



ÖZEL MALİYETLERİN İTFASI ve ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR

Erkal ESEN (*)

1 - GİRİŞ

İşletmeler, faaliyetleri nedeniyle gereksinim duydukları iktisadi kıymetleri her zaman satın alma yoluyla karşılamamakta, kiralama yoluna da gitmektedirler. Bu yolun tercih edilmesi, işletmenin finansal gücünün zayıf olması ya da nakit paranın başka yatırımlara kanallize edilmesinin işletme için daha yararlı olacağının kabulü gibi nedenlerden kaynaklanabilmektedir.

Mükellefler sahip oldukları ya da kiralama yoluyla edindikleri iktisadi kıymetler için normal bakım ya da temizleme giderleri gibi günlük giderlerin yanı sıra iktisadi kıymete yeni bir tertibatın eklenmesi gibi iktisadi kıymetin ömrünü uzatıcı ve yararı birden fazla yıla sirayet edecek giderler de yapmaktadırlar. Özel maliyetlerin söz konusu olduğu durumsa, kiralama yoluyla edinilen iktisadi kıymetlerin ömrünü uzatıcı veya de-

ğerini artırıcı giderlerdir. Ancak sözkonusu giderlerin özel maliyetler olarak dikkate alınabilmesi için temel şartlardan biri de, kira süresi sonunda asıl iktisadi kıymetten sökülmesi mümkün olmadığından, yaptırılan iktisadi kıymetin kiralayana bırakılmasının zorunlu olmasıdır.

İşte bu noktada da kira süresi sonunda kiracı tarafından kiralayana bir teslim sözkonusu olmaktadır.

Konunun karmaşıklığından dolayı, özel maliyetlerle ilgili temel mevzuata yer verildikten sonra, özellikle bu durumu muhasebe kayıtlarıyla açıklayarak anlatmaya çalışacağız.

2- ÖZEL MALİYETLERLE İLGİLİ MEVZUAT HÜKÜMLERİ

Özel maliyetler olarak dikkate alınacak giderlerin Vergi Kanunları açısından nasıl bir işleme tabi tutulacağı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer verilmiştir. Sözkonusu kanunun "Gayrimenkullerde veya Elektrik Üretim ve Dağıtım Varlıklarında Maliyet Bedelinin Artması" başlıklı 272. maddesi şu şekildedir:

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

“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 fazla-
laştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma
tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle
iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderler-
le 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 sa-
hip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fık-
ralardaki 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 hü-
kümde dir.

Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağı-
tım varlıkları için yapılan giderler hem tamir,
hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp et-
tiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet be-
deline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburi-
yetindedir.”

Aynı kanunun 327. maddesinde ise, “Gayri-
menkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıkları-
nın ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve
272 nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri,
kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzde-
lerle itfa edilir. Kira veya işletme hakkı süresi dol-
madan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin
boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir
sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilme-

miş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona er-
diği yılda bir defada gider yazılır.” hükmü yer al-
maktadır.

Özel maliyetlerle ilgili olarak 193 sayılı Gelir
Verisi Kanunu’nun “Gayrisafi Hasılat” başlıklı
72. maddesinde, “Gayrimenkul sermaye iratla-
rında, gayrisafi hasılat, 70’inci maddede yazılı
mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim
yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak
nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin
tutarıdır.

Ayın olarak tahsil edilen kiralara, Vergi Usul
Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile para-
ya çevrilir.

Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek
veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak
şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler, kira
müddetinin hitamında bedelsiz (Kıymetlerin em-
sal bedelinden düşük değerle devri halinde, ara-
daki fark bedelsiz devir sayılır) olarak kiralayana
devrolunduğu takdirde, mezkur kıymetler kirala-
yan bakımından, bu tarihte aynen tahsil olunmuş
addolunur...” hükmü yer almaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan hüküm,
özel maliyet kapsamındaki harcamaların bedel-
siz ya da emsal bedelinden daha düşük bir tutar-
da kiralayana devri halinde 213 sayılı Vergi Usul
Kanunu’nun 267. maddesinde yer alan “Emsal
Bedel ve Emsal Ücreti” başlıklı maddesinin uygu-
lanması gerektiğini ifade etmektedir. Söz konusu
madde hükmüne göre, emsal bedel, gerçek be-
deli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru
olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme
gününde satılması halinde emsaline nazaran ha-
iz olacağı değerdir. Aynı maddenin devamında
emsal bedelin ne şekilde tespit edileceğine ilişkin
yöntemlere yer verilmiştir. Emsal bedel yöntem-
leri ve uygulanmasıyla ilgili ayrıntılara makale-
mizde yer verilmeyecektir. Mükellefler konu-

muzla ilgili olarak VUK 267. maddesinde yer alan emsal bedel yöntemlerinden 1. ve 2. sırada yer alan yöntemleri uygulayamayacaklarından söz konusu bedelsiz devirlerin bedellerini takdir komisyonlarına müracaatla takdir yoluyla tespit ettirebileceklerdir.

1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde ise özel maliyetlerle ilgili olarak yapılan düzenleme şu şekildedir : Kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile (normal bakım, onarım ve temizleme giderleri hariç) bu gayrimenkulün kullanılması için yapılıp 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.”

Ayrıca ortada bir kiralama işlemi olduğundan dolayı KDV ve vergi tevfiyatı durumlarının da göz önüne alınması gerekmektedir.

KDV Kanunu'nun 1. maddesinin 3/f bendinde, “Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri”nin KDV'nin konusuna girdiği belirtilmiş ancak aynı kanunun 17. maddesinin 4/d bendinde, *iktisadi işletmelere dahil olmayan* gayrimenkullerin kiralanması işlemleri KDV'den istisna edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/5. maddesinde, GVK'nın 70. maddesinde yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden %20 oranında tevfiyat yapılacağı belirtilmiştir.

KDV ve Gelir Stopajı açısından kiralama yapan kişinin iktisadi işletme olup olmadığı hususuna özellikle dikkat edilmesi gerekmektedir. Zira kiralayan iktisadi işletme ise KDV söz konusu olacak ancak bu kazanç GVK'nın 70. madde

hükmü gereği ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden tevkiyat yapılmayacaktır. Kiralayan iktisadi işletme değilse, bu sefer KDV istisnası ve vergi tevkiyatı söz konusu olacaktır.

3- DEĞERLENDİRME

Mevzuat hükümlerine yer verdikten sonra, yapılan giderlerin özel maliyet bedeli olarak dikkate alınabilmesi için gerekli unsurlar ve özellik arz eden hususlara aşağıda yer verilmiştir.

- Gayrimenkul kiralanmış olmalıdır.

- Yapılan giderlerin gayrimenkulün değerini artırıcı veya genişletici nitelikte olması gerekir. Normal tamir, bakım ve temizleme giderleri özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmez.

- Yapılan giderler sonucu elde edilen değer kira süresi sonunda, gayrimenkulden sökülememesi gibi nedenlerle mal sahibine bırakılması zorunlu olmalıdır.

- Giderler bizzat kiracı tarafından yapılmış olması gerekir.

- Yapılan giderler VUK hükümleri uyarınca, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilecektir. 333 No'lu VUK Genel Tebliği uyarınca kira süresinin belli olmadığı durumlarda özel maliyet bedellerinin faydalı ömrü 5 yıl olarak ilan edilmiştir. Buna göre kira süresi veya işletme hakkı süresi belli olmayan durumlarda (1/5=) % 20 oranında amortisman hesaplanacaktır.

- Özel maliyet bedelinin itfa süresinin belirlenmesinde aktifleştirme yılındaki kira süresi esas alınmalıdır. Sonradan yapılacak süre uzatmalarında itfa süresini değiştirmeyecektir.

- Ayrıca özel maliyetler mükelleflere amortisman uygulamalarında da farklılıklar yarattığı açıktır. Örneğin 5 yıllığına kiralanmış bir binaya yaptırılan jeneratör (kira süresi sonunda sökülememesi şartıyla), kira süresi 5 yıl olduğundan, %20 oranında amortisman tabi tutulurken, mal

sahibinin kendi binasına yaptırdığı jeneratöre, 333 No'lu VUK Genel Tebliği'ne göre sözkonusu iktisadi kıymetin faydalı ömrü 10 yıl olarak kabul edildiğinden, %10 oranında amortisman uygulanacaktır.

4- ÖRNEK OLAYLAR

Konuyu daha iyi analiz etmek amacıyla mevzuat hükümlerini örnek olaylarla anlatmaya çalışacağız.

Örnek 1: X Ltd.Şti., A şahsından bir binayı işyeri olarak kullanmak üzere 5 yıllığına kiralamıştır. Şirket kiraladığı binayı faaliyetleri için uygun hale getirmek için 10.000 TL masraf yaptığını ve bu masrafların normal bakım, temizleme giderleri dışında ve kira süresi sonunda sözkonusu binadan sökülmesi mümkün olmadığından mal sahibine bırakılmak zorunda olduğunu kabul edelim. Kira süresi sonunda şirket yaptığı tertibatı bedelsiz olarak A şahsına bırakmıştır. Takdir komisyonu bu tertibata 1.000 TL değer biçmiştir.

Bu olay aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilecektir.

268	Bir. Amortisman	10.000,00	
770	Genel Yön.Gid.	1.475,00	
	264 Özel Maliyet		10.000,00
	649 Diğ.Olağ.Gel./Kar		1.000,00
	391 Hes. KDV		180,00
	360 Öden.Vergi/Fon.		295,00

Öncelikle şirket, kira süresi sonuna kadar özel maliyetler kapsamında yaptığı giderleri amortisman yoluyla itfa ettiğinden, ters kayıtlı bu işlemleri sonlandıracaktır.

Sözkonusu kiralama işlemi mükellef olmayan bir şahıstan yapıldığı için, KDV istisnası uygulanacaktır. Çünkü belirtildiği üzere iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkul kiralamaları KDV kanunun 17/4-d madde hükmüyle KDV'den istisna edilmiştir. Ancak örnek olayımızda X Ltd.Şti.'nin GVK 94. maddesi uyarınca sözkonusu şahsa yaptığı kira ödemeleri için tevkifat yapma zorunluluğu bulunmaktadır. Burada dikkat edilecek husus bedelsiz devre ilişkin takdir komisyonu kararına ilişkin tutara KDV'nin de ilave edilmesinin gerektiridir. Takdir komisyonunun 1.000 TL'lik değerine %18 KDV ilave edildikten sonra bulunan 1.180 TL bedelsiz devrin net tutarıdır. GVK 94. maddesine göre %20 tevkifat oranı dikkate alındığında ise bu tutarın brütleştirilmiş hali $(1.180/0,80=)$ 1.475 TL olacaktır. Bu tutarın tamamı kiracı açısından bir kira gideridir ve tamamı ilgili hesapla giderleştirilecektir.

1.000 TL'lik takdir komisyonu kararı, kiracı açısından bir gelir olduğu kadar GVK 72. madde hükmünün tersinden hareketle aynı zamanda bir kira gideridir. Bu gelire KDV hesaplanmasının kiralama ile bir ilişkisi yoktur. Çünkü burada bir teslim vardır. Bu gelire KDV hesaplanması açısından kiracı veya kiralayanın iktisadi işletme olup olmamasının da bir önemi yoktur.

Örnek 2: X Ltd.Şti., Z Ltd. Şti.'den bir binayı işyeri olarak kullanmak üzere 5 yıllığına kiralamıştır. Şirket kiraladığı binayı faaliyetleri için uygun hale getirmek için 10.000 TL masraf yaptığını ve bu masrafların normal bakım, temizleme giderleri dışında ve kira süresi sonunda sözkonusu binadan sökülmesi mümkün olmadığından mal sahibine bırakılmak zorunda olduğunu kabul edelim. Kira süresi sonunda şirket yaptığı tertibatı bedelsiz olarak A şahsına bırakmıştır. Takdir komisyonu bu tertibata 1.000 TL değer biçmiştir.

268	Bir. Amortisman.	10.000,00	
127	Diğ. Tic. Alacak.	1.180,00	
264	Özel Maliyet.		10.000,00
649	Diğ. Olağ. Gel/Kar		1.000,00
391	Hes. KDV		180,00
770	Genel Yön. Gid.	1.000,00	
191	İnd. KDV	180,00	
	127 Diğ. Tic. Alacak.		1.180,00

Şirket ilk kaydında kira süresi boyunca özel maliyet kapsamında yaptığı giderler amortisman yoluyla itfa ettiğinden bu hesapları ters kayıtla kapatmıştır.

Takdir komisyonunun bedelsiz devir için takdir ettiği 1.000 TL ve bu tutarın KDV'si şirket tarafından bir alacak aynı zamanda GVK'nın 72. madde hükmü gereği bir kira gideridir.

Bu olayda kiralayan iktisadi işletme olduğundan kira giderine ayrıca "İndirilecek KDV" de hesaplamak gerekmektedir.

Ayrıca GVK'nın 70. maddesinde yer alan "...Yukarıda yazılı mallar ve haklar ticarî veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticarî veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanır..." hükmü gereği Z Ltd.Şti.'nin bu kazancı ticari kazanç sayılacağından vergi tevkifatı söz konusu olmayacaktır.

Söz konusu örneğimiz de kiralayan Z Ltd. Şti. ise bedelsiz devir tutarını malın maliyetine dahil edecek ve diğer taraftan da bu tutarı gelir kaydedecektir.

Örnek 3: X AŞ., Y Ltd. Şti.'nin aktifinde kayıtlı bir binayı 5 yıllığına 10.10.2006 tarihinde kir alıyor. X AŞ aynı yıl özel maliyet kapsamında 50.000 TL'lik harcama yapıyor. Şirket 07.07.2007 tarihinde kiraladığı binayı boşaltıyor ve yapmış olduğu tesisat için Y Ltd.Şti.'den 20.000 TL tahsil ediyor. Takdir komisyonu ise söz konusu tertibata 30.000 TL değer biçiyor.

Bu durumda bedelsiz olmasa da emsal bedelden daha düşük bir değerle teslim söz konusudur. GVK'nın 72. maddesinin parantez içinde, kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır, düzenlemesi yer almaktadır.

100	Kasa	23.600,00	
268	Bir. Amortisman.	10.000,00	
191	İnd. KDV	1.800,00	
659	Diğ. Olağ. Gid./Zarar	40.000,00	
	264 Özel Maliyet.		50.000,00
	391 Hesap. KDV		5.400,00
	649 Diğ. Olağ. Gel/Kar		20.000,00

Muhasebe kaydı üzerinden işlemi açıklayalım. Mükellef özel maliyet kapsamında 50.000 TL'lik harcama yapmış, bu harcamanın itfası için ise sadece 31.12.2006 tarihinde buna ilişkin amortisman kaydını yapmış olacaktır. Buna göre, kira süresi 5 yıl olduğundan, VUK hükmü gereği %20 oran üzerinden 10.000 TL amortisman ayırmıştır. Mükellef amortisman yoluyla itfa edemediği kısmı ise

(40.000 TL) kiranın belirlenen süreden önce sona ermesi halinde kiracı tarafından bir defada gider yazılma hakkı vardır.

Ortada emsal bedelinden düşük bir teslim sözkonusudur. Gerek VUK'un 267. madde hükmü gerekse de KDV Kanunu'nun 27. maddesinde yer alan hüküm gereği bu durumda KDV matrahı emsal bedeldir. Bu sebeple kiracı 30.000 TL üzerinden KDV hesaplayacaktır. Ayrıca GVK'nın 72. maddesine göre 30.000 TL'nin emsal bedelle düşük değer arasındaki fark kiracı açısından kira gideri sayılacaktır. Kiralayan şirket olduğundan, kiralama işlemi KDV'ye de tabidir. Bu sebeple aradaki fark (30.000-20.000=) 10.000 TL üzerinden hesaplanacak KDV kiracı açısından indirilecek KDV olarak dikkate alınacaktır. Devir nedeniyle alınan 20.000 TL'nin de gelir olarak kaydedileceği açıktır.

5- SONUÇ

Özel maliyetler, spesifik bir konu olması nedeniyle ilgili mevzuat hükümleri karışık ve vergi mevzuatı içerisinde dağınık olarak düzenlenmesi nedeniyle de dikkat edilmesi gereken bir konudur. Makalemizde de görüleceği üzere 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve olayın bir kiralama işi olması nedeniyle 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun farklı yerlerinde konuyla ilgili hükümler yer almaktadır.

Makalemizde, konunun vergi kanunları açısından ve tek düzen planına uygun olarak değerlendirilmesi yapılmış olup, özellikle mükelleflerin yapacakları işlemlerde, daha sonradan bir sorunla karşılaşmamaları adına, vergi mevzuatında konuyla ilgili olarak yapılan düzenlemelere dikkat etmeleri gerekmektedir.