

ÖZEL MALİYET HESABI VE ÖZELLİKLİ DURUMLAR

Hakan DEĞİRMENCI*

ÖZ

Vergi Usul Kanunu'na göre aktifte yer alan gayrimenkuller için yapılan ve bu varlıkları genişletmek veya iktisadi kıymetlerini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler maliyet bedeline eklenerek genel hükümler çerçevesinde amortisman tabi tutulması gerekmektedir. Söz konusu gayrimenkuller kira ile tutulması halinde ise bu kapsamda yapılan giderler özel maliyet hesabında aktifleştirilerek kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerekmektedir.

Anahtar Sözcükler: Özel Maliyet, Amortisman, Maliyet Bedeli, Taşınmaz Kiralama

1.GİRİŞ

İşletmeler faaliyetlerini yürütme aşamasında ihtiyaç duydukları bir kısım taşınmaz gibi varlıkları satın alabilecekleri gibi bu varlıkları kiralayarak da faaliyetlerini sürdürebilmektedir. Özellikle faaliyetlerin sürdürülmesinde gayrimenkullerin kiralınması, satın almaya kıyasla daha avantajlı olmaktadır.

Vergi mevzuatına göre gayrimenkulü genişletmek ve iktisadi kıymetini arttırmak amacıyla yapılan harcamalar gayrimenkulün maliyetine eklenir. Gayrimenkulün maliyetine eklenen bu tür harcamalar amortisman yoluyla gayrimenkulün kalan ömrüne göre itfa edilir.

İşletmeler tarafından kiralanan gayrimenkuller için ödenen kira bedelleri gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde doğrudan gider yazılabilmekte iken kiralanan bu taşınmazlar için yapılan bir kısım harcamalar da belli şartlar dahilinde doğrudan gider yazılmakta veya amortisman yoluyla dönemler itibariyle itfa edilmektedir.

Bu çalışmamızda özel maliyet hesabı ve bu hesabın itfası tüm yönleriyle birlikte açıklanmış olup özellikli durumlara yer verilmiştir.

2.ÖZEL MALİYET HESABI

1 Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde özel maliyet bedeli; *“Kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli*

* Vergi Müfettişi

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.” şeklinde ifade edilmektedir.

Özel maliyet bedeli, işletmeler tarafından kullanılmak amacıyla kiralanan gayrimenkullere, kiracı tarafından yapılan ve o gayrimenkulün iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran harcamalardır.

Özel maliyet bedelinin vergi kanunları açısından dayanağını ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 272'nci maddesi oluşturmaktadır. Söz konusu madde esasında iktisadi işletmeye dahil bulunan gayrimenkul veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan ve bu gayrimenkul ve varlıkların iktisadi değerini veya faydalı ömrünü artıran harcamaların doğrudan gider yazılmayarak gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenerek amortisman yoluyla itfasını öngörmektedir.

Kanun maddesinin uygulamasında gayrimenkuller (gayrimenkuller elektrik üretim ve dağıtım varlıkları ve gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler de kastedilmektedir.) için yapılan harcamaları üç farklı grupta değerlendirebiliriz.

Bu harcamalardan ilki gayrimenkulün iktisadi değerini veya faydalı ömrünü artırmayan ancak gayrimenkulün istenilen düzeyde fayda sağlamasını temin etmek amacıyla yapılan harcamalardır. Bu harcamalara örnek olarak küçük çaplı tamir, bakım ve onarımları verebiliriz. Örneğin işletmenin aktifinde kayıtlı bulunan satış ofisinin boyanması, duvar çatlaklarının kapatılması, elektrik tesisatının yenilenmesi vb. gayrimenkulün değerini artırmayacak harcamalar ilgili dönemde doğrudan gider olarak kayıtlara intikal ettirilebilir.

Gayrimenkuller için yapılabilecek ikinci harcama grubu ise gayrimenkulün iktisadi kıymetini artıran harcamalardır. Bu harcama türünde ise gayrimenkul için yapılan harcamalar gayrimenkulün değerinde bir artış meydana getirmektedir. Önceki örnekten devam edersek satış ofisinin içerisine dekorasyon yaptırılması, kapı, pencere, parke ve benzerlerinin yenilenmesi için yapılan harcamalar gayrimenkulün iktisadi değerini artıracığından yapılan bu tür harcamalar doğrudan gider yazılmayacaktır. Söz konusu harcamalar gayrimenkulün maliyet bedeline eklenerek gayrimenkuller için belirlenen ve bakiye amortisman süresince diğer bir ifade ile kalan faydalı ömür süresince itfa edilecektir.

Örneğin (X) İşletmesi 2010 yılında 1.800.000 TL'ye satın aldığı gemi ile yük taşımacılığı faaliyetinde bulunmaktadır. İşletme 2020 yılında söz konusu geminin eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmiş olup bu işlem için 400.000 TL harcamada bulunmuştur. 333 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği gereğince yük ve yolcu taşıma gemileri için tespit edilen faydalı ömür 18 yıl olup mükellefler %05,5 oranında amortisman ayırmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 272'nci maddesinde de belirtildiği üzere bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlalaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir. Bu kapsamda (X) işletmesi tarafından 2020 yılında gemi için yapılan harcama olan 400.000 TL söz konusu geminin maliyetine eklenecek ve geminin kalan faydalı ömrü süresince itfa edilecektir. Yani 2010 yılında satın alınan gemi için 2020 yılında yapılan harcamalar geminin geriye kalan $18-10=8$ yıllık ömrü dikkate alınarak itfa edilecektir. Bu kapsamda yapılan 400.000 TL'lik harcama için $1/8=12,5\%$ oranında amortisman hesaplanacaktır.

Gayrimenkuller için yapılabilecek son harcama grubu ise gayrimenkulün faydalı ömrünü artıran harcamalardır. Bu harcama türünde ise gayrimenkul için yapılan harcamalar gayrimenkulün hem değerinde hem de faydalı ömründe bir artış meydana getirmektedir. Yine önceki örnekten devam edersek işletmenin faaliyetini sürdürdüğü satış ofisinin depreme karşı kolonlarının güçlendirilmesi, iç ve dış cephesinin güçlendirilmesi için yapılan harcamalar gayrimenkulün faydalı ömrünü arttırdığından, yapılan bu tür harcamalar doğrudan gider yazılamayacaktır. Söz konusu harcamalar gayrimenkulün maliyet bedeline eklenerek gayrimenkuller için belirlenen amortisman süresince itfa edilecektir.

Örneğin (X) İşletmesi 2016 yılında 1.000.000 TL'ye satın aldığı ağır yük kamyonu ile yük taşımacılığı faaliyetinde bulunmaktadır. İşletme 2020 yılında söz konusu kamyonun motorunu ve kasasını yenilemiş olup bu işlem için 500.000 TL harcamada bulunmuştur. 333 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği gereğince ağır yük kamyonları için tespit edilen faydalı ömür 5 yıl olup mükellefler %20 oranında amortisman ayırmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 272'nci maddesinde de belirtildiği üzere 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. Bu kapsamda (X)

işletmesi tarafından 2020 yılında kamyon için yapılan harcama olan 500.000 TL söz konusu kamyonun maliyetine eklenecek ve kamyon için belirlenen faydalı ömür nispetinde itfa edilecektir. Yani 2020 yılında kamyon için yapılan 500.000 TL harcama kamyon için belirlenen 5 yıllık faydalı ömür dahilinde $1/5=20\%$ oranında amortisman yoluyla itfa edilecektir.

(X) işletmesi 2020 yılında, 2016 yılında aktife aldığı kamyonet için $1.000.000 \times 0,20 = 200.000$ ve 2020 yılında kamyonet için yaptığı harcamalardan dolayı $500.000 \times 0,20 = 100.000$ olmak üzere toplamda 300.000 TL amortisman ayıracaktır. İşletme 2021 yılında ise kamyonetin iktisabında ödediği bedelin tamamını 5 yıl içinde (2016,2017,2018,2019,2020) yılında itfa etmiş olacağından sadece kamyonet için yaptığı 500.000 TL harcamadan gelen 100.000 TL'yi amortisman olarak gider yazabilecektir.

Buna göre gayrimenkuller ve gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin aktife alınmalarından sonra yapılan giderler niteliğine göre maliyet bedeline dahil edilir veya genel gider olarak kaydedilirler.

Özetle;

- İktisadi kıymetin ilk iktisabı sırasında bulunmayan özelliklerin kazandırılması veya ilk iktisap sırasında bulunan özelliklerinin geliştirilmesi için yapılan giderler değer arttırıcı giderler sayılır ve amortisman süreleri iktisadi kıymetin kalan ömrüne göre belirlenir.

- İktisadi kıymetin ilk iktisabı sırasındaki beklenen ömrünü uzatmak amacıyla yapılan giderler, aktifleştirildikleri yıldan başlayarak iktisadi kıymet için belirlenen oran ve süreye göre amortisman tabi tutulur.

- İktisadi kıymet için yapılan normal bakım, onarım ve temizlik gibi giderler ise maliyet olarak kabul edilmeyip doğrudan gider olarak yazılır.

Diğer taraftan, gayrimenkuller ve gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin amortisman sürelerini tamamlayarak itfa edilmesinden sonra, ekonomik ömrünü ve değerini arttırıcı nitelikteki bütün giderler aktifleştirilir. Bu giderlerden iktisadi kıymetlerin ekonomik ömrünü uzatıcı nitelikte olanlar, iktisadi kıymete ait amortisman oran ve süresinde aktife alındığı tarihten itibaren itfa edilir. İktisadi kıymetlerin değerini arttırıcı nitelikte olanlar da iktisadi kıymetin ömrünü uzatan giderler gibi iktisadi kıymet için belirlenen oran ve sürede amortisman tabi tutulacaklardır.(Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 21.01.2019)

Vergi Usul Kanunu'nun 272'nci maddesinin üçüncü fıkrasında ise gayrimenkullerin kira ile tutulması veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkının verilmesi halinde ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderlerin bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirileceği, kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderlerin de bu hükümde olduğu belirtilmiştir.

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 mezkûr 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 kiralanan ya da elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için işletme hakkı verilmiş olmalıdır.

VUK'un 327'nci maddesi hükmünde geçen gayrimenkul tabirinin anılan Kanun'un 269'uncu maddesinde hüküm altına alınmış gayrimenkul gibi değerlendirilen kıymetleri kapsayıp kapsamadığı açık değildir.

Mezkûr Kanun'un 327'nci maddesinde Kanun'un 269'uncu maddesinde gayrimenkul gibi değerlendirilen gemilerin ayrı olarak belirtilmesi; özel maliyet bedeli kavramına yalnız bina, arazi şeklindeki taşınmazlarla, gemilerin girdiği yorumuna yol açabilmektedir. Ancak yine aynı maddede özel maliyet harcaması olarak verilen motorlu kara nakil vasıtasının motorunun yenisi ile değiştirilmesi örneğinden de görüleceği üzere, gayrimenkul tabirinin, gayrimenkuller ve gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetleri kapsadığını kabul etmek gerekir. Gerek vergi idaresinin yorum ve uygulaması, gerekse yargısal içtihatlar VUK'un 269'uncu maddesinde sayılan iktisadi kıymetlerin özel maliyet kavramı içinde değerlendirilebileceği yönündedir.

- 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, kiralanan gayrimenkul veya işletme hakkına sahip olunan elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının genişletilmesi veya iktisadi kıymetinin artırılması 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 veya kullanma süresinde değişiklik yapan harcamalar şeklinde olacağı gibi kullanım ömründe hiçbir değişiklik yapmamakla birlikte bu sürede sağlayacağı yararı artırıcı nitelikte de olabilir.

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

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 ayrılabilir 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. (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2021, 262)

Kiracının başlangıçta bulunmayan bir tertibatı gayrimenkule eklemesi ve kira süresinin sonunda bunları kiraya verene bırakmadan söküp götürmesi halinde özel maliyet bedelinden söz edilemez. Bunların amortisman mevzuuna girmesi halinde genel hükümlere göre amortismanına tabi tutulması gerekir. (Özyer, 2014, 574)

3.ÖZEL MALİYET BEDELİNİN İTFASI

3.1. Özel Maliyet Bedelinin Değerlemesi

Değerleme ile ilgili hükümlere Vergi Usul Kanunu'nun üçüncü kitabında yer verilmiş olup Vergi Usul Kanunu'nun 262'nci maddesine göre ise maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması

münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilümun giderlerin toplamını ifade eder.

Vergi Usul Kanunu'nun 262'nci maddesinde maliyet bedelinin tanımı yapıldıktan sonra aynı Kanun'un 270'inci maddesinde gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka aşağıdaki giderlerin dahil olacağı belirtilmiştir.

- Makina ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri
- Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

Ayrıca aynı maddede noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedelini ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükelleflerin serbest olduğu hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan 26.10.2021 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan ve aynı tarihte yürürlüğe giren 7338 sayılı Kanun'un 27'nci maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 262'nci maddesine aşağıdaki fıkralar eklenmiştir.

“Aşağıda sayılan giderler de maliyet bedeline dâhil edilir:

a) İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; gümrük vergileri, gümrük komisyonları, yükleme, boşaltma, nakliye ve montaj giderleri,

b) İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; resim ve harçlar, noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri,

c) İktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının; emtada emtianın stoklara girdiği tarihe kadar, diğer iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler (Faiz giderleri ile kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.),

ç) İktisadi kıymetin stoklara veya envantere alındığı tarihe kadarki depolama ve sigorta giderleri,

d) Gayrimenkullerde mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

Gayrimenkullerle doğrudan ilgili olması şartıyla, bunların envantere alındığı hesap dönemi sonuna kadar alınan hibeler maliyet bedelinden indirilir.

İktisadi kıymetin (emtia hariç) iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile ilgili olan özel tüketim vergisi, indirilemeyecek katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ile kaynak kullanımını destekleme fonunu maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.

Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Vergi Usul Kanunu’nda yapılan değişiklikle birlikte iktisadi varlıklar bazında maliyet bedelinin tespitine son verilerek maliyet bedeli ile değerlendirilecek tüm iktisadi kıymetler açısından maliyet bedeline dahil edilecek veya doğrudan gider yazılabilecek harcamalar tespit edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nun 262’nci maddesine eklenen fıkra ile maliyet bedelinin tespitinde mevcut olan tartışmalı hususlara açıklık getirilmiştir.

7338 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu’nun 262’nci maddesine eklenen fıkranın (a) bendine göre iktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; gümrük vergileri, gümrük komisyonları, yükleme, boşaltma, nakliye ve montaj giderleri maliyet bedeline dahil edilmesi gerekmektedir.

Söz konusu düzenlemeden önce Vergi Usul Kanunu’nun 270’inci maddesinde makina ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderlerinin maliyet dahil edilmesi gerektiği belirtilirken aynı Kanun’un 273’üncü maddesinde ise demirbaşın maliyet bedeline satın alma bedelinden başka komisyon ve nakliye bedelinin de dahil olduğu belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nun 262’nci maddesinde yapılan değişikliğe istinaden Vergi Usul Kanunu’nun 270’inci maddesi 7338 sayılı Kanun’un 29’uncu maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Benzer şekilde aynı Kanun’un 273’üncü maddesinin birinci fıkrasının ikinci cümlesi de *-Bunların maliyet bedeline giren giderler, satın alma bedelinden gayri komisyon ve nakliye giderleri gibi özel giderlerdir.-*yürürlükten kaldırılmıştır.

Vergi Usul Kanunu’nun 262’nci maddesine eklenen bu hükümlerle birlikte maliyet bedeli ile değerlendirilen iktisadi kıymetler için yapılan gümrük vergileri, gümrük komisyonları, yükleme, boşaltma, nakliye ve montaj giderleri maliyet bedeline dahil edilecektir.

Daha önceki düzenlemede gayrimenkul ve gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler için yapılan komisyon giderlerinin maliyet bedelini dahil edilmesinde veya genel giderler arasında gösterilmesinde mükellefler serbest

iken demirbaş eşyada bu komisyonların maliyet bedeline dahil edilmesi zorunluydu.

Yine daha önce makina ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri maliyet bedeline dahil edilmesi zorunlu iken bu kalemler dışında kalan harcamaların akıbeti hakkında bir kesinlik bulunmamaktaydı yapılan bu düzenleme ile birlikte maliyet bedeli ile değerlendirilen tüm iktisadi kıymetler için yapılan gümrük vergileri, gümrük komisyonları, yükleme, boşaltma, nakliye ve montaj giderleri maliyet bedeline dahil edileceğinden bu harcamaların da makine ve tesisatın maliyet bedeline dahil edilmesi gerekmektedir.

7338 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun 262'nci maddesine eklenen fıkranın (b) bendine göre iktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; resim ve harçlar, noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri maliyet bedeline dahil edilmesi gerekmektedir.

Daha önce belirtildiği üzere 7338 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten önce maliyet bedelinin tanımı Vergi Usul Kanunu'nun 262'nci maddesinde yapılmış olup tanımda belirtilen hususlar dışında maliyet bedeline dahil edilebilecek veya dönem gideri olarak dikkate alınabilecek harcamalar iktisadi kıymet bazında belirlenmişti.

Mülga olan Vergi Usul Kanunu'nun 270'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergilerinin maliyet bedeline dahil edilmesinde veya genel giderler arasında gösterilmesinde mükellefler serbestti.

Yapılan yeni düzenleme neticesinde iktisadi kıymetin satın alınması veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili bulunan resim ve harçlar, noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri maliyet bedeline dahil edilecektir.

Buna göre 26.10.2021 tarihi itibarıyla yapılacak tespit ve değerlemelerde daha önce dönem giderleri arasında gösterilebilecek olan resim ve harçlar, noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri maliyet bedeline dahil edilecektir.

Öte yandan öncesinde olduğu gibi iktisadi kıymetler için ödenen özel tüketim vergisinin maliyet bedeline dahil edilmesi veya genel giderler arasında gösterilmesi uygulamasına devam edilecektir.

Buna göre kiralama yolu ile edinilen taşınmazlara ilişkin olarak yapılan ve Vergi Usul Kanunu'nun 262'nci maddesine göre maliyet bedeline dahil

edilmesi gereken harcamalar özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilecektir. Ancak söz konusu madde kapsamında olmayan harcamalar genel hükümler çerçevesinde gider yazılacaktır. Örneğin ufak çaplı tamir bakım masrafları özel maliyet hesabına kaydedilmeden doğrudan gider yazılabilecektir.

3.2.Amortisman Uygulaması

Vergi Usul Kanunu'nun 272'nci maddesi gereğince aktifleştirilen özel maliyet giderleri yine aynı Kanunun 327'nci maddesi gereğince kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 327'nci maddesinde özel maliyet bedelinin eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerektiği belirtilmesine karşın azalan bakiyeler usulünde amortisman ayrılıp ayrılamayacağını tereddütlü olduğu çünkü azalan bakiyeler usulünde de yüzdenin hep eşit olduğu ancak amortisman miktarının değiştiği belirtilmektedir.(Özyer, 2014, 829)

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade ettiği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanması gerektiği belirtilmiştir.

Normal amortisman uygulamasında 1 sayısının iktisadi kıymetin Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit edilen faydalı ömrüne bölünmesi ile uygulanacak amortisman oranı tespit edilmektedir. Azalan bakiyeler usulüyle amortismanında ise her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tesbit olunur. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.

Azalan bakiyeler usulüyle amortisman uygulamasında amortisman oranı yüzde olarak her yıl aynı olmasına karşın tutar itibariyle giderek azalmaktadır. Bunun sebebi ise her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit edilmektedir. Basit bir örnekle, X taşınmazı için Hazine ve Maliye Bakanlığının tespit ettiği faydalı ömür 5 yıl olması halinde, normal amortisman uygulamasında amortisman oranı $1/5=20\%$ olacakken azalan bakiyeler usulüyle amortisman uygulamasında bu oran % 40 olacaktır. Aşağıda 100.000 TL değerindeki bir iktisadi kıymet için normal ve azalan bakiyeler usulüyle ayrılması gereken tutarlar karşılıklı olarak gösterilmiştir.

	Normal Amortisman			Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman		
	Değer	Oran	Amort. Tutarı	Değer	Oran	Amort. Tutarı
2020	100.000	%20	20.000	100.000	%40	40.000
2021	100.000	%20	20.000	60.000	%40	24.000
2022	100.000	%20	20.000	36.000	%40	14.400
2023	100.000	%20	20.000	21.600	%40	8.640
2024	100.000	%20	20.000	12.960	%40	12.960*

*Azalan bakiyeler usulüyle amortistmanda son yılda bakiye değerini tamamı itfa edilir.

Yukarıda yer alan örnekte de görüleceği üzere normal amortisman uygulamasında her yıl ayrılan amortisman yüzdesi ve amortisman tutarı eşit olmaktadır. Azalan bakiyeler usulüyle amortisman uygulamasında ise her hesaplamada dikkate alınan amortisman yüzdesi eşit olmakla birlikte ayrılan amortisman tutarı farklılık göstermektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 327'nci maddesinde ise özel maliyet bedellerinin, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edileceği hüküm altına alınmıştır. Yukarıda yer alan örnekteki 100.000 TL'nin özel maliyet bedeli olması varsayımında azalan bakiyeler usulüyle amortisman uygulamasında ayrılan amortisman tutarları eşit yüzdelerle olmadığı görülecektir. Diğer bir ifade ile 2020 yılında ayrılan 40.000 TL'lik amortisman tutarı özel maliyet bedelinin % 40'ına denk gelirken 2021 yılında ayrılan 24.000 TL'lik amortisman tutarı ise özel maliyet bedelinin % 24'üne denk gelmektedir. Aynı şekilde ayrılan amortismanlar maliyet bedelinin 2022'de %14,4'üne, 2023'te %08,64'üne ve 2024'te ise %12,96'sına denk gelmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 327'nci maddesinde de belirtildiği üzere özel maliyet bedelleri kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifade ile özel maliyet için 1'inci yıl için ayrılan amortisman tutarı ile 2'nci, 3'üncü ve son yıl için ayrılan amortisman tutarlarının eşit olması gerekmektedir. Dolayısıyla özel maliyet bedellerinin itfasında azalan bakiyeler usulüyle amortisman uygulamasının imkanı olmamakla birlikte Özyer de bu düşüncede olduğunu belirtmiştir.

4. ÖZEL MALİYET BEDELİNİN İTFASINA İLİŞKİN ÖZELLİKLİ DURUMLAR

4.1.Kira Süresinin Belli Olmaması

Özel maliyetler; kiralama yoluyla edinilen gayrimenkuller, gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler ve elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan ve bunların iktisadi kıymetini artıran harcamaların kiralama süresine göre itfa edilmesidir. Bir nevi kira süresi, yapılan harcamalar için belirlenen faydalı ömür olarak değerlendirilmektedir. Çünkü 10 yıl süre ile kiralanan taşınmaz için yapılan harcamaların tek yılda gider yazılması amortisman uygulamasına ve mükellefler arasında vergi uygulamalarının eşitliğine de aykırılık teşkil etmektedir. Aktifinde kayıtlı iktisadi kıymet için değer artırı harcamalar yapan mükellefler bunları söz konusu kıymetin faydalı ömrüne göre amortisman yoluyla itfa etmek zorundadır. Dolayısıyla özel maliyet bedellerinin kira süresine göre itfa edilmesiyle bu uyumsuzluk giderilmiş olmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 327'nci maddesi gereğince özel maliyet bedelleri kira süresine göre itfa edilecektir. Dolayısıyla işletmeler bu sürenin tespitinde tevsik edici belgeyi temin ve muhafaza etmek zorundadırlar. Sürenin tespiti kiracı ile kiralayan arasında imzalanan sözleşmelerle tevsik edilebilir.

Uygulamada kişilerin birbirleri olan güveninden kaynaklı olarak sözleşme düzenlemeyebilmekte veya ekonomik koşullar işletmenin hangi sürede faaliyet sürdürebileceğini belirleyememektedir. Bu durumda da taraftar kendi aralarında sözleşme düzenlemediğinden özel maliyet bedellerinin hangi sürede itfa edilmesi gerektiği sorusunu ortaya çıkartmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 315'inci maddesinde amortisman oranlarının iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri de dikkate alınmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirleneceği belirtilmiş olup Bakanlık yayımladığı 333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bu oranları belirlemiş ve belirlenen oranlar, iktisadi kıymetlerin kullanıldıkları yerler itibarıyla Tebliğ ekinde gösterilmiştir.

Tebliğ Ekli listenin 1-6 bölümleri arasında genel sınıflamalar yapılmış ve amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları tespit edilmiştir. Listenin diğer bölümlerinde ise sektörler itibarı ile kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları belirlenmiştir. Mükellefler, uygun amortisman oranlarını tespit ederken öncelikle, sektörel bazda tespit edilen amortisman oranlarını dikkate

alacaklar, bu ayrımlarda bulunmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak oranları, genel sınıflamada yer verilen oranlara göre tespit edileceklerdir.

333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne ekli amortisman listesinin 56 numaralı satında "Özel maliyetler (Kira müddeti belli olmayanlar)" için faydalı ömür 5 yıl ve amortisman oranı da %20 olarak belirlenmiştir.

Buna göre kira süresi belli olmayan kiralamalarda özel maliyet bedelleri 5 yıl üzerinden itfa edilecektir.

4.2.Kira Süresinin Bir Yıl Olması

Kiralamalarda genelde süre bu işlemin yapılmasından önce belirlenmektedir. Ancak bazen uygulamada kiralama süresi sözleşme ile 1 yıl olarak belirlenmekte ve sözleşmeye konulan madde ile de bu süre her yıl tekrarlanmaktadır.

Kira süresinin bir yıl olması özel maliyet bedelinin niteliğini değiştirmeden; söz konusu değerlerin aktifleştirilmeden doğrudan gider yazılması yanlış bir uygulama olacaktır. Diğer bir ifadeyle özel maliyet bedellerinin Kanun hükmü gereği amortisman yoluyla gider kaydedilerek "Kar-Zarar" hesabına aktarılması gerekmektedir.

Kiralama süresinin bir yıl olması durumunda kira süresinin belli olmadığı kabulü ile özel maliyet bedellerinin beş yıl içinde itfa edilmesi uygun olacaktır. Bununla birlikte, kira süresi bir yıl ise ve bu sürede yüksek tutarlı bir özel maliyet bedeli harcaması yapılmışsa; söz konusu değerlerin kiralayana bedelsiz teslim edilip edilmediğinin özellikle irdelenmesi gerekecektir. Çünkü kısa süreli olarak kiralanmış iktisadi kıymet için yüksek tutarlı harcamalar yapılması ticari icaplara uygun düşmeyecektir. (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2021, 263)

4.3.Kira süresinin uzaması

Kiralanmış gayrimenkuller için özel maliyet bedeli kapsamında harcamalar yapıldıktan ve aktifleştirildikten sonra çeşitli nedenlerle kira süresi uzayabilmektedir. Harcamalar yapıldıktan sonra veya özel maliyet bedellerinin kısmen amortisman yoluyla itfa edildikten sonra kira süresinin uzatılması durumunda özel maliyet bedeli, aktifleştirilen tarihte tespit edilen kira süresine göre itfa edilmeye devam edilecektir.

Örneğin 2020 yılında 5 yıllığına kiralanmış gayrimenkul için 2020 yılında 100.000 TL harcama yapılmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 327'nci

maddesinde ise özel maliyet bedellerinin, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerekeceğinden kiralanan gayrimenkul için yapılan harcamalar eşit yüzdelerle yani 1/5'e denk gelen %20 oranında itfa edilecektir. Söz konusu gayrimenkule ilişkin kira süresinin 2023 yılında 5 yıl daha uzatılması halinde kira süresi 2029 yılında sona erecektir. Ancak 2023'te kira süresinin uzatılması özel maliyet bedelinin 5 yılda itfa edilmesine engel olmayacaktır. Çünkü Kanun maddesinde özel maliyet bedellerinin kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edileceği belirtildiğinden aksi durum kanunun bu hükmüne aykırılık teşkil edecektir. Ancak kira süresi uzatıldıktan özel maliyet bedeli kapsamında yapılan ilave harcamalar kalan kira süresine göre itfa edilecektir.

4.4.Kira Süresinin Kısılması

Başlangıçta belirli bir süre ile kiralanan gayrimenkullerde kiralama süresi çeşitli sebeplerden dolayı kısaltılabilmektedir. Harcamalar yapılarak aktifleştirildikten ve amortisman hesaplandıktan sonra kira süresinin kısılması durumunda da özel maliyet bedeli harcamanın yapıldığı dönemde belirlenen kira süresine göre itfa edilecektir.

Örneğin 2017 yılında 10 yıllığına kiralanan gayrimenkul için aynı yılda yapılan 200.000 TL'lik harcama Vergi Usul Kanunu'nun 327'nci maddesi gereğince kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda gayrimenkul için yapılan harcamalar eşit yüzdelerle yani 1/10'a denk gelen %10 oranında itfa edilecektir. Söz konusu gayrimenkule ilişkin kira süresinin 2019 yılında 5 yıl kısaltılması diğer bir ifade ile 2021 yılında boşaltılması hususunda anlaşılması durumunda özel maliyet bedelinin itfasında herhangi bir değişiklik olmayacak ve %10 üzerinden amortisman hesaplanmaya devam edilecektir. 2021 yılında söz konusu gayrimenkul boşaltılacağından özel maliyet hesabının bakiye tutarının tamamı boşaltılan yılda tek seferde gider yazılacaktır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus 2019 yılında yapılan ek sözleşme ile gayrimenkulün kira süresinin yeniden belirlenmesine karşın özel maliyet bedelinin itfa süresinde herhangi bir değişiklik yapılamayacağıdır. Bunun sebebi ise Vergi Usul Kanunu'nun 327'nci maddesinde yer alan "eşit yüzdeler" ibaresinden kaynaklanmaktadır.

4.5. Gayrimenkulün Kira Süresinden Önce Boşaltılması

Vergi Usul Kanunu'nun 327'nci maddesinde gayrimenkullerin iktisadî kıymetlerini artıran ve 272'nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edileceği, kira süresi dolmadan, kiralanan gayrimenkulün boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderlerin, boşaltmanın sona erdiği yılda bir defada gider yazılacağı belirtilmiştir.

Bu kapsamda belli bir süre için kiralanan gayrimenkuller için yapılan harcamalar özel maliyet hesabında aktifleştirilerek kira süresine göre eşit yüzdelerle amortisman tabi tutulacaktır. Kiralanan gayrimenkulün çeşitli sebeplerle boşaltılması halinde ise henüz itfa edilmemiş giderler, boşaltmanın sona erdiği yılda bir defada gider yazılacaktır.

4.6. Boşaltılan Gayrimenkul İçin Amortisman Ayrılmaya Devam Edilmesi

Önceki bölümde de belirtildiği üzere Vergi Usul Kanunu'nun 327'nci maddesi gereğince kiralanan gayrimenkulün çeşitli sebeplerle boşaltılması halinde ise henüz itfa edilmemiş giderler, boşaltmanın sona erdiği yılda bir defada gider yazılacaktır. Peki boşaltılan gayrimenkule ilişkin olarak itfa edilmeyen harcamaları bir defada gider yazmak yerine amortisman uygulamasına devam edilerek itfa edilebilir mi?

Kiralanan gayrimenkulün boşaltılması sebebiyle henüz itfa edilmemiş giderlerin bir defada gider yazılacağına ilişkin düzenlemenin yer aldığı Vergi Usul Kanunu'nun 327'nci maddesinde itfa edilmeyen giderlerin boşaltmanın gerçekleştiği yılda bir defada gider yazılacağını açıklamıştır.

Buna göre kanun hükmünde yer alan “*bir defa*” ifadesi boşaltılan gayrimenkuller için amortisman uygulamasına devam edilemeyeceğini göstermekte olup maddede “*gider yazılır.*” ifadesine de yer vererek mükelleflere seçimlik hak tanınmamıştır. Keza kanun hükmünde “*yazılabilir*” ifadesine yer verilseydi itfa edilmeyen tutarlara ilişkin amortisman ayrılmaya devam edilebilir şeklinden yorum yapılabilirdi.

Öte yandan yine aynı kanun maddesinde “*boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır.*” ifadesi gereğince itfa edilmeyen tutarlar boşaltmanın gerçekleştiği yılda gider yazılacak olup ilgili yılda gider hesaplarına aktarılmayan tutarlar sonraki dönemlerde gider olarak dikkate alınamayacaktır.

4.7.İktisadi Kıymetlerin Kiralayana Bedelsiz Olarak Bırakılması

Gayrimenkul sermaye iradı, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 70'inci maddesinde yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri irtifak ve intifa hakkı sahipleri ve kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlardan oluşmaktadır.

Gayrimenkul sermaye iradında tahsilat esaslı geçerli olup gayrisafı hasılat 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedelleridir.

Aynı Kanunun 72'nci maddesine göre ayın olarak tahsil edilen kiralara, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir. Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetlerin, kira müddetinin bitiminde bedelsiz (Kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır) olarak kiralayana bırakılması halinde, söz konusu kıymetlerin kiralayana açısından, bu tarihte aynen tahsil olunmuş kira bedelleri sayılacağı, belirtilmiştir.

Özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen iktisadi kıymetlerin bedelsiz olarak iş yeri sahibine bırakılması halinde kiralayana bırakılan bu iktisadi kıymetler, Gelir Vergisi Kanunu'nu göre kira ödemesi olarak değerlendirilecektir. Vergi Usul Kanunu gereği, kiraya verenin mükellef olmaması (gayrimenkulün ticari ve zirai işletmeye dahil olmaması) halinde kiracı tarafından iktisadi kıymetlerin emsal bedelleri üzerinden gider pusulası düzenlenmesi gerekmektedir.

Buna göre; işletmelerin kiralamış olduğu gayrimenkuller için yapılan ve özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen iktisadi kıymetlerin kira süresi sonunda bedelsiz olarak kiralayana devredilmesi aynı kira ödemesi olarak değerlendirilecektir. Kiralamaya konu gayrimenkulün iktisadi işletmeye dâhil olmaması halinde, devredilen iktisadi kıymetlerin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit edilecek emsal değeri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin (1/5-a) bendi hükmüne istinaden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması ve ilgili vergi dairesi müdürlüğüne beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir. Kiralamaya konu gayrimenkulün ticari bir işletmeye dahil olması halinde kiracı tarafından mülk sahibi adına fatura düzenlenecek ancak herhangi bir tevkifat olmayacaktır.

4.8.Sökülüp Götürülmesi Ve Tekrar Kullanılması İmkani Olan Varlıklar İçin Yapılan Harcamalar

Özel maliyet bedeli uygulamasının kapsamını kiralanan gayrimenkuller için yapılan iktisadi değeri veya faydalı ömrü artıran harcamalar oluşturmakta olup normal bakım, onarım ve temizleme giderleri bu kapsamda değerlendirilmemektedir. Dolayısıyla kiralanan gayrimenkulün bütünleyici parçası¹ olmayan varlıklara yönelik yapılan harcamalar özel maliyet bedeli kapsamında değerlendirilmeyecektir. Bu harcamalar niteliğine göre ilgili hesaplarda takip edilerek söz konusu varlıklar için belirlenen faydalı ömür ölçüsünde itfa edilecektir.

Örneğin 2020 yılında 5 yıl süre ile kiralanan gayrimenkule ilişkin olarak 20.000 TL değerinde alçıpan tavan yaptırılmıştır. Yine kiralanan gayrimenkulde kullanmak üzere 20.000 TL değerinde jeneratör alınmıştır.

Kiracı tarafından yaptırılan alçıpan tavan sökülüp taşınmaya konu edilemeyeceğinden bu kapsamda yapılan harcamalar özel maliyet hesabında aktifleştirilerek kira süresine göre %20 oranında amortisman hesaplanarak itfa edilecektir. Diğer taraftan kiralanan gayrimenkulde kullanılmak üzere iktisap edilen jeneratör kira süresi sonunda alınıp başka bir yere götürülebileceğinden bu varlık özel maliyet bedeli uygulamasına konu edilemeyecek olup demirbaşlar hesabında takip edilerek genel hükümler çerçevesinde amortismanına tabi tutulacaktır. 333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği gereğince jeneratör için belirlenen faydalı ömür 10 yıl olduğundan, iktisap bedeli olan 20.000 TL yıllık %10 oranında amortisman hesaplanarak itfa edilecektir.

4.9.İktisadi Kıymetin Kiracı Tarafından Satın Alınması

İşletmeler tarafında aktifte yer alan gayrimenkul için yapılan ve gayrimenkulün değerini veya faydalı ömrünü artıran harcamalar, bu gayrimenkulün bulunduğu hesapta takip edilerek gayrimenkul için tespit edilen amortisman oranı dikkate alınarak itfa edilmektedir. Gayrimenkul kira ile edinilmesi halinde ise bu kapsamda yapılan harcamalar özel maliyet hesabında takip edilerek kira süresine göre itfa edilmektedir.

Kiralanan gayrimenkuller için yapılan harcamalar özel maliyet hesabında aktifleştirilip amortisman uygulamasına konu edildikten sonra söz konusu gayrimenkulün kiracısı tarafından satın alınması halinde, satın alma tarihine

¹ Bütünleyici parça, Medeni Kanun'un 684'üncü maddesi uyarınca, yerel adetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır.

kadar henüz itfa edilmemiş özel maliyet hesabının kapatılarak hesap bakiyesinin gayrimenkuller (bina) hesabına dahil edilmesi ve özel maliyet bedelinin henüz itfa edilmeyen kısmının da gayrimenkulün tabi olduğu amortisman oranına göre itfa edilmesi gerekmektedir.(İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 17.09.2013)

Örneğin; HD Ltd. Şti. faaliyet göstermek üzere 01.01.2019 tarihinde 10 yıllığına kiraladığı fabrika binası için aynı yıl özel maliyet bedeli kapsamında 500.000 TL harcama yapmıştır. Söz konusu şirket 01.01.2022 tarihinde anılan binayı 2.650.000 TL'ye satın alması halinde;

-Satın alma tarihi itibarıyla itfa edilemeyen 350.000 TL özel maliyet bedeli satın alınan binanın maliyetine eklenecektir. Dolayısıyla söz konusu gayrimenkul bilançoda binalar hesabında 3.000.000 TL üzerinden kayıtlara alınacaktır.

-Satın alma tarihi itibarıyla henüz itfa edilemeyen özel maliyet bedeli binalar hesabına dahil edileceğinden bu tutarlar 333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Gereğince binalar için tespit ve ilan edilen amortisman oranına göre itfa edilecektir. Şirketin normal amortisman uygulamasını tercih ettiği varsayımı altında 2022 yılı için ayırabileceği amortisman tutarı $3.000.000 \times 0,02=60.000$ TL olacaktır.

4.10.Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kapsamında Yapılan Harcamalarda Özel Maliyet

Gelir vergisi kapsamında ticari kazancın tespitinde indirimi kabul edilen giderlere Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinde yer verilirken indirimi kabul edilmeyen ödemelere ise aynı Kanun'un 41'inci maddesinde yer verilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesine göre vergilendirilmesi gereken safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanmaktadır. Kurumlar vergisi mükellefleri kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinde belirtilen giderlere ilave olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinde belirtilen giderleri de ayrıca indirebilecektir. Ancak kazancın tespitinde indirim olarak kabul edilmeyen ödemelerin tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinde hükümler yerine Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesindeki hükümleri dikkate alacaklardır.

Öte yandan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 11.12. numaralı bölümünde

yer alan açıklamalar gereğince kanunen yasaklanmış fiiller nedeniyle katlanılan giderler ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili giderler niteliğinde olmadığından, bu giderlerin gelir ve kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir.

Buna göre Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan hükümler gereğince kazancın tespitinde indirim kabul edilmeyen harcamalar özel maliyet bedeli kapsamında değerlendirilemeyecektir.

Örneğin kiralanan gayrimenkullere ilişkin İmar Kanunu'na aykırı ek kat ilave edilmesi halinde yapılan bu harcama kanunen yasaklanmış fiiller nedeniyle katlanılan giderler olarak değerlendirileceğinden bu kapsamda yapılan harcamalar özel maliyet bedeli ile ilişkilendirilemeyeceği gibi kazancın tespitinde de gider olarak dikkate alınamayacaktır.

4.11. Yapılan Harcamaların Kiradan Mahsup Edilmesi

Uygulamada kiracı kiraladığı gayrimenkuller için yaptığı harcamaları kiradan mahsup edebilmektedir. Bu kapsamda yapılan harcamaların mahiyetine göre vergisel yönden yapılacak işlemlerde de farklılar teşkil edecektir.

Buna göre gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi kıymeti artıracak harcamalar kapsamında olmaması şartıyla, kiracı tarafından kiralanan gayrimenkul için kira bedeline karşılık yapılan tadilat, tamirat ve benzeri harcamalar özel maliyet bedeli kapsamında değerlendirilmeyecektir. Bu kapsamda yapılan harcamalar kiralayana yapılan aynı ödemeler kapsamında değerlendirileceğinden hesaben yapılan kira ödemesi olarak kabul edilen bu tutarlar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (5/a) bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 07.09.2020) Kiracı tarafından bu kapsamda yapılan harcamalar ise brüt tutar üzerinden dönem gideri olarak dikkate alınabilecektir.

Kiracı tarafından kira bedeline karşılık gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde yapılan harcamalara ise kiracı açısından özel maliyet bedeli olarak kabul edilecektir. Yapılan harcamalar özel maliyet hesabında aktifleştirilerek kira süresine göre itfa edilecektir. Gayrimenkule ilave edilen değerlerin ise kiraya veren açısından kiralama işleminin bitimine isabet edecek vergilendirme döneminde tespit edilecek değerleri üzerinden kira süresinin sona erdiği dönemin geliri sayılmak suretiyle, aynen tahsil edilen kira bedeli olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 85

ve 86'ncı maddesi hükümleri dikkate alınmak suretiyle, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekecektir. Söz konusu gelir üzerinden yapılması gerekli tevkifat yükümlülüğü ise, gelirin elde edilmiş sayıldığı, başka bir ifade ile kiralama işleminin sona erdiği dönem itibarıyla doğacaktır. (Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığı, 09.04.2018)

4.12. Faydalı Ömrü Kira Süresinden Kısa Olan Varlıklar İçin Yapılan Harcamalar

Vergi Usul Kanunu'nun 272'nci maddesi gereğince 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.

Uygulamada uzun süreli kiralamalarda amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yenilenebilmesi bazen zorunlu hale gelebilmektedir. Bu kapsamda kiralanılan varlığın iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerden olmakla birlikte faydalı ömrü kira süresinden daha kısa bir süre olarak belirlenmiş olan ve sözleşme süresinde yenilenmesi de gerekebilecek olan özel maliyet niteliğindeki sabit kıymet oluşturabilecek harcamalar, kira süresine göre değil de faydalı ömrü dikkate alınarak itfa edilecektir. Vergi idaresinin konuya ilişkin olarak verdiği özelgenin özetine aşağıda yer verilmiştir.

"...Bu hükümlere göre, 17/02/2012 tarihli ve 2011.VUK-127-914-22/291 sayılı özalgemizin; "... Limanının ... yıl süre ile işletme hakkının devrine ilişkin imtiyaz sözleşmesi çerçevesinde, şirketinizce gayrimenkulleri genişletmek veya fonksiyon veya yarar artırıcı nitelikte olanlar ve faaliyetinizi icra için vücuda getirdiğiniz tesisata ait giderlerden, sabit kıymet niteliği taşıyan yatırımların özel maliyet bedeli ile değerlendirilmek suretiyle, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerekmektedir." paragrafında geçen "kira süresi" ibaresinin "liman işletme imtiyaz hakkı süresi" olarak anlaşılması gerekmektedir.

Öte yandan, imtiyaz sözleşmesi ile işletme hakkı kapsamında kiralanılan tesis üzerinde yer alan gayrimenkuller ile gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlere ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu'nun 272'nci maddesi kapsamında yapılan ve normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışındaki sabit kıymet niteliği taşıyan harcamalar özel maliyet bedeli ile değerlemek

suretiyle, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilecek olup, bu kapsamda amortismanına tabi tutulan iktisadi kıymetler ayrıca genel hükümlere göre amortismanına tabi tutulmayacaklardır. Özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortismanına tabi tutulan iktisadi kıymetlerden sadece sözleşme süresi içinde yenilenmesi gerekenler ile kullanım ömrü kira süresine göre daha uzun olan ve kira dönemi bittikten sonra da işletmenin (kiracının) kullanımında (aktifinde) olabilecekler, genel hükümlere göre amortismanına tabi tutulacaklardır. Bu itibarla, sözleşme süresinin sonuna doğru iktisap edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin sözleşme süresi içinde bir daha yenilenmesinin gerekmemesi halinde, genel hükümlere göre amortisman ayrılması söz konusu olmayacaktır.

Bu açıklamalara göre, limanın iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerden olmakla birlikte faydalı ömrü liman işletme imtiyaz hakkı sürenizden daha kısa bir süre olarak belirlenmiş olan ve sözleşme süresinde yenilenmesi de gerekebilecek olan özel maliyet niteliğindeki sabit kıymet oluşturabilecek yatırımlarınızın, imtiyaz sözleşmenizin süresine göre değil de faydalı ömrü dikkate alınmak suretiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 313'üncü ve müteakip maddelerinde yer alan genel amortisman hükümleri uygulanmak suretiyle itfası gerekmektedir. (Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı, 17.04.2014)

4.13. 49 Yıllığına Verilmiş Elektrik Üretim Lisansı Kapsamındaki Elektrik Üretim Tesisinin İtfası

333 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne ekli listenin 1-6 bölümleri arasında genel sınıflamalar yapılmış ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları tespit edilmiştir. Listenin diğer bölümlerinde ise sektörler itibarı ile kullanılan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları belirlenmiştir. Mükellefler, uygun amortisman oranlarını tespit ederken öncelikle, sektörel bazda tespit edilen amortisman oranlarını dikkate alacaklar, bu ayrımlarda bulunmayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak oranları, genel sınıflamada yer verilen oranlara göre tespit edeceklerdir.

Öte yandan, 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki listenin "Gayrimaddi İktisadi Kıymetler" başlıklı 55'inci bölümünde; işletmenin 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 benzerleri için faydalı ömür olarak 15 yıl, normal amortisman oranı olarak da % 6,66 oranı belirlenmiştir.

Bu itibarla, elektrik üretim lisans hakkının anılan listenin 55. Gayrimaddi İktisadi Kıymetler sınıfında değerlendirilerek faydalı ömrünün 15 yıl ve normal amortisman oranının da % 6,66 oranı ile itfa edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, elektrik üretim tesisinin inşa edildiği arazinin;

- Mülkiyetinin mükellefe ait olması durumunda, söz konusu tesisin amortismanına tabi iktisadi kıymet olarak aktifleştirilmesi gerekmekte olup, öncelikle sektörel bazda (45.1 Elektrik Üretimi bölümünde) tespit edilen amortisman oranlarını dikkate alınması, bu ayrımlarda bulunmayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak oranları genel sınıflamada yer verilen oranlara göre tespit edilmesi,

- Arazinin kiralanması halinde ise elektrik üretim tesisi için yapılan harcamaların özel maliyet olarak aktifleştirilmesi gerekmekte olup, söz konusu elektrik üretim tesisi ile bilimum iktisadi kıymetleri (söz konusu elektrik üretim tesisini genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderlerin), şirket kayıtlarında Vergi Usul Kanunu'nun 272'nci maddesi uyarınca "özel maliyet bedeli" olarak aktifleştirilmesi ve aktifleştirilen tutarın anılan Kanun'un 327'nci maddesine göre üretim lisansının geri kalan süresi boyunca ve eşit yüzdeler halinde itfa edilmesi, gerekmektedir.

Ayrıca, ilgili mevzuat gereğince sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak devlete veya devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden;

a) Sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortismanına tabi tutulanlar ayrıca genel hükümlere göre amortismanına tabi tutulmayacaklardır.

b) Sözleşme süresi içinde sadece yenilenmesi gereken amortismanına tabi iktisadi kıymetler genel hükümlere göre amortismanına tabi tutulacaklardır.

Sözleşme süresi sonunda tesisin imtiyazı veren kurum ya da kuruluşa yeni olarak devri gerekmekte ise bir başka ifadeyle iktisadi kıymetlerin sözleşme uyarınca süre sonunda yeni olarak devredilmeleri gerektiği için işletme süresi içinde yenilenmeleri gerekiyorsa bu takdirde yenilenecek iktisadi kıymetler amortismanına tabi tutulacak, en son alınan ve ekonomik ömrünü tamamlamadan yeni olarak teslim edilenler için amortisman ayrılmayacaktır.(İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 11.05.2012)

4.14. Kiralanan Varlıkların Hasara Uğraması

Kiralanan gayrimenkullerde yangın deprem sel vb. afetler dolayısıyla biz zayinin oluşması halinde bu varlıkların eski haline getirilmesi için yapılan harcamaların da özel maliyet kapsamında aktifleştirilip kira süresine göre amortismanına tabi tutulması gerekmektedir.

İmalathane olarak kullanılan kiralık gayrimenkulde çıkan yangın sonrası çatı, bina duvarı, elektrik tesisatı vb. oluşan hasarın giderilmesi amacıyla yenilenme aşamasında yapılan giderler için sigorta şirketi tarafından poliçeye istinaden belli tutarın karşılanacağı belirtilerek yapılan giderlerin doğrudan gider olarak yazılıp yazılmayacağı hususunda görüş talep eden mükellefe vergi idaresi tarafından verilen özgelgenin özetine aşağıda yer verilmiştir.

“...Buna hüküm ve açıklamalara göre,

- Yangın sonucu ... şirketinden alınacak tazminatların tahakkuk ettiği dönemin kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir.

- Kiraladığımız iş yerinde yangın nedeniyle hasar gören çatı, bina duvarı, elektrik tesisatı için yapılan giderlerin özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmesi ve aktifleştirilen bu tutarların, kira süresinin belli olması halinde kira süresinde, kira süresinin belli olmaması halinde ise 5 yılda eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerekmektedir.

- Söz konusu harcamalardan kiraladığımız işyerinin değerini artırıcı nitelikte olmayanların ise Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında kurum kazancının tespitinde dönem gideri olarak değerlendirileceği tabiidir.(Uşak Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, 14.11.2019)

5.SONUÇ

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre 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 eklenmesi gerekmektedir. Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bu kapsamdaki giderler giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir.

Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran 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.

KAYNAKÇA

1 Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (1992, 26 Aralık. Resmi Gazete (Mükerrer Sayı: 21447)

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (2007, 03 Nisan). Resmi Gazete (Sayı: 26482)

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (1961, 10 Ocak). Resmi Gazete (Sayı: 10705)

333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği(2004, 28 Nisan). Resmi Gazete (Sayı: 25446)

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (2006, 21 Haziran). Resmi Gazete (Sayı: 26205)

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı (07.09.2020) 27575268-105[327-2019-260]-E.232710 sayılı özelge

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı(21.01.2019) 27575268-105[313-2017-388]-28530 sayılı özelge.

Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı (17.04.2014) 58889402-105[327-2013/127-914-B]-36 sayılı özelge.

Beyanname Düzenleme Rehberi (2021). Ankara : Vergi Müfettişleri Derneği

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (11.05.2012) B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1601 sayılı özelge.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı(17.09.2013)11395140-105[327-2012/VUK-1- . . .]-1506 sayılı özelge

Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığı (09.04.2018). 47285862-120[72-2014/04-9]-18796 sayılı özelge.

Özyer, Mehmet Ali(2014). *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Ankara : Hesap Uzmanları Derneği

Uşak Defterdarlık Gelir Müdürlüğü (14.11.2019).52796708-130-E.20279 sayılı özelge