

Sirküler Tarihi : 01/10/2021

Sirküler No : 2021/161

ÖZEL MALİYET BEDELİ

1.GİRİŞ

- Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderler
- 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 giderlere örnek olarak sayılmıştır.

Gayrimenkullerin kira ile tutulmuş olması bu iktisadi kıymetlerin **özel maliyet bedeli** olarak ayrıca değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

2.ÖZEL MALİYET BEDELİ UYGULAMASININ UNSURLARI

Kiracılar veya işletme hakkına sahip olanlara; gayrimenkul veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapmış oldukları bu varlıkları genişletici veya iktisadi kıymetini devamlı surette artırıcı nitelikteki giderleri ister doğrudan gider yazma ister özel maliyet bedeli olarak aktife alma gibi seçimlik hak tanınmış olması söz konusu değildir. Yukarıda yer alan unsurları taşıyan bir harcamanın özel maliyet bedeli olarak kiracı veya işletme hakkını elinde bulunduranlar tarafından aktife alınması zorunludur.

3. ÖZEL MALİYET BEDELİNİN İTFAŞI

Kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edileceği yer almaktadır. 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 hükümlerine yer verilerek özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamaların kiralama işiyle sıkı sıkıya bağlılığı ortaya konmuş ve mükelleflerin üzerinde yük olarak kalmasının önüne geçilmiştir.

Kira müddeti belli olmayan özel maliyet bedelleri için faydalı ömür 5 yıl ve dolayısıyla amortisman oranı %20 olarak belirlenmiştir. Kira süresinin belli olmaması halinde ise 5 yıl faydalı ömür dikkate alınmak suretiyle itfa edilecektir.

Özel maliyet bedelleri kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edileceğinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılması mümkün değildir. Özel maliyet bedelleri sadece normal amortisman yöntemi uygulanarak itfa edilebilir.

4.ÖZEL MALİYET BEDELİ UYGULAMASINA İLİŞKİN ÖZELLİKLİ HUSUSLAR

4.1. Kira Sözleşmelerinde Sürenin Bir Yıl Olarak Belirlenmesi

Bir yıl için kiraya verilen bir gayrimenkule ilişkin bir özel maliyet harcamasında bulunulması halinde, yapılan özel maliyet harcamalarının tamamının kiracı tarafından aktifleştirilmesi, aktifleştirilen özel maliyet bedellerinin tamamının, kiralamanın yapıldığı yılda tek seferde amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekmektedir.

4.2. Kira Süresinin Sona Ermesinden Önce Gayrimenkullerin Boşaltılması Durumu

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 yazılacaktır.

5. ÖZEL MALİYET BEDELİNE İLİŞKİN MUHASEBE KAYITLARI

Örnek: X A.Ş. 2019 yılında Y A.Ş.'den 15 yıl süreyle bir bina kiralamış ve kiralamış olduğu binayı genişletmek üzere toplam 280.000 TL harcama yapmıştır. Yapılan harcamaların 150.000 TL'si 2019 yılında, 130.000 TL'si de 2020 yılında gerçekleştirilmiştir. Genişletme çalışmaları 25 Kasım 2020 tarihinde bitirilmiş ve 3 Aralık 2020 itibariyle yeni bölümün kullanımına başlanmıştır.

----- 2019 -----	
265-Yapılmakta Olan Özel Maliyet Giderleri	150.000
191-İndirilecek KDV	27.000
102-Bankalar	177.000
Açıklama: Özel Maliyet Harcamasının Kaydı	
----- 2020 -----	
265-Yapılmakta Olan Özel Maliyet Giderleri	130.000
191-İndirilecek KDV	23.400
102-Bankalar	153.400
Açıklama: Özel Maliyet Harcamasının Kaydı	
----- 25.11.2020 -----	
264-Özel Maliyetler	280.000
265-Yapılmakta Olan Özel Maliyet Giderleri	280.000
Açıklama: Aktarma kaydı	

Öte yandan özel maliyet bedeli için aktife girdiği 2020 yılından itibaren amortisman ayrılmaya başlanacak, amortisman oranı ise binanın kira süresine göre belirlenecektir. Kiralama süresinin 15 yıl olduğu, kiralama işleminin 2019 yılında yapıldığı ancak özel maliyet harcamasının 2020 yılında aktifleştirildiği dikkate alındığında, kıymetin itfa edilmeye başlanacağı 2020 yılı itibariyle kalan kiralama süresi 14 yıl olmaktadır. Buna göre 2020 hesap dönemine ilişkin ayrılabilir amortisman tutarı (280.000 / 14 =) 20.000 TL olmaktadır. İlgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

-----	31.12.2020	-----
770Genel Yönetim Giderleri		20.000
268-Birikmiş Amortisman		20.000
Açıklama: Özel maliyetlerin itfası		
-----		-----

6. SONUÇ

İşletmelerin ticari faaliyetlerini devam ettirmek maksadıyla kiraladıkları gayrimenkullere veya işletme hakkını ellerinde bulundurdıkları elektrik üretim ve dağıtım varlıklarına ilişkin katlandıkları normal bakım, tamir ve temizleme gideri dışındaki harcamalarını Vergi Usul Kanunu'nun 272'nci maddesi gereği özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmesi zorunludur.

Aktifleştirilen bu kıymetler eşit yüzdelerle ve kira süresi belli ise kira süresinde, değilse beş yılda amortisman yoluyla itfa edilmelidir. Özel maliyet bedeli mahiyetindeki kıymetin kiralama sonunda kiracısı tarafından kiralayana devrinde tarafların Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi bakımından yükümlülüklerini göz önünde bulundurmaları gerekmektedir.