



SİRKÜLER

Sirküler No	: 2021-67
Sirküler Tarihi	: 26.10.2021

Konu	: Özel Maliyet Bedellerinin İtfası
------	------------------------------------

İşletmeler, faaliyetlerini sürdürmeleri için gerekli olan gayrimenkulleri malik sıfatıyla iktisap edebilecekleri gibi bunları kiralama yoluna da gidebilmektedirler. Kiracı tarafından kiralanan gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler Vergi Usul Kanunu'na göre özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmektedir.

Özel maliyet bedeli kapsamında yapılan harcamalar, genellikle kiralanan şeyin iktisadi değerini artırmakta ve bir dönemden daha fazla süre bu harcamalardan yararlanılmaktadır. Kiracı için bu harcamalar duran varlık niteliğindedir. Dolayısıyla doğrudan dönem gideri olarak kaydedilmek yerine, ilgili dönemlerinde giderleştirilmek üzere aktifleştirilirler.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

– 3 üncü maddesinde, “A) Vergi kanunlarının uygulanması: ...

Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.

B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

“...,”

– 272 nci maddesinde, “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. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir...”,

– 313 üncü maddesinde, “İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.”,

– 315 inci maddesinde, “Mükellefler amortisman tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.”,

– 320 nci maddesinde, “Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür.”,

– 327 inci maddesinde, “Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran ve 272. maddede yazılı 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.”

hükümleri yer almaktadır.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanunu'nun 315.maddesine göre, amortisman tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak “Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları” tespit edilmiş ve 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439, 458 ve 506 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik, 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki Amortisman Listesi ile açıklanmış olup, anılan listenin “56. Özel Maliyetler (Kira müddeti belli olmayanlar)” satırında, kira müddeti belli olmayan özel maliyet bedellerinin itfasına esas faydalı ömür süresi 5 yıl ve amortisman oranı %20 olarak tespit edilmiştir.

Bu çerçevede, Vergi Usul Kanunu'nun “Gayrimenkullerde maliyet bedelinin artması” başlıklı 272. maddesine göre; normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerin gayrimenkulün maliyet bedeline eklenmesi gerekmektedir. Gayrimenkullerin kira ile tutulmuş olması halinde ise, kiracı tarafından yapılan bu nitelikteki giderlerin bunların özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi gerekir.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere yapılan bir harcamanın özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi için şu şartların sağlanmış olması gerekmektedir.

1. Harcamanın yapılmış olduğu gayrimenkul veya gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymet başkasına ait olmalı ve kiralanmış olmalıdır.
2. Yapılan harcamalar kiracı tarafından yapılmış olmalıdır.
3. Yapılan harcamalar, normal tamir, bakım ve temizleme giderleri dışında gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılmış olmalıdır. Başka bir deyişle, yapılan harcama gayrimenkulün maliyet bedeline eklenmesi gereken türden olmalıdır.

“Gayrimenkulün iktisadi kıymetini devamlı olarak artırıcı” mahiyetteki harcama veya işlemlerin niteliği konusunda vergi mevzuatında yeterli açıklık yoktur. Hangi tür harcamaların iktisadi kıymetin değerini artırıcı nitelikte, hangi tür harcamaların tamir, bakım, onarım şeklinde yapılan genel giderler mahiyetinde olduğunu kestirmek bazı hallerde güçlük arz etmektedir. İktisadi kıymetin değerini devamlı surette artırıcı mahiyetteki işlemlerin neler olduğunu tek tek saymak mümkün olmayıp, her olayın kendine özgü koşulları içerisinde değerlendirilmesi gerekir

Özel maliyet bedellerinin, aktifleştirildikleri yıldan başlamak üzere, kira müddetinin belli olması halinde kira süresi içinde eşit yüzdelerle, kira müddetinin belli olmaması halinde ise faydalı ömür süresi 5 yıl, amortisman oranı %20 dikkate alınarak itfa edilmesi icap etmekte olup, özel maliyet bedellerinin itfasında aktifleştirme yılındaki kira süresi esas alındığından, kira süresinin belli olduğu durumlarda kira süresi devam ederken katlanılan özel maliyet bedelinin kalan kira süresine bölünerek itfa edilmesi gerekmektedir.

Özel maliyet bedellerinin itfasına ilişkin yazımız ekinde yer alan özalgede, kira süresinin 1 yıl olarak tespit edildiği ve kira süresinin her yıl uzatılması ve mezkûr Kanunun 3 üncü maddesi dikkate alındığında, kiralanıp iş yeri olarak kullanılan gayrimenkuller için yapılan ve özel maliyet niteliğindeki harcamaların özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmesi ve kira müddeti belli olmayan özel maliyet bedelinin itfası kapsamında, 5 yıl içinde eşit yüzdelerle itfa edilmesi yönünde açıklamalar yer almaktadır.

Bilgilerinize sunulur.

Saygılarımızla,

KAPSAM YMM LTD. ŞTİ.

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Usul Grup Müdürlüğü

Sayı:67854564-105[1741 / 6777]-E.149070

Tarih: 01.06.2020

Konu : Kira müddeti belli olmayan işyeri için özel maliyet kapsamında yapılan harcamaların itfası hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunun incelenmesinden, şirketinizin ... A.Ş.'nin yetkili ana bayisi ve servisi olarak hizmet verdiği, ... A.Ş. tarafından talep edilen şartların şirketiniz tarafından yerine getirilmesi halinde işletme hakkı sözleşmesinin her yıl yenilendiği, kiracısı olduğunuz iş yerine ilişkin kira sözleşmesinin süresinin bir yıl olduğu ve işletme hakkı sözleşmesinin her yıl yenilenmesine bağlı olarak öteden beri her yıl işyerinizin kira sözleşmesinin de her yıl yenilendiği, ... A.Ş.'nin yeni talebine istinaden 2019 yılı sonunda ve 2020 yılı başında kiracısı olunan gayrimenkule dekorasyon ve yeni bir kat çıkma şeklinde yatırım harcaması yapılacağından bahisle, söz konusu harcamaların Vergi Usul Kanununun özel maliyetlerin itfasına ilişkin hükümleri kapsamında kaç yılda itfa edileceği hususunda Başkanlığımız görüşünün istenildiği anlaşılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

– 3 üncü maddesinde, “A) Vergi kanunlarının uygulanması: ...

Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.

B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

...”,

– 272 nci maddesinde, “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. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir...”,

– 313 üncü maddesinde, “İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.”,

– 315 inci maddesinde, “Mükellefler amortisman tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.”,

– 320 nci maddesinde, “Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür.”,

– 327 inci maddesinde, “Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran ve 272. maddede yazılı 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.”

hükümleri yer almaktadır.

Diğer taraftan, mezkûr Kanunun 315 inci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak “[Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları](#)” tespit edilmiş ve 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439, 458 ve 506 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik, 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki Amortisman Listesi ile açıklanmış olup, anılan listenin “56. Özel Maliyetler (Kira müddeti belli olmayanlar)” satırında, kira müddeti belli olmayan özel maliyet bedellerinin itfasına esas faydalı ömür süresi 5 yıl ve amortisman oranı %20 olarak tespit edilmiştir.

Bu bağlamda, özel maliyet bedellerinin, aktifleştirildikleri yıldan başlamak üzere, kira müddetinin belli olması halinde kira süresi içinde eşit yüzdelerle, kira müddetinin belli olmaması halinde ise faydalı ömür süresi 5 yıl, amortisman oranı %20 dikkate alınarak itfa edilmesi icap etmekte olup, özel maliyet bedellerinin itfasında aktifleştirme yılındaki kira süresi esas alındığından, kira süresinin belli olduğu durumlarda kira süresi devam ederken katlanılan özel maliyet bedelinin kalan kira süresine bölünerek itfa edilmesi gerekmektedir.

Buna göre, somut durumda, kira süresinin her yıl uzatılması ve mezkûr Kanunun 3 üncü maddesi dikkate alındığında, kiralanan iş yeri olarak kullanılan söz konusu gayrimenkul için yapılan “dekorasyon ve yeni bir kat çıkma” harcamalarının özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmesi ve kira müddeti belli olmayan özel maliyet bedelinin itfası kapsamında, 5 yıl içinde eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, kiralanan gayrimenkulün söz konusu süreden önce boşaltılması halinde, şirketiniz tarafından Vergi Usul Kanununun 272 nci kapsamında yapılarak özel maliyet olarak aktifleştirilen harcamaların itfa edilmemiş kısımlarının kiralanan gayrimenkulün boşaltıldığı yılda bir defada gider yazılabileceği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelveğe uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.