

Sirküler Tarihi : 04/02/2021

Sirküler No : 2021 / 31

ÖZEL MALİYETİN GAYRİMENKUL MALİKİNE DEVRİ

I- GİRİŞ

1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde; **"264 Özel Maliyetler Hesabı"** ile ilgili olarak **"Kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile (normal bakım, onarım ve temizleme giderleri hariç) bu gayrimenkulün kullanılması için yapılp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan, varlıkların bedellerini kapsar.**

İşleyişi: Yapılan harcamalar hesaba borç kaydedilir. Bu harcamalar kira süresi içerisinde, kira süresinin beş yıldan fazla olması durumunda da beş yılda eşit tutarlarla, amorti edilir."

II- ÖZEL MALİYET BEDELİNİN İTFASI VE GAYRİMENKUL MALİKİNE DEVRİ

A- KISACA AMORTİSMAN UYGULAMASI

Amortisman tabi iktisadi kıymetin işletmede kullanılması gerekir. Bu nedenle yapılmakta olan yatırımlar amortisman tabi iktisadi kıymetler arasında yer almazlar.

Amortisman ayırma işlemi zorunlu değil ihtiyaridir.

Bilanço esasına göre defter tutuluyorsa azalan bakiyeler usulü seçilebilir. Bu usulde nispet %50 yi geçmemek üzere normal amortisman nispetinin iki katıdır.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralınması ve çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktive girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.

B- ÖZEL MALİYET BEDELİNİN İTFASI VE GAYRİMENKUL MALİKİNE DEVRİ

333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin eki listenin 56 no.lu satırında, özel maliyetlerin itfasında kira süresi belli olmayan durumlarda 5 yıllık süre esas alınarak % 20 oranının uygulanacağı belirtilmiştir. Yukarıdaki genel hükümlerden hareketle özel maliyetlerin itfasında, azalan bakiyeler usulüne göre uygulama yapılamayacağı sonucu çıkmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde gayrimenkul sermaye iradının tarifi yapılarak nelerin gayrimenkul sermaye iradı olduğu maddeler halinde sayılmış olup, Kanun'un 72. maddesinde; **"Gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi hasılatın 70. maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarı olduğu, ayın olarak tahsil edilen kiralardan Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrileceği, kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetlerin kira müddetinin hitamında bedelsiz (Kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır) olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, mezkûr kıymetlerin kiralayan bakımından, bu tarihte aynen tahsil olunmuş kabul edileceği"** hüküm altına alınmıştır. Hükümden bedelsiz olarak devredilen iktisadi kıymetlerin kiralayan açısından aynen tahsil edilmiş sayılacağı anlaşılmaktadır.

Özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamalarının kira süresi sonunda bedelsiz olarak kiralayana devredilmesinin aynı kira ödemesi olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup kiralamaya konu gayrimenkulün iktisadi işletmeye dâhil olmaması halinde, devredilen iktisadi kıymetlerin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit edilecek emsal değeri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinin (1/5-a) bendi hükmüne istinaden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekecektir. Öte yandan kiralamaya konu gayrimenkulün gerçek kişiye değil de kurumlar vergisi mükellefi iktisadi işletmesine dahil olması halinde vergi kesintisi yapılmayacaktır. Yine özel maliyet bedeli niteliğindeki aktiflerin kiracı tarafından bedel karşılığında mal sahibine bırakılması ticari faaliyet kapsamında olduğu için herhangi bir vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Özel maliyet bedeli sayılan iktisadi kıymetlerin bedelsiz olarak gelir/kurumlar vergisi mükellefi kiracı tarafından kiralayana devredilmesi halinde iktisadi kıymetin emsal bedeli üzerinden katma değer vergisine tabi tutulacaktır.

III- SONUÇ

İşletmenin mevcutları arasında yer alan sabit kıymetlerden bir kısmı amortisman tabi iktisadi kıymet adını almakta olup bunların genel çerçevesi Vergi Usul Kanunu’nun 313. maddesinde çizilmiş bulunmaktadır. Ancak kiralanan iktisadi kıymetlerin normal bakım, onarım ve temizleme giderleri dışındaki harcamalar kiracı açısından Vergi Usul Kanunu’nun 272. maddesi uyarınca “**özel maliyet**” niteliği taşıdığından “**264 Özel Maliyetler Hesabı**”nda izlenecektir. Bu değerleri Vergi Usul Kanunu’nun 327. maddesinde uyarınca kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilecektir. Kira süresi bitmeden, kiralanan gayrimenkullerin boşaltılması halinde henüz amortisman ayrılmamış özel maliyet bedellerinin, gayrimenkullerin boşaltıldığı yılda kiracılar tarafından bir defada gider yazılabilme imkanı bulunmaktadır. Kiracının gerçek usulde gelir veya kurumlar vergisi mükellefi, kiralayanın ise gerçek kişi olduğu durumlarda kiracının özel maliyet bedeli olarak aktifleştirdiği kıymetleri bedelsiz olarak kiralayana bırakması durumunda, GVK’nın 72. maddesi hükmü uyarınca kiralayan açısından özel maliyet bedelinin emsal bedeli, gayrimenkul sermaye iradı olacaktır. Ayrıca GVK’nın 94/5. maddesi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Kiraya konu gayrimenkulün iktisadi bir işletmenin envanterine dâhil olması halinde ayın olarak tahsil edilen bedel için GVK 94. madde gereğince stopaj kesme yükümlülüğü olmayacaktır, kiralayan tarafından bedelsiz devredilen iktisadi kıymetin emsal bedeli üzerinden ise kiracıya fatura düzenlenecektir.

Kaynak: E-Yaklaşım Dergisi, Altar Ömer Arpacı

