



ÖZEL MALİYET BEDELİ

Senem GÖRÇEK DEVAMOĞLU^(*)

1 - GİRİŞ

Günümüzde ticari işletmeler yapacakları yatırımların türüne göre; bu yatırımlar için gerekli olan gayrimenkulleri satın almak yerine kiralama yolunu seçmekte ve kiralamış oldukları bu gayrimenkuller için faaliyetlerini sürdürürken çeşitli harcamalar yapmaktadırlar. Bizzat kiracılar tarafından yapılan bu harcamaların bir kısmı, varlıkların iktisadi değerini arttıran, ekonomik ömrünü uzatan ya da bilfiil işletmelerin faaliyetlerini icra için vücuda getirilen ve kira süresinin bitiminde kiralayana aynen devredilecek harcamalar olup 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 272'nci maddesi kapsamında özel maliyet olarak adlandırılmaktadır.

Bu çalışmada öncelikle özel maliyet bedeli kavramı açıklanacak, daha sonra kanuni dayanakları, itfası ve konu hakkında karşılaşılabilecek özellikli durumlar ayrıntılı olarak açıklanmaya çalışılacaktır.

2- ÖZEL MALİYET BEDELİ KAVRAMI

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Gayrimenkullerde veya Elektrik Üretim ve Dağıtım Varlıklarında Maliyet Bedelinin Artması" başlıklı 272'nci maddesi şu şekildedir:

"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 hızlandırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir.)

Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme

^(*) (EVD), Vergi Müdürü

hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirir. 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, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir.”

Söz konusu madde hükmüne göre bir harcamanın özel maliyet bedeli olarak nitelendirilebilmesi için normal bakım, tamir ve temizleme gibi hasılat giderlerinin aksine, ilgili gayrimenkulün ve işletme hakkına sahip olunan elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının iktisadi değerini sürekli olarak arttıran, genişleten ya da mezkur maddenin ikinci fıkrasında da belirtildiği üzere ticari faaliyeti icra için lüzumlu olan sermaye harcamalarından biri olması gerekmektedir.

Bir gayrimenkule veya elektrik üretim ve dağıtım varlığına yapılan değer arttırıcı harcamanın özel maliyet bedeli sayılabilmesi için aşağıda belirtilen şartları taşıması gerekmektedir.

- Gayrimenkul kiralanmış ya da elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için işletme hakkı verilmiş olmalıdır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 327’nci maddesi hükmünde geçen gayrimenkul tabirinin anılan Kanunun 269’uncu maddesinde hüküm altına alınmış gayrimenkul gibi değerlendirilen kıymetleri kapsayıp kapsamadığı oldukça önemlidir. Mezkûr Kanunun 327’nci maddesinde aynı

Kanun’un 269’uncu maddesinde gayrimenkul gibi değerlendirilen gemilerin ayrı olarak belirtilmesi; özel maliyet bedeli kavramına yalnız bina, arazi şeklindeki taşınmazlarla, gemilerin girdiği yoruma yol açabilmektedir. Yine 327’nci maddede yer alan kira süresinin dolmadan kiralanan şeyin boşaltılması şeklindeki ifade de bu yorumu destekler görünmektedir. Bununla birlikte, gerek vergi idaresinin yorum ve uygulaması, gerekse kazai içtihatlar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 269’uncu maddesinde sayılan iktisadi kıymetlerin özel maliyet kavramı içinde değerlendirilebileceği yönündedir¹.

- Kiralanan gayrimenkul ve işletme hakkına sahip olunan elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için harcamalar bizzat kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılmış olmalıdır.

- Harcama, kiralanın gayrimenkul veya işletme hakkına sahip olunan elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının genişletilmesi veya iktisadi kıymetinin arttırılması amacıyla yapılmalı ya da kiracının ya da işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini yürütebilmesi için oluşturulan bir tesisata ilişkin olmalıdır.

Yapılan harcamalar gayrimenkulün iktisadi kıymetini sürekli olarak arttıran, ilgili gayrimenkulün kullanım ömrünü uzatan yahut kullanma süresinde değişiklik yapan harcamalar şeklinde olacağı gibi kullanım ömründe hiçbir değişiklik yapmamakla birlikte bu sürede sağlayacağı yarar arttırıcı nitelikte de olabilir.

- Kiracı tarafından yapılan harcamalar gayrimenkulden veya işletme hakkına sahip olunan elektrik üretim ve dağıtım varlıklarından değer azalışına yol açmaksızın ayıramayacak iktisadi kıymetler olmalı ve tek başlarına bir fonksiyonu icra etmemelidirler.

¹ÖZBALCI Yılmaz, “Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamalar”, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2005, s.866, 867

Yapılan harcamaların özel maliyet bedeli olarak adlandırılabilmesi için meydana getirilen kıymetin gayrimenkulden ve işletme hakkına sahip olunan elektrik üretim ve dağıtım varlıklarından değer kaybına uğramadan ayrılamaması ve tek başına bir değer ifade etmemesi gerekmektedir. Aksi hallerde oluşturulan değer herhangi bir kıymet kaybına uğramadan gayrimenkulden ve işletme hakkına sahip olunan elektrik üretim ve dağıtım varlıklarından ayrılabiliriyorsa ve tek başına ekonomik bir kıymet taşıyorsa; ayrı ve yeni bir iktisadi kıymetin varlığı söz konusu olacaktır.

- Kiralanan gayrimenkul veya işletme hakkına sahip olunan elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan harcamalar normal bakım ve tamir gideri olmamalıdır.

3- ÖZEL MALİYET BEDELİNİN İTFA SI

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 327'nci maddesi hükmüne göre; gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve aynı kanunun 272'nci maddesinde 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.

Özel maliyet bedeli 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 'Değerleme' başlıklı üçüncü kitabının 'İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme' başlıklı ikinci bölümünde düzenlenmiş olup ilgili maddenin kanun yapısındaki yeri dikkate alındığında özel maliyet bedellerinin iktisadi kıymet olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu ne-

denle özel maliyetlerin itfasına, Vergi Usul Kanunu'ndaki genel amortisman uygulamasına paralel olarak aktife girdiği yıldan itibaren başlanmalıdır. İtfa başlangıcı için önemli olan, kiranın başlangıç tarihi değil özel maliyetin hizmet tahsisine hazır olduğu tarihtir. Nitekim Adana Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 21.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.17.02-VUK.272.327-11 sayılı muktezada, 10 yıllığına kiralanan arsa üzerine yapılan ve kira müddeti sonunda arsa sahibine bırakılacak olan fabrika binası ile idari bina inşaatı ile ilgili "Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı"nda izlenen harcamaların iktisadi kıymet için yapılan değer artırıcı nitelikteki giderlerden olması nedeniyle inşaatın bittiği yılda, özel maliyet bedeli şeklinde aktifleştirilmesi ve kira süresince eşit tutarlarda amortisman yoluyla itfa edilmesi mümkün bulunduğu açıklanmıştır.

Özel maliyet bedeline konu olan değerlerin gayrimenkulün kira süresi içinde kullanılacağı ve ilgili olduğu gayrimenkulden ayrı düşünülmemeyeceği, ayrı bir iktisadi kıymet olarak nitelendirilemeyeceği dolayısıyla kira süresinin sonunda ekonomik faydalarının olmayacağı, diğer bir ifadeyle ekonomik ömürlerinin biteceği kabul edildiğinden kira süresi içinde eşit yüzdelerle itfa edilmesi öngörülmüştür. Özel maliyet bedelleri için amortisman oranı kira süresine göre belirlendiğinden bu süreye göre tespit edilecek orandan daha düşük ya da yüksek bir amortisman oranı uygulanması imkan dahilinde değildir. Mezkur kanunun 327'inci maddesinde özel maliyet bedellerinin 'eşit yüzdeler' şeklinde itfa edileceği açıklandığından söz konusu değerler için azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılıp ayrılmayacağı konusunda tereddütler bulunmaktadır. Zira azalan bakiyeler usulünde de yüzde hep eşit

kalmakta sadece amortisman tutarları değişmektedir². Ancak uygulamada ve yazında özel maliyet bedelleri için azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılamayacağına dair görüşler yaygın olup vergi idaresinin görüşü de bu yöndedir.

3.1- Özellikli Durumlar

3.1.1- Kira Süresinin Belli Olmaması

Gayrimenkullerin kiralama sürelerinin belli olmadığı durumlarda itfa süresinin ne olacağı konusunda Vergi Usul Kanunu'nda herhangi bir düzenleme bulunmamakla birlikte Kanun koyucu bu durumu 333 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile açıklığa kavuşturmuştur. Kira süresi belli olamayan özel maliyet bedelleri mezkûr Tebliğin ekinde yer alan listenin 56'ncı satırında açıklandığı üzere 5 yıl içinde itfa edilirler.

3.1.2- Kira Süresinin Bir Yıl Olması

Kira süresinin bir yıl olması ve sözleşmede belirtilen tarihte tahliyenin gerçekleşmesinin imkân dâhilinde olduğu durumda; aktifleştirilen harcamaların dönem sonunda gider olarak yazılması gerekmektedir. Kira süresinin bir yıl olması özel maliyet bedelinin niteliğini değiştirmedinden; söz konusu değerlerin aktifleştirilmeden doğrudan gider yazılması yanlış bir uygulama olacaktır. Özel maliyet bedellerinin Kanun hükmü gereği amortisman yoluyla gider yazılması gerekmektedir³.

Genellikle uygulamada kira kontratları bir yıl için düzenlenmekle birlikte kira süresi her yılsonunda yenilenmektedir. Bu durumda kira süresinin belli olmadığı kabulü ile özel maliyet bedellerinin beş yıl içinde itfa edilmesinin uygun olacaktır.

Bununla birlikte, kira süresi bir yıl ise ve bu sürede yüksek tutarlı bir özel maliyet bedeli harcaması yapılmışsa; söz konusu değer kiracıya bedelsiz teslim edildiği değerlendirilmesi yapılacaktır. Çünkü bir yıllık kiralamalarda özel maliyet konusuna girecek harcamaların yapılması mutlak ve ticari icaplara uygun bulunmamaktadır⁴.

3.1.3- Kira Süresinin Uzun Olması

Gayrimenkul kiralamaları kimi zaman kırk, elli yıl gibi uzun sürelerle yayılmaktadır. Bu uzun süreli kiralamalarda kiracı tarafından yapılan özel maliyet bedeli harcamalarının hangi süre içerisinde itfa edilmesi gerektiğine dair Kanun'da özel bir hüküm bulunmamaktadır. Bu gibi kiralamalarda özellikle binaya yapılan tesisatın kiralanana devrine kadar yenilenmesi gerekebilir. Kira süresi çok uzun olduğundan tesisata ilişkin özel maliyet bedeli daha itfa edilmeden kullanılmaz hale geleceğinden bu tip kiralamalarda özel maliyet bedellerinin itfa süresi konusunda yazında iki farklı görüş mevcuttur.

Birinci görüşe göre, kira süresi belli olduğu durumlarda özel maliyet bedelleri Kanun hükmü gereği kira süresi ne olursa olsun bu süre içinde eşit yüzdelerle itfa edilmelidir. Özel maliyet bedellerin beş yıl içinde itfa edilme durumu ancak

²ÖZYER Mehmet Ali, "Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması", Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2008, s.797

³PAMUKÇU Ayşe, ŞENYILDIZ Mehmet "Özel Maliyet Bedeli ve İtfası", Lebib Yalkın, 2007, Sayı:40, s.180

⁴AKBULUT Ali Rıza, "Özel Maliyet Bedeli", Vergi Dünyası, Sayı:304, 2006, www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler/icerik.aspx?ID= e.t.30.08.2011

kira süresinin belli olmadığı hallerde geçerlidir. Kullanma ömrü kira süresinden az olan özel maliyet bedelleri kira süresi dolmadan kullanılmaz hale gelir ve yenilirse; söz konusu özel maliyet bedellerinin tamamının itfa edilmesi, yenileme giderlerinin özel maliyet bedeli olarak yeniden aktifleştirilerek kalan kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerekir⁵.

İkinci görüşe göre; kira süresinin oldukça uzun olduğu durumlarda kiracının meydana getirdiği bir takım özel maliyet bedelleri kira süresi içerisinde sağlam kalamaz ve kiralayana aynen devredilemez. Bu nedenle bahsi geçen özel maliyet bedelleri için genel hükümler çerçevesinde amortisman ayrılması uygun olup kira süresine göre amortisman ayrılması istenmemelidir. Söz konusu özel maliyet bedellerinin yenilendikten sonra aynen kiraya verene devrilmesi halinde, genel hükümlere göre amortisman ayrılmaya devam olunması ve son yıl bakiye değerinin tamamının ilgili yılda itfa olunması gerekmektedir⁶.

Kanunun lafzı açık olarak özel maliyet bedellerinin kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa olacağını hüküm altına almıştır. Bununla birlikte uzun süreli kiralamalarda, kullanma ömrü kira süresinden az olan özel maliyet bedelleri için genel amortisman oranlarının uygulanması konusunda Kanun koyucunun düzenleme yapmasının uygulamayı rahatlatacağı düşüncesindeyiz.

3.1.4- Kira Süresinin Sonradan Değişmesi

Özel maliyet bedellerinin itfa edilmesi için

dikkate alınacak süre özel maliyet bedelinin aktifleştirildiği dönemde kira sözleşmesinde yazılı olan süredir. Özel maliyet bedelinin aktifleştirildiği yıldan sonra kira süresinin uzatılması itfa süresinde herhangi bir değişikliğe yol açmaz. Özel maliyet bedeli başlangıçtaki kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa olunur. Ancak kira süresinin uzaması baştan belli olmayan, kira süresi içinde veya sonunda sonradan oluşan koşullar nedeniyle gerçekleşmelidir. Diğer yandan, muvazaalı durumlarda olayın özelliğine göre itfa süresi tespit edileceği tabidir.

3.1.5- Kiralanan Gayrimenkulün Kiracı Tarafından Satın Alınması

Kira süresinin bitiminden önce kiralanan gayrimenkulün kiracısı tarafından satın alınması halinde, hali hazırda itfa edilmemiş bulunan özel maliyet bedellerinin ne şekilde itfa edileceği konusunda üç farklı görüş bulunmaktadır⁷.

Birinci görüşe göre, 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 327'nci maddesinde geçen kira süresi dolmadan, kiralanan şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma yılında bir defada gider yazılır hükmü gereğince, kira süresinin bitiminden önce gayrimenkulün satın alınmasının, gayrimenkulün boşaltılması anlamına geleceğinden itfaya olanak bulunamayan özel maliyet bedellerinin bir defada gider yazılması gerekmektedir.

İkinci görüşe göre, kira müddeti süresince özel maliyet olarak adlandırıp işlem gören harcamalar, satın alma durumunda nitelik değiştirerek

⁵SÜER Nedim Tolga, "Özel Maliyet Bedellerinde Değerleme", Vergi Dünyası, Sayı:340, s.103

⁶ÖZYER Mehmet Ali, a.g.m., s.798

⁷AVCI Özcan, ÇILKOPARAN Yusuf, "Kiralanan Gayrimenkulün Kiracı Tarafından Satın Alınması Halinde Özel Maliyet Bedellerinin Durumu", 2002, Sayı:245, www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2892, e.t.30.08.2011

malik sıfatıyla sahip olunan iktisadi kıymet sayılarak gayrimenkul hesabında aktifleştirilecektir. Bu işlemin sonucunda özel maliyet bedellerinin henüz itfa edilmeyen kısmı gayrimenkul hesabına dahil edileceğinden, gayrimenkullerin tabi olduğu amortisman oranına göre itfa edilecektir.

Bizim de katıldığımız üçüncü görüş ikinci görüşle aynı temele dayanmakla birlikte, özel maliyet bedeli olarak yapılan harcamaların itfa edilmeyen kısmının niteliğine göre ayrıştırılması gerektiğini savunmaktadır. Çünkü binanın sahip olduğu faydalı ömür ile tesisat ve demirbaşın tabi olduğu faydalı ömürler birbirinden farklıdır. Buna göre özel maliyet olarak aktifleştirilen harcamaların itfa edilmeyen kısmının doğrudan gayrimenkul hesabında aktifleştirilmesi yerine yapılan harcamanın bina, demirbaş veya tesisat olarak hangi sınıfa girdiği ayrıştırılmalı ve ilgili hesapta aktifleştirilerek itfa edilmelidir.

4- ÖZEL MALİYETE KONU DEĞERLERİN KİRALAYANA DEVRİ

Çalışmanın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere özel maliyet bedeline konu olan değerler, gayrimenkulde bir değer azalışına yol açmadan ondan ayrılamayan ve tek başına bir iktisadi değer göstermeyen, başka bir deyişle Medeni Kanun'un 684'üncü maddesinde 'bütünleyici parça' olarak tanımlanan ve yerel âdetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan kıymetleri ifade etmektedir. Bu nedenle, kiracılar çoğu zaman özel maliyet bedeli harcamasına konu olan değerleri kira süresinin bitiminde kirala-

yana bırakmaktadırlar. Kiracı tarafından gayrimenkul üzerinde yapılan değişikliklerin kiralayana devir işlemi sırasında kiralayanın gerçek kişi veya iktisadi bir işletme olmasına göre vergisel açıdan farklılıklar ortaya çıkmaktadır⁸.

4.1- Kiralayanın Gerçek Kişi Olması Durumu

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun gayrimenkul sermaye iratlarında gayrisafi hasılatı düzenleyen "Gayrisafi Hasılat" başlıklı 72'nci maddesine göre;

"Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler, kira müddetinin hitamında bedelsiz (Kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır) olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, mezkûr kıymetler kiralayan bakımından, bu tarihte aynen tahsil olunmuş addolunur."

Söz konusu madde hükmüne göre, kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler daha açık bir ifadeyle özel maliyetlerin bedelsiz ya da emsal bedelinden düşük değerle kira süresinin sonunda kiralayana devri; kiralayan açısından aynen tahsil edilmiş kira geliri, net bir deyişle gayrimenkul sermaye iradidir. Ayın şeklinde tahsil olunmuş sayılan bu özel maliyet bedeline konu kıymetlerin emsal bedelinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesinin üçüncü sırasında yer alan takdir esasına göre takdir komisyonunca tespit edilmesi gerekmektedir.

⁸AKBULUT Ali Rıza, "Özel Maliyet Bedeli, Vergi Dünyası, Aralık 2006, Sayı:304, www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler/icerik.aspx?ID= e.t.30.08.2011

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi gereğince; kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler mezkûr Kanunun 70'inci maddesinde yazılı mal ve hakların kiralınması karşılığında yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapmak zorundadırlar. Yukarıda da açıklandığı üzere; söz konusu Kanun'un 72'nci maddesi, bahsi geçen kıymetler bedelsiz olarak devredildiğinde emsal bedelinin, emsal bedelinden düşük değerle devri halinde aradaki farkın kiralayan bakımından devir tarihinde aynen tahsil olunmuş gayrimenkul sermaye iradı olarak sayılacağını düzenlemiştir. Bu durumda kiracının 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesine göre; emsal bedel üzerinden gelir vergisi stopajı yapması gerekmektedir. Özel maliyet bedeline konu olan kıymetler için tespit edilen emsal bedel net tutar olacağından brüt tutar hesaplanıp bunun üzerinden tevkifat yapılmalıdır. Kiralayan ise elde ettiği gayrimenkul sermaye iradını Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'nci maddesi hükümlerine göre beyan etmesi gerekiyorsa kendisinden yapılan stopaj tutarını aynı Kanunun 121'inci maddesi gereği ödemesi gereken gelir vergisinden mahsup edebilecektir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1'inci maddesini göre; Türkiye'de ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir. Buna göre; özel maliyet bedeline konu olan iktisadi kıymetin devri işletmenin faaliyeti çerçevesinde yapılan bir teslim olduğundan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'nci maddesinin birinci bendine göre

katma değer vergisine tabi bir işlemdir. Bu nedenle, özel maliyet bedeline konu kıymeti devreden kiracıların teslim bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplamaları gerekmektedir. Bununla birlikte, özel maliyet bedeline konu kıymetin bedelsiz ya da emsaline nazaran daha düşük bir bedelle devredilmesi halinde katma değer vergisinin matrahı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 27'nci maddesinde belirtildiği üzere emsal bedel olacaktır. Kiracıların emsal bedelin tespiti için yukarıda da açıklandığı üzere takdir komisyonuna başvurmaları gerekmektedir.

Aynı Kanun'un 2'nci maddesinde trampanın iki ayrı teslim hükmünde olduğu, 8/2 maddesi ise; bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her birinin ayrı işlem olduğu ve hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirileceklerini açıklamıştır. Aynı Kanunun 1/1-f bendinde; Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların Türkiye'de kiralınması işlemlerinin katma değer vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmakla birlikte mezkûr Kanun'un 17/4-d bendi ile iktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralınması işlemleri katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. Bütün bu açıklamalar ışığında; gerçek kişi olan kiralayan, gayrimenkulünü kiralayarak Katma Değer Vergisi Kanunu'na tabi bir işlem gerçekleştirmekle birlikte eğer bu gayrimenkul herhangi bir iktisadi işletmeye ait değilse bu işlem katma değer vergisinden istisna tutulduğundan katma değer vergisi hesaplamasına gerek bulunmamaktadır.

Yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere; özel maliyet bedeline konu iktisadi kıymetin gerçek kişi kiralayana kira süresi sonunda devri işlemi için kiracının kendi tesliminden dolayı katma değer vergisi hesaplaması gerekmektedir. Ancak bu katma değer vergisinin kiralayandan tahsil edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu durum-

da kiracının yalnızca hesaplanan katma değer vergisini içeren bir fatura düzenlemesi ve tahsil edemediği katma değer vergisini kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alması gerekmektedir. Zira Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58'inci maddesi uyarınca mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmesi mümkün değildir⁹.

4.2- Kiralayanın İktisadi İşletme Olması Durumu

Kiralanan gayrimenkulün bir iktisadi işletmeye dahil olması durumunda; kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler yani özel maliyetlerin belsiz ya da emsal bedelinden düşük değerle kira süresinin sonunda kiralayana devri; kiralayan gerçek kişi ise ticari kazanç, kiralayan kurumlar vergisi mükellefi ise kurum kazancı olarak değerlendirilecektir. Tevkifat uygulaması yönünden ise yukarıda açıklanandan farklı bir durum söz konusu olacaktır. 128 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 10. bölümündeki vergi tevkifatı başlıklı 4'üncü maddesinde de açıklandığı üzere; eğer kiralayan bir gerçek kişi ise işletmesinin aktifinde kayıtlı gayrimenkulu kiraya vermesi karşılığında elde ettiği gelir, gelir vergisi kanunu yönünden ticari kazanç olarak kabul edildiğinden, gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde olmayan bu tür ödemelerden Gelir Vergisi Kanununun 94/5-a bendine göre tevkifat yapılmayacaktır.

Eğer kiralayan kurumlar vergisi mükellefi ise elde ettiği gelir 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinde ticari kazanç gibi hesaplanacağı açıklanan kurum kazancı olacaktır ve yine mezkur Tebliğ'de açıklandığı üzere; Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi uyarınca tevkifat gerçek kişilerin gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin gelir vergilerine mahsuben yapılacağından, bu hükmün kurumlar vergisine tabi mükelleflerle bir ilgisi bulunmamaktadır. Bu itibarla kurumların elde ettiği bu mahiyetteki iratlardan ödeme yapanlar tarafından tevkifat yapılmayacaktır.

Çalışmanın bir önceki bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere; kiracı tarafından gerçekleştirilen devir işlemi Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre, kiralayan açısından gayrimenkulün kiralınması ise aynı Kanunun 1/1-f bendine göre katma değer vergisine tabidir. Kiralanan gayrimenkul bir iktisadi işletmeye dâhil olduğundan mezkûr Kanunun 17/4-d bendinde hüküm altına alınan istisna bu durumda kiralayan açısından geçerli olmayacaktır. Bu nedenle, hem kiralayan hem kiracı aynı matrah üzerinden katma değer vergisi hesaplayacaklardır¹⁰.

5- SONUÇ

Ekonomik konjoktürün gereği, işletmeler yatırım-fayda analizlerinin neticesine göre bir fon dağılımı yapmaktadırlar. Doğaldır ki, malik sıfatıyla hak zilyetliği her zaman maksimum getiriye sağlamaz. Üretim öncesi dönemde negatif dışsallıklar ve yatırım maliyetleri göz önünde bulundurularak yatırım kararları verilir. Planlanan kararların

⁹AKBULUT Ali Rıza, "Özel Maiyet Bedeli", Vergi Dünyası", Aralık 2006, Sayı:304, www.vergidunyasi.com.tr/Dergilcerik.sapx?ID, e.t.30.08.2011

¹⁰AKBULUT Ali Rıza, "Özel Maiyet Bedeli", Vergi Dünyası", Aralık 2006, Sayı:304, www.vergidunyasi.com.tr/Dergilcerik.sapx?ID, e.t.30.08.2011

uygulanmasında oluşacak yüksek maliyetleri bertaraf etmek isteyen işletme sahiplerinin tercihlerini kiralama doğrultusunda kullanmaları yaygın karşılaşılan bir durumdur. Bu karar sayesinde işletme kasasından, satın alma işlemine nazaran görece daha az nakit çıkmakta ve kalan fonların daha karlı alanlarda kullanılması için fırsat doğmaktadır.

Ancak, kiralanan gayrimenkul veya işletme hakkının faaliyete hazır hale gelmesi için, kiracı tarafından kiralanan değer üzerinde bir takım harcamalar yapılması gerekmektedir. 213 sayılı VUK'un 272'nci maddesinde tanımlanan; normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışındaki, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı arttırmak maksadıyla yapılan bu harcamalar, aynı Kanunun 327'nci maddesine göre itfa edilmektedir.

VUK'un 272'nci maddesinin son fıkrasında da belirtildiği üzere mutad giderlerle özel maliyet bedeline mevzu giderlerin ayrıştırılması konusu önem arz etmektedir. Her ne kadar bu iki gider türünün ayrımı konusunda zorluklar yaşansa da art niyetli uygulamaların önlenmesi, vergi ziyaına sebebiyet vermemek ve dönemsellik kavramları gereği, harcamalar ilgili muhasebe kayıtları altında giderleştirilmelidir. Benzer bir durumda İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 06.01.2000 tarih ve B.07.4.DEF.0.35.22/1741-6015/255 sayılı bilgisayar kablolarının değerlemesi hakkındaki bir muktezada, bilgisayar kablolarının bilgisayara ait olması halinde bu kabloların maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulması, binaya ait olması halinde gayrimenkul gibi değerlendirilmesi ve amortismanına tabi tutulması, binanın kiralık olması halinde ise VUK'un 272'nci maddesinin üçüncü maddesine istinaden özel maliyet bedeliyle değerlendirilmesi gerektiği şeklinde görüş belirtmiştir.

Gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının iktisadi kıymetini devamlı olarak ar-

tırıcı harcamaların neler olduğu ve genişletme tabirinden ne anlaşılması gerektiği konusunda bir açıklama olmamakla birlikte, her olay ekonomik ve sosyal değişimler çerçevesinde revize edilerek kendine özgü koşullar içinde değerlendirilmelidir. Ayrıca, genişletmek tabirinden maksat bir gayrimenkulün kullanım alanının genişletilmesinden ziyade daha kullanışlı hale getirmek veya kullanım ömrünün uzatılması anlamlarına da gelebildiği unutulmamalıdır.

Yapılan harcamaların özel maliyet bedeli olarak değerlendirilebilmesi için meydana getirilen kıymetin gayrimenkulden ve gayrimenkul gibi değerlendirilen kıymetlerden değer kaybına uğramadan ayrılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- AKBULUT Ali Rıza, "Özel Maliyet Bedeli", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 304, 2006, www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler/icerik.aspx?ID,e.t.30.08.2011
- AVCI Özcan, ÇILKOPARAN Yusuf, "Kiralanan Gayrimenkulün Kiracı Tarafından Satın Alınması Halinde Özel Maliyet Bedellerinin Durumu", Vergi Dünyası, 2002, Sayı: 245, www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2892,e.t.30.08.2011
- ÖZBALCI Yılmaz, "Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamalar", Oluş Yayıncılık, Ankara, 2005
- ÖZYER Mehmet Ali, "Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması", Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2008
- PAMUKÇU Ayşe, ŞENYILDIZ Mehmet "Özel Maliyet Bedeli ve İtfası", Lebib Yalkın, 2007, Sayı:40
- SÜER Nedim Tolga, "Özel Maliyet Bedellerinde Değerleme", Vergi Dünyası, Sayı: 340