

Sirküler Tarihi :21/08/2026

Sirküler No :2026/107

ÖZEL MALİYET BEDELİ

1.GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 272. maddesine 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 eklenir.

(Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle 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.)

Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir.

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 aktive alma gibi seçimlik hak tanınmamıştır. Yukarıda yer alan unsurları taşıyan bir harcamanın özel maliyet bedeli olarak kiracı veya işletme hakkını elinde bulunduranlar tarafından aktive alınması zorunludur.

3. ÖZEL MALİYET BEDELİNİN İTFASI

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. 2023 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 2023 yılında, 130.000 TL'si de 2024 yılında gerçekleştirilmiştir. Genişletme çalışmaları 25 Kasım 2024 tarihinde bitirilmiş ve 3 Aralık 2024 itibariyle yeni bölümün kullanımına başlanmıştır.

----- 2023 -----				

265-Yapılmakta Olan Özel Maliyet Giderleri			150.000	
191-İndirilecek KDV			27.000	
	102-Bankalar			177.000
Açıklama:	Özel	Maliyet	Harcamasının	Kaydı
----- 2024 -----				

265-Yapılmakta Olan Özel Maliyet Giderleri			130.000	
191-İndirilecek KDV			23.400	
	102-Bankalar			153.400
Açıklama:	Özel	Maliyet	Harcamasının	Kaydı
----- 25.11.2024 -----				

264-Özel Maliyetler			280.000	
	265-Yapılmakta Olan Özel Maliyet Giderleri			280.000
Açıklama:		Aktarma		kaydı

Öte yandan özel maliyet bedeli için aktife girdiği 2024 yılından itibaren amortisman ayrılmaya başlanacak, amortisman oranı ise binanın kira süresine göre belirlenecektir. Kiralama süresinin 15 yıl olduğu, kiralama işleminin 2023 yılında yapıldığı ancak özel maliyet harcamasının 2024 yılında aktifleştirildiği dikkate alındığında, kıymetin itfa edilmeye başlanacağı 2024 yılı itibariyle kalan kiralama süresi 14 yıl olmaktadır. Buna göre 2024 hesap dönemine ilişkin ayrılabilir amortisman tutarı $(280.000 / 14 =) 20.000$ TL olmaktadır. İlgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

----- 31.12.2024 -----			

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.

