



Uğur UĞURLU (*)

ÖZEL MALİYET BEDELİ

1 - GİRİŞ

İşletmeler iktisadi faaliyetlerini sürdürmek için ihtiyaç duydukları gayrimenkulleri satın alabilecekleri gibi bunları maliklerinden kiralama yoluna da gidebilirler. Kiralanan gayrimenkullere kiracılar tarafından harcama yapılması ise oldukça sık rastlanan bir durumdur.

Kiralanan gayrimenkule yapılan harcamalar; işyerinin iç ve dış cephesinin boyanması, kapı, pencere ve lavabolarının tamir edilmesi veya değiştirilmesi, işyerinin elektrik tesisatının yenilenmesi, zeminin mermer, granit veya parke zemin haline getirilmesi gibi birçok çeşitte ve tutarda olabilen değişik harcamalardır.

Kiracılar tarafından kiralanan gayrimenkule yapılan harcamalar söz konusu gayrimenkulü genişletici veya ekonomik değerini artırıcı nitelikte ise, yapılan bu harcamalar özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmektedir.

Özel maliyet bedeli kapsamında yapılan har-

camalar kiracı açısından duran varlık niteliğinde kabul edilmekte olup, doğrudan dönem gideri olarak kaydedilmek yerine ilgili dönemlerde giderleştirilmek üzere aktifleştirilmesi gerekmektedir. Bizde bu makalemizde özel maliyet bedeli kavramını ve bu kavramla ilgili bazı hususları açıklamaya çalışacağız.

1- 'ÖZEL MALİYET BEDELİ' KAVRAMI

Özel Maliyet Bedeli kavramına ilişkin düzenleme 213 sayılı Vergi Usul Kanunu' nun¹ "Gayrimenkullerde veya Elektrik Üretim ve Dağıtım Varlıklarında Maliyet Bedelinin Artması" başlıklı 272' inci maddesinde aşağıdaki şekilde yapılmıştır.

"Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler, gayrimenkul ün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.

(*) Vergi Denetmeni

¹ 10.01.1961 Tarih Ve 10703 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

*(Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazla-
laştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma
tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiy-
le iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran gi-
derlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa
veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya
alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın ek-
lenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline
eklenmesi gereken giderlerdendir.)*

*Gayrimenkullar kira ile tutulmuş ise veya elek-
trik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı
verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tü-
zel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralarda-
ki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ay-
rıca değerlendirilir. Kiracının veya işletme hakkına sa-
hip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getir-
diği tesisata ait giderler de bu hükümdedir.*

*Gayrimenkullar veya elektrik üretim ve dağıtım
varlıkları için yapılan giderler hem tamir, hem de
kıymet artırma giderlerinden tereküp ettiği takdir-
de, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline ekle-
necek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir."*

Özel Maliyet bedeli kavramı ile ilgili olarak 1
sıra no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel
Tebliğinde² şu açıklamalar yapılmıştır. *"özel ma-
liyetler kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi
veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırıl-
ması amacıyla yapılan giderler ile (normal bak-
ım, onarım ve temizleme giderleri hariç) bu
gayrimenkulün kullanılması için yapılabilecek kira sü-
resinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan
varlıkların bedellerini kapsar. Yapılan harcamalar
hesaba borç kaydedilir. Bu harcamalar kira*

*süresi içerisinde, kira süresinin beş yıldan uzun
olması durumunda da beş yılda amorti edilir."*

Söz konusu yasal düzenlemelerden anlaşılacağı üzere özel maliyet bedeli, iktisadi bir işletme tarafından kullanılmak amacıyla kiralanan gayrimenkullere³ kiracı tarafından yapılan ve gayrimenkulün iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran harcamalar olarak tanımlanmıştır. Özel maliyet bedelini diğer amortisman tabi diğer iktisadi kıymetlerden ayıran en önemli özellik, yapılan bu harcamanın bizzat kiracı tarafından yapılması ve bu şekilde oluşturulan değer gayrimenkulden ayrılması halinde bir değerinin kalmaması ve tek başına bir değer ifade etmemesidir.

Gayrimenkul veya bu mahiyetteki mal ve hakları bir bedel karşılığında kiralayan gerçek ve tüzel kişiler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 272'inci maddesi gereğince, kiralanan bütün gayrimenkul ve gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin değerini veya iktisadi ömrünü arttırıcı harcama yaptıklarında, bu harcamaları **"Özel Maliyet Bedeli"** olarak itfa edeceklerdir. Özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen harcamalar, genellikle kiralanan iktisadi kıymetin değerini arttırmakta ve bunlardan bir dönemden fazla yararlanılmaktadır. Bu nedenle harcamalar, doğrudan doğruya gider kaydı yerine, ilgili dönemlerde giderleştirilmek üzere aktifleştirilir. Kiracı tarafından yapılan harcamaların özel maliyet bedeli kapsamında mütalaa edilebilmesi için, bu harcamalar ile oluşturulan değer, gayrimenkulde bir değer azalışına yol açmadan ayrılamaması ve tek başına bir iktisadi değer göstermemesi şarttır.⁴

² 26.12.1992 Tarih Ve 21447 Sayılı Resmî Gazetede Yayınlanmıştır.

³ Vergi mevzuatında gayrimenkul ile ilgili başlıca hüküm, V.U.K.'nin 269. maddesinde yer almaktadır. ilgili kanun hükmü uyarınca, gayrimenkulların mütemmim cüz'leri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve taşıtlar ile gayri maddi haklar gayrimenkul sayılır.

⁴ PEHLIVAN, Yafes. "Özel Maliyet Bedellerinin İtfası" Yaklaşım Dergisi, Ocak 2004, Sayı:133

Özetle kira süresi sonunda kiralayana devredilecek olan gayrimenkule kiracı tarafından yapılan gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi değerini devamlı olarak artırmak niteliğindeki harcamalar özel maliyet bedelidir. Yapılan harcamaların özel maliyet bedeli olarak değerlendirilebilmesi için meydana getirilen kıymetin gayrimenkul veya gemiden değer kaybına uğramadan ayrılmasını ve tek başına bir ekonomik değer ifade etmeyen nitelikte olması gerekir. Ayrıca gayrimenkullere yapılan normal tamir ve bakım giderleri, tutarı ne olursa olsun özel maliyet bedeli olarak kabul edilmeyecektir.⁵

2- ÖZEL MALİYET BEDELİNİN KOŞULLARI

Bir gayrimenkule veya elektrik üretim ve dağıtım varlığına yapılan değer artırıcı harcamanın özel maliyet bedeli sayılabilmesi için aşağıda belirtilen şartları taşıması gerekmektedir. Yukarıda belirttiğimiz kanuni düzenlemeler ışığında özel maliyet bedelinin unsurlarını şöyle sıralayabiliriz;

-Gayrimenkul kiralananmış olmalıdır,

-Harcamaların kiracılar tarafından yapılmış olması gerekmektedir,

-Yapılan harcama sonucunda oluşturulan değer gayrimenkulden ayrılması durumunda bir kıymet ifade etmemesi ve tek başına bir fonksiyonunun olmaması gerekmektedir,

-Harcamanın normal bakım, onarım ve tamirat niteliğinde olmaması gerekmektedir,

-Son olarak da yapılan harcamanın iktisadi kıymetin değerini artırıcı ve işlevini genişletici özellikte olması gerekmektedir.

3- ÖZEL MALİYET BEDELİNİN İTFASI

Belirttiğimiz bu koşullar dikkate alındığında

işyeri olarak kiralanan bir gayrimenkulde kiracının faaliyetini icra edebilmek için yapmış olduğu harcamalar eğer gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini artırmak için yapılmış ise, bu harcamalar yasal defterlere "Özel Maliyet Bedeli" adı adındaki hesapta toplanarak aktifleştirilmesi ve amortisman yoluyla giderleştirilmesi gerekmektedir.

Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 'Özel Maliyet Bedellerinin İtfası' başlıklı 327' inci maddesinde şu hüküm yer almaktadır.

"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 hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır."

Söz konusu kanun hükmünden anlaşılacağı üzere kiracılar tarafından kiralanan gayrimenkulle bizzat yapılan ve kiralayana tarafından üstlenilmeyen ve Vergi Usul Kanununun 272' inci maddesi gereğince özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen bu tarzda harcamaların, aynı Kanunun 327' inci maddesi hükmü gereğince kira süresi içerisinde ve eşit miktarlarda amortisman ayrılmak suretiyle itfa edilmesi gerekmektedir.

Danıştay Üçüncü Dairesi vermiş olduğu bir kararında;⁶ **"Yap-İşlet-Devret modeliyle tatil köyü işletmek üzere adına devlet arazisi üzerinde 49 yıllığına irtifak hakkı tesis edilen davacı şirketin söz konusu binalardaki su tesisleri, elektrik**

⁵ TOROSLU, M.Vefa. "Özel Maliyet Bedeli Uygulaması" Yaklaşım Dergisi, Kasım 2008, Sayı:191

⁶ Danıştay 3. Dairesinin 24.05.2000 tarih, 1998/1150 E., 2000/1961 Sayılı Kararı

tesisleri ve soğuk odalar gibi tesisler için yaptığı masrafların özel maliyet bedelinin itfası yöntemiyle 49 yılda amorti etmesi gerekirken bu tesisler için normal amortisman oranlarını uygulamanın mümkün olmadığı” belirtilmiştir.

Diğer taraftan kira süresi dolmadan kiralanan şeyin boşaltılması halinde ise henüz itfa edilmiş olan giderler, boşaltma yılında bir defada gider yazılarak itfa edilmesi gerekmektedir.

4- ÖZEL MALİYET BEDELİ İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ DURUMLAR

a) Kira Süresinin Bir Yıl Olması:

Kiralanan gayrimenkulün kira süresinin bir yıl olması durumunda kiracı özel maliyet bedeli olarak aktifleştirdiği harcamaların tamamını tutarı ne olursa olsun dönem sonunda gider olarak kaydederek kar zarar hesabına aktaracaktır.

Ancak uygulamada sıklıkla yaşanan sorunlardan biride kira kontratlarının uzun süreli yapılmadan bir yıllık yapılması ve kira kontratının her sene yenilenmesi durumudur. Kanaatimizce böyle durumlarda kira süresinin belli olmadığı hususu kabul edilerek itfanın beş yılda yapılması gerekmektedir. Zira eğer kiracılar yaptıkları özel maliyet bedeline konu harcamaları yasal defterlerine bir defada gider kaydederek ise yapılacak vergi incelemelerinde kira kontratının muvazaalı olarak düzenlendiği iddia edilerek cezalı tarhiyat önerilebilecektir. Bu nedenle böyle bir durumda kira süresinin belirsizliği kabul edilmesinin ve itfanın beş yılda yapılmasının daha uygun olacağı kanaatindeyiz.

Konu ile ilgili olarak Danıştay Dördüncü Dairesi vermiş olduğu bir kararında⁷ 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 (hukuken elde edilmiş) sayılacağını kabul etmiştir. Buna göre, örneğin bir yıllık kira kontratı ile aylığı 100 milyon liradan kiralanan bir gayri-menkule, 8 milyarlık değer artırıcı gider yapılırsa, gayrimenkul boşaltılmasa bile, bu ilave kıymet, bir yıllık kira süresi sonundaki değeri ile irat sahibince elde edilmiş gayrimenkul sermaye iradı sayılarak, onun bünyesinde vergilendirilmesi gerekmektedir.⁸

b) Kira Süresinin Belli Olmaması:

Kiralama süresinin belli olmaması durumunda kiracı tarafından yapılan özel maliyet harcamalarının kaç yıllık bir süre içerisinde itfa edilmesi gerektiğine dair uygulamada tereddütler vardır. Zira özel maliyet bedelinin nasıl itfa edileceğini düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun 327' inci madde hükmünün sadece kira süresinin belli olduğu durumları içerdiği görülmektedir.

Diğer taraftan madde metninde yer verilmeyen kira süresinin belli olmadığı durumlarda itfanın nasıl olacağı konusuyla ilgili olarak yayımlanan 333 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁹ ile konu açıklığa kavuşturulmuştur. Söz konusu tebliğde kira süresi belli olmayan durumlarda özel maliyet bedelinin 5 yıl içinde itfa edilebileceği açıklanmıştır.

c) Kira Süresinin Çok Uzun Olması:

Uygulamada kiralanan gayrimenkuller için bazı durumlarda 30, 40 hatta 50 yıl gibi çok

⁷ Danıştay 4. Dairesinin 07.11.1968 Tarih ve E.1966/175, K.1968/4819 Sayılı Kararı

⁸ ÖZBALCI, Yılmaz. Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara 1998, s. 771.

⁹ 28.04.2004 Tarih ve 25446 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

uzun süreleri kira kontratları düzenlenebilmektedir. Bu tür uzun süreli kiralamalarda kiracı tarafından yapılan özel maliyet harcamalarının hangi sürelerde itfa edilmesi gerektiğine dair kesin bir hüküm bulunmamaktadır.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu'nun 327'inci maddesinde gayrimenkullerin ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran özel maliyet bedellerinin kira süresine göre eşit yüzdelere itfa edileceği belirtildiği halde, 1 seri no'lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği'nde kira süresi 5 yıldan fazla olan özel maliyet bedellerinin de 5 yıl içinde itfa edileceği belirtilmektedir.

Bu nedenle kanaatimizce 1 seri no'lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği'nde belirtildiği şekilde kira süresinin 5 yıldan uzun olması durumunda özel maliyet bedelinin 5 yıl içinde itfa edilmesi gerekmektedir.

d) Kira Süresi Dolmadan Kiralanan Gayrimenkulün Boşaltılması:

Bazı durumlarda kiralanan gayrimenkuller için kiralama süresi dolmadan kiralanan gayrimenkulün boşaltılması mümkündür. Bu durumlarda Vergi Usul Kanunu'nun 327'inci maddesinde yer alan "kira süresi dolmadan kiralanan şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma yılında bir defada gider yazılır." hükmüne istinaden kiralanan gayrimenkulün kiracısı tarafından boşaltılması durumunda, boşaltma tarihi itibarıyla henüz itfa edilmemiş olan özel maliyet bedelleri boşaltmanın gerçekleştiği yılda bir defada gider olarak kaydedilerek yok edilecektir.

Örneğin, 5 yıllığına kiralanan bir bina için özel maliyet niteliğinde 10.000-TL gider yapıp aktifleştirildiğinde, kira süresince her yıl 2.000-TL amortisman ayrılacaktır. Ancak üçüncü yıl bina boşaltılırsa geri kalan 6.000-TL (ilk iki yıl

4.000-TL itfa edilmiştir) üçüncü yılda gider yazılacaktır

e) Kira Süresinin Kısaltılması:

Kiralanan gayrimenkullerin kiralama süresi dolmadan kira süresinin kısaltılması halinde, kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere itfa edilmeyen kısım bir defada gider yazılarak itfa edilmesi mümkündür.

f) İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutanlarda Maliyet Bedeli Uygulaması:

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler Vergi Usul Kanunu'nun 189'uncu maddesine göre amortisman kaydı tutmaları ve özel maliyet bedellerini de diğer menkul ve gayrimenkuller gibi bu kayıtlarda göstermeleri durumunda özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamalarını amortisman yolu ile itfa etmeleri mümkündür.

Bir diğer ifadeyle işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, Vergi Usul Kanunu'nun 194'üncü maddesi uyarınca, 189'uncu madde hükümlerine göre amortisman kaydı tutmaları şartıyla amortismanlarını gider kaydedebilirler ve dolayısıyla özel maliyet bedeli uygulamasında yararlanabilirler.

g) Özel Maliyet Kapsamındaki İktisadi Kıymetlerin Faydalı Ömürlerinin Kira Süresinden Az Olması:

Amortisman tabii iktisadi kıymetler Maliye Bakanlığı'nca tebliğle ilan edilen faydalı ömürlere göre giderleştirilirler. Özel maliyette ise kira süresi esas alınır. Uzun süreli kiralamalarda, özel maliyet bedeli kapsamında aktifleştirilen kıymetlerin faydalı ömürleri kira süresinden daha kısa olabilir. Örneğin, 20 yıllığına kiralanan bir gayrimenkule asansör yapılması halinde aktifleştirilen tutar kaç yılda itfa edilecektir.

Her ne kadar 333 No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği' ne göre asansörler 10 yılda itfa edilse de bu gider özel maliyet bedeli olduğu için ve de özel maliyette kira süresi esas alındığından kanaatimizce bu asansör 20 yılda itfa edilmelidir.¹⁰

h) Özel Maliyet Bedelinin İtfasında Azalan Bakiyeler Usulünün Kullanımı:

Vergi Usul Kanunu'nun 327. maddesi hükmüne göre, özel maliyet bedelleri, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerektiği için azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılması mümkün değildir. Bunu bir örnekle açıklamak gerekirse, 5 yıllığına kiralanmış bir binaya yapılan 1.000-TL özel maliyet niteliğindeki harcamanın itfa tutarları azalan bakiyeler usulüne göre sırayla 400, 240, 144, 86,4, 129,6-TL olacaktır. Bunları aktifleştirilen tutar olan 1.000-TL ile oranlarsak eşit yüzdelerle itfa edilmediğini görürüz. Bu açık hüküm nedeniyle özel maliyet bedellerinin itfasında azalan bakiyeler usulü kullanılamaz.

5- ÖZEL MALİYET BEDELİ KAPSAMINDA OLAN İKTİSADİ KIYMETİN KİRALAYANA DEVRİ

Açıkladığımız üzere özel maliyet bedeline konu olan harcamalar gayrimenkulün mütemim cüz'ü niteliğindedir. Yani gayrimenkulden ayrılamamaktadır. Bu nedenle, kiracılar çoğu zaman gayrimenkule ilave edilen kıymeti kira süresinin bitiminde kiralayana bırakmaktadırlar.

İşletmeler tarafından genellikle yapılan özel maliyet bedelleri kira süresinin sonunda tamamen amorti edildiği ve ekonomik ömrünü tamamlamaya yakın olduğu için herhangi bir bedel alınmadan kiralayana bırakılabilmektedir. Kira sözleşmesinde bu yönde özel bir hükme de yer verilebilir. Özel maliyet bedeli kapsamında yapılan harcamaların iktisadi ömrünü tamamlayıp tamamlamadıklarının kararı mükelleflere bırakılmamıştır. Bu konudaki muvazaayı da önlemek için bedelsiz devirlerde VUK'un emsal bedeline ilişkin hükümlerinin esas alınacağı belirtilmiştir. VUK'un 267. maddesindeki emsal bedelin tespiti ilişkin hükümler dikkate alındığında özel maliyet bedellerinin devrinde üçüncü sıradaki takdir esasının uygulanabileceği anlaşılmaktadır.

Kiracı tarafından gayrimenkul üzerinde yapılan değişikliklerin kiralayana devir işlemi sırasında, gayrimenkulün gerçek kişiye ait veya işletme aktifine kayıtlı olmasına göre vergisel açıdan değişik durumlar ortaya çıkmaktadır.

a) Kiralayanın Gerçek Kişi Olması Durumunda:

Özel maliyet bedeline konu olan harcamalar sonucunda meydana getirilen iktisadi kıymetin devrinde ortaya çıkan diğer bir vergisel durum ise kiracı tarafından yapılması gereken gelir vergisi stopajıdır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'inci maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapmak zorunda olan kişi ve kurumların¹¹ Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'inci maddesinin 5'inci bendinin (a) fıkrası gereği 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiralama-

¹⁰ ÖZDEMİR, Recep. "Özel Maliyet Bedellerinde Değerleme" Vergi Dünyası, Aralık 2008, Sayı:328

¹¹ Gelir Vergisi Kanun'unun 94' Üncü Maddesi Gereği Tevkifat Yapmak Zorunda Olan Kişi Ve Kurumlar Şunlardır.

Kamu İdare Ve Müesseseleri, İktisadî Kamu Müesseseleri, Sair Kurumlar, Ticaret Şirketleri, İş Ortaklıkları, Dernekler, Vakıflar, Dernek Ve Vakıfların İktisadî İşletmeler, Kooperatifler, Yatırım Fonu Yönetenler, Gerçek Gelirlerini Beyan Etmeye Mecbur Olan Ticaret Ve Serbest Meslek Erbabı, Ziraî Kazançlarını Bilanço Veya Ziraî İşletme Hesabı Esasına Göre Tespit Eden Çiftçiler.

sı karşılığı yapılan ödemelerden % 20 oranında tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle kiracı tarafından gelir vergisi stopajı yapılması gerekmektedir

Gelir Vergisi Kanunu'nun 72'nci maddesine göre ise, kiracı tarafından yapılan bedelsiz devirler kiralayan yönünden aynen tahsil olunmuş gibi gayrimenkul sermaye iradı sayılacağı belirtilmiştir. Bu nedenle kiralayana bırakılan iktisadi kıymetin emsal bedeli Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'nci maddesine göre gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edecek ve stopaj tutarını gelir vergisinden mahsup edebilecektir.

Kanun koyucunun bedelsiz devredilen özel maliyet bedellerini kiralayan açısından gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul etmesi, kiracı açısından da özel maliyet bedeli tutarının kira gideri olarak değerlendirilmesi gerektiği sonucunu doğurmaktadır. Burada aynı olarak bir kira ödemesi olduğunun kabulü gerekir. Kira bedeli işletmenin aktifine kayıtlı bir kıymetle ödendiği için fatura düzenlenmesi ve KDV hesaplanması gerekecektir. Takdir komisyonunca takdir edilen bedel üzerinden KDV hesaplanacaktır. Dolayısı ile kiralayanın net menfaati aynı olarak verilen malların KDV dahil tutarı kadar olmaktadır. KDV dahil net tutardan brüt tutara ulaşılarak GVK'nın 94/5. maddesi uyarınca yapılması gereken gelir vergisi tevkifat tutarı hesaplanmalıdır.

Nitekim İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu bir muktezada;¹² **“Bu hüküm ve açıklamalara göre; sahibi olduğunuz arsanın “Yap-İşlet-Devret” modeline göre bir inşaat şirketine devrinden sonra söz konusu inşaat şirkete**

tince gayrimenkulün iktisadi kıymetini artırıcı harcamaların özel maliyet bedeli hesabına aktarıldığı tarihte “ayın şeklinde kira” peşin olarak ödenmiş sayılacağından bu tarihte yürürlükte olan gelir vergisi tevkifatı oranı üzerinden (emsal bedeli esas alınarak) gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ancak emsal bedel, arsa sahibi olarak tarafınızın elde ettiği net geliri ifade edeceğinden, emsal bedelin brütleştirilerek bulunacak tutara tevkifat oranını uygulamak suretiyle tevkifat tutarı hesaplanacaktır. Bu şekilde hesaplanan tevkifatın da arsayı kiralayıp üzerine bina inşa eden şirketçe sorumlu sıfatıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 98. maddesi gereğince beyan edilerek aynı Kanununun 119. maddesinde belirtilen sürelerde ödenmesi gerekmektedir.

Ayrıca yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecek peşin tahsil edilen kira bedelinin ilgili yıllara dağıtılarak vergilendirilmesi gerektiğinden, bu yıllara ait kira bedeline isabet eden tutarın tarafınızdan beyan edilmesi ve adınıza yapılan vergi tevkifatını da yine ilgili yıllarda beyan edeceğiniz matrah üzerinden hesaplanacak vergiden mahsup etmeniz gerekmektedir.” şeklinde açıklama bulunulmuştur.

Konuyu bir örnek yardımı ile muhasebe kayıtlarında gösterelim.¹³ Örneğin Özgür Ltd. Şti., Ahmet Bey'e ait üç katlı bir binayı işyeri olarak kullanabilmek için 5 yıllığına kiralamıştır. Binayı kendi işleri için uygun hale getirebilmek amacıyla KDV hariç özel maliyet bedeli kapsamında 100.000,00 YTL masraf yapmıştır. Kira süresi bitiminde özel maliyet bedeli kapsamındaki iktisadi

¹² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 11.08.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK -94/5- 12900 Sayılı Muktezası

¹³ Söz Konusu Örnek Ve Örnek İle İlgili Açıklamalar (IRMAK, Ramazan. “Özel Maliyet Bedellerinin Kiralayana Bedelsiz Devrinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu Ve Muhasebeleştirilmesi” Yaklaşım Dergisi, Sayı:54, Ocak 2008) isimli Kaynaktan Alınmıştır.

kıymetleri Ahmet Bey'e bedelsiz devretmiştir. Özel maliyet bedelinin tamamı amortisman yolu ile ilgili yıllarda gider yazılmıştır. Takdir komisyonu özel maliyet bedeli kapsamındaki iktisadi kıymetlerin bedelini 20.000,00YTL olarak takdir etmiştir. GVK'nın 94/5-a bendi uyarınca tevkifat oranı 2007 yılı için %20'dir. Şimdi bu işlemin muhasebe kayıtlarını yapalım.

-----/-----	
770 Genel Yönetim Giderleri	29.500,00
01 Kira Giderleri	
268 B. Amortismanlar	100.000,00
264 Özel Maliyetler	100.000,00
649 Diğer Ol. Dışı Gelir ve Kârlar	20.000,00
391 Hesaplanan KDV	3.600,00
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	5.900,00
-----/-----	

Bizce burada birkaç husus önem arz etmektedir.

Birinci husus; kiracı emsal bedel üzerinden KDV hesaplamalı ve fatura düzenlemeli midir? Bizce yukarıda da belirttiğimiz üzere bu sorunun cevabı evettir. Zira özel maliyet bedelleri işletmenin aktifinde yer alan maddi olmayan duran varlık sınıfında iktisadi bir kıymettir. Bedelsiz de olsa işletme hesaplarından çıkışı yapılacağı için fatura düzenlenmelidir. Ayrıca bedelsiz veya düşük bedelle teslim edilen iktisadi kıymetlerde KDV matrahının VUK hükümlerine göre tespit edilecek emsal bedel olduğu KDVK'nın 27. maddesinde açıkça belirtilmiştir. Dolayısı ile bedelsiz devir durumlarında KDV hesaplanmaması için hiçbir yasal gerekçe yoktur.

İkinci husus; GVK'nın 72. maddesi uyarınca kiralayana açısından bir kira geliri söz konusu ise kiracı için de bir kira gideri söz konusudur. Kiralayanın elde ettiği net gelir, KDV dahil özel maliyet bedelinin emsal değeridir. Bu değer ise net değer olarak kabul edilerek brüt tutar hesaplanma-

rak gerekli tevkifat brüt tutar üzerinden yapılmıştır. Nitekim İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir Mukteza da kiralayanın bedelsiz elde ettiği özel maliyet bedelinin net tutar olarak kabul edilerek kiracı tarafından brütleştirme yapılarak tevkifat yapılması ve beyan edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Üçüncü husus; brüt tutar olan 29.500,00 YTL kiracı tarafından gider yazılacaktır. Yani kiracı tarafından hesaplanan KDV ve tevkif edilen stopaj gelir vergisi de gider yazılacaktır.

Dördüncü husus ise; kiralayana gerçek kişi olduğu için kiralama dolayısı ile KDV doğmamaktadır. Zira KDVK'nın 17/4-d maddesinde yapılan düzenlemeye göre "iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralınması işlemleri" KDV'den istisna edilmiştir. Kiralayanın bedelsiz devraldığı özel maliyet bedelinin brüt tutarı olan 29.500,00 YTL, GVK'nın 103. maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesinin ikinci dilimi olan 19.000,00 YTL'yi aştığı için (GVK md. 86 uyarınca) kiralayana, 2008 yılı Mart ayında başka herhangi bir geliri olmasa da özel maliyet bedelinin brüt tutarı olan 29.500,00 YTL'yi gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edecek ve tevkif edilen 5.900,00 YTL'yi de tahakkuk eden vergiden mahsup edecektir.

b) Kiralayanın İktisadi İşletme Olması

Durumunda:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70' inci maddesinde gayrimenkul sermaye iradının tarifi yapıldıktan sonra maddenin devamında aşağıdaki yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirtilmiş ve gayrimenkul sermaye iratları madde halinde sıralanmıştır. Maddenin son paragrafında

ise “yukarıda yazılı mallar ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dâhil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari ve zirai kazancın tespitinde müteallik hükümlere göre hesaplanır.” denilmiştir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu’nun 94’üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapmak zorunda olan kişi ve kurumların Gelir Vergisi Kanunu’nun 94’üncü maddesinin 5’ inci bendinin (a) fıkrası gereği 70’inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden % 20 oranında tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Ancak 128 Seri sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin¹⁴ vergi tevkifatı ve esaslarının açıklanmasına ilişkin 4’üncü maddesinde “*Herhangi bir işletmenin aktifinde kayıtlı gayrimenkul ve hakların kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelir, Gelir Vergisi Kanunu yönünden ticari kazanç olarak kabul edildiğinden, gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde olmayan bu tür ödemelerden vergi tevkifatı yapılmayacaktır.*” şeklinde açıklama yapılmıştır.

Buna göre, kiralayanın gelir vergisi veya kurumlar vergisi mükellefi olması durumu değiştirmeyecek, gayrimenkulün iktisadi işletmeye ait olması durumunda kiracı tarafından gelir vergisi stopajı yapılmayacaktır.

Böyle bir durumda GVK’nın 94. maddesi uyarınca bir tevkifat yapılması söz konusu olmayacaktır. Her iki tarafta fatura keserek yasal kayıtlarına durumu intikal ettirecektir. Yine emsal bedel takdir komisyonu tarafından takdir edilecektir.

Ayrıca şunu da belirtmekte yarar vardır. Yapılan devir işleminin bedelsiz gerçekleşmesi durumunda, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 27.

maddesinin 1. bendi uyarınca ve Vergi Usul Kanunu’nun 267’ inci maddesi uyarınca, devir olunan iktisadi kıymetin emsal bedelinin tespiti gerekmektedir. Özel maliyet konusu değerlerin bedelsiz devredilmesi durumunda, iktisadi kıymetin emsal bedeli; emsal bedelinden düşük devredilmesi durumunda ise emsal bedeli ile devir bedeli arasındaki fark, Gelir Vergisi Kanunu’nun 72’nci maddesine göre, gayrimenkul sahibi için gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır. Bedel karşılığında yapılan devirlerde söz konusu bedel kiracı için gelir olacaktır.¹⁵

6- ÖZEL MALİYET BEDELİ KAPSAMINDA OLAN İKTİSADİ KIYMETİN KİRACI TARAFINDAN SATIN ALINMASI

Özel maliyet bedeli kapsamında olan iktisadi kıymetin kiracı tarafından satın alınması hususu ile ilgili olarak uygulamada ve teoride görüş birliğini olduğunu söylemek zor olmakla birlikte bu konuda genel olarak üç görüşün oluştuğunu söyleyebiliriz.

Birinci görüşe göre, gayrimenkulün satın alınma tarihi itibarıyla özel maliyet harcamalarının itfa edilmeyen kısmı satın alma yılında bir defada gider yazılır. Bu görüşü benimseyenlerin destek noktası Vergi Usul Kanunu’nun 327’ inci maddesinde yer alan “*kira süresi dolmadan kiralanın şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmiş olan giderler, boşaltma yılında bir defada gider yazılır.*” hükmüdür. Zira bu hükümde özel maliyet bedeli kapsamında olan iktisadi kıymetin satın alınması “*gayrimenkulün boşaltılması*” anlamına geleceğini düşünülmektedir.

Dikkat edileceği üzere bu görüşün arka planında, kira döneminde oluşturulan ve özel mali-

¹⁴31.01.1981 Tarihli Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

¹⁵KELEŞ, Yusuf . “Özel Maliyet Bedeli”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:280, Aralık 2004

yet bedeli kapsamına giren iktisadi kıymetlerin niteliğinde, Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümleri açısından, satın alma sonrasında bir değişme olmadığı kabulü vardır. Özel maliyet bedeli, satın alma işleminden sonra da özel maliyet bedeli olarak görülmektedir. Oysa Medeni Kanun'un 619. maddesinde "Bir şeye malik olan kimse o şeyin bütün mütemmim cüzülerine de malik olur. Mahalli örf'e göre bir şeyin esaslı bir unsurunu teşkil eden, o şeye telef veya tahrip, yahut taşıyıcı edilmedikçe ondan ayrılması kabil olmayan cüzüler o şeyin mütemmim cüzüleridir" hükmüyle eklentilerin maliki olarak gayrimenkulün maliki görülmüştür. Yukarıda özetlenen görüşün sahipleri Vergi Usul Kanunu'nun 327. maddesinde geçen "gayrimenkulün boşaltılması" ibaresine kanun koyucunun amacının çok ötesinde bir anlam yüklemişlerdir. Maddedeki "boşaltma" kavramıyla kastedilen gayrimenkulün kiracısı tarafından terk edilmesi ve gayrimenkul ve gayrimenkule ilave edilen özel maliyet harcamalarının kiracının ticari faaliyeti için kullanılmamasıdır. Gayrimenkulün boşaltılmasıyla beraber özel maliyet harcamalarının kiracının ticari faaliyetine bir katkısı olamayacağından buna paralel olarak özel maliyet bedelinin itfa edilmeyen kısmının da boşaltma yılında bir defada gider yazılması hükmü vaaz edilmiştir. Ancak gayrimenkulün kiracısı tarafından satın alınmasını, boşaltılması anlamında değerlendirmek mümkün değildir. Çünkü satın almayla birlikte kiracı söz konusu gayrimenkule yerleşme konusundaki iradesini daha güçlü bir şekilde ortaya koyuyor demektir. Kiracı kiraladığı gayrimenkülü ticari faaliyetine uygun hale getirmek amacıyla söz konusu gayrimenkule eklemeler yapmıştır. Kiralanan gayrimenkule yapılan ve özel maliyet bedeli olarak

aktifleştirilen bu eklemeler ticari faaliyetin devamında kullanılacak ve birden fazla yıl yararlanılacak iktisadi kıymetlerdir. Kiracı kiraladığı gayrimenkülü satın aldığı zaman özel maliyet olarak aktifleştirilen değerlerden yararlanması son bulmayacaktır. Bilakis malik sıfatıyla zilyetliğinde bulundurduğu gayrimenkülü, dolayısıyla özel maliyet bedellerini, ticari faaliyetinde kullanmaya devam edeceği gibi, söz konusu gayrimenkul ticari faaliyetten ortaya çıkacak hasılaya ve katma değere katkı yapmayı sürdürecektir. Bu şekilde ticari işletmede kullanılmaya devam edilecek iktisadi kıymetlerin itfa edilmeyen kısımlarının bir defa da gider yazılması; VUK'nun amortisman hükümleri ve bir döneme ait gelir, hasılat ve karların aynı döneme ait gider, maliyet ve zararlarla karşılaştırılmasını öngören dönemsel ilkesi açısından mümkün görülmemektedir.¹⁶

İkinci görüşe göre kira döneminde yapılan özel maliyet harcamaları satın alma sonucunda Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümleri açısından nitelik değiştirmektedir. Yani satın alma öncesi özel maliyet bedeli olarak aktifte yer alan iktisadi kıymetler, satın alma sonrasında malik olunan iktisadi kıymet sıfatıyla gayrimenkul olarak aktifte yer alacaktır. Aktifte yer alan özel maliyet bedeli hesabı kapatılacak, söz konusu kıymetler gayrimenkuller (bina) hesabına dahil edilecektir. Satın alınma sonrasında bina maliyeti içerisinde yer alacaklardır. Nitekim, Vergi Usul Kanunu'nun 272'nci maddesinin birinci fıkrasında; normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında gayrimenkülü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerin gayrimenkulün maliyet bedeline ekleneceği hükmü yer almaktadır. Özel maliyet harcamaları binalar kapsamında aktifleştirileceği

¹⁶AKBULUT Alırza. "Özel Maliyet Bedeli", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:304, Aralık 2006

için özel maliyet bedelinin henüz itfa edilmeyen kısmı da binanın tabi olduğu amortisman oranına göre itfa edilecektir.¹⁷

Üçüncü görüş, ikinci görüşe paralel olarak özel maliyet bedellerinin satın alma tarihi itibarıyla itfa edilmeyen kısmının aktifleştirilmesi yönündedir. Ancak bu görüş sahipleri ikinci görüşü savunanlardan farklı olarak, özel maliyet harcamalarının itfa edilmeyen kısmının, harcamaların niteliğine göre, gayrimenkul (bina) maliyeti içerisine dahil edilmesi veya tesisat, demirbaş olarak aktifleştirilmesi gerektiğini ileri sürmektedir. Örneğin özel maliyet harcaması duvar yapımı ise gayrimenkul (bina), asansör yerleştirilmesi ise tesisat, gömme dolap yapımı ise demirbaş olarak aktive alınacaktır. Bu durumda aktifleştirildikleri iktisadi kıymete ilişkin amortisman hükümlerine (genel hükümlere) göre amortisman söz konusu olacaktır. Çünkü bu iktisadi kıymetlerin maliyetleri belli olmakla birlikte, bazılarının kullanım ömürleri de gayrimenkulden (binadan) farklıdır, dolayısıyla farklı amortisman nisbetine göre amorti edilmeleri gerekir. Bu görüş sahiplerince ileri sürülen, iktisadi kıymetlerin aktive alınmasının gerekçeleri ikinci görüşle aynıdır. İkinci görüşten ayrılan, farklı iktisadi kıymetler olarak aktive alınma ve dolayısıyla farklı şekillerde amorti edilme görüşü ise dayanağını içtihat haline gelmiş Danıştay kararlarından almaktadır. Danıştay'ın 1950'li yıllardan beri gelen anlayışı, binalara sonradan ilave edilen kalorifer, asansör vb. tesislerin bina maliyetinden ayrı olarak aktifleştirilip, bu tesislerle ilgili süre ve nisbet üzerinden itfa edileceği şeklindedir. Bunun da ötesinde Danıştay kararlarında bina inşaatı ile birlikte kurulmuş olsa bile; elektrik, su, telefon vb. tesislerin bedelinin takdir komisyonunca takdir suretiyle

belli edilmesi halinde, binadan müstakil olarak kendi süre ve oranlarıyla amorti edileceği görüşü benimsenmiştir. Nitekim Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu 17.6.1982 gün ve E.1977, K.1982/6 sayılı kararında; "bina ile kalorifer, su, elektrik ve asansör gibi tesislerin kullanılma sürelerinin birbirinden farklı olduğu, tesisat binadan daha kısa sürede yıpranacağından bunların yok edilmesinde de ayrı nisbetlerin uygulanmasının kanun koyucunun gayesine uygun düşeceği, bu nedenle ödevlinin vergi dairesine başvurması halinde takdir komisyonunca sözü geçen tesisatın değerinin tespitinden sonra bunlara binadan ayrı olarak amortisman nispeti uygulanabileceği, (aksi yönde verilmiş ve içtihadı konu olan karar dışında) bu sonucu varan Danıştay kararlarının müstakar hale geldiği ve bu nedenle içtihadın birleştirilmesine yer olmadığı" şeklinde içtihadı varmıştır.¹⁸

Kanaatimizce özel maliyet bedeli kapsamında olan iktisadi kıymetin kiracı tarafından satın alınması sonucunda Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümleri açısından nitelik değiştirmektedir. Bir diğer ifadeyle satın alma öncesi özel maliyet bedeli olarak aktifte yer alan iktisadi kıymetler, satın alma sonrasında malik olunan iktisadi kıymet olarak aktifte yer alacaktır.

Bu nedenle özel maliyet harcamalarının itfa edilmeyen kısmı, harcamaların niteliğine göre, gayrimenkul maliyeti içerisine dahil edilmeli veya tesisat, demirbaş olarak aktifleştirilmelidir.

7- ÖZEL MALİYET BEDELİ OLARAK AKTİFLEŞTİRİLECEK GİDERLER

Ekonomik ve sosyal alandaki gelişmelere paralel olarak işyerlerinin aldığı şekil ve görüntüler de değişmektedir. İşyerleri ve büroların gerek iç

¹⁷ NAZALI, Ersin . "Özel Maliyet Bedeli", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:316, Aralık 2007

¹⁸ AKBULUT Alırıza. "Özel Maliyet Bedeli", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:304, Aralık 2006

dekorasyonu ve görüntüsü gerekse dış görüntülerinin günün şartlarına ve işin özelliğine uygun hale getirilmesi önemli miktarda parasal harcamaları gerekli kılmaktadır. Kiralanan iktisadi kıymetler için yapılan bu harcamaların vergi mevzuatı yönünden herhangi bir iktisadi işletmeye ait olup olmamasına göre farklılıklar göstermektedir.¹⁹

Kiralanan gayrimenkule yapılan harcamaların özel maliyet bedeli kapsamında olup olmadığına tespitinde yapılan harcamanın normal tamir, bakım ve temizleme gideri niteliğinde mi olduğu yoksa gayrimenkülü genişletmek veya iktisadi kıymetini artırıcı gider niteliğinde mi olduğu ayırımı önemlidir.

Bu ayrımı yaparken kanun metninde yer alan "gayrimenkülü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırmak" ifadesinde geçen 'gayrimenkülü Genişletmek' ile 'gayrimenkülün İktisadi Kıymetini Artırma' kavramlarını irdelemekte yarar vardır.

Vergi Usul Kanununun 272'nci maddesinde yer alan 'gayrimenkülü genişletmek' kavramından anlaşılması gereken gayrimenkülün kullanım alanının veya fonksiyonunun genişletilmesinin anlaşılması gerekmektedir. Örneğin işyeri olarak kiralanın gayrimenkule ilave kat eklenmesi, gayrimenkul balkonunun odaya dahil edilmesi, gayrimenkule yeni odalar eklenmesi gibi giderler gayrimenkülü genişletmek niteliğinde olan harcamalar olduğundan, bu harcamalar özel maliyet niteliğinde giderlerdir ve aktifleştirilerek amortisman yoluyla giderleştirilmeleri gerekmektedir.

Nitekim Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu bir muktezada²⁰ ".....Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, kiracısı bulunduğunuz binayı genişletmek amacıyla inşasına karar verilen Ek Bina için yapılacak giderlerin, tek düzen hesap planında maddi olmayan duran varlıklar grubunda "264 Özel Maliyetler" hesabı altında izlenmesi, 327'nci madde hükmü uyarınca da kira süresine göre normal amortisman yöntemi uygulanarak eşit yüzdelere itfası mümkün bulunmaktadır." şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur.

Yine Adana Vergi Dairesi Başkanlığı vermiş olduğu bir muktezada²¹ ".....Bu nedenle, şirketiniz ortaklarına ait arsa ile üzerinde bulunan binanın kiralanıp, depo olarak genişletilmek üzere inşaatının bizzat şirketiniz tarafından yapılması halinde, inşaat giderlerinin Vergi Usul Kanununa göre özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi gerekmektedir." şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur.

Vergi Usul Kanununun 272'nci maddesinde yer alan 'gayrimenkülün İktisadi Kıymetini Artırma' kavramı, 'gayrimenkülü Genişletmek' kavramından daha geniş, daha çok yoruma açık ve ihtilafa neden olabilecek bir kavramdır.

'gayrimenkülün İktisadi Kıymetini Artırma' kavramından anlaşılması gereken gayrimenkullerin kullanım ömrünün uzatarak, gayrimenkülün daha kullanışlı hale getirilmesidir. gayrimenkülün iktisadi kıymetini artıracak harcamalara örnek olarak şu harcamalar verilebilir.²²

¹⁹GÜZEL, Bayram. "Özel Maliyet Bedelinin Muhasebesi ve Dönem Sonu İşlemleri", Vergi Sorunları, Sayı:159, Aralık 2001

²⁰Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 13.10.2003 tarih ve B.07.4.DEF.0.16.11/VUK:190-03-54 Sayılı Muktezası

²¹Adana Vergi Dairesi Başkanlığı 07.06.2004 tarih ve B.07.4.DEF.0.01.12/ 2004-1320 Sayılı Muktezası

²²UĞURLU, Uğur "İşyeri Olarak Kiralanan gayrimenkula Yapılan Harcamalar Doğrudan Gider Mi Yazılmalı Yoksa Özel Maliyet Olarak Dikkate Alınıp Amortisman Yoluyla Mı Gider Yazılmalıdır." Lebip Yalkın Dergisi, Eylül 2008, Sayı:57

- gayrimenkulün kapı, pencere ve lavabolarının değiştirilmesi,
- gayrimenkulün iç duvarlarının yıkılarak odaların yeniden inşa edilmesi,
- gayrimenkulün mutfağına yeni dolap, aspiratör gibi tekrar sökülemeyecek eklentiler takılması,
- gayrimenkulün lavabo, klozet ve musluklarının değiştirilmesi,
- gayrimenkule iç dekorasyon bölmeleri ve asma tavan eklenmesi,
- gayrimenkule tezgâh, vitrin gibi eklemeler yapılması,
- gayrimenkulün elektrik tesisatının yenilenmesi,
- gayrimenkule tekrar sökülemeyecek klima veya kat kalorifer gibi eklentiler takılması,
- gayrimenkule alüminyum veya plastikten mamul ısı camlı pencereler takılması,
- gayrimenkulün zemininin mermer, granit veya parke zemin haline getirilmesi,
- gayrimenkule tekrar sökülemeyecek asansör, havalandırma, yangın alarm tertibatı, güneşle ısıtma sistemi kurulması,
- gayrimenkulün depreme karşı daha dirençli hale getirilmesi için çelik yapıların kullanılması, vb.

Yukarıda belirttiğimiz türden yapılan harcamalar özel maliyet niteliğinde giderlerdir ve aktifleştirilerek amortisman yoluyla giderleştirilmeleri gerekmektedir.

Maliye Bakanlığının konuyla ilgili vermiş olduğu bir muktezada²³ “.....**Kiralanan liman işletmesi üzerinde yatırım yapılması halinde gayrimenkulleri genişletmek veya fonksiyon veya yarar artırıcı nitelikte olanlar ve faaliyetinizi icra için vücuda getirdiğiniz tesisata ait giderlerden, sabit kıymet niteliği taşıyan yatırımların özel maliyet bedeli ile değerlendirilmek suretiyle,**

le, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerekmektedir.” şeklinde açıklamalarda bulunmuştur.

Yine Danıştay Dördüncü Dairesinin vermiş olduğu bir kararda²⁴ “.....**Dosyanın incelenmesinden; uyumsuzluk konusu tarhiyata esas teşkil eden matrah farkını oluşturan harcama kalemlerinin, birbirleriyle ilgili olduğu ve bütünlük arz ettiği, yapılan işlerin; mevcut bir tesisatın tamamen yenilenmesi, tesisatın nitelik ve fonksiyonlarının değiştirilmesi suretiyle eskisinden çok farklı özelliklere sahip niteliği ve kalitesi farklı yeni bir tesisat meydana getirilerek gayrimenkulün ekonomik ömrünü uzattığı, ekonomik değerini artırdığı anlaşıldığından bu harcamaları normal bir tamir ve bakım gideri olarak kabul edilemeyeceği özel maliyet bedeli olarak itfa edilmesi gerektiğinden söz edilerek doğrudan gider yazılmasında isabet görmeyen mahkeme kararı yerindedir.”** şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur.

Ayrıca işyeri olarak kiralanan gayrimenkulün iktisadi kıymetini artırıcı eklentiler kiralanan gayrimenkulü tahrip etmeksizin sökülüp, ayrılabilirse başka bir deyişle tek başına kullanılabilecek parça ve tesisat, bağımsız birer iktisadi kıymet oluşturuyorsa artık bu harcamalar özel maliyet bedeli kapsamında aktifleştirilmezler. Bu harcamalar amortisman tabi iktisadi kıymet olarak işletme aktifinde yer alırlar ve faydalı ömrüne göre amortisman yoluyla giderleştirirler.

Örneğin işyeri olarak kiralanan gayrimenkule daha sonra tahrip etmeksizin sökülmesi mümkün olan aspiratör, klima, havalandırma gibi tesisatlar özel maliyet hesabına kaydedilmeden amortisman tabi iktisadi kıymet (demirbaş) olarak işletme aktifinde yer alırlar ve faydalı ömrüne göre amor-

²³ Maliye Bakanlığının 06.04.1999 tarih B.07.0.GEL0.29/2992731/12926 Sayılı Muktezası

²⁴ Danıştay Dördüncü Dairesinin 07.04.2003 Tarih ve E:2002/1876, K:2003/847 Nolu Kararı

tisman yoluyla giderleştirirler. Nitekim Danıştay'ın istikrar kazanmış kararları da bu yöndedir.

İşyeri olarak kiralanan gayrimenkule yapılacak harcamaların özel maliyet niteliğinde olup olmadığının tespitinde yapılan harcamalarının niteliğinin ve niceliğinin iyice araştırılması gerekmektedir. Örneğin işyeri olarak kiralanan bir binanın veya iş hanının bozulan bir penceresinin sökölüp yerine yenisinin takılması için yapılan harcamalar normal tamir gideri kapsamında doğrudan gider niteliğinde olabilen harcamalar iken kiralanan binanın veya iş hanının tüm pencerelerinin sökölüp yerine yenilerinin takılması için yapılan harcamalar artık normal tamir gideri kapsamını aşmış gayrimenkulün değerini artırıcı nitelik kazanmıştır. Bu nedenle bu harcamalar özel maliyet kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Özel maliyet kapsamındaki harcamalardan farklı olarak işyeri olarak kiralanan gayrimenkule yapılan normal tamir, bakım ve temizleme giderleri yasal defterlere doğrudan gider kaydedilebilir. Örneğin kiralanan işyerinin kapı, pencere ve sair bölümlerinin boyanması, işyerinin badanasının yapılması, kullanıma bağlı olarak kırılan, çatlayan ve bozulan yerler ile yapılan ufak çaplı onarımlar, bozuk olan musluğun, kapının veya pencerenin tamir edilmesi veya kırılan camlarının yenilenmesi gibi giderler ufak çaplı onarım sayılabilir ve doğrudan gider yazılmasında bir sakınca yoktur.

Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 313'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında "**Değeri (01.01.2009 den itibaren) 670.-TL'yi aşmayan peştamallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 670.-TL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğ-**

rudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır." hükmü yer almaktadır.

Bu hükümden hareketle işyeri olarak kiralanan gayrimenkule yapılan (01.01.2009 den itibaren) 670.-TL yi aşmayan harcamaların niteliği ne olursa olsun doğrudan gider yazılmasında bir sakınca olmayacaktır. Ancak bazen işyeri olarak kiralanan gayrimenkule tek tek yapılan harcamaların tutarı kanuni sınır olan 670.-TL'yi aşmasa bile bu harcamalar iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz ettiği takdirde yapılan harcamanın niteliğine bakılarak karar verilmelidir. Bir diğer ifadeyle iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden harcama 670.-TL'nin üstündeyse harcamanın normal tamir, bakım ve temizleme gideri mi yoksa özel maliyet kapsamındaki bir gider mi olduğu dikkate alınarak karar verilmelidir.

Konuyla ilgili belirtilmesi gereken bir diğer husus da özel maliyet kapsamındaki harcama ile doğrudan gider kaydedilecek harcamanın beraber yapılmasıdır. Eğer gayrimenkulün iktisadi kıymetini artırıcı kapsamda olan özel maliyet niteliğindeki harcama ile normal tamir bakım gideri kapsamında doğrudan gider kaydedilecek harcama birbirini tamamlıyorsa, kanaatimizce her iki harcamada özel maliyet niteliğinde kabul edilmeli ve amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekmektedir. Örneğin işyeri olarak kiralanan gayrimenkulün duvarların boyanması normal tamir bakım gideri kapsamında gider kaydedilebilir. Ancak gayrimenkulün iç duvarlarının yıkılarak odaların yeniden inşa edilmesi nedeniyle ortaya çıkan boyama giderleri özel maliyet kapsamında bir harcama olacaktır.²⁵

²⁵ UÇURLU, Uğur "İşyeri Olarak Kiralanan Gayrimenkula Yapılan Harcamalar Doğrudan Gider Mi Yazılmalı Yoksa Özel Maliyet Olarak Dikkate Alınıp Amortisman Yoluyla Mı Gider Yazılmalıdır." Lebip Yalkın Dergisi, Eylül 2008, Sayı:57

8- ÖZEL MALİYET BEDELİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Tekdüzen Hesap Planı'nda kiralanın gayrimenkulü genişleten veya iktisadi kıymetini devamlı olarak arttıran giderlerle ilgili şu hesaplar kullanılacaktır.

a) Özel Maliyet ile İlgili Hesaplar:

Özel maliyet hesaplarının muhasebeleştirilmesinde Tekdüzen Hesap Planında bulunan "264 Özel Maliyetler" ve "268 Birikmiş Amortismanlar" hesapları kullanılacaktır.

b) 264 Özel Maliyetler:

Kiralanın gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile (normal bakım, onarım ve temizleme giderleri hariç) bu gayrimenkulün kullanılması için yapılan kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan, varlıkların bedellerini kapsar.

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

c) 268 Birikmiş Amortismanlar:

Maddi olmayan duran varlık bedellerinin, kullanılabilirleri süre içerisinde yok edilebilmesini sağlamak amacıyla kullanılan hesaptır.

Ayrılan amortismanlar, ilgili gider hesapları karşılığında bu hesaba alacak; kullanım hakkı sona erenler ya da elden çıkarılanlar hesaba borç, ilgili varlık hesabına alacak kaydedilir.

d) Muhasebeleştirme İşlemleri:

ÖRNEK 1: X A.Ş. 01.01.2007'de 5 yıllık süre ile kiraladığı bir gayrimenkule 01.02.2007 tarihinde 50.000 TL'lik dekorasyon harcaması yap-

mıştır. Şirket 01.09.2009 tarihinde faaliyetine son vermiştir. Şirketin dekorasyon yapıldığı yıl içerisindeki kayıtlar ile 2007, 2008 ve 2009 yılı içerisinde yapacağı kayıtları ve ayıracağı amortisman tutarları şöyle olacaktır.

Kira süresi : 5 yıl

İtfa Oranı : 1/5 = % 20

01.02.2007

264 ÖZEL MALİYETLER	50.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	9.000	
100 KASA		59.000

31.12. 2007

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	10.000	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		10.000

31.12. 2008

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	10.000	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		10.000

01.09.2009

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	20.000	
689 DIŞ. OL.DIŞI GİDER VE ZARARLAR	30.000	
264 ÖZEL MALİYETLER		50.000

ÖRNEK 2: Üretim İşletmesi Olan X A.Ş. 01.01.2007'de 8 yıllık süre ile kiraladığı bir gayrimenkule 01.02.2007 tarihinde 20.000 TL'lik dekorasyon harcaması yapmıştır.

264 ÖZEL MALİYETLER	20.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	3.600	
100 KASA		23.600

Kiralanın gayrimenkula yapılan harcama tutarı olan 20.000.-TL özel maliyet bedeli kapsamında 8 yılda itfa edilecek olup, her bir yıla ilişkin amortisman tutarı; 20.000 : 8 = 2.500.-TL

olacaktır. Şirketin 31.12.2007 deki ve devam eden 8 yıl boyunca şu kayıt yapılacaktır.

31.12.2007-2008-2009-2010-2011-2012-2013-2014

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	2.500	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		2.500

Sekizinci yılın sonunda aşağıdaki kayıt yapılarak, hesaplar karşılıklı olarak kapatılacaktır.

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	20.000	
264 ÖZEL MALİYETLER		20.000

ÖRNEK 3: Yukarıdaki örnekte yer alan X A.Ş. kiraladığı gayrimenkule kira süresinin bitiminden önce tahliye ederse, örneğin 7. yılın sonlarına doğru kendi isteği ile iş yerini terk ederse, kalan süreye ait amortisman paylarını bir arada kayda alabilir. Bu durumda şu kayıt yapılacaktır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	5.000	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		5.000

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	20.000	
264 ÖZEL MALİYETLER		20.000

ÖRNEK 4: Yukarıdaki örnekte yer alan X A.Ş. 7. yılın sonunda kiralanan gayrimenkulden ayrılmak için gayrimenkul sahibine 6.000.-TL şerhine v KDV sini ödeyerek gayrimenkülü boşaltmıştır. Bu durumda yapılacak kayıt şöyle olacaktır.

9- SONUÇ

Kiralanan gayrimenkule kiracı mükellefler tarafından gerek faaliyete başlamadan önce gerekse de faaliyet devam ederken bazı harcamalar yapılabilmektedir. Kiralanan işyeri için yapılan harcamalar normal tamir bakım kapsamında harcamalar olabileceği gibi gayrimenkülü genişletmek veya gayrimenkulün iktisadi kıymetini artıracak kapsamında harcamalar olabilir.

İşyeri olarak kiralanan gayrimenkule yapılan normal tamir, bakım ve temizleme giderleri yasal defterlere doğrudan gider kaydedilirken, gayrimenkülü genişleten veya değerini artıran giderler yasal defterlere "Özel Maliyet Bedeli" adı adındaki hesaba kaydedilip, kira süresi içerisinde ve eşit miktarlarda amortisman ayrılmak suretiyle gider kaydedilmesi gerekmektedir.

Biz de bu makalemizde özel maliyet kavramına ve bu kavramla ilgili birçok özel durumu anlattık.