

“ Özel Maliyet Bedelinin itfasında Özellik Arz Eden Hususlar

*Hasan DÖNMEZ**

Öz

Kiralanan gayrimenkuller ile işletme hakkı alınan elektrik üretim ve dağıtım varlıklarına ilişkin olarak, kiracılar ve işletme hakkına sahip tüzel kişiler tarafından normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan harcamalar özel maliyet olarak değerlendirilip bu kapsamda aktife alınmaktadır. Kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişiler tarafından aktife alınan bu varlıklar 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.

Anahtar Kelimeler: Özel Maliyet Bedeli, Değerleme, Amortisman, Kiralama

Jel Sınıflandırması: H20, H25, H29

SPECIAL ISSUES IN THE REDEMPTION OF THE LEASEHOLD IMPROVEMENTS AMOUNT

ABSTRACT

Regarding the leased real estate as well as electricity production and distribution assets, right of operation of which were received, other than normal maintenance, repair and cleaning expenses, expenditures made to expand distribution assets or to continuously increase its economic value will be regarded as leasehold improvement and they are included in assets within this context. These assets are redeemed in equal percentages according to the duration of lease or operating right by legal persons who are lessees or legal persons who have the operating right. Before the duration of lease or operating right is over, in case the object which is leased is evacuated or operating right which was received for it is terminated for any reason, expenditures which have not been redeemed yet are written off at once in case of evacuation or in the year when the right is terminated.

Keywords: Leasehold Improvements Amount, Valuation, Depreciation, Lease

Jel Classification: H20, H25, H29

* E.Gelirler Kontrolörü, Vergi Müfettişi

GİRİŞ

Ticari işletmeler, iktisadi faaliyetini devam ettirebilmek için gerekli olan gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlığının mülkiyetine sahip olma yerine bunları kiralama veya işletim hakkını alma yoluna gidebilmektedirler. İşletmeler tarafından kiralanılan gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlığını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler Vergi Usul Kanunu'na göre bunların özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmektedir.

Kiracı tarafından gerçekleştirilen harcamaların aktifleştirilmesi ve aktifleştirilen bu tutarlar üzerinden amortisman ayrılmasında; kira süresinin belli olup olmamasının, kira süresinin uzaması, kira süresinin dolmasından önce gayrimenkulün boşaltılması gibi hususlar ile kiralanılan gayrimenkulün kiracısı tarafından satın alınması, finansal kiralamalarda özel maliyet bedeli vb. konularda özellik arz eden hususlar yazımızın konusunu teşkil etmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 327'inci maddesinde "gayrimenkul ve gemiler" deyiminin birlikte kullanılmış olması nedeniyle, yazımız boyunca yer verilen kiralanılan gayrimenkul lafzına gemilerin de dahil olduğunu belirtmek isteriz. Diğer iktisadi kıymetler için farklı yorumlar yer almakta olup, yazımızın ilerleyen bölümlerinde bu konu ile ilgili açıklamalara yer verilecektir.

1. ÖZEL MALİYET BEDELİ

Özel maliyet bedeli müessesesi Vergi Usul Kanunu'nun 272'nci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmü aşağıdaki gibidir:

"Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.

(Bir geminin iktisap tarihindeki süratini hızlandırmak, 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.

Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir."

Madde hükmü uyarınca özel maliyet bedeli; kiralanılan gayrimenkuller ile işletme hakkı alınan elektrik üretim ve dağıtım varlıklarına ilişkin olarak, kiracılar ve işletme hakkına sahip tüzel kişiler tarafından varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler olarak tanımlanmaktadır. Normal bakım, tamir ve temizleme giderlerinin tutarı ne olursa olsun özel maliyet kapsamında değerlendirilmez. Fakat hem normal bakım ve onarım, hem de değer artırıcı bir gider niteliğinde olduğu takdirde veya bu giderlerin karışık olması durumunda, mükellef bu giderlerden , gayrimenkulün maliyet bedeline eklenecek kısmı diğerlerinden ayırıp göstermek zorundadır.

Özel maliyet bedelini diğer iktisadi kıymetlerden ayıran en önemli özellik, bu harcamanın kiracı tarafından yapılması ve bu şekilde oluşturulan değer gayrimenkulden ayrılması halinde bir değerinin kalmaması ve tek başına bir değer ifade etmemesidir. Bu itibarla kiralama konusu olmayan , işletmenin envanterine kayıtlı gayrimenkuller için yapılan harcamaların özel maliyet olarak değerlendirilmesi söz konusu değildir.¹

1.1. Özel Maliyet Bedeli Uygulamasının Şartları

Özel maliyet bedeline ilişkin yukarıda yaptığımız açıklamalara göre bir giderin özel maliyet bedeli olabilmesi için aşağıdaki şartları taşıması gerekmektedir:

1- Harcamanın yapılmış olduğu gayrimenkul başkasına ait olmalı ve kiralanmış olmalıdır. Harcama elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılmış ise kiracılarının işletme hakkına sahip olmaları gerekmektedir.

1 Gürol Ürel, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Seçkin Yayınları, 2012, s. 755.

2- Harcamanın bizzat kiracı veya işletme hakkı sahibi tarafından yapılmış olması gerekmektedir.

3- Harcamalar; normal tamir, bakım ve temizleme giderleri dışında gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılmış olmalıdır. Normal bakım ve tamir gideri olması durumunda, bu tür harcamalar ilgili dönemde doğrudan gider yazılacaktır. "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. iktisadi kıymetin değerini devamlı surette artırıcı mahiyetteki işlemlerin neler olduğunu tek tek saymak mümkün olmayıp, her olayın kendine özgü koşulları içerisinde değerlendirilmesi gerekir.²

4- Harcamanın gayrimenkulden veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarından değer kaybına uğramadan ayrılamayacak iktisadi kıymetlere yapılması ve bu kıymetin tek başına bir değer ifade etmemesi gerekmektedir.

1.2. Özel Maliyet Bedelinin itfası

Özel maliyet bedellerinin itfasına ilişkin hükümler Vergi Usul Kanunu'nun 327'nci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmü aşağıdaki gibidir:

"Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran ve 272'nci 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."

Madde hükmü uyarınca, Vergi Usul Kanunu'nun 272'nci maddesinde belirtildiği şekilde aktifleştirilen giderlerin, kira veya işletme hakkı süresi içinde eşit yüzdelerle itfa edileceği belirtilmiştir. Bu kural uyarınca yapılan özel maliyet bedelinin itfasında iktisadi kıymetin ekonomik ömrü değil,

kira süresi dikkate alınacak, yapılan özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamalar kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilecektir.

2. ÖZEL MALİYET BEDELİNİN İTFASINDA ÖZEL LİK ARZ EDEN HUSUSLAR

2.1. Özel Maliyet Bedeli Kapsamındaki İktisadi Kıymetler

Vergi Usul Kanunu'nun 272'nci ve 327'nci maddelerinde gayrimenkuller, gemiler ve elektrik dağıtım ve üretimi varlıkları için yapılan değer artırıcı harcamalar özel maliyet olarak değerlendirilecektir. Belirtilenler dışındaki iktisadi kıymetler için özel maliyet bedeli uygulaması yapıp yapılmayacağı yoruma açık bulunmaktadır.³ Bu hususta uygulamada iki ayrı görüş mevcuttur. Birinci görüşe göre, Vergi Usul Kanunu'nun 269'uncu maddesinde; gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı, tesisat ve makinalar, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayrimaddi hakların da gayrimenkul gibi değerlendirileceği belirtilmiştir. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu'nun 272'nci maddesinde geçen gayrimenkul kavramını aynı zamanda makina, tesisat, gemi ve taşıt ve gayrimaddi hakları ifade etmek üzere kullanılmıştır.

İkinci görüşe göre ise, Vergi Usul Kanunu'nun 269'uncu maddesinde gemiler gayrimenkul kapsamı içindeyken, ilgili Kanun'un 327'inci maddesinde "gayrimenkul ve gemiler" deyiminin kullanılmış olması, özel maliyet ve buna bağlı olarak 272'nci maddede belirtilen değer artırıcı giderlerin, yalnız bina ve arazi şeklindeki gayrimenkullerle, gemiler için öngörülmüş olduğu şekilde bir yorum müsait bulunmaktadır. 327'inci maddede yer alan kira süresinin dolmasından önce kiralanan şeyin "boşaltılması" şeklindeki ifade de, bu anlayış, bir başka yönden teyit etmektedir. Gündelik hayatta da "boşaltma" esas itibariyle bina ve arazi için kullanılabilecek bir deyimdir.⁴

Bununla beraber gerek idare ve gerekse vergi yargısı, gayrimenkul dışındaki diğer iktisadi kıymetler için de özel maliyet bedeli uygulaması yapılabileceğini kabul etmektedir.⁵

2.2. Kira Süresinin Belli Olmaması

Kira sürelerinin belli olmaması durumunda itfa süresinin ne olacağı konusunda Vergi

2 Sakıp Şeker, Dönem Sonu İşlemleri, Yaklaşım Yayınları, 1999, s. 1053.

3 Gürol Ürel, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Seçkin Yayınları, 2012, s. 756.

4 Yılmaz Özbacı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayınları, 2012, s. 866.

5 Gürol Ürel, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Seçkin Yayınları, 2012, s. 756.

Usul Kanunu'nda bir düzenleme yapılmamıştır. 28.04.2004 tarihinde yayımlanan 333 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde ise, süresi belli olmayan kiralamalarda özel maliyet bedelinin 5 yıllık sürede itfa edileceği açıklanmıştır.

2.3. Kira Süresinin Bir Yıl Olması

Kira süresinin bir yıl olarak belirlendiği durumlarda, maliyet bedeline ilişkin giderlerin tamamı ilk yılda itfa edilir.

Genel kural bu şekilde olmasına rağmen kira süresinin devamlı olarak uzatıldığı ve muvazanın tespiti halinde, idarenin itfa işlemi kira süresine göre yaptırması ihtimal dahilindedir.⁶

2.4. Kira Süresi Dolmadan Önce Gayrimenkulün Boşaltılması

Kira süresi dolmadan gayrimenkulün boşaltılması durumunda, aktifleştirilen özel maliyetlerin itfasının henüz tamamlanmamış olması nedeniyle farklılık arz etmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 327'nci maddesinde bu hususta düzenleme yapılmış olup, gayrimenkulün kira süresin bitmeden önce boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılacaktır.

2.5. Kira Süresinin Sonradan Uzaması

Kira süresinin sonradan uzaması itfa süresinde bir değişiklik oluşturmaz. Süre değişimi, ister kira süresi içerisinde ister kira süreci sonunda oluşsun, itfa işlemi başlangıçtaki kira süresi üzerinden yapılır.

2.6. Uzun Süreli Kiralamalar

Vergi Usul Kanunu'nun 327'nci maddesinde gayrimenkullerin ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran özel maliyet bedellerinin kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edileceği belirtilmiştir. Fakat uygulamada tereddütler yaşanmaktadır. İktisadi ömrü kira süresini aşan kıymetler nasıl itfa edilmeli? Diğer yandan iktisadi ömrü kira süresinden kısa olan kıymetler için kira süresi mi dikkate alınmalı? Örneğin, 49 yıllığına kiralanan bir turizm tesisine, 10 yıllık faydalı ömre sahip olan (333No'lu VUK Genel Tebliği'ne göre) asma tavan yapılmıştır. Özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen tutar asma tavanın faydalı ömrü esas alınmak suretiyle 10 yılda mı, yoksa söz konusu harcama özel maliyet bedeli niteliğinde olduğu için kira süresi olan

49 yılda mı itfa edilecektir?

Örneğimizde 49 yıllığına yapılan kiralamada, özel maliyet bedeli kapsamında aktifleştirilen asma tavanın faydalı ömrü kira süresinden daha kısadır. Bu konudaki birinci görüşe göre; kira süresine göre itfanın, iktisadi ömrü daha uzun kıymetler için geçerli olacağı kabul edilmektedir. Bizim de katılmış olduğumuz ikinci görüşe göre ise, Vergi Usul Kanunu'nun 327'nci maddesi hükmü doğrultusunda asma tavan için yapılan harcama 49 yıllık kira süresine göre itfa edilmesi gerektiğidir. Sonuç olarak; ilgili Kanun'un açık hükmü doğrultusunda kira süresi ne olursa olsun, itfanın bu kira süresine göre ve eşit yüzdelerle yapılması gerekmektedir.

2.7. Yap İşlet Devret Modelinde Özel Maliyet Bedelinin İtfası

Yap işlet devret modeli çerçevesinde kiracı tarafından ilgili tesis veya bina için yapılan harcamalar "özel maliyet bedeli" olarak yasal defterlerinde aktifleştiriyordu. Bu kapsamda ki "özel maliyet bedeli" uygulaması 7.8.2013 tarih ve 2013/391-1213 sayılı Özelge ile kaldırılmıştır. Söz konusu Özelge ile, yap iş devlet sözleşmesi kapsamında inşa edilen binanın inşası için yapılan harcamaların özel maliyet bedeli olarak dikkate alınmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

2.8. Menkul Malların ve Tesislerin Kiralanmasında Özel Maliyet

Vergi hukukumuzda menkul ve gayrimaddi hakların değerlendirilmesi gayrimenkullerin değerlemesine ilişkin hükümlere tabi olduğundan, söz konusu iktisadi kıymetler için yapılan değer artırıcı harcamaların da aktifleştirmek veya envantere almak suretiyle itfa edilmesi gerekir. Örneğin kiralanmış taşıtın iktisadi kıymetini artırıcı mahiyeteki harcamaların kira süresi içinde itfa edilmesi gerekir. Süre belli değilse itfa süresi 5 yıl olacaktır. Telefon tesisi için yapılan harcama özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmek suretiyle amortisman tabi tutulmalıdır.⁷

2.9. Kiralanan Gayrimenkulün Kiracı Tarafından Satın Alınması

Vergi Usul Kanunu'nun 327'nci maddesinde "... Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanmış 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 defa-

6 Gürol Ürel, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Seçkin Yayınları, 2012, s. 757.

7 Sakıp Şeker, Dönem Sonu İşlemleri, Yaklaşım Yayınları, 1999, s. 1068.

"Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve 272'nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelarla itfa edilir..." hükmü yer almaktadır. Madde hükmünde yer aldığı üzere özel maliyet bedelleri kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelarla itfa edilmektedir. Bu nedenle özel maliyet bedelleri üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılması mümkün değildir.

2.14. Kiralanan Gayrimenkülün Kiracı Tarafından Başkasına Kiralanması

Tesis kiralamalarında daha sık görülen bu durum özel maliyet bedelinin itfasını değiştirmez. Özel maliyet, tesis sahibi ile ilk kiracı arasında belirlenen kira süresinde itfa edilir.

2.15. Gayrimenkülün Bedelsiz Olarak Kullanılması Durumu

Gayrimenkülün sahibi tarafından başkasının kullanımına bedelsiz olarak terk edilmiş olması durumunda, gayrimenkülü kullanan tarafından yapılan ve gayrimenkülün maliyetine eklenmesi gereken giderlerin de özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmesi gerekir. Bu hükme göre aktifleştirme yapmak için mutlaka kira ilişkisi olması gerekmez. İşletmede kullanılan ve mülkiyeti başkasına ait olan gayrimenkuller için yapılan ve aktifleştirilmesi gereken giderler özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilir.¹¹

2.16 .Özel Maliyet Bedeli Niteliğindeki İktisadi Kıymetlerin Kiralayana Devri

Önceki bölümlerde açıklandığı üzere, özel maliyet bedelini diğer iktisadi kıymetlerden ayıran en önemli özellik, bu harcamanın kiracı tarafından yapılması ve bu şekilde oluşturulan değer gayrimenkulden ayrılması halinde bir değerinin kalmaması ve tek başına bir değer ifade etmemesidir. Bu nedenle, kiracılar özel maliyet harcamasına konu olan değerleri kira süresi sonunda kiralayana devretmektedirler (kiralanan gayrimenkülün kiracı tarafından satın alınmaması durumunda).

Bu devir, ilgili gayrimenkülün gerçek kişiye ait olması veya işletme aktifine kayıtlı olması durumuna göre farklı vergisel sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. İktisadi kıymetin sahibinin gerçek kişi olması durumunda, Gelir Vergisi Kanunu'nun

72'nci maddesine göre, kiracının iktisadi kıymet sahibine bedelsiz olarak devrettiği özel maliyet bedelini teşkil eden iktisadi kıymet kiraya aynen tahsil olunmuş kira geliri kabul edilecek, emsal bedeli üzerinden paraya çevrilip gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilecektir.

Kiraya verilen iktisadi kıymetin bir işletmeye dahil olması durumunda iktisadi kıymetin sahibinin bedelsiz olarak devraldığı özel maliyet bedelini teşkil eden iktisadi kıymetin emsal bedeli gayrimenkul sermaye iradı olarak değil, ticari kazanç olarak vergilendirilecektir.¹² Fakat; Vergi Usul Kanunu'nun 15'inci maddesinde belirtildiği üzere sadece kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapılacağına gözden kaçırılmaması gerekmektedir.

Ayrıca bu devir, işletmenin faaliyeti çerçevesinde yapılan bir teslim olduğundan, iktisadi kıymetin kiralayana teslimi KDV'ye tabi bir işlemdir. Bu nedenle, gayrimenkule ilave edilen kıymeti devreden kiracıların teslim bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplamaları gerekmektedir.

2.17. Özel Maliyet Bedellerinde Enflasyon Düzeltmesi ve Yatırım İndirimi Uygulaması

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesi ile geçici 25'inci maddesi kapsamında özel maliyet bedelleri parasal olmayan kalem olarak enflasyon düzeltmesine tabi bulunmaktadır. Genel esaslara göre değerlendirilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesine göre ekonomik ömrü 5 yıldan daha az olan özel maliyet bedelleri yatırım indirimine konu edilemez. Buna karşılık ekonomik ömrü 5 yıldan fazla olan özel maliyet bedelleri yatırım indirimi uygulamasına konu edilebilecektir.¹³

SONUÇ


Özel maliyet bedeli uygulaması, Vergi Usul Kanunu'nun 272'nci maddesinde özel maliyet kavramı ve aynı Kanun'un 327'nci maddesinde düzenlenen söz konusu özel maliyetlerin itfasına ilişkin düzenlemeler yapılarak açıklanmıştır. Özel maliyet bedeli, kiralanan suretiyle iktisadi işletmede kullanılan gayrimenkullerin veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının iktisadi kıymetlerini

11 Kazım Yılmaz, VUK, GVK, KVK ve KDVK açısından Değerleme, Seçkin Yayıncılık, 2000, s. 93.

12 M.Vefa Toroslu, Özel Maliyet Bedeli, Mali Çözüm Dergisi, Ekim, Kasım, Aralık 1998, s. 45.

13 Gürol Ürel, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Seçkin Yayınları, 2012, s. 765.

artırıcı nitelikte olan ve kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişiler tarafından yapılan giderleri ifade etmektedir. Ayrıca, söz konusu giderlerin özel maliyet bedeli olarak değerlendirilip bu kapsamda aktife alınması gerekmektedir. Gerek mutad giderlerle özel maliyet bedeline mevzu giderlerin ayrıştırılması, gerek farklılık arz eden durumlarda itfa edilecek sürelerin tespiti vb. konular özel maliyet bedelinin itfasında önem arz eden ve uygulamada karıştırılan hususlardır.

Söz konusu hususlara konuyla ilgili tartışmalı hususları da gözetenek, açıklık getirilmeye çalışılmıştır. Sonuç olarak, kiracıların kendine özgü koşulları göz önünde bulundurarak, durumunu Gelir idaresi'nin görüşleri ve Danıştay kararları ışığında ayrıca değerlendirmesi daha sağlıklı olacaktır. 

KAYNAKÇA

1. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
2. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
3. Ürel, Gürol, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Seçkin Yayınları, 2012.
4. Yılmaz, Kazım, VUK, GVK, KVK ve KDVK açısından DEĞERLEME, 2000.
5. Toroslu, M.Vefa, Özel Maliyet Bedeli, Mali Çözüm Dergisi, Ekim, Kasım, Aralık 1998.
6. Vural, irfan, Özel Maliyet Bedellerinin itfası, Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2003.
7. Şeker, Sakıp, Dönem Sonu işlemleri, Yaklaşım Yayınları, 1999.
8. Gül, Necip Serhat, Özel Maliyet Bedeli, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2010.
9. Özbalcı, Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayınları, 2010.