



ÖZEL MALİYET BEDELİ UYGULAMASI ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Davut ALTUN^(*)

1 - GİRİŞ

İşletmeler iktisadi faaliyetlerini sürdürmek için ihtiyaç duydukları gayrimenkulleri satın almak yerine bunları sahiplerinden kiralama yoluna da gidebilmektedirler. Bu kiralanan gayrimenkullere kiracı tarafından faaliyetinde kullanım amacına göre çeşitli harcamalar yapılması ticari hayatta çok sık rastlanan bir durumdur.

Kiralanan gayrimenkule yapılan harcamalar tesisatın yenilenmesi, zeminin ve tavanın yaptırılması, asansör, yangın merdiveni yaptırılması, iç ve dış cephenin yenilenmesi gibi bir çok çeşitte ve tutarda olabilmektedir.

İşletmeler tarafından kiralanan gayrimenkullerin üzerinde yapılan, gayrimenkulün geliştirilmesi veya ekonomik değerinin artırılması amaçlı giderler ile kira süresi sonunda mal sahibine bi-

rakılacak varlıklara ilişkin bedellerin aktifleştirildiği hesap muhasebe sistemimizde “Özel Maliyetler Hesabı” olarak yer almaktadır. Normal bakım, onarım ve temizleme giderleri ise tutarları ne olursa olsun bu hesabın kapsamına girmemektedirler.

Özel maliyet bedeli gayrimenkulü kiralayanlar açısından duran varlık niteliğinde olmakta tek düzen muhasebe sistemine göre maddi olmayan duran varlıklar kalemi içerisinde izlenmektedir. Bu yazımızda özel maliyet bedeli ve bununla ilgili bazı hususları inceleyeceğiz.

2- ÖZEL MALİYET BEDELİ

Özel maliyet bedeli Vergi Usul Kanunu’nun “gayrimenkullerde veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarında maliyet bedelinin artması” başlıklı 272. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre: **“Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapı-**

^(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

lan 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 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.)

Gayrimenkuller 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.

Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağı-
tım varlıkları için yapılan giderler hem tamir,
hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp
ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet
bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecbu-
riyetindedir.”

Belirtilen yasal düzenlemelerden de anlaşıl-
acağı üzere özel maliyet bedeli iktisadi bir işletme
tarafından kullanılmak üzere kiralanan gayri-
menkullere kiracı tarafından yapılan ve gayri-
menkulün değerini daimi olarak arttıran harca-
malar olarak tanımlanmıştır.

Özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen har-
camalar, genellikle kiralanan iktisadi kıymetin
değerini arttırmakta ve bunlardan bir dönemden
fazla yararlanılmaktadır. Bu nedenle harcamalar,
doğrudan gider yazılmak yerine ilgili dönemler-
de gideri olarak gösterilmek üzere aktifleştiril-
mektedirler. Yapılan harcamaların özel maliyet

olarak dikkate alınabilmesi için bu harcamalarla
oluşturulan değer gayrimenkullerde bir değer
azalışına neden olmadan ayrılamaması ve tek
başına bir iktisadi değer taşınamaması şarttır.

Özetle kira süresi sonunda kiralayana devre-
dilecek olan gayrimenkule kiracı tarafından yapı-
lan değer arttırıcı nitelikteki harcamalar özel ma-
liyet bedelidir. İktisadi kıymetin değerini devam-
lı surette arttırıcı nitelikteki işlemlerin neler oldu-
ğunu tek tek saymak mümkün olmayıp, her ola-
yın kendine özgü koşulları içinde değerlendiril-
mesi gerekmektedir. İşletmeler bu tür giderleri
yasal açıklamalar dahilinde kendileri belirleye-
ceklerdir. Ancak tutarı ne olursa olsun normal ta-
mir ve bakım giderleri özel maliyet bedeli kabul
edilmeyecektir.

3- ÖZEL MALİYET BEDELİNİN KOŞULLARI

Özel maliyet bedeli uygulaması için aşağıda-
ki şartların oluşması gerekmektedir.

1- Gayrimenkul veya gayrimenkul gibi değeri-
lenen iktisadi **kıymet başkasına ait olmalıdır.** Bu-
radaki gayrimenkul kavramı, özel hukuktaki gay-
rimenkul kavramından daha geniş olup, Vergi
Usul Kanununun 269. maddesinde de açıklandığı
üzere, gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri
ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve di-
ğer taşıtlar da gayrimenkul gibi değerlendirilecektir.

2- Gayrimenkul kiralananmış olacaktır. Kirala-
ma dışında başka bir yolla kullanılan gayrimen-
kuller kapsam dışındadır.

3- Bu gayrimenkul için yapılacak giderler ki-
racı tarafından yapılmalıdır. Anılan giderlerin bir
başkası veya kiralayan tarafından yapılması ha-
linde, özel maliyet bedeli uygulanamaz.

4- Giderler gayrimenkulün maliyet bedeline
eklenmesi gereken türden olmalıdır. Normal ba-
kım, tamir ve temizleme giderleri özel maliyet
bedeline konu olamaz

4- ÖZEL MALİYET BEDELİNİN İTFASI

İtfâ payı (amortization); maddi olmayan duran varlıkların maliyet değerlerindeki düşüşler ve bu düşüşlerin gider haline dönüştürülmesidir.

Kiracı tarafından yapılan ve aktifleştirilen özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamaların ne şekilde itfa edileceği V.U.K.'nın 327. Maddesinde açıklanmıştır. Özel maliyet bedelleri, Kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. kira süresi dolmadan, kiralanan şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma yılında bir defada gider yazılır.

V.U.K.'nın 327. maddesinde özel maliyet bedelinin kira süresi içerisinde itfa edilmesi öngörülmüştür. Buna göre kira süresi 10 yıl ise, özel maliyet bedelinin itfası 10 yılda eşit tutarlarda yapılmalıdır.

1.1.1994 tarihinden başlayarak yürürlüğe giren Tekdüzen Hesap Planında "264 ÖZEL MALİYETLER" hesabının tanımı yapıldıktan sonra bu hesabın "işleyişi" başlığı altında "Yapılan harcamalar bu hesaba borç kaydedilir. Bu harcamalar kira süresi içerisinde, kira süresinin beş yıldan fazla olması durumunda beş yılda eşit tutarlarda itfa edilirler" ifadesine yer verilmiştir. Bu düzenleme ile beş yılı aşan uzun süreli kiralamalarda özel maliyet bedelinin itfasına beş yıllık bir tavan getirilmiş ise de vergilendirme yönünden V.U.K.'nın 327. madde hükmü geçerliliğini aynen korumaktadır. Dolayısıyla vergilendirme yönünden 327. madde hükmünün esas alınacağı ve yukarıdaki açıklamalarımız sırasında da belirttiğimiz gibi uzun süreli kiralamalarda "itfa süresi" olarak kira süresinin dikkate alınacağını gözden uzak tutmamak gerekecektir. Mali kârın tespiti açısından durum bu şekilde iken Ticari kârın tespit edilmesi esnasında bir takım sıkıntıların olduğu

açıktır. Çünkü yürürlükteki Tekdüzen Hesap Planı esasları çerçevesinde özel maliyet bedelinin itfasına beş yıllık bir tavan getirilmiş olması sebebiyle tespit edilecek olan ticari kâr mali kâra göre amortisman giderlerinin artması sebebi ile daha düşük çıkmakta, ancak bunun yasal defterlerde izlenmesi güçlük göstermektedir. Dolayısıyla Tekdüzen Hesap Planı ile V.U.K.'nın 327. maddesinin uyumlaştırılması gerekmektedir.

İtfâ işlemi, kira süresi esas alınarak yapıldığına göre, konunun kira süresinin belli olmaması ve diğer özel durumlara göre açıklaması aşağıda yer almaktadır.

4.1- Kira Süresinin Belli Olmaması**Durumunda Özel Maliyet Bedellerinin İtfası:**

Kiralama süresinin belli olmaması durumunda itfa işleminin kaç yılda yapılacağı hususunda V.U.K.'nın 327. maddesinde herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Kira süresi belirsiz ise; 1.1.1983 tarihinden önce iktisab edilen kıymetler, 55 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtildiği üzere %20 oranında, yani beş yıl içinde itfa edilecektir. V.U.K.'nın 2791 sayılı kanunun 7. maddesi ile değişen 315. maddesinde genel amortisman oranı %25 olarak belirlenmiştir. Bu sebeple 1.1.1983 tarihinden sonra iktisab edilen kıymetler için itfa oranı genel oran olan %25 olacak ve itfa işlemi dört yılda tamamlanacaktır. V.U.K.'nın 4008 sayılı kanunun 10. maddesi ile değişen 315. maddesi ile genel amortisman oranı %20 olarak değiştirilmiştir. Buna göre 1.1.1995 tarihinden sonra iktisab edilen kıymetlerde itfa oranı %20 olacak ve itfa işlemi beş yıl içerisinde tamamlanacaktır.

4.2- Kira Süresinin Bir Yıl Olması

Durumunda Özel Maliyet Bedellerinin İtfası

Yazılı kira kontratları, genellikle yıllık olarak yapılmaktadır. Uygulamada kiracılar özel maliyet bedeli tutarı ne kadar yüksek olursa olsun yazılı kira kontratının yıllık olması nedeniyle, tamamını bir defada gider yazmaktadırlar. Ancak, gerek muhasebe ilkeleri ve gerekse vergi hukuku açısından kiralama süresi bir yıl da olsa yüksek tutardaki değer arttırıcı giderlerin kiracı tarafından aktifleştirilmesi zorunludur. Çünkü, gayrimenkulün değerinde meydana gelen artış, gayrimenkulün tahliyesi halinde değerlemeye tabi tutularak duruma göre kiracı ya da kiralayan yönünden bir gelir unsuru olarak işlem görecektir. Diğer taraftan yapılan giderlerin tutar ve özelliğine göre kiralanan gayrimenkulün bir yıl içerisinde boşaltılması söz konusu değilse, yazılı kira kontratı yıllık olarak yapılmış olsa bile, kira süresinin belli olmadığı kabul edilerek aktifleştirilen bu giderlerin beş yılda eşit tutarlarla itfa edilmesi daha uygun olabilir.

4.3- Kira Süresinin Sonradan Değişmesi Halinde Özel Maliyet Bedellerinin İtfası

Kira süresinin sonrada değişmesi hali itfa süresini etkilemez. Kira süresinin uzatılmış olması, itfa süresinin de uzayacağı anlamına gelmez. Özel maliyet bedelinin itfası bakımından asıl olan özel maliyet bedeline ilişkin harcamanın yapıldığı yıldaki kira süresidir. Özel maliyet bedeline konu olan harcama kira süresinin ilk yılında değil de izleyen yıllarda yapılmışsa, bu durumda kira süresinin bitimine kaç yıl kalmış ise bu sürede itfa işlemi tamamlanacaktır.

4.4-Kira Süresinin Dolmasından Önce Gayrimenkullerin Boşaltılması Halinde**Özel Maliyet Bedellerinin İtfası**

Kira süresi dolmadan kiralanan gayrimenkulün boşaltılması halinde, henüz itfa edilmemiş özel maliyet bedeli, boşaltma yılında tamamen itfa edilir.

4.5- Azalan Bakiyeler Yöntemiyle İtfa

Azalan bakiyeler yöntemiyle (hızlandırılmış) amortisman V.U.K. Mükerrer 315. maddesinde açıklanmıştır ve bu maddede yöntemin uygulanmasına yönelik herhangi bir iktisadi kıymet için sınırlama getirilmemiştir. Sadece bu yöntemde amortisman oranının % 50'yi aşamayacağı belirlenmiştir. Ayrıca, 333 sıra numaralı V.U.K.G.T.'nde de gayrimaddi haklar (maddi olmayan duran varlıklar) için azalan bakiyeler yöntemiyle (hızlandırılmış) amortisman uygulanmayacağı şeklinde bir açıklama yoktur.

Ancak, 1 sıra numaralı MSUGT'nde 26 numaralı maddi olmayan duran varlıklar hesap grubunda yer alan iktisadi kıymetlerin sadece normal amortisman yöntemiyle itfa edileceği, diğer bir söyleyişle faydalanma süreleri içinde veya 5 yıl içinde eşit tutarlarla itfa edileceği açıklanmıştır. MSUGT'ndeki bu açıklamalar nedeniyle maddi olmayan duran varlıklara (gayrimaddi haklara) azalan bakiyeler yöntemiyle (hızlandırılmış) amortisman ayrılamayacağı yönünde görüşler vardır.

5- ÖZEL MALİYET BEDELİ İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ DURUMLAR**5.1-Kira Süresi Dolmadan Kiralanan Şeyin Boşaltılması**

Kiralanan şeyin kira süresi dolmadan kiracı tarafından boşaltılması durumunda henüz itfa edilmemiş olan özel maliyet bedelleri boşaltma

yılında bir defada gider olarak kaydedilir.

5.2- Kira Süresinin Bir Yıl Olması

Kiralanın şeyin 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.

5.3-Kira Süresinin Sonradan Uzatılması

Özel Maliyet bedellerinin itfasında aktifleştirme yılındaki kira süresi dikkate alınır. Aktifleştirme yılından sonra taraflar arasında kira süresinde yapılan değişiklikler itfa süresini etkilemez.

5.4-Yap İşlet Devret Modelinde özel Maliyet Bedelinin İtfası

Yap İşlet Devret modelinde özellikle kamu kurum ve kuruluşlarına ait arsa ve araziler üzerine özel hukuk kişilerince yapılacak tesis veya binaların belli bir süre işletildikten sonra tekrar ilgili kamu kurum veya kuruluşuna bedelsiz devredilmesi şeklinde işlemektedir. Kiracılar tarafından yapılan bu nitelikteki harcamaların özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilerek amortisman yolu ile itfa edilmesi gerekmektedir.

5.5-Özel Maliyet İle İlgili İktisadi Kıymetin Kiralayana Devri

Özel Maliyet Bedeli konusu iktisadi kıymetin kiracı tarafından kiraya verene belli bir bedel karşılığında devredilmesi durumunda katma değer vergisinin devir bedeli üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Ancak devir bedelinin emsal bedele göre açıklanamayacak derecede düşük olmaması gerekmektedir. Devir bedelinin emsal bedele göre düşük olması ve bu düşüklüğün mükellef tarafından açıklanamaması durumunda matrah olarak emsal bedel esas alınacaktır.

Kiracı tarafından özel maliyet bedeli konusu iktisadi kıymetin kiraya verene bedelsiz olarak devredilmesi durumunda ise katma değer vergisi matrahı emsal bedel olacaktır.

Özel maliyet bedeli konusu iktisadi kıymetin kira süresinin sonunda kiracı tarafından kiraya verene bedelsiz olarak devredilmesi durumunda, bu kıymetin emsal bedeli devir tarihinde, kiraya veren tarafından aynen tahsil olunmuş kira bedeli sayılır. Devrin bu iktisadi kıymetin emsal bedelin düşük bir fiyatla gerçekleşmesi durumunda aradaki fark aynen tahsil edilen kira hükmündedir.

İktisadi kıymetin sahibinin gerçek kişi olması durumunda, kiracının iktisadi kıymet sahibine bedelsiz olarak devrettiği özel maliyet bedelini teşkil eden iktisadi kıymet aynen tahsil olunmuş kira geliri kabul edilecek, emsal bedeli üzerinden paraya çevrilip gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilecektir.

Kiraya verilen iktisadi kıymetin bir işletmeye dahil olması durumunda iktisadi kıymetin sahibinin bedelsiz olarak devraldığı özel maliyet bedelini teşkil eden iktisadi kıymetin emsal bedeli gayrimenkul sermaye iradı olarak değil, ticari kazanç olarak vergilendirilecektir.

6- ÖZEL MALİYET BEDELİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASI

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. Maddesinde Katma Değer Vergisinin Konusunu oluşturan işlemler sayılmıştır. Buna göre Türkiye'de devamlı olarak ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin, katma değer vergisinin konusuna girdiği belirtilmiştir.

Teslim ve hizmet işlemlerinde katma değer vergisi matrahının, bu işlemlerin karşılığı olan bedel olduğu, KDV Kanunu'nun 20. maddesinde açıklanmış ve bedeli bulunmayan veya bedeli bilinme-

yen işlemlerde ise matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücretin esas alınacağı ve yine bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir nedenle açıklanamadığı durumlarda matrah olarak emsal bedelin veya emsal ücretin esas alınacağı, emsal bedeli ve emsal ücretin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunacağı KDV kanunun 27. Maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca katma değer vergisinden istisna edilen teslim ve hizmetler arasında özel maliyet bedeli olarak değerlendirilen kıymetlerin devrinin vergiden istisna edileceği hükmüne yer verilmemiştir.

Belirtilen kanun hükümleri çerçevesinde katma değer vergisi mükelleflerinin kiraladıkları gayrimenkullere yaptıkları ilave kıymetlerin kira süresi sonunda belirli bir bedel karşılığında veya bedelsiz olarak devredilmesi işlemi katma değer vergisine tabi tutulacaktır. Yani işletmeler aktiflerinde bulunan kıymetleri devrederken katma değer vergisi hesaplamak zorundadırlar.

Gayrimenkullere yapılan ilave kıymetlerin bir bedel karşılığında devri halinde katma değer vergisi devir bedeli üzerinden hesaplanacaktır. Ancak devir bedeli emsal bedeline göre açık bir şekilde düşük ise bu düşüklük mükellefçe haklı bir nedenle açıklanamazsa katma değer vergisi matrahı olarak emsal bedel esas alınacaktır. Kiraya verenin KDV mükellefi olması durumunda söz konusu kıymetlerin devralınması nedeniyle ödenen katma değer vergisi üç eşit miktarda vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirim konusu yapılacaktır. (KDV Kanunu' nun 31. Maddesinin 31.12.1998 tarihine kadar yürürlükte olan maddesine göre. 22.07.1998 tarih 4369 sayılı Kanun' un 82-5/d maddesi ile KDV Kanunu'nun 31.maddesi 31.12.1998 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırıl-

mıştır. Buna göre özel maliyet bedeli niteliğindeki iktisadi kıymetlerin katma değer vergileri 01.01.1999 tarihinden itibaren bir defada indirim konusu yapılabilecektir).

7- ÖZEL MALİYET BEDELİNİN MUHASEBESİ

7.1- Özel Maliyet ile İlgili Hesaplar

7.1.1- 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 yapıp 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.

7.1.2- 268 Birikmiş Amortismanlar

Maddi olmayan duran varlık bedellerinin, kullanılabilecekleri 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.

7.2- Özel Maliyet Bedelinin

Muhasebeleştirilmesi

1- Gayrimenkulün kira süresinden

önce boşaltılması:

ABC A.Ş. 01.01.2007 de 5 yıllık süre ile kiraladığı bir gayrimenkule 2007 yılı içerisinde 10.000 TL'lik dekorasyon yaptırmıştır. Şirket 2009 yılında faaliyetine son vermiştir. Şirketin dekorasyon yapıldığı yıl içerisindeki kayıtlar ile 2007,2008 ve 2009 yıllarında yapacağı kayıtlar aşağıdaki gibidir. (KDV %18)

Kira süresi : 5 yıl

İtfa oranı : 1/5 = %20

	01.01.2007	
264 ÖZEL MALİYETLER	10.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	1.800	
100 KASA		11.800
/		

Özel maliyet bedeli niteliğindeki iktisadi kıymet satın alındığı, imal veya inşa edildiği zaman söz konusu iktisadi kıymetin bedeli kadar 264 nolu hesap ve ödenen KDV tutarı kadar 191 nolu hesap borçlandırılır; karşılığında 100,102,320 ve 258 nolu hesaplardan ilgili olanlar alacaklandırılır.

	01.01.2007	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2.000	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		2.000
/		

Dönem sonunda özel maliyet bedeli için ayrılan amortisman tutarı 770 nolu hesaba borç kaydedilir, karşılığında 268 nolu hesap aynı tutar kadar alacaklandırılır.

	01.01.2007	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2.000	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		2.000
/		

	01.01.2007	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	4.000	
689 DIŞ. OL. DIŞI GİDER VE ZARARLAR	6.000	
264 ÖZEL MALİYETLER		10.000
/		

Kiralanın gayrimenkulün kira süresinden önce boşaltılması durumunda yapılan harcamalar gayrimenkulün boşaltıldığı yılda tek seferde gider olarak dikkate alınır.

2- Kira süresinin sonradan uzatılması

İşletmenin 5 yıllığına kiraladığı bir gayrimenkul için yapmış olduğu 10.000 TL tutarındaki özel maliyet kapsamında ki harcamaları aktifleştirildikten sonra kira süresi 2. Yılın sonunda 31.12.2009 tarihinde toplamda 10 yıla çıkartılmıştır. Bu durumda 31.12.2010 tarihinde yapılacak amortisman kaydında özel maliyetlerin aktifleştirilme dönemindeki amortisman oranı dikkate alınacak ve kalan tutar buna göre itfa edilecektir.

Amortisman oranı = 1/5 = %20

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2000	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		2000

8- SONUÇ

Ticari hayatta bazı durumlarda gayrimenkulleri satın almak yerine kiralamak işletmeler açısından daha avantajlı olabilmektedir. Bundan dolayı bu durum karşımıza çok sık çıkmaktadır.

İşletmeler ticari faaliyetleri gereği kiraladıkları gayrimenkullere kullanım ihtiyaçları doğrultusunda bir takım harcamalar yapmaktadırlar. Bu yazımızda işletmelerin gerçekleştirdikleri bu harcamaların ne şekilde olabileceği, nasıl itfa edileceği ve bunun muhasebe açısından uygulanması ele alınmıştır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- Hasan ALTUNCU ve Zafer KÜTÜK, Vergisel İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi
- Doç.Dr. Aydın KARAPINAR, Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları
- Türkiye Muhasebe Standartları