleri, işletmelerin aktiflerinde bulunan iktisadi kıymetlerdir. İşletmeler bu kıymetleri kira süresinin bitmesi nedeniyle kiralayana devretmesi nedeniyle kiralayana devrederken KDV hesaplamak zorundadırlar. Çünkü bu işlem, işletme faaliyeti çerçevesinde yapılan bir teslimdir. Kiracı, özel maliyet bedeli konusu iktisadi kıymeti kiralayana devrettiğinde fatura düzenleyerek KDV hesaplayacaktır. Bedel karşılığında yapılan devirlerde söz konusu bedel kiracı için gelir olacaktır.

Devir işleminin **bedelsiz gerçekleşmesi** durumunda, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 27. maddesinin 1. bendi uyarınca ve Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesi uyarınca, devir olunan iktisadi kıymetin emsal bedelinin tespiti gerekmektedir.

Ayrıca Özel maliyet konusu değerlerin **bedelsiz devredilmesi** durumunda, iktisadi kıymetin emsal bedeli; emsal bedelinden düşük devredilmesi durumunda ise emsal bedeli ile devir bedeli arasındaki fark bedelsiz devir sayılır. G.V.K'nun 72. maddesinde, "Kiracı tarafından

gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette arttıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler, kira süresinin sonunda bedelsiz olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, mezkur kıymetler kiralayan bakımından bu tarihte aynen tahsil olunmuş addolunur.” denilmektedir. Gayrimenkul sahibi için devralınan iktisadi kıymet gayrimenkul semaye iradı olur. Bu durumda kiracının GVK’nun 94/5-a maddesi uyarınca gelir vergisi stopajı yapması gerekmektedir. Kiracı tarafından kiralayana bedelsiz olarak yapılan bu devir işleminin ivasız intikal olarak değerlendirilmesi söz konusu edilemez. Çünkü ortada bir kiralama işlemi olup, elde edilen gelir veya servet bu işlemten kaynaklanmaktadır.

6- SONUÇ

Kar amacı güden işletmeler, faaliyetleri doğrultusunda kiraladıkları gayrimenkulün iktisadi kıymetini devamlı surette artırmak amacıyla özel maliyet konusunu oluşturan harcamalar yapmaktadırlar. Ancak yapılan harcamaların Özel Maliyet Bedeli’nin unsurlarını taşıması gerekmektedir. Öncelikle o gayrimenkulün kiralınması gerekmektedir. Bu gayrimenkul üzerine bir harcama yapılması, yapılan bu harcamanın, maliyet bedeline eklenmesi gereken giderler olması, ve kira süresi sonunda yapılan bu değerlerin kiralayana devredilmesi gerekmektedir.

Günümüz şartlarında işletmelerin ihtiyaç duydukları iktisadi kıymetlerin kiralınması yoluna gidilmesi daha uygun ve avantajlı olabilmektedir. Yukarıda da açıkladığımız gibi; VUK’nun 327. maddesi hükmüne göre; yapılan özel maliyet harcamaları, kira süresi boyunca ve eşit yüzdelilerle amortisman ayrılmak suretiyle gidere dönüşmektedir. Kira süresinden önce herhangi bir sebepten dolayı kiralanan gayrimenkulün boşaltılması veya işletme hakkının sona ermesi halinde

henüz itfa edilmemiş olan giderlerin boşaltma ve işletme hakkının sona erdiği yılda bir defada gider olarak yazılmaktadır.

KAYNAKÇA

- TATAROĞLU Sadi, Özel Maliyet Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi, Vergi Raporu Dergisi Sayı: 99, Aralık 2007.
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Sayfa: 963, HUD, 2008.
- SEVİLENGÜL Orhan, Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, 12. Baskı, Sayfa:25, Ankara, 2005.
- YILMAZ Kazım, VUK, GVK, KVK ve KDVK Açısından Degerleme, Sayfa:85, Ankara, 2000.
- ÖZTÜRK Bünyamin, Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, Maliye ve Hukuk Yay. Sayfa:360, Ankara, 2006
- KELEŞ Yusuf, Özel Maliyet Bedeli, Vergi Dünyası, Sayı 280, Aralık 2004.
- ACAR Birol, Özel Maliyet Bedelleri, Vergi Dünyası, Sayı 232
- Vergisel İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Ocak 2008
- ŞEKER Sakıp, Dönem Sonu İşlemleri, Ankara, 1999
- ÖNGEN Safiye, Özel Maliyet Bedeli Muhasebesi.
- ELALDI Nejat, Vergi Dünyası, Sayı 244.