

GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN ÖZEL MALİYET BEDELİ

SAKIP ŞEKER *

A. ÖZEL MALİYET KAVRAMI

Özel maliyet bedeli, iktisadi bir işletmede kullanılmak amacıyla kiralanan gayrimenkullerin iktisadi kıymetlerini **devamlı olarak artırmak amacıyla** kiracı tarafından yapılan giderler toplamıdır. Mükellefler kiraladıkları iktisadi kıymetlerin normal bakım, onarım ve temizleme giderleri dışındaki harcamalarını aktifte "özel maliyet bedeli" hesabında göstermek zorunda olup, bu değerleri kira süresi içinde amortisman yoluyla yok edebilirler.

Bilindiği gibi özel hukuktan (Medeni Kanun Md. 632) farklı olarak vergi hukukumuzda; arazi, tapu siciline müstakil ve daimi olarak ayrıca kaydedilen haklar ve madenlerden başka; gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri (tamamlayıcı parça) ve teferruatı (ekleni), tesisat ve makinalar, gemiler, diğer taşıtlar ve gayrimaddi haklar da gayrimenkuller gibi değerlendirilir. (VUK Md. 269) Bu nedenle bu bölümde geçen "gayrimenkul" kavramı aynı zamanda menkulleri de ifade etmek üzere kullanılmıştır.

İşletmelerin dönem kazançlarının gerçekçi bir şekilde tespit edilebilmesinin ilkelerinden birisi de dönemselliklerdir. Amortisman tabii iktisadi kıymetler, işletme üzerindeki olumlu etkilerim harcamanın yapıldığı dönemden sonraki dönemlerde de gösterir. Bu tür harcamaların amortisman tabii tutulmasının nedeni, (iktisadi kıymetin ekonomik ömrü de gözönünde bulundurularak) gelecek yıllara ait olan kısmının harcamanın yapıldığı dönem giderlerinden çıkartılarak aktifleştirilmesi ve bu suretle dönem kazancının daha gerçekçi şekilde tespit edilmesi olarak ifade edilebilir. ATİKler için yapılan harcamalar sadece harcamanın yapıldığı dönem ile ilgili olmayıp işletmenin gelecek dönemlerdeki faaliyetleri için de yapılmış olmaktadır.

B. ÖZEL MALİYET BEDELİNİN AKTİFE ALINMASI VE AMORTİSMANA TABİ TUTULMASI

1. Genel Olarak:

Vergi Usul Kanunu'nun 272. maddesinin 3. fıkrasında, gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise, kiracı tarafından gayrimenkulü genişletmek veya **iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla** yapılan giderlerin özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 2365 Sayılı Kanunla değişen 272. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen harcamaların (geminin süratini artırmak yüklem kapasitesini artırmak veya motorlu kara nakil vasıtalarının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya yeni bir tertibatın eklenmesi gibi) kiralanan menkul ve gayrimenkuller için yapılmış olması halinde, yapılan bu tür harcamaların özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi gerekir. Kiracının faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderlerin de özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi gerektiği kanun maddesinde ayrıca hüküm altına alınmıştır.

"Gayrimenkulün iktisadi kıymetinin devamlı olarak arttırma" mahiyetteki harcama veya işlemlerin niceliği ve niteliği konusunda vergi mevzuatında yeterli açıklık yoktur. Hangi tür harcamanın iktisadi kıymetin değerini artırıcı mahiyette, hangi tür harcamanın tamir, bakım onarım şeklinde yapılan genel gider mahiyetinde olduğunu kestirmek bazı hallerde güçlük arz etmektedir. Örneğin bir iş makinasının yüz milyonlarla ifade edilen bir parçasının kırılması sonucu parçanın değiştirilmesinde durum ne olacaktır?

Bize göre harcamanın büyüklüğü yeterli bir ölçü olamaz. Bununla birlikte yapılan işlem ve harcamaların iktisadi kıymetin kullanım ömrünü, diğer bir ifade ile iktisadi ömrünü uzatıyor ve değerini artırıyorsa o tür bir harcamanın aktifleştirilmesi gerekir. Diğer bir unsur ise, yapılan harcamanın olağan nitelikte değil, olağandışı olması gerekir. Daha açık bir ifade ile işlemin örf ve adete, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun olması gerekecektir. Ayrıca, yapılan harcama sonucunda iktisadi kıymetin kullanım amacının veya vasfının değiştirilmesi de bir ölçü olabilir.

Örnek olarak; bir binaya asma kat veya oda ilave edilmesi, kat kaloriferi yerleştirilmesi, asansör tertibatı konulması, motorlu vasıtaların motorunun veya kasasının yenilenmesi, iktisadi kıymetini devamlı olarak artırıcı nitelikteki işlemlerdir. Vitrin düzenlenmesi, lambiri yaptırılması, raf yaptırılması, yerlerin ve duvarların mermer veya karo ile döşenmesi işletmeye ait yolların ve alanların betonlanması gibi harcamalar da ise kesin bir yargıya varmak oldukça güçtür.

Öte yandan, özel maliyet bedelinin aktifleştirilmesinde VUK'un 313. maddesinde belirtilen asgari tutarın gözönünde bulundurulacağı tabiidir.

Sonuç olarak; iktisadi kıymetin değerini devamlı surette artırıcı mahiyetteki işlemlerin neler olduğunu tek tek saymak mümkün olmayıp, her olayın kendi özgün koşulları içinde değerlendirilmesi gerekir. Bu konuda Danıştay kararları yol gösterici mahiyettedir. (1)

Ekonomik ve sosyal alandaki gelişmelere paralel olarak işyerlerinin aldığı şekil ve görüntüler de değişmektedir. İşyerleri ve büroların gerek iç dekorasyonu ve görüntüsü gerekse dış görüntülerinin günün şartlarına ve işin özelliğine uygun hale getirilmesi önemli miktarda parasal harcamalar gerektirmektedir. Kiralanan iktisadi kıymetler için yapılan bu harcamaların vergi mevzuatı yönünden herhangi bir iktisadi işletmeye ait olup olmamasına göre farklılıklar göstermektedir. Örneğin işyeri işletmenin kendi aktifine kayıtlı ise, gayrimenkulu genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler gayrimenkulün maliyetine eklenerek, gayrimenkulün tabii olduğu amortisman oranına göre itfa edilir.

Asansör, kalorifer, su, elektrik, telefon ve havagazı gibi tesisler gayrimenkulün ilk inşası sırasında inşa edilmişse, bunların bedelinin binanın toplam maliyet bedeli içinde yer almış olmaları nedeniyle bina ile birlikte amortisman tabii tutulması gerekir. Söz konusu tesislerin mevcut binaya sonradan ilave edilmesi halinde ise;

a. Binanın değeri tadilat komisyonunca takdir edilmişse, amortismanın yeni takdir değeri üzerinden ayrılması gerekir. (2)

b. Binanın gayrisafirat takdiri yapılmamış ise, sonradan ilave edilen tesisler genel hükümlere göre binadan ayrı olarak amortisman tabii tutulacaktır.

Mevcut bir binaya ait söz konusu tesislerin (örneğin asansörün) eskime nedeniyle yenilenmesi halinde, yenileme bedelinin tamamı bir defada gider yazılabilecektir. (3)

Yargı kararları ve uygulama bu yöndedir. Ancak söz konusu yer bir başkasından kiralanmışsa bu tür giderlerin özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi ve kira süresi içinde amortisman yoluyla yok edilmesi gerekir. Öte yandan, tamir, bakım ve kıymet artırma giderleri birlikte yapılmışsa, mükelleflerin bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmını ayrı göstermeleri gerekir. (VUK Md. 372/ Son Fıkra)

2. Bilanço Esasına Göre Defter Tutanlarda Aktife Alma İşlemi

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler hesapladıkları özel maliyet bedelini gayrimaddi bir hak olarak bilançolarında aktif kıymet olarak göstereceklerdir.

3. İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutanlarda Gider Olarak Kayıt İşlemi

Vergi Usul Kanunu'nun 194. maddesinde belirtildiği üzere, gayrimenkuller ve tesisat gibi amortisman tabi olan kıymetler işletme hesabına intikal ettirilmez. Ancak, bu tür mükellefler amortisman defteri veya üstelerine göre hesapladıktan amortisman paylarını işletme defterine her yıl gider kaydetmek suretiyle amortisman tabi tutabilirler.

İşletme hesabına göre defter tutanların özel maliyet bedellerini diğer menkul ve gayrimenkuller gibi envanter kayıtlarında göstermeleri gerekir. Keza, aynı hususlar, serbest meslek kazanç defteri ve çiftçi işletme defteri tutanlar için de geçerlidir. (VUK Md. 211 ve 213)

4. Özel Maliyet Bedelinin Amortisman Tabi Tutulması

Vergi Usul Kanunu'nun 327. maddesinde, özel maliyet bedellerinin kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Ancak kira süresinin belirtilmemiş olması halinde itfa süresinin ne olması gerektiği konusunda kanunda bir açıklık yoktur.

Kiracı özel maliyet bedeline ilişkin harcamayı kira süresinin başında değil, kira süresi içinde, örneğin 10 yıllığına kiralanan yer için 3. yılda yapmışsa, yapılan gider tutan kiralanan taşınmazın kalan kullanma süresine yani 8'e bölünmek suretiyle, her yılın amortismanı ayrılacaktır. (4)

Vergi Usul Kanunu'nun 315. maddesinde, mükelleflerin ATİK'lerinin değerini % 25 nispetinden fazla olmamak üzere tespit edebileceği belirtilerek, arazi ve binalar ile % 25 nispetinden daha yüksek bir nispette amortisman tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değerinin Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan edilecek nispetler üzerinden yok edileceği hüküm altına alınmıştır.

Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 153 Seri No.lu VUK Genel Tebliği uyarınca, 1.1.1983 tarihinden itibaren iktisap olunan ve söz konusu tebliğin eki listede yer almayan ATİK'lere % 25 nispetini aşmamak üzere amortisman ayrılabilmesi belirtilmektedir. Maliye Bakanlığı'nca verilen bir özelgede de, kira süresi belli değilse özel maliyet bedelleri üzerinden en fazla % 25 oranında amortisman ayrılabilmesi belirtilmiştir.

Öte yandan, aynı özelgede, özel maliyet bedellerine, VUK'un mükerrer 315. maddesinde yeralan azalan bakiyeler usulüne göre amortisman uygulaması mümkün değildir denilmiştir. (5)

C. ÖZEL MALİYET BEDELİNE İLİŞKİN İKTİSADİ KIYMETİN KİRALAYANA BEDELSİZ DEVRİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 72. maddesinde, kiracı tarafından gayrimenkulu genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler, kira süresinin sonunda bedelsiz olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, mezkur kıymetler kiralayana bakımından bu tarihte **aynen tahsil** olunmuş addolunur denilmektedir.

Kiracı tarafından meydana getirilen değerlerin kiralayana bedelsiz veya düşük bedel üzerinden, diğer bir ifade ile emsal bedelinin altında bir bedelle devredilmesi halinde, aradaki fark **bedelsiz devir** sayılır.

Örneğin, kiracı tarafından yapılan özel maliyet bedelinin ekonomik ömrü, kira süresini aşıyorsa dönem sonunda kiralayana ayin olarak bir ödemenin yapılmış olduğunun kabulü gerekir.

Kiracı tarafından kiralayana bedelsiz olarak yapılan devir işleminin ivazsız intikal olarak değerlendirilmesi söz konusu edilemez. Çünkü, ortada bir kiralama işlemi olup, elde edilen gelir veya servet bu işlemde kaynaklanmaktadır.

Emsal bedel ile devir bedeli arasında bir farkın olması halinde, emsal bedelin Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesi uyarınca takdir komisyonunca takdir ettirilmesi gerekir.

Ayin olarak tahsil olunan kira gelirinin türü iktisadi kıymetin sahiplik du-

rumuna göre farklı isimler alabilir.

D. KİRALANAN ŞEYİN KİME AİT OLDUĞU KONUSU

1. Gayrimenkulün Gerçek Kişiyeye Ait Olması

Bilindiği gibi Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde sayılan mal ve hakların kiraya verilmesi karşılığında elde edilen iratlar, gayrimenkul sermaye iradıdır. Gayrimenkul sermaye iradının elde edilmesinde tahsil esaslı geçerlidir. 70. maddede sayılan mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak **nakten** veya **aynen** tahsil edilen kira bedelleri tahsil edildiği yılın geliri olarak vergiye tabidir. Gelecek yıllara ait olarak peşin tahsil edilen kira gelirleri ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 72. maddesi hükmü uyarınca ilgili buldukları yılların hasılatı sayılır.

Bazı kira sözleşmeleri kiracının gayrimenkulün değerini artırıcı bazı harcamaları yapması şartıyla yapılmaktadır. Bu gibi sözleşmelerde kira bedeli daha düşük tespit edilebilmekte veya belli bir süre işletildikten sonra tesis veya bina mal sahibine bedelsiz olarak devredilmektedir. Örneğin eski bir binanın restorasyonunun kiracı tarafından yapılması şartıyla kiracı binayı 510 yıl gibi bir süre kira ödemeksizin (lokanta, otel, imalathane, fabrika olarak) kullanma hakkını da elde etmektedir. İşte kiracının söz konusu tesis veya binayı dönem sonunda bedelsiz olarak mal sahibine devretmesi durumunda, kiralayan kira bedelini nakten değil aynen tahsil etmiş olmaktadır. Aynen olarak tahsil edilen kira bedelinin emsal bedeli üzerinden paraya çevrilmesi ve gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekir.

Kiracının GVK'nın 94. maddesinde s?)¹ anlardan birisi olması halinde kira bedeli üzerinden nakten, hesaben veya aynen olarak ödenmesinin kira stopajının yapılmasına bir etkisi yoktur.

2. Kiralanan Şeyin İktisadi İşletmeye Ait Olması

Kiraya konu gayrimenkulün iktisadi bir işletmenin aktifine veya envanterine (kurumlar dahil) dahil olması halinde elde edilen gelir ticari kazanç veya kurum kazancı olarak vergiye tabi tutulacaktır. Aynen olarak yapılan kira ödemelerinin kiracının kayıtlarında özel maliyet bedeli şeklinde gider olarak dikkate alınırken kiralayan yönünden de gelir olarak değerlendirilmesi vergiciliğin temel kurallarından birisidir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde, "Ticari kazanç, Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve bu kanunda yazılı gerçek (bilanço veya işletme hesabı esaslı) veya götürü usullere göre tespit edilir" denilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 287. maddesinde ise, gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılatın mukayyet değeri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Kiraya verilen gayrimenkulün iktisadi bir işletmeye ait bulunması halinde de peşin olarak tahsil edilen kiralar ilgili dönemin geliri olarak dikkate alınır. Keza, gelecek hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler de mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilir ve kazancın tespitinde ilgili bulunduğu dönemin gideri olarak dikkate alınır. (VUK Md. 283)

3. Kiralanan Şeyin Kamu Kurum Veya Kuruluşlarına Ait Olması

Kamu kurum veya kuruluşlarına ait işyeri, konut veya tesislerin kiraya verilmesi durumunda, kiraya verilen gayrimenkulün iktisadi kıymetini artırıcı harcamaların yapılması halinde bunların da özel maliyet bedelinin genel esaslara göre itfa edilmesi gerekir. Ancak, kiracı tarafından gayrimenkule ilave edilen kıymetleri kira süresinin sonunda bedelsiz olarak ilgili kamu kurumu veya kuruluşuna devredilmesi halinde, kiralayan kamu kurum veya kuruluşu tarafından aynen olarak elde edilmiş bir kira bedelinden söz etmek mümkün değildir. Ancak, ilgili kamu kurumunun söz konusu faaliyeti ticari bir

organizasyon şeklinde yapması halinde bunlarda da genel esasların geçerli olacağı açıktır.

4. Yap İşlet Devret Modeli

Yeni bir yatırım modeli olarak son yıllarda gelişen yap işlet devret (YİD) şeklindeki yatırım modelinde özellikle kamu kurum ve kuruluşlarına ait arsa ve araziler özel hukuk kişilerine üzerine yapılacak tesis veya binaların belli bir süre ile işletildikten sonra tekrar ilgili kamu kurum veya kuruluşuna bedelsiz devredilmesi şeklinde gerçekleşmektedir. Bu durumdaki sözleşmeler "imtiyaz sözleşmesi" şeklinde olabildiği gibi Borçlar Kanunu'nun genel hükümlerine göre normal kira sözleşmesi şeklinde de olabilmektedir. Gerek kira sözleşmesi gerekse imtiyaz sözleşmesi şeklindeki yap işlet devret modelinde de kiracılar tarafından söz konusu yatırım bedeli, özel maliyet bedeli esaslarına göre itfa edilebilecektir. (6)

Özel hukuk kişilerinin kendi aralarında yap işlet devret modeline göre yaptıkları kiralamalara ilişkin, dönem sonundaki bedelsiz devirlerin de ayın olarak tahsil edilen kira geliri olarak değerlendirilmesi gerekir. Ancak, kamuya (Devlet, belediye, il özel idareleri ve köy tüzel kişiliğine) ait arsa, arazi, bina veya tesislerin yap işlet devret şeklinde kiralanması sonucunda ilgili kuruma dönem sonunda bedelsiz olarak devredilmesinde, ayın olarak tahsil edilmiş bir kira gelirinden söz edilemez. Ancak, kiralayan kamu kurum veya kuruluşu kurumlar vergisi mükellefi ise genel esaslar onlar içinde geçerli olacaktır.

E. MENKULLERİN VE GAYRİM ADDI HAKLARIN KİRALANMASINDA ÖZEL MALİYET

Vergi hukukumuzda menkul ve gayrimaddi hakların değerlemesi gayrimenkullerin değerlemesine ilişkin hükümlere tabi olduğundan, söz konusu iktisadi kıymetler için yapılan değer artırıcı harcamaların da aktifleştirilmek veya envantere almak suretiyle itfa edilmesi gerekir. Örneğin kiralanmış taşıtın iktisadi kıymetini artırıcı mahiyetteki harcamaların kira süresi içinde itfa edilmesi gerekir.

Telefon tesisi için yapılan harcamanın özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmek suretiyle amortismanına tabi tutulması gerekir. (7)

F. KIRACININ KİRA SÜRESİNDEN ÖNCE KİRALANAN ŞEYİ BOŞALTMASI

Kira süresi dolmadan kiralanmış şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler boşaltma yılında bir defada gider yazılır. (VUK Md. 327)

G. KİRA SÜRESİNİN BİR YIL OLMASI VEYA KİRA SÜRESİNİN SONRADAN UZATILMASI

Özel maliyet bedeli esasen uzun süreli kiralamalar için olmaktadır. Normal de bir yıllık süre için kiracı kiralanmış şeyin değerini önemli ölçüde artıracak masrafı yapmak istemez. Ancak, kiralayanlar kira bedelini her yıl artırabilmek amacıyla sözleşme süresini bir yıl olarak veya daha kısa sürede yapmaktalar, kira süresi ise daha sonra kira bedeline bağlı olarak artırılabilmektedir. Bu gibi durumlar özel maliyet bedeli yönünden önem arz etmektedir. Şöyle ki;

a) Kira süresinin bir yıl olması halinde, özel maliyet bedeli olarak yapılan masrafların kira süresi sonunda bir defada gider yazılması mümkündür. Ancak bu durumda kiralayana bırakılan özel maliyetin kira geliri (gayrimenkul sermaye iradı) olarak değerlendirilmesi gerekir. Özel maliyetin bedeli kiralayan tarafından aynı olarak tahsil edilmiş sayılır. (8) Kira sözleşmesi bir yıllığına yapılmış bile olsa kiracıların özel maliyet bedelinin konusuna giren harcamalarını özel bir hesapta toplamaları gerekir. Zira, kiralayana bedelsiz bırakılacak iktisadi kıymetin emsal bedelinin tespitinde ve

takdirinde kiracının yapdığı harcamaların bilinmesine ihtiyaç vardır. Emsal bedelinin tespitinde

iktisadi kıymetin yıpranma, eskime ve bozulma gibi unsurlar dikkate alınacaktır. Ayrıca, **kiralayan için herhangi bir ekonomik değeri olmayan ancak kiracı tarafından kiralayana bırakılan tesis veya eklentilerin, emsal bedelinin tespitinde kiralayan lehine dikkate alınması gerektiği düşüncesindeyiz.**

b) Kira süresinin sonradan uzatılmış olması halinde ise, Danıştay, kiralayana, kiracı tarafından bedelsiz olarak bırakılan özel maliyete ilişkin değeri fiili olarak elde etmiş saymaktadır. (9)

Ancak, kira süresi bir yıl olmakla birlikte, sürenin (en az üç yıl daha) uzatılacağını gözönünde bulunduran kiracı, özel maliyet bedelim aktifleştirmek suretiyle % 25 oranında amortisman ayrılmış olması halinde farklı bir değerlendirmenin yapılabileceği görüşünderiz.

Mükelleflerin herhangi bir olumsuz durumla karşılaşmamaları için bu tür kira kontratlarını özel maliyet bedeli ile mütenasib şekilde (en az 4 yıl süre için) yapmaları hem kendileri yönünden hem de kiralayan yönünden önem arz etmektedir.

H. AYIN OLARAK TAHSİL EDİLMİŞ SAYILAN KİRA GELİRİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Kiracı tarafından meydana getirilmiş bulunan ve kira süresinin sonunda kiralayana bedelsiz veya emsal bedelinin altında bir bedelle devredilen iktisadi kıymetlerin GVK'nın 72. maddesine göre vergiye tabi tutulması bir taraftan ayın şeklinde tahsil edilen kira gelirlerini vergiye tabi tutmayı bir yandan da muvaazalı işlemleri önlemeyi amaçlamaktadır. Bu uygulamayı bir "**vergi güvenlik önlemi**" sayabiliriz.

Ancak, bedelsiz devir nedeniyle ayın olarak tahsil edilen kira gelirlerinden kaynaklanan vergi kayıp ve kaçacağını tespit etmek oldukça zordur. Bununla birlikte **kira süresinin kısa, özel maliyet bedelinin yüksek olduğu durumlarda, ayın olarak tahsil edilmiş bir kira gelirin olduğu vergi inceleme elemanlarınca her zaman iddia edilebilir.**

Kiracı ve kiralayanın ticari, zirai ve mesleki kazanç sahibi olmaları veya olmamaları ya da kurumlar vergisi mükellefi olmaları halinde, ayın olarak tahsil olunan kira bedelinin gelir/ kurumlar vergisi yönünden vergilendirilmesinde farklı kombinasyonlar ortaya çıkmaktadır. Aynı durum katma değer vergisi için de söz konusu olmaktadır.

a) Hem kiracının hem de kiralayanın (mal sahibi) ticari, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti bulunmaması ve kiralamanın bu çerçevede yapılmamış olması halinde, dönem sonunda kiralayana bırakılan iktisadi kıymetin değerinin takdir komisyonunca takdir edilmesi, takdir edilen bedelin kiralayan tarafından gayrimenkul sermaye iradı olarak ilgili yıl geliri olarak beyan edilmesi gerekir. (Örneğin bir gerçek kişiye ait bir dai

b) Kiralanan şeyin iktisadi bir işletmenin aktifine kayıtlı olması ve kiracının gerçek usule tabi ticari kazanç sahibi (veya kurum) olması halinde, kiralayana ayın şeklinde bedelsiz olarak bırakılan şeyin emsal bedeli üzerinden kiralayanın kiracı adına fatura düzenlemesi ve katma değer vergisi hesaplaması gerekir. Kiralayan söz konusu bedeli kira geliri olarak kaydedecek, hesaplanan KDV'ni de beyan edecektir. Kiracı ise ödediği katma değer vergisini indirim konusu edecek olup, faturada gösterilen emsal bedeli kayıtlarında gider olarak göstermeyecektir. Çünkü söz konusu bedel, kiracı tarafından amortisman yoluyla veya doğrudan gider olarak daha önce

değerlendirilmiştir.

Bu gibi durumlarda faturanın kiracı tarafından düzenlenmesi gerektiği şeklinde görüşler bulunmaktadır. [\(10\)](#) Ancak, bize göre burada bir teslim değil bir hizmet ifası söz konusudur. Hizmetin bedeli ayın olarak tahsil

Ayın olarak kiralayana bırakılan şeyin değerinin 100.000.000 TL. olduğunun takdir edilmesi halinde kiracı ve kiralayanın kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

1. Kiralayanın Kayıtları

136. Diğer Çeşitli Alacaklar	15.000.000
200. Gayrimenkul H.	100.000.000
679. Diğer Olağandışı Gelirler	100.000.000
391. Hesaplanan KDV	15.000.000

2. Kiracının Kayıtları

191. indirilecek KDV	15.000.000
339. Diğer Çeşitli Borçlar	15.000.000

Kiracı kiralayana ödediği katma değer vergisini indirim konusu edecektir. Kiralayan takdir komisyonunca takdir edilen bedeli ilgili ATIK'in maliyetine ilave edecektir. Kiralayan söz konusu kıymeti amortisman yoluyla itfa edebilecektir.

Öte yandan kiracı söz konusu özel maliyet bedeli karşılığında kiralayandan bir bedel almış olsaydı faturanın kiracı tarafından düzenlenmesi gerekecekti. Bu şekilde tahsil edilen para kiracının geliri olarak değerlendirilecekti.

c) **Kiracının gerçek kişi kiralanan şeyin ise iktisadi işletmeye dahil bir gayrimenkul olması** halinde, kiralayanın ayın olarak tahsil ettiği kira geliri için fa tura düzenlemesi ve KDV hesaplaması gerekir.

d) **Kiracının götürü usulde gelir vergisi mükellefi, kiralayanın ise gerçek kişi olması** halinde, takdir edilen bedelin kiralayan tarafından kira geliri olarak beyan edilmesi gerekir. Kiralanan gayrimenkulun iktisadi işletmenin aktifine kayıtlı olması halinde ise fatura düzenlenmesi ve katma değer vergisi tahsil edilmesi gerekir.

e) **Kiralayanın gerçek kişi, kiracının gerçek usulde ticari kazanç sahibi veya kurumlar vergisi mükellefi olması** halinde kiracı tarafından kiranın gayrisafi

tutan üzerinden GVK'nın 94/6 (a) maddesine göre vergi sorumlusu sıfatıyla gelir vergisi stopajı yapılacaktır.

Bu durumda takdir komisyonunca belirlenen emsal bedeli üzerinden yapılması gereken stopajın kiracı tarafından gider olarak kaydedilip edilemeyeceği tartışılabilir. Burada da iki durum söz konusu olabilir.

1) Bedelsiz olarak kiralayana bırakılan iktisadi kıymet brüt tutar olarak dikkate alınarak kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla ödenecek vergi ve fon, kiralayandan özel hukuk ilişkileri çerçevesinde tahsil edilir. (11) Keza bu durumda kiralayan stopaj yoluyla ödenen söz konusu vergiyi beyannamesinde mahsup edecek veya kanuni haddin altında kaldığı için nihai vergilendirme nedeniyle ayrıca beyanname vermeyecektir. Stopaj nedeniyle ödenen vergi kiracı tarafından ayrıca gider olarak kaydedilmez.

2) Bedelsiz olarak kiralayana bırakılan iktisadi kıymet net tutar olarak kabul edilerek, kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla ödenecek vergi ve fon kiracı

tarafından iş ile ilgili bir gider olarak dönem gideri olarak dikkate alınır. Ülkemizde kira sözleşmelerinin genellikle net tutar üzerinden yapıldığı, kiralaayanların stopaj suretiyle ödenecek vergi ve fonların kiracı tarafından ödeneceği şeklinde sözleşmelere özel hüküm koyduktan dikkate alınır ise, ikinci seçeneğin daha gerçekçi olduğu genel kabul görecektir. Takdir komisyonunca takdir edilen iktisadi kıymet kiralayana bırakılan tesis veya binanın emsal bedelidir. Bu bedelin içinde devletin alacağı vergi yoktur. Esasen Gelir Vergisi Kanunu'nun 96. maddesi de ikinci seçeneğe göre işlem yapılmasını gerektirmektedir.

Örneğin kurumlar vergisi mükellefi bir kiracı kurum tarafından kiralayana bedelsiz olarak bırakılan tesisin emsal bedelinin 100.000.000.TL. olduğu takdir edilmişse, kiracı kurumun brütleştirme nedeniyle yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

_____ / _____	
632. Genel Yönetim Giderleri	27.226.460
360. Ödenecek Vergi ve Fonlar	27.226.460
Stopaj Gelir Vergisi (%20)	25.445.290
Fon Payı (%7)	1.781.170

Bu durumda kiracı bir yandan bedelsiz teslim de bulunurken diğer yandan ve sorumluluğu nedeniyle ilave bir maliyete daha katlanmış olmaktadır. Bedelsiz olarak devredilen söz konusu tesisin maliyet bedeli kiracı tarafından daha ön özel maliyet bedeli çerçevesinde gider olarak kaydedildiği (veya amortisman tabi tutulduğu) için tekrar gider olarak kaydedilmeyecektir. Kiralayan ise ki gelirini (100.000.000 + 27.226.460=) 127.226.460.TL. olarak beyan edecektir. Kira stopajının birinci seçeneğe göre yapılması halinde muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır. Bu şekildeki düşünce tarzında kiracı kiralayandan vergi fonlara isabet eden kısmın bedelini tahsil edecektir.

_____ / _____	
136. Çeşitli Alacaklar	21.400.000
360. Ödenecek Vergi ve Fon H.	21.400.000
Stopaj Gelir Vergisi	20.000.000
Fon Payı	1.400.000

I. ÖZEL MALİYET BEDELİNE İLİŞKİN İŞLEMLERİN MUHASEBE KAYITLARI

1. Özel Maliyet Bedelinin Aktifleştirilmesi

İşletmeler özel maliyet bedellerine ilişkin harcamalarını ilgili özel maliyet hesabında biriktirdikten sonra söz konusu tesis veya bina tamamlandığında KE Kanunu'nun 3/d ve 10/f maddeleri uyarınca, özel maliyet hesabının amortisman tabi iktisadi kıymet niteliğinde olması sebebiyle aktifleştirmek zorundadır. Söz konusu tesis veya binanın bizzat imal veya inşa edilmemesi (tesis üçüncü bir kişiye yaptırılması) halinde ise fatura bedeli doğrudan doğruya öz maliyet hesabı adı altında aktifleştirilecektir.

Burada belirtilmesi gereken diğer bir husus da özel maliyet bedellerinin yerden değerlemeye tabi tutulamamasıdır. (VUK Mükerrer Md. 298)

Özel maliyet hesabı, Tekdüzen Hesap Planına göre, bilançoda "2. Duran Varlıklar" hesap grubu içinde, alt hesap olan "26. Maddi Olmayan Duran Varlıklar" hesabı içinde "264. Özel Maliyetler" hesabı başlığı altında gösterilecektir.

Örnek: 5 yıllığına kiralanın işyeri için Ocak, Şubat ve Mart 1994 aylarında özel maliyet niteliğindeki harcamaların toplamı 100.000.000.TL'dir. Söz konusu harcamalarla ilgili olarak ödenen 11.000.000.TL tutarındaki KDV'leri ilgili buldukları dönemlerde doğrudan indirim konusu edilmiştir. 31 Mart 1994 tarihinde söz konusu tesis tamamlanmıştır.

Yapılması gereken defteri kebir ve yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır, işletmenin diğer işlemleri dikkate alınmamıştır.

264. Özel Mal Har.	191. İndirilecek KDV	100. Kasa
20.000.000	3.000.000	11.000.000
30.000.000	4.500.000	23.000.000
50.000.000	3.500.000	34.500.000
100.000.000	11.000.000	53.500.000
		111.000.000

31.3.1994 100.000.000

264. Özel Maliyet H.

001. Kiralanan İşyeri

Özel Maliyet Harcamaları 291. Gelecek Dönemlerde İndirilecek KDV

15.000.000

264. Özel Maliyet H.

100.000.000

391. Hesaplanan KDV

15.000.000

(Kiralanan işyeri için yapılan özel maliyet bedeli ile ilgili harcamaların maliyet bedeli üzerinden aktifleştirilmesi ve KDV Kanunu'nun 3/d ve 1 O/f maddelerine KDV'nin tahakkuk ettirilmesi)

2. Özel Maliyet Bedelinin Amortismanı

Yukardaki örneğimizde belirtilen işyerine ait özel maliyet bedelinin beş yılda beş eşit taksitte amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekir. Amortisman kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır. Benzer kayıtlar 1995-1998 yıllarında da yapılacaktır.

31.12.1994		
796. Amortisman ve Tükenme Payları	20.000.000	
268. Birikmiş Amortismanlar		20.000.000
(Özel maliyet bedeli için ayrılan amortisman)		
689. Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar	20.000.000	
796. Amortisman ve Tükenme Payları	20.000.000	

* Maliye Bakanlığı, Gelirler Baş Kontrolörü

(1) Daha geniş bilgi ve Danıştay Kararları için: Şükrü KIZILOTT "Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması", Cilt 6, s. 21982200.

(2) Tadilat komisyonları günümüz uygulamasında işlerliği bulunmadığı için 2. seçeneğin esas alınması gerekir.

(3) Bu konuda bkz. M.Nadir ARICA, **Vergi Usul Kanunu**, Ankara 1989, s. 976977.

(4) Sedat ÜNALAN, **Envanter Bilanço**, AITIA. Ankara 1977, s. 132.

(5) Maliye Bakanlığının 25.11.1985 Gün ve 269/03188208 Sayılı özelgesi, (Şükrü KIZILOTT **Danıştay Kararları ve Özetler**, Yaklaşım Yayınları, Cilt: 2 s. 2599).

(6) Yap İşlet Devret Modeli konusunda daha geniş bilgi için Türkmen DERDİYOK, "Yap İşlet Devret Modeli" **Yaklaşım Dergisi** Sayı: 9, s. 95103.

(7) Dn. 4. D. T. 27.1.1988 E. 1985/5449, K. 1988/352. (M.Nadir ARICA age., s. 1188)

(8) Dn. 4. D. 21.12.1972 Gün ve E. 1971/4288, K. 1972/6765(. ISPIR YAĞMURLU ÖZBALCI VUK'la ilgili **Danıştay Kararları** s. 359360

(9) Dn. 4. D. 7.11.1968 Gün ve E. 1966/175; K. 1968/4819 (Yılmaz ÖZBALCI. **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları** s. 493).renin konut olarak başka bir gerçek kişiye kiralanması)

(10) Haluk ERDEM, "özel Maliyet Bedellerinde KDV Uygulaması" Vergi **Dünyası**, Kasım 1990, Sayı: 111, s. 39.

(11) Hüseyin Aksoy, Özel Maliyet Bedeli, Vergi **Dünyası**, Kasım 1988, Sayı: 87, s. 4041.