



ÖZEL MALİYET BEDELİ ve İŞLETMEYE DÂHİL İKTİSADİ KIYMETİN FAYDALI ÖMRÜNÜN KİRA SÜRESİNDEN FARKLI OLMASI HALİNDE ÖZEL MALİYET BEDELİNİN İTFASI

AMORTISATION OF LEASEHOLD IMPROVEMENT WHEN USEFUL LIFE OF AN ASSET IS DIFFERENT FROM TERM OF LEASE

Hasan POYRAZ^(*)

ÖZ

Amortisman mevzuu; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun üçüncü kitabında yer almaktadır ve vergi uygulamaları açısından önemli bir yere sahiptir. Özel maliyetler mevzuu da amortisman mevzuunun bir parçası olmakla birlikte ayrı bir öneme sahiptir. Amortismanda mülk sahiplerinin iktisadi işletmeye dahil kıymetlerini kıymetin faydalı ömrüne göre amorti etmeleri söz konusu iken; özel maliyette kiracıların kiraladıkları kıymetlere yaptıkları harcamaları kira süresine göre amorti etmeleri söz konusudur. Ancak kiracıların yaptıkları her harcamayı kira süresine göre amorti etmeleri mümkün olmamaktadır. İşletmeye dâhil iktisadi kıymetin faydalı ömrünün kira süresinden farklı olması halinde durumun özelliğine göre farklı uygulamalar olabilmektedir. Makalemizde özel maliyet bedeli genel hatları ile izah edilecek ve iktisadi kıymetin faydalı ömrünün kira süresinden farklı olması halindeki durumlara yer verilecektir.

Anahtar Kelimeler: Amortisman, özel maliyet, 333 sayılı Vergi Usul Genel Tebliği, kira süresi, Tek Düzen Hesap Planı

ABSTRACT

Amortisation issue occupies the third book of Tax Procedure Law no. 213, and is of great importance in terms of tax practices. Leasehold improvement, being a part of amortisation, is another significant subject. While a proprietor can depreciate his business asset within the useful life, a tenant can depreciate his leasehold improvements within the term of lease. However, tenants cannot depreciate

^(*) Vergi Müfettişi

every expense they have made during the term of lease. There could be different practices when useful life of an asset is different from term of lease. This study outlines the institution of leasehold improvements and provides examples of abovementioned situations.

Keywords: Amortisation, leasehold improvement, Tax Procedure General Communiqué no. 333, term of lease, uniform chart of accounts

1- GİRİŞ

Mülkiyeti işletmeye ait olmayan kiralanmış iktisadi kıymetler üzerinden amortisman ayırmak mümkün değildir. Kiralanmış iktisadi kıymetler için iktisadi kıymetin değerini artırıcı mahiyetteki harcamalar aktifleştirilecek ve kira süresi içinde “özel maliyet bedeli” olarak amortismanına tabi tutulacaktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 272. maddesinde *gayrimenkullerin kira ile tutulması halinde* normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulleri genişleten veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerin *kiracılar tarafından özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirileceği belirtilmiştir*. Ayrıca faaliyetin yürütülebilmesi için yapılan tesisata ait giderler de bu kapsamda değerlendirilecektir.

Vergi Usul Kanununun 327. maddesinde ise özel maliyet bedellerinin nasıl itfa edileceği izah edilmiştir. Buna göre; gayrimenkullerin, özel maliyet bedelleri, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilecek, kira süresi dolmadan, kiralanılan şeyin boşaltılması veya herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılacaktır.

2- ÖZEL MALİYET BEDELİNİN İTFASINDA TEMEL HUSUSLAR

- 1- Bir gayrimenkul kiralanmış olmalıdır. Gayrimenkulün sahibi tarafından yapılan giderler, özel maliyet bedeli değil, gayrimenkulün maliyetini artırıcı gider olarak dikkate alınacak ve aktifleştirilmek suretiyle amortismanına tabi tutulacaktır.
- 2- Yapılan giderlerin gayrimenkulün değerini artırıcı veya genişletici nitelikte veya kiracının faaliyetini sürdürebilmek için oluşturulan bir tesisata ilişkin olması gerekir, normal tamir, bakım ve temizleme giderleri özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmez. Zira bu giderler direk gider olarak dikkate alınacaktır.
- 3- Giderlerin bizzat kiracı tarafından yapılmış olması gerekir.
- 4- Yapılan giderler sonucunda gayrimenkulden ayrı bir sabit kıymet iktisap edilmemiş olması ve giderler ile elde edilen değerlerin gayrimenkule zarar vermeden ayrılmasının mümkün olmaması gerekir. Gayrimenkulden bağımsız bir iktisadi kıymetin ortaya çıkması durumunda özel maliyet bedeli değil yeni bir sabit kıymetin varlığı söz konusudur.¹
- 5- Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve özel maliyet bedeli olarak kaydedilen harcamalara kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Azalan bakiyeler usulünde eşit yüzdelerle itfa mümkün

¹ www.batiymm.com.tr

olmadığı için özel maliyet bedelinin itfasında azalan bakiyeler usulu kullanılamayacaktır. Bu takdirde özel maliyetlerin itfasında sadece normal amortisman uygulanır.

- 6- Kanun metninde “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.” denilmektedir. Çalışmamızın ilerleyen bölümünde tekrar anlatılacağı üzere kira süresi henüz dolmadan kiralanan şeyin boşaltılması veya kira süresinin kısaltılması söz konusu ise itfa edilmeyen kısım kiralanan şeyin boşaltıldığı veya kısaltılan kira süresinin bittiği yılda bir defada gider olarak yazılacaktır.

3- ÖZEL MALİYET BEDELİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Örnek:²

İşletme 10.01.2009 tarihinde 4 yıllığına (A) şahsına ait bir işyerini toplam 24.000 TL'ye kiralamış ve bedelin tamamını banka yoluyla ödemiştir. Söz konusu işyerinin satış mağazası olarak kullanılması amacıyla aşağıdaki harcamalar yapılmıştır:

- 500 TL tutarında aydınlatma ve yer döşemesi
- 2.000 TL tutarında asansör sistemi
- 500 TL tutarında bakım onarım ve tamir harcaması

Kiralanan yer ertesini yıl 05.01.2010 tarihinde mülk sahibi ile çıkan anlaşmazlık neticesinde boşaltılmış olup peşin ödenen kiralardan 3 yıllık kira bedeli olarak 18.000 TL geri alınmıştır.

Çözüm:

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 272.maddesine göre gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise kiracı tarafından yapılan normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün maliyet bedeline eklenir ve bu giderler “Özel Maliyet Bedeli” olarak değerlendirilir.

Söz konusu özel maliyet bedelleri, kira süresince eşit yüzdelerle itfa edilir. Ancak kira süresi belli değilse 333 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca 5 yılda itfa edilecektir. Eğer kira süresi dolmadan, kiralanan şeyin boşaltılması veya herhangi bir sebepten kiralama hakkının sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır.

² Selim Tuna, Tüm Vergisel Yönleriyle Muhasebe ve Dönem Sonu İşlemleri 2012, İstanbul

10.01.2009		
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	500	
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	5.500	
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	18.000	
102 BANKALAR		19.200
360 ÖDENECEK VERGİLER VE FONLAR		4.800
24.000*0,20 = 4.800 TL Stopaj		
24.000/48 = 500 TL aylık kira gideri		
Kiralama işleminin kayda alınması		
/		
/		
264 ÖZEL MALİYETLER	3.000	
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	500	
191 İNDİRİLECEK KDV	630	
100 KASA		4.130
Kiralanan gayrimenkule yapılan harcamaların kayda alınması		
/		
/		
31.12.2009		
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	750	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		750
3.000/4 = 750 TL		
Özel maliyet bedellerinin kiralama süresince itfa edilmesi		
/		
/		
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	6.000	
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER		6.000
Gelecek yılı ilgilendiren kira giderinin ilgili hesaba aktarılması		
/		
/		
05.01.2010		
102 BANKALAR	18.000	
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER		6.000
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER		12.000
Kiralanan yerin boşaltılması sonucu ödenen tutarın geri alınması		
/		
/		
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	750	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	2.250	
264 ÖZEL MALİYETLER		3.000
Kiralanan yer için yapılan harcamanın tamamının giderleştirilmesi		
/		
/		

4- İŞLETMEYE DÂHİL İKTİSADİ KIYMETİN FAYDALI ÖMRÜNÜN KİRA SÜRESİNDEN FARKLI OLMASI HALİNDE ÖZEL MALİYET BEDELİNİN İTFASI

1- Kira Süresi Belli İse

Vergi Usul Kanununun 327. maddesinde “Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve 272. maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir.” denilmektedir. Bu takdirde bakılacak ilk husus kira sözleşmesindeki kira süresidir. Kira süresine göre eşit yüzdelerle özel maliyet bedelleri itfa edilecektir.

Kanun maddesinde eşit bedellerle itfa edilir denildiği için özel maliyet bedellerinde azalan bakiyeler (hızlandırılmış) amortisman yöntemiyle amortisman ayrılması mümkün değildir.

2- Kira Süresi Belli Değilse

Maddeye göre özel maliyet bedelleri kira süresi içerisinde eşit yüzdelerle itfa edilecektir. Vergi idaresinin görüşüne göre özel maliyet bedellerinin itfa süresinin tespitinde öncelikle mevcut kira sözleşmesine bakılacak ve sözleşmedeki kira süresi esas alınacaktır. Ancak kira süresi belli değilse 333 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca 5 yılda itfa edilecektir.

Tekdüzen hesap planında farklı bir açıklama yer almaktadır. 264- Özel Maliyetler hesabının 1 sıra numaralı MSUGT'deki (Muhasebe Standartları Uygulama Genel Tebliği) açıklamaya göre özel maliyet bedellerinde kira süresi 5 yıldan fazla ise özel maliyet bedeli 5 yıl içinde ve eşit tutarlarla itfa edilecektir. Yani kanunda yer alan asıl ifadeye zıt, aykırı bir düzenleme mevcuttur. Gerek VUK'da gerekse 333 sıra numaralı VUK Genel Tebliğinde asıl olan kira süresidir.³

Her ne kadar 1 sıra numaralı MSUGT'deki kira süresinin 5 yıldan fazla olduğunda kira süresinin 5 yıl olarak kabulü öngörülse de bu vergi uygulamaları açısından doğru olmayacak; kanundaki madde metni ve ilgili tebliğ dikkate alınarak işlem yapılacaktır.

3- Kira Süresinin Bir Yıl Ya Da Daha Kısa Olması

Kira süresinin bir yıl ya da bir yıldan daha kısa olmasının özel maliyet bedelinin itfasına etkisi yoktur. Özel Maliyet Bedeli kira süresinde itfa edilmelidir. Burada uyulması zorunlu olan husus; bu giderlerin aktifleştirilmesinin zorunlu olduğudur. Yani bu tür giderlerin aktifleştirilmeden doğrudan sonuç hesapları ile ilişkilendirilmesi mümkün değildir. Özel Maliyet bedelleri boşaltma sırasında duruma göre kiralayan veya kiracı yönünden, gelir unsuru olarak dikkate alınacağından aktifleştirme önem arz etmektedir.

Kira süresi bir yıl olarak belirlenmekle birlikte, izleyen yıllarda yenileneceğine dair deliller varsa, bu durumda kira süresinin belirsiz kabul edilerek, özel maliyet olarak kaydedilen harcamaların, 333 seri numaralı Vergi Usul Kanunu hükmü gereği, 5 yılda amorti edilmesi gerekmektedir.⁴

4- Kira Süresi Sonradan Değişirse

Kira süresinin sonradan değişmesi halinde, özel maliyet harcamalarının itfasına ilişkin Vergi Usul Kanunu'nda bir hüküm yoktur.

³ Zafer Küçük, Hasan Altuncu, Vergisel İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi 2009, Ankara

⁴ www.muhassebevergi.com

a) Kira Süresi Kısaltılmışsa;

Sonradan yapılan değişiklikle kira süresi kısaltılmışsa; özel maliyet olarak aktifleştirilen harcamaların başlangıçta belirlenen kira süresine göre amortisman ayrılmaya devam edilmesi ve kiralanan şeyin boşaltıldığı yılda henüz itfa edilmemiş kısmın bir defada gider yazılması uygun olacaktır.

b) Kira Süresi Uzatılmışsa;

Kira süresinde yapılan değişiklik ile kira süresinin uzatılması halinde;

Özel maliyet harcamaları için henüz amortisman ayrılmasına başlanılmamışsa, itfanın yeni süreye göre yapılması,

Amortisman uygulaması başladıktan sonra kira süresi uzatılmış ise, henüz itfa edilmemiş harcamaların yeni süreye göre itfa edilmesi, daha önceden itfa edilen tutarlar için herhangi bir düzeltme kaydı yapılmaması,

İtfa süresi dolduktan sonra kira süresinin uzatılması halinde, herhangi bir düzeltme kaydı yapılmaması gerekmektedir.

Ancak özel maliyet harcamalarının daha kısa sürede amorti edilmesini sağlamaya yönelik olarak, başlangıçta kira süresinin kısa tutulması ve amortisman uygulaması başladıktan sonra kira süresinin uzatılarak, gerçek kira süresine çıkartılması gibi durumlarda, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olduğu için, yapılan özel maliyet harcamalarının gerçek kira süresinde itfa edilmesi gerekmektedir.⁵

Örnek 1⁶

(X) Ltd. Şti'nin 10 yıllığına kiraladığı gayrimenkulün iktisadi değerini artııcı harcamaların toplamı 60.000,00 TL'dir. Bu tutar "264 Özel Maliyetler" hesabına borç kaydedilmiştir.

Kiranın 3 ncü yılında, kira süresi 6 yıl olarak değiştirilmiştir.

Yapılan Harcama Tutarı..... = 60.000,00

Yıllık Amortisman Tutarı..... = 6.000,00

Kira süresinin 5 yılı boyunca yapılması gereken muhasebe kaydı

_____ / _____	
740- Hizmet Üretim Maliyeti	6.000,00
268-Birikmiş Amortismanlar	6.000,00
_____ / _____	

Kiranın son yılında (6. yılda) yapılması gereken muhasebe kaydı

Toplam Harcama Tutarı..... = 60.000,00

Bugüne Kadar Amorti Edilen Tutar..... = 30.000,00 (5 x 6.000,00=)

Amorti Edilmemiş Harcama Tutarı..... = 30.000,00 (60.000,00 – 30.000,00)

⁵ www.muhassebevergi.com

⁶ www.muhassebevergi.com

740- Hizmet Üretim Maliyeti	30.000,00	
268-Birikmiş Amortismanlar		30.000,00

Örnek 2

(A) Ltd. Şti'nin 3 yıllığına kiraladığı gayrimenkulün iktisadi değerini artırcı harcamaların toplamı 30.000,00 TL'dir. Bu tutar "264 Özel Maliyetler" hesabına borç kaydedilmiştir.

Kira süresi 3 yıl ve yapılan harcama tutarı 30.000,00 TL olduğundan, kira süresi boyunca her yıl (30.000,00/3=) 10.000,00 TL amortisman ayrılacaktır.

İlk yılın sonunda ayrılan amortismanın muhasebe kaydı

740- Hizmet Üretim Maliyeti	10.000,00	
268-Birikmiş Amortismanlar		10.000,00

Kiralamanın ikinci yılında kira süresi 5 yıl olarak yeniden düzenlenmiştir. Bu süre uzatımı sonucunda kalan kira süresi 4 yıl olmuştur.

Henüz amortisman yoluyla itfa edilmemiş harcama tutarı 20.000,00 TL'nin yeni kira süresi içinde eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle uzatımın yapıldığı yıldan itibaren kira süresince amortisman yoluyla itfa edilecek harcama tutarı her yıl için (20.000,00/4=) 5.000,00 TL olmalıdır.

Kira uzatımının yapıldığı ikinci yıldan itibaren kira sonuna kadar yapılacak muhasebe kaydı

740- Hizmet Üretim Maliyeti	5.000,00	
268-Birikmiş Amortismanlar		5.000,00

5- Kira Süresinden Önce Kiralanan Şey Boşaltırsa

Vergi Usul Kanunu'nun 327'nci maddesi hükmü gereği; 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.

6- İktisadi Kıymetin Ömrü Kira Süresinden Kısaysa

Kira süresinin uzun olması halinde kiracı tarafından yapılan ve özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen giderlerde amortisman uygulaması öteden beri önemli bir sorun olmaktadır. Örneğin 50 yıllığına kiralanan bir gayrimenkulle ilgili olarak kiracı tarafından yapılan yangın söndürme tesisat bedeli özel

maliyet bedeli olarak aktifleştirildiğinde kaç yılda itfa edilecektir? Eğer satın alınan bir bina üzerine aynı tesisat yapılmış olsaydı 333 nolu VUK genel tebliğine göre faydalı ömrü 15 olarak dikkate alınacaktı.

Bu konuda farklı görüşler ileri sürülmektedir. Bir görüşe göre; kiracılar tarafından yapılan ve özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen değer artırıcı giderlerin geçerli olan faydalı ömürlere göre itfa edilmesi gerektiği, VUK 327. madde hükmü uyarınca kira süresine göre amortisman ayırmanın, ancak bu sürenin genel nispetlere göre belirlenecek süreden daha az olması halinde geçerli olması gerektiği şeklindedir. Bu örnekte faydalı ömür 5 yıldan daha büyük olduğu için 15 yılda itfa edilmesi gerekir.

Diğer bir görüşe göre ise, başkaca bir şeye bakmadan VUK 327. maddesi hükmüne göre kira süresi ne ise o sürede itfa edilmesidir. Bu görüşe göre, örneğimizdeki yangın söndürme tesisatı, gayrimenkulün sahibi olunması halinde 15 yılda, 50 yıllığına kiralanması durumunda ise 50 yılda itfa edilecektir.⁷

Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın konuya ilişkin özelgesinde sözleşme süresi içinde yenilenmesi gereken kıymetlerin sözleşme süresinde değil faydalı ömründe itfa edileceği, sözleşme süresi içinde yenilenmesi gerekmeyen kıymetlerin ise sözleşme süresinde itfa edileceği belirtilmiştir. Adı geçen özelge aşağıdaki gibidir.

"İlgide kayıtlı yazınız ve ekinin incelenmesinden, mükellefiniz olan A.Ş.'nin, denizi doldurarak oluşturduğu dolgu sahasını (iskele ve yanaşma platformları ile ardiyeleme alanlarını..... Genel Müdürlüğünden 43 yıl boyunca kiraladığı, şirketin faaliyeti kapsamında inşa ettiği dolgu sahasının kira süresinin bitmesine 34 yıl kaldığı, söz konusu sahanın şirket tapulu malı ile bütünlüklü olduğu, dolgu sahasında ve kendi tapulu alanlarında verilen hizmetler için düz bir zemin gerekmesi nedeniyle sahalardan bir bölümünün asfaltlanıp diğer bölümlerinin betonlandığı, yapılan bu harcamalarının tümünün özel maliyet olarak aktifleştirildiği ve kira süresine eşit olarak amortisman ayrıldığı, ancak söz konusu alanlarda çalışan makineler ile konteynerlerin ağırlığı nedeniyle betonlanan veya asfaltlanan alanların 8 yıla kadar dayanabildiğinden bahisle betonlanan veya asfaltlanan alanlar için fevkalade ekonomik ve teknik amortisman uygulanıp uygulanamayacağı yönünde tereddüde düştüğü belirtilerek Başkanlığımızdan görüş istenildiği anlaşılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 272. maddesinde, normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerin gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline ekleneceği, 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 giderlerin bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirileceği ve kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderlerin de bu hükümde olduğu,

- 313. maddesinde, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi

amortisman mevzuunu teşkil edeceği ve ilgili mevzuat gereğince sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak devlete veya devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amor-

⁷ www.vergimuhasebe.com

tismanana tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç), sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortismanana tabi tutulanların, genel hükümler uyarınca ayrıca amortismanana tabi tutulamayacağı,

- 317. maddesinde, amortismanana tabi olup, yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden veya yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen veya cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanacağı,
- 327. maddesinde, gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve 272'nci maddede yazılı özel maliyet bedellerinin, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edileceği, 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 giderlerin, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılacağı

hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre, anılan şirketin kiraladığı alan üzerine yaptığı dolgu sahası için yaptığı harcamaların, özel maliyet bedeli olarak aktiveleştirilerek kira süresi boyunca eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, anılan Kanunun 313. maddesi gereği, özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortismanana tabi olan kıymetlerden, sadece sözleşme süresi içinde yenilenmesi gerekenler için genel hükümler çerçevesinde amortisman ayrılması mümkün olup, bunun dışındakiler için genel hükümler çerçevesinde amortisman ayrılmasına imkan bulunmamaktadır.

Bu çerçevede, sözleşme süresinin sonuna doğru iktisap edilen kıymetlere, söz konusu kıymetlerin sözleşme süresi içinde bir daha yenilenmesinin gerekmemesi halinde amortisman ayrılması söz konusu olmayacaktır.

Söz konusu dolgu sahasına mütemmim cüz (yol) olarak yapılan betonlama ve asfaltlama işleminin kira süresince yenilenmesi halinde bu mütemmim cüz olan yol genel hükümler çerçevesinde amortismanana tabi olabilecektir. Bu nedenle, söz konusu sözleşme süresi içinde yenilenecek olan mütemmim cüz yol için anılan işletme, 333 Sıra Nolu Vergi Usul Kanununun Genel Tebliğinin 2.1. bölümünde yollar (beton ve asfalt yol, parke yol, adi şose ve adi kaldırım ve bunlara benzeyen yollar) için belirlenen 8 yıl ve %12,5 olan faydalı ömür üzerinden amortisman ayırabilecektir. Ancak, söz konusu iktisadi kıymetin sözleşme süresi içinde bir daha yenilenmesinin gerekmemesi halinde amortisman ayrılması söz konusu olmayacaktır.

Öte yandan, Vergi Usul Kanununun 317. maddesi hükmüne göre bir iktisadi kıymet üzerinden fevkalade ekonomik ve teknik amortisman ayrılabilmesi için bu kıymetin aktifte kayıtlı olması gerekir. Anılan olayda, fevkalade ekonomik ve teknik amortisman ayrılması istenilen iktisadi kıymet kira ile tutulmuş olan yer olduğundan, bu hükmün uygulanması mümkün değildir." denilmektedir.⁸

⁸ (15.03.2010 Tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/01-MUK-1/9024 sayılı özelge)

7-40-50 Yıl Gibi Uzun Süreli Alınan İşletme Lisans Haklarının İtfası

40-50 yıl gibi uzun süreliğine alınan işletme hakkının faydalı ömre göre mi yoksa 333 sayılı Vergi Usul Genel tebliği çerçevesinde alınan(kiralanan) yıla göre mi itfa edileceği zaman zaman sorun teşkil etmiştir. Ancak vergi idaresinin bu husustaki görüşü nettir. Vergi idaresi vermiş olduğu özgelelerde işletme hakkı lisanslarının kiralama (alma) yılına göre değil de 333 sayılı Vergi Usul Genel tebliğde belirtilen faydalı ömre göre itfa edileceği belirtilmiştir.⁹

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden; ... Vergi Dairesinin ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz ve Başbakanlık Özelleştirme İdaresi Başkanlığından A.Ş.’ye ait ve Santralinin işletme hakkını 49 yıllığına satın aldığınızdan bahisle, söz konusu işletme hakkı bedelinin itfasına ilişkin olarak 49 yıllık işletme hakkı süresi veya 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde gayrimaddi haklar için tespit edilmiş bulunan 15 yıllık süreden hangisinin esas alınması gerektiği hususunda görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 269 uncu maddesinde, iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği ve gayri maddi hakların da gayrimenkuller gibi değerlendirileceği belirtilmiştir.

Mezkur Kanunun “Amortisman Mevzuu” başlıklı 313 üncü maddesinde; İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesinin amortisman mevzuunu teşkil edeceği hükme bağlanmıştır.

Kanunun 5024 sayılı Kanunla değişen 315 inci maddesine göre mükelleflerin amortisman tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri ve ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hükme bağlanmış olup söz konusu maddenin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden amortisman tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak “Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları” tespit edilmiş ve bu oranlar 333, 339, 365, 389 ve 399 sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile açıklanmıştır.

339, 365, 389 ve 399 sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekli listenin 55 inci sırasında; Gayri Maddi İktisadi Kıymetler: İşletmenin mevcut değeri, imtiyaz hakları (Franchising), patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi (Know-how), format, telif hakkı ve benzeri kalemler, lisans, kullanım hakkı ve izni veya devlet kurum ve kuruluşları tarafından verilen diğer haklar (İşletme hakkı gibi) ve bunların benzerlerinin faydalı ömrünün 15 yıl, normal amortisman oranının da %6,66 olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. Bu itibarla, aktifinizde bulunan işletme hakkının anılan listenin 55. Gayrimaddi İktisadi Kıymetler sınıflandırması uyarınca faydalı ömrünün 15 yıl ve normal amortisman oranının da % 6,66 oranı ile itfa edilmesi gerekmektedir.” denilmektedir¹⁰.

⁹ 13/05/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.10.15.02-2010.VUK.127-884-47 sayılı özelge, 19/03/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.02-VUK-21-191/16 sayılı özelge

¹⁰ 19/03/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.02-VUK-21-191/16 sayılı özelge

5- SONUÇ

Çalışmamızda izah edilmeye çalışıldığı üzere; özel maliyet bedelleri VUK'un 327. maddesine göre kiralama süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilecektir. Kiralana şeyin kiralama süresinden evvel boşaltılması halinde itfa edilmemiş kısım kiralanana şeyin boşaltıldığı yılda bir defada gider yazılacaktır.

Kira süresi belli değilse; kiralama süresinin 5 yıl olduğu kabul edilerek özel maliyet bedeli %20 oranında amortisman ayırmak suretiyle itfa edilecektir.

Kira süresinin kısaltılması durumunda; ilk yapılan sözleşmedeki kira süresine göre amortisman ayrılmaya devam edilecek, itfa edilmemiş kısım kiralanana şeyin boşaltıldığı yılda bir defada gider yazılacaktır.

Kira süresinin uzatılması durumunda; uzatılan yıla kadar ilk sözleşmedeki kira süresine göre amortisman ayrılacak, uzatılan yıldan itibaren itfa edilmemiş kısım kalan kira süresi içinde eşit olarak itfa edilecektir.

Kira süresinin çok uzun ve faydalı ömrün kira süresinde kısa olduğu durumlarda; yapılan özel maliyet kapsamındaki harcamaların itfasında sözleşme süresi içinde özel maliyet kapsamındaki harcamaların kira süresi içinde yenilenip yenilenmediğine bakılacaktır. Eğer özel maliyet kapsamındaki harcamalar sözleşmede yazan kira süresi içinde yenileniyorsa özel maliyet kapsamındaki harcamalar faydalı ömre göre itfa edilecektir. Özel maliyet kapsamındaki harcamalar sözleşmede yazan kira süresi içinde yenilmiyor ya da yenilenmesine ihtiyaç duyulmuyorsa özel maliyet kapsamındaki harcamalar kira süresine göre itfa edilecektir.

40-50 yıl gibi uzun süreliğine alınan işletme hakkı lisansları kiralama (alma) yılına göre değil 333 sayılı Vergi Usul Genel tebliğde belirtilen faydalı ömre göre (15 yıl) itfa edilecektir.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- (15.03.2010 Tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/01-MUK-1/9024 sayılı özelge)
- 13/05/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.10.15.02-2010.VUK.127-884-47 sayılı özelge ,
- 19/03/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.02-VUK-21-191/-16 sayılı özelge
- KÜTÜK Z., ALTUNCU H. Vergisel İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi 2009, Ankara
- TUNA S. Tüm Vergisel Yönleriyle Muhasebe ve Dönem Sonu İşlemleri 2012, İstanbul
- www.batiymm.com.tr, Erişim tarihi:27.10.2014
- www.muhasbevergi.com, Erişim tarihi:27.10.2014