



ÖZEL MALİYET BEDELİ

Bülent GÜMÜŞSOY^(*)

1 - GİRİŞ

Ticari işletmeler, günümüzde, iktisadi faaliyetlerini sürdürmek için kullanacakları gayrimenkulleri satın alma yerine kiralama yolunu da tercih etmektedirler. Kiralanan gayrimenkullere kiracılar tarafından harcama yapılması ise oldukça sık rastlanan bir durumdur. Yapılan bu harcamaların bir kısmı, bu gayrimenkul varlıklarının iktisadi değerini artıran, ekonomik ömrünü uzatan ya da işletmelerin niteliğine göre faaliyetlerini icra etmeleri için kalıcı değişiklikler sağlamış olan ve mal sahibine ya da daha sonraki kiracıya aynen devredilecek olanları kapsamaktadır. Bu nitelikteki giderler hesap muhasebe sistemimizde “Özel Maliyetler Hesabı” olarak yer almaktadır ve “Özel Maliyet Bedeli” olarak değerlendirilmektedirler. Özel maliyet bedeli kapsamında yapılan harcamalar kiracı açısından duran varlık niteliğinde kabul edilmekte olup, doğrudan dönem gideri olarak kaydedilmek yerine ilgili dönemlerde giderleştirilmek üzere aktifleştirilmesi gerekmektedir.

Çalışmamızın temelini oluşturan özel maliyet bedeli uygulaması; kavram ve özellikleri ile vergi mevzuatı içindeki yeri ve son olarak da muhasebeleştirilmesi çerçevelerinde değerlendirilecektir.

2- ÖZEL MALİYET BEDELİ

Özel Maliyet Bedeli kavramına ilişkin düzenleme 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun¹ “Gayrimenkullerde veya Elektrik Üretim ve Dağıtım Varlıklarında Maliyet Bedelinin Artması” başlıklı 21.07.2005 tarih ve 5398 Sayılı Kanunun 24/b maddesi ile değişen 272’nci 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 maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkul ün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.

^(*) Vergi Müfettişi

¹ 10.01.1961 Tarih Ve 10703 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

(Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlaştırmak, 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 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 hükümdedir.

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.”

Yine aynı kanunun 21.07.2005 tarih ve 5398 Sayılı Kanunun 24/b maddesi ile değişen 327’nci maddesinde ise şu hüküm yer almaktadır;

“Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin İktisadî kıymetlerini artıran ve 272’nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira veya İşletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya İşletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya İşletme 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 kavramı ile ilgili olarak 1 sıra no’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde² şu açıklamalar yapılmıştır. “özel maliyetler 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 uzun olması durumunda da beş yılda amorti edilir.” Ve bu düzenlemelere paralel olarak MSUGT’nde 264 no’lu özel maliyet hesabına ilişkin şu şekilde açıklama yapılmıştır; “Kiralanan geliştirilmesi ve ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması için yapılan giderler ile (normal bakım, onarım ve temizleme giderleri hariç) bu gayrimenkulün kullanılması için yapılıp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan varlıkların bedelidir.”

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 ayrılamayan 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.³

3- ÖZEL MALİYET BEDELİNİN KOŞULLARI

Özel maliyet bedeli kapsamında yapılan bu harcamalar, genellikle kiralanan şeyin iktisadi değerini arttırmakta ve bir dönemden daha fazla süre içinde bu harcamalardan yararlanılmaktadır. Bu yüzden

² 26.12.1992 Tarih Ve 21447 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır

³ TOROSLU, M.Vefa. “Özel Maliyet Bedeli Uygulaması” Yaklaşım Dergisi, Kasım 2008, Sayı:191

yapılan bu harcamalar duran varlıklar niteliğindedir. Dolayısıyla doğrudan dönem gideri olarak kaydedilmek yerine, ilgili dönemlerinde aktifleştirilirler.

Bu açıklamalar ışığında bir giderin özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi için şu hususları taşıması gerekir;

1. İktisadi kıymet gayrimenkul veya gayrimenkul gibi değerlendirilen bir kıymet veya elektrik üretim ve dağıtım varlığı olması gerekir. Burada adı geçen gayrimenkul kavramı, özel hukuktaki gayrimenkul kavramına göre daha geniş olup VUK'un 269 uncu maddesinde, gayrimenkullerin mütemmim cüz'ü ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtların da gayrimenkul gibi değerlendirileceği açıklanmıştır.

Ayrıca, daha önce belirttiğimiz üzere, VUK 272'nci maddesi 21.07.2005 tarih ve 5398 sayılı kanunla değişmiş olup, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını da genişletmek ve iktisadi kıymetlerini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler de madde kapsamına alınmıştır. Buna paralel olarak da elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkını devralanların da 21.07.2005 tarih ve 5398 sayılı Kanun ile değişen VUK'un 327'nci maddesinden faydalanmaları sağlanmıştır,

Bilindiği üzere, 4046 sayılı; Özelleştirme Uygulamaları hakkında Kanunun 18 inci maddesinin A-c bendinde özelleştirme yöntemlerinden birisi olarak sayılan işletme hakkının verilmesi: "Kuruluşların bir bütün olarak veya aktiflerindeki mal ve hizmet üretim birimlerinin mülkiyet hakkı saklı kalmak kaydıyla bedel karşılığında belli süre ve şartlarla işletilmesi hakkının verilmesi" olarak tanımlanmıştır. Söz konusu tanım uyarınca, işletme hakkı devri ile yapılan özelleştirmelerde;

- Mülkiyet hakkı devredilmemekte (işletme hakkı devri yoluyla özel hukuk hükümlerine tabi tüzel kişiler yapılmış veya yapılacak tesis ve işletmelerin ve bunlara yapılacak ilave ve idame yatırımlarının mülkiyeti muhafaza edilmektedir),

- Devredilen varlık veya tesis bir bütün halinde veya aktifindeki mal ve hizmet üretim birimleri ile devredilmekte,

- Devredilen varlık veya tesis bir bedel karşılığında devredilmekte,

- Devredilen varlık veya tesisi belirli bir süre ve belirli şartlar ile devredilmektedir.

Bu açıklamalar doğrultusunda işletme hakkını alan, sözleşmede belirtilen süre için tesisi işletmek ve işletme sonucunda elde edilen semereden yararlanma hakkına sahip bulunmaktadır. İşletme hakkını alan ilgili tesisin işletilmesinde tek yetkili olup bu hakkı üçüncü bir kişiye devredemez, ilgili yasal düzenlemeye göre işletme hakkı devredilen tesisin mülkiyeti kamuya ait olup sözleşmede belirtilen sürenin sonunda söz konusu tesisin kamuya geri bırakılması gerekmektedir. Dolayısıyla burada bir kiralama söz konusudur. Buna göre İşletme hakkını devir alan şirket, sözleşme süresi boyunca yaptığı ve GVK'nın 40'ıncı ve KVK'nın 14 üncü maddelerinde belirtilen nitelikteki harcamaları gider olarak dikkate alabilecektir. Ancak normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetlerini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerin 5398 sayılı kanunla değişen VUK'un 327'nci maddesi uyarınca da özel maliyet bedeli olarak İşletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerekmektedir, işletme hakkı süresi dolmadan, kiralaan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten dolayı sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda defaten gider yazılabilecektir.

2. Giderler kiracı ya da işletme hakkını devralan tarafından yapılmalıdır.

3. Bu giderlerin gayrimenkul ya da elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının iktisadi kıymetlerini devamlı olarak artırıcı mahiyette yapılmış olması gerekir.

4. Kiracı ya da işletme hakkı sahibi tarafından yapılan harcamaların özel maliyet bedeli olarak nitelendirilmesi için, oluşturulan değer gayrimenkul veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarından değer azalışına uğramadan ayrılamaması ve ayrıca tek başına bir değer ifade etmemesi gerekir, aksi takdirde ayrı birer iktisadi kıymetin varlığı söz konusu olacaktır.

4- ÖZEL MALİYET BEDELİNİN İTFASI

213 Sayılı VUK' un 327'nci maddesine göre gayrimenkuller, gemiler ve elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının, iktisadi kıymetini artıran ve yine aynı kanunun 272'nci maddesinde yazılı olan özel maliyet bedelleri kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir.

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 nedenle özel maliyetlerin itfasına, Vergi Usul Kanunu'ndaki genel amortisman uygulamasına paralel olarak aktive 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.

4.1- Özel Maliyet Bedelinin İtfasında Süre

İtfa işlemi, kira süresi esas alınarak yapıldığına göre, süre ile ilgili aşağıda belirtilen hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir;

4.1.1- Kira Süresinin Belli Olmaması

Bahse konu kanun maddelerinde kira süresinin belli olmaması durumunda, özel maliyet bedellerinin itfası konusunda bir hüküm yoktur, ancak bilindiği üzere 5024 sayılı yasayla amortisman uygulamasında faydalı ömür sistemine geçilmiş ve bu konuda Resmi Gazetenin 28.04.2004 tarih ve 25446 sayılı nüshasında yayınlanan 333 sıra no.lu VUK Genel Tebliğinde sektörel bazda amortisman oranları belirtilmiş, bu tebliğin 56 no.lu kotunda Özel Maliyetler (Kira müddeti belli olmayanlar) için faydalı ömür 5 yıl ve normal amortisman oranı %20 olarak belirlenmiştir.

4.1.2- Kira Süresinin Bir Yıl Olması

Uygulamada kiracılar yaptıkları özel maliyet bedeline konu harcamaları bir defada itfa edebilmek için kontratlarını bir yıllık olarak yapmaktadırlar. Bununla beraber kira sözleşmelerini her yıl uzatmaktadırlar, Bu da vergi İdaresi tarafından muvazaanın olduğu şeklinde kabul edilip, kira süresinin belir-

sizleştigi kanaatine varılarak itfanın 5 yılda yapılması istenilmektedir. Bizce yapılan kira sözleşmesi ile ilgili bir muvazaa yoksa harcamalar önce özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmeli, yılsonunda ise yapılan harcamaların tamamı gider kaydedilmelidir. Ayrıca Danıştay 4. Dairesinin konu ile ilgili 21.11.1972 tarih ve 1971/4288 Esas, 1972/6765 sayılı kararı, “... Kira sözleşmesinin bir yıllık olması halinde özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilmesi gereken masrafların bir defada gider yazılması mümkündür” yönündedir.

4.1.3- Kira Süresinin Sonradan Değişmesi

Kira süresinin, imzalanan sözleşmeden daha sonra taraflarca değiştirilmesi, özel maliyet bedelinin itfası bakımından bir etki yapmayacaktır. Kanunun 327’nci maddesinde de açıkça belirtildiği üzere kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan İktisadi kıymetin 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.

4.1.4- Kira Süresinin Çok Uzun Olması

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 327’nci maddesinde özel maliyetlerin kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edileceği hükme bağlanmıştır. Bu nedenle kira süresinin özel maliyet olarak değerlendirilen iktisadi kıymetin ekonomik ömründen uzun olması durumunda da İtfanın kanun maddesinin açık hükmü gereği kira süresine bağlı olarak eşit yüzdelerle yapılması gerekir.

4.2- Özellikli Durumlar

4.2.1- 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 bulunmaktadır.⁴

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 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.

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

⁴ AVCI Özcan, ÇILKOPARAN Yusuf, “Kiralanan Gayrimenkulün Kiracı Tarafından Satın Alınması Halinde Özel Maliyet Bedellerinin Durumu”, Vergi Dünyası, 2002, Sayı: 245

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.

4.2.2- Kira Süresi Dolmadan Kiralanan Gayrimenkulün Boşaltılması

Bazı durumlarda kiralanan gayrimenkuller için kiralama süresi dolmadan kiralanan gayrimenkulün boşaltması 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 20.000 TL gider yapıp aktifleştirildiğinde, kira süresince her yıl 4.000 TL amortisman ayrılacaktır. Ancak üçüncü yıl bina boşaltılırsa geri kalan 12.000 TL (ilk iki yıl 8.000 TL itfa edilmiştir) üçüncü yılda gider yazılacaktır.

4.2.3- İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutanlarda Maliyet Bedeli Uygulanması

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 üncü madde hükümlerine göre amortisman kaydı tutmaları şartıyla amortismanlarını gider kaydedebilirler ve dolayısıyla özel maliyet bedeli uygulamasında yararlanabilirler.

4.2.4- Özel Maliyet Kapsamındaki İktisadi Kıymetlerin Faydalı Ömürlerinin Kira Süresinden Az Olması

Amortisman tabi 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.

4.2.5- Özel Maliyet Bedelinin İtfasında Azalan Bakiyeler Usulünün Kullanımı

Vergi Usul Kanunu'nun 327'nci 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 kiralanan bir binaya yapılan 1.000 TL özel maliyet niteliğindeki harcamanın itfa tutarları azalan bakiyeler usulüne göre sırayla 400, 240, 144, 86.40, 129.60 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

5- ÖZEL MALİYETE KONU İKTİSADİ KIYMETİN KİRALAYANA DEVRİ

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 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'nci maddesindeki emsal bedelin tespitine ilişkin hükümler dikkate alındığında özel maliyet bedellerinin devrinde üçüncü sıradaki takdir esasının uygulanabileceği anlaşılmaktadır.

Kiracı tarafından gayrimenkul üzerinde yapılan değişikliklerin kiralayana devir işlemi sırasında kiralayanın gerçek kişi veya iktisadi bir işletme olmasına göre vergisel açıdan farklılıklar ortaya çıkmaktadır.⁶

5.1- Kiralayanın Gerçek Kişi Olması Durumunda

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 bedelinin 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 gayri-menkule 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 Kanunun 267'nci maddesinin üçüncü sırasında yer alan takdir esasına göre takdir komisyonunca tespit edilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapmak zorunda olan kişi ve kurumların⁷ Gelir Vergisi Kanunu'nun 9 uncu maddesinin 5 inci bendinin (a) fıkrası gereği 70 inci

⁵ ÖZDEMİR, Recep. "Özel Maliyet Bedellerinde Değerleme" Vergi Dünyası, Aralık 2008, Sayı:328

⁶ AKBULUT, Ali Rıza, "Özel Maliyet Bedeli, Vergi Dünyası, Aralık 2006, Sayı:304

⁷ Gelir Vergisi Kanun'un 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, Demek Ve Vakıfların İktisadî İşletmeler, Kooperatifler, Yatırım Fonu Yönetenler, Gerçek Gelirlerini Beyan Etmeye Mecbur Olan Ticaret Ve Serbest Meslek Erbabı, Zirai Kazançlarını Bilanço Veya Zirai İşletme Hesabı Esasına Göre Tespit Eden Çiftçiler .

maddede yazılı mal ve hakların kiralınması 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'ncı maddesine göre gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edecek ve stopaj tutarını gelir vergisinden mahsup edebilecektir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1 inci maddesini göre; Türkiye'de ticarî, sınaî, zirai 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'nci 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.

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 muktezada⁸; *"Bu hüküm ve açıklamalara göre; sahibi olduğunuz arsanın "Yap-İşlet-Devret" modeline göre bir inşaat şirketine devrinden sonra söz konusu inşaat şirketince 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*

⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 11.08.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK -94/5- 12900 Sayılı Muktezası

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 Kanunun 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.

5.2- Kiralayanın İktisadi İşletme Olması Durumunda

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'nci 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. Madde-nin son paragrafında ise "yukarıda yazılı mallar ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dâhil bulundu-ğu 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 zo-runda 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 oranın-da tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır.

128 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 10 uncu bölümündeki vergi tevkifatı başlıklı 4 üncü maddesinde de açıklandığı üzere; eğer kiralayan bir gerçek kişi ise işletmesinin aktifinde kayıtlı gay-rimenkulü 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.

Kiracı tarafından gerçekleştirilen devir işlemi Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesine göre, kiralayan açısından gayrimenkulün kiralanması ise aynı Kanunun 1/1-f bendine göre katma de-ğer 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 hesaplayacaklardır.⁹

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.

⁹ AKBULUT, Ali Rıza, "Özel Maliyet Bedeli", Vergi Dünyası, Aralık 2006, Sayı:304

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'nci maddesinde yer alan *"kira süresi dolmadan kiralanan şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş 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.

İkinci görüşe göre kira döneminde yapılan özel maliyet harcamaları satın alma sonucunda Vergi Usul Kanunu'nun değerleme 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 gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerin gayrimenkulün maliyet bedeline ekleneceği hükmü yer almaktadır. Özel maliyet harcamaları binalar kapsamında aktifleştirileceği için özel maliyet bedelinin henüz itfa edilmeyen kısmı da binanın tabi olduğu amortisman oranına göre itfa edilecektir.¹⁰

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 nispetine 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 nispet 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 nispetlerin uygulanmasının kanun koyucunun gayesine uygun düşeceği, bu nedenle ödevlinin vergi dairesine başvurusu halinde takdir komisyonunca sözü geçen tesisatın değerinin tespitinden*

¹⁰ NAZALI, Ersin . "Özel Maliyet Bedeli", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:316, Aralık 2007

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.

7- ÖZEL MALİYET BEDELİNİN MUHASEBESİ

7.1- Özel Maliyet ile İlgili Hesaplar

a) 264 Özel Maliyetler

Kiralanan 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.

b) 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- Muhasebeleştirme İşlemleri

Örnek 1: ŞANAL A.Ş 01.01.2010’da 5 yıllık süre ile kiraladığı bir gayrimenkule 01.02.2010 tarihinde 50.000 TL’lik dekorasyon harcaması yapmıştır. Şirket 01.09.2012 tarihinde faaliyetine son vermiştir. Şirketin dekorasyon yapıldığı yıl içerisindeki kayıtlar ile 2010, 2011 ve 2012 yılı içerisinde yapacağı kayıtları ve ayıracığı amortisman tutarları şöyle olacaktır.

Kira süresi : 5 yıl

İtfa Oranı : $1/5 = \% 20$

01.02.2010

264 Özel Maliyetler	50.000	
191 İndirilecek KDV	9.000	
100 Kasa		59.000

31.12. 2010

770 Genel Yönetim Giderleri	10.000	
268 Birikmiş Amortismanlar		10.000

31.12. 2011

770 Genel Yönetim Giderleri	10.000	
268 Birikmiş Amortismanlar		10.000

01.09.2012

268 Birikmiş Amortismanlar	20.000	
689 Diğ. Ol.dışı Gider ve Zararlar	30.000	
264 Özel Maliyetler		50.000

Örnek 2: Üretim İşletmesi olan KAÇMAZ 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 Maliyetler	20.000	
191 İndirilecek KDV	3.600	
100 Kasa		23.600

Kiralanan gayrimenkule 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 Hizmet üretim maliyeti	2.500	
268 Birikmiş Amortismanlar		2.500

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

268 Birikmiş Amortismanlar	20.000	
264 Özel Maliyetler		20.000

Örnek 3: Yukarıdaki örnekte yer alan KAÇMAZ A.Ş. kiralamış olduğu gayrimenkule kira süresinin bitiminden önce tahliye ederse, örneğin 7'nci 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 Hizmet üretim maliyeti	5.000	
268 Birikmiş Amortismanlar		5.000
268 Birikmiş Amortismanlar	20.000	
264 Özel Maliyetler		20.000

Örnek 4: Yukarıdaki örnekte yer alan SÖMEZ A.Ş. 7. yılın sonunda kiralanan gayrimenkulden ayrılmak için gayrimenkul sahibine 6.000 TL'ye KDV sini ödeyerek gayrimenkulü boşaltmıştır. Bu durumda yapılacak kayıt şöyle olacaktır.

100- Kasa	7.080	
268 Birikmiş Amortismanlar	15.000	
264 Özel Maliyetler		20.000
391 Hesaplanan KDV		1.080
679 Olağandışı Gelir ve Kar		1.000

7.3- Özel Maliyet Bedelinin Devri**a) Bedelli Devri**

Kira süresinin sonunda kiraya verene 50.000 TL bedelli olarak devredilen özel maliyet bedelleri için, yine tamamen İtfâ edildiği düşünülerek kiracı tarafından aşağıdaki kayıt yapılmalıdır.

100 Kasa	59.000	
679 Olağandışı Gelir ve Kar		50.000
679.02 Sabit Kıymet Satışı		50.000
391 Hesaplanan KDV		9.000

b) Bedelsiz Devir

Özel maliyet konusu iktisadi değerler kira süresi sonunda kiralayana bedelsiz olarak devredilmesi durumunda, bu teslim KDVK'nın 1 inci maddesinin (a) bendi uyarınca katma değer vergisine tabi olacaktır ve bu durumda KDV matrahı İse KDVK'nın 27'nci maddesinin 1 inci fıkrası gereği emsal bedeli olacaktır. (Emsal bedelini takdir komisyonu belirler)

Örnek: DURUR Ltd. Şti, Y şahsının özel mülkiyetindeki gayrimenkulü üç yıllığına kiralamıştır ve aynı yıl bu gayrimenkule 30.000 TL tutarında özel maliyete konu harcama yapmıştır. Kira süresinin sonunda özel maliyete konu iktisadi kıymet Y şahsına bedelsiz olarak devredilmiş ve takdir komisyonunca özel maliyet bedeli 20.000 TL belirlenmiştir.

Buna göre gayrimenkul Y şahsının özel mülkiyetinde olduğu için, özel maliyete konu iktisadi kıymetin emsal bedeli, Y şahsının gayrimenkul sermaye iradı olacaktır. Bu durumda kiracının GVK'nın 94/5-a maddesi uyarınca gelir vergisi stopajı yapması gerekecektir.

Yukarıdaki örnekte söz konusu gayrimenkul bir ticari işletmenin aktifinde bulunmuş olsaydı, özel maliyete konu söz konusu iktisadi kıymet hem ilgili dönemin kazancına eklenecek hem de işletmenin sabit kıymetlerine dahil edilecektir.

Bunun yanında, kiracı ve kiraya veren bedelsiz, ancak hesaplanan katma değer vergilerini ihtiva eden fatura düzenleyeceklerdir.

8- SONUÇ

Ekonomik koşullar gereği, işletmeler yatırım-fayda analizlerinin sonuçlarına göre, ilk etapta mülkiyet edinmek yerine kiralamayı yeğleyebilmektedirler. 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. Bu tür giderler 'Özel Maliyet Bedelleri' olarak tanımlanmakta olup, yapılan harcamaların özel maliyet bedeli olarak değerlendirilebilmesi için meydana getirilen kıymetin gayrimenkulden ve gayrimenkul gibi değerlendirilen kıymetlerden değer kaybına uğramadan ayrılması gerekmektedir.

Çalışmamızda özel maliyet bedeline ilişkin madde hükümleri açıklanılmaya çalışılmış, özellikle kira sözleşmelerindeki sürelerle ilgili farklı görüşler, vergi idaresi tarafından yapılan uygulamalar ve Danıştay kararları da dikkate alınarak bir sonuca ulaşılmaya çalışılmıştır. Son olarak da kanun maddelerinin daha iyi anlaşılması amacıyla özel maliyet bedellerinin itfasının ve devir şekillerine göre kiralayan ve kiracı açısından muhasebe işlemleri yapılmıştır.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
- AKBULUT, Ali Rıza, "Özel Maliyet Bedeli, Vergi Dünyası, Aralık 2006, Sayı:304
- ALTUNCU, Hasan, KÜTÜK, Zafer, Vergisel İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Ocak 2008, Ankara
- AVCI Özcan, ÇILKOPARAN Yusuf, "Kiralanan Gayrimenkulün Kiracı Tarafından Satın Alınması Halinde Özel Maliyet Bedellerinin Durumu", Vergi Dünyası, 2002, Sayı: 245
- NAZALI, Ersin . "Özel Maliyet Bedeli", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:316, Aralık 2007
- ÖZBALCI Yılmaz; VUK Yorum ve Açıklamaları; Oluş Yayıncılık; Ağustos 2004 Ankara
- ÖZDEMİR, Recep. "Özel Maliyet Bedellerinde Değerleme" Vergi Dünyası, Aralık 2008, Sayı:328
- TOROSLU, M.Vefa. "Özel Maliyet Bedeli Uygulaması" Yaklaşım Dergisi, Kasım 2008, Sayı:191
- YETKİNER Erkan; Kamuya Alt Elektrik Üretim Tesislerinin İşletme Hakkının Özel Sektör Şirketlerine Devrinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu; Vergi Dünyası; 15 Kasım 2005