

ÖZEL MALİYET BEDELİ

I. Giriş

Kira ile tutulan gayrimenkullerde kiracı tarafından yapılan değer artırıcı giderler, özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilir. Kiracının faaliyetini sürdürebilmek amacıyla yaptığı tesisata ait giderler de aynı şekilde değerlendirilir. Özel maliyet bedellerinin değerlemesine ilişkin hükümlere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 272'nci maddesinde yer verilmiştir. Söz konusu madde metni aşağıdaki gibidir.

“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 fazlalaştırmak, yolcu veya 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.”

Gayrimenkullerin kiracıları tarafından yapılan ve V.U.K.'nın 272'nci maddesinde belirtildiği şekilde, bunların iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderler, özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilir. V.U.K.'nın 327'nci madde hükmüne göre, özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen bu giderler, kira süresi içinde eşit tutarlarda itfa edilir. V.U.K.'nın 327'nci maddesi 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.”

Yukarıda yer alan kanun maddelerinde açıkça belirtildiği üzere, özel maliyet bedeli olarak değerlemeye konu olan harcamalar, bir gayrimenkulün kiracısı tarafından yapılan harcamalardır. Bir başka deyişle, özel maliyet harcaması niteliğinde bir değerlendirme

yapılabilmesi için bir kiralama işlemi ve bir kiracının varlığı gereklidir. Özel maliyet harcamaları niteliği itibarıyla kiracı tarafından yapılan harcamaları ifade etmektedir.

Kiracının başlangıçta bulunmayan bir tertibatı gayrimenkule eklemesi ve kira süresinin sonunda bunları kiraya verene bırakmadan söküp götürmesi halinde, özel maliyet bedelinden söz edilemez. Bunların amortisman mevzuuna girmesi halinde, genel hükümlere göre amortisman tabi tutulmaları gerekecektir.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler V.U.K.'nın 194'üncü maddesinde ifade edildiği üzere, gayrimenkullerini ve tesisat gibi amortisman tabi olan kıymetlerini işletme hesabına intikal ettirmeyeceklerdir. Ancak bu mükellefler amortisman defteri veya listelere göre hesapladıkları amortisman paylarını işletme defterine her yıl gider kaydetmek suretiyle amortisman tabi tutulabileceklerdir. Bu bağlamda işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler de özel maliyet bedeli uygulanmasından faydalanabileceklerdir.

II. Özel Maliyet Bedelinin İtfası

Özel maliyet bedeli olarak değerlendirilen giderlerin ne şekilde itfa edileceği V.U.K.'nın 327'nci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Söz konusu maddeye göre; gayrimenkullerin ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran ve 272'inci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira süresi dolmadan, kiralanan şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma yılında bir defada gider yazılır.

Yukarıda belirtilen madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, özel maliyet bedelinin itfa süresi kiralama süresidir ve kira süresi içinde eşit yüzdelerle itfa edilir. Buna göre, itfa süresinin, kiralanan şeyle, özel maliyet bedelini oluşturan şeyin iktisadi ömürleri ile herhangi bir ilişkisi bulunmamaktadır.

Bunun nedeni, özel maliyet bedellerinin, kiralanan gayrimenkulün kullanıldığı süre içinde kullanılacağı, söz konusu gayrimenkul olmadan, özel maliyet bedeline konu olan değerlerin düşünülmemesi, kira süresinin sonunda ekonomik faydalarının olmayacağı ve dolayısıyla ömürlerinin biteceği kabul edildiğinden, özel maliyet bedellerinin kira süresi içinde itfa edilmesi öngörülmüştür.

Özel maliyet bedelinin itfasında karşılaşılabilecek özel durumlar aşağıda açıklanmıştır.

a-Kira Süresinin Bir Yıl Olması

Kira süresinin kira sözleşmesinde bir yıl olarak belirlendiği durumlarda özel maliyet bedellerinin bir defada gider yazılarak itfa edilmesi gerekmektedir.

Bir yıllık kira sözleşmesi yapıldıktan sonra çok büyük tutarda, gayrimenkulün değerini artırıcı özel maliyet harcaması yapılması durumunda bunun iktisadi ve ticari esaslara uymadığı ileri sürülebilir. Zira, yaptığı özel maliyet harcamasını bir yılda gider yazmak isteyen mükellefler işyeri sahibi ile muvazaalı bir kira sözleşmesi yaparak, her yıl sözleşmeyi yenileme yoluna da gidebilirler. Kanunda özel maliyet harcaması tutarlarının sınırları belirlenmemiş ve kiralama süresinin en az ne kadar olması gerektiği konusunda da bir belirleme

yapılmamıştır. Ancak bu durum muvazaalı işlemlerle ödenmesi gereken verginin miktarını değiştirecek uygulamalarda bulunulmasına gerekçe olamayacaktır. Dolayısıyla, bir yıllık kira sözleşmesi sonunda gayrimenkulün terk edilmemesi ve özel maliyet bedelinin tamamının gider yazılması, herhangi bir vergi incelemesinde eleştiri konusu yapılabilecek niteliktedir.

b-Kira Süresinin Çok Uzun Olması

V.U.K.’nın 327’nci maddesinde özel maliyetlerin kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edileceği hükme bağlanmıştır. Bu yüzden kira süresinin özel maliyet olarak değerlendirilen iktisadi kıymetin ekonomik ömründen uzun olması durumunda da itfanın kanun maddesinin açık hükmü gereği kira süresine bağlı olarak eşit yüzdelerle yapılması gerekmektedir.

c-Kira Süresinin Belli Olmaması

5024 Sayılı Kanunla amortisman uygulaması konusunda bazı değişiklikler yapılmıştır. V.U.K.’nın 1.1.2004 tarihinde yürürlüğe giren, 5024 Sayılı Kanunla değişik 315’inci maddesinde, mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı’nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri hüküm altına alınmış ve Maliye Bakanlığınca ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığı bu madde hükmü uyarınca yayınladığı 333 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde, kira süresi belli olmayan özel maliyet bedellerinin 5 yılda ve %20 amortisman oranıyla itfa edilmesini öngörmüştür.

d-Kira Süresinin Sonradan Değişmesi

Özel maliyet bedelinin itfası bakımından, aktifleştirme yılındaki kira süresi esas alınacaktır. Bu yüzden sonradan kira süresinin taraflarca veya sair suretlerle, muvazaadan ari olarak, uzatılması itfa süresini etkilemez.

III. Özel Maliyet Bedeline İlişkin Amortisman Kaydı

Kiracı tarafından yapılan özel maliyet bedellerinin her biri ayrı bir iktisadi değer kabul edilerek “264 Özel Maliyetler Hesabı”nda aktifleştirilecektir. Her hesap dönemi sonunda kira süresine göre belirlenecek oranda amortismanlar 7/A seçeneğinde “770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı”na, 7/B seçeneğinde ise “796 Amortisman ve Tükenme Payları Hesabı”na borç, “268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı”na alacak kaydedilecektir.

Örneğin, dört yıllığına kiralanan işyeri için yapılan özel maliyet niteliğindeki harcamaların toplamının 80.000.000.000,-TL. olduğunu varsayalım. Bu harcamalar “264-Özel Maliyetler Hesabı”na kaydedilecektir. (İşletmenin 7/B seçeneğini kullandığı varsayılmıştır.) Söz konusu işyerine ait özel maliyet bedelinin dört yılda dört eşit tutarda amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekmektedir. Amortisman kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2004	
796 Amortisman ve Tükenme Payları	20.000.000.000
268 Birikmiş Amortismanlar (Özel maliyet bedeli için ayrılan amortismanlar)	20.000.000.000
/	
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	20.000.000.000
796 Amortisman.ve Tükenme Payları	20.000.000.000
/	

Takip eden üç yılda da yukarıdaki kayıtlar yapılarak özel maliyet konusu harcamaların itfası tamamlanacaktır.

IV. İktisadi Kıymetin Kiralayana Devri

Özel maliyet bedelleri, işletmelerin aktiflerinde bulunan iktisadi kıymetlerdir. İşletmeler bu kıymetleri kira süresinin bitmesi nedeniyle kiralayana devrederken K.D.V. hesaplamak zorundadırlar. Çünkü bu işlem, işletme faaliyeti çerçevesinde yapılan bir teslimdir. Kiracı, özel maliyet bedeli konusu iktisadi kıymeti kiralayana devrettiğinde fatura düzenleyerek K.D.V. hesaplayacaktır.

Devir işleminin bedelsiz gerçekleşmesi durumunda, K.D.V.K.'nın 27'nci maddesinin 1'inci bendi uyarınca V.U.K.'nın 267'nci maddesi çerçevesinde, devir olunan iktisadi kıymetin emsal bedelinin tespit edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca özel maliyet konusu değerlerin bedelsiz devredilmesi durumunda, iktisadi kıymetin emsal bedeli; emsal bedelinden düşük devredilmesi durumunda ise emsal bedeli ile devir bedeli arasındaki fark, G.V.K.'nın 72'nci maddesine göre, gayrimenkul sahibi için gayrimenkul sermaye iradı hükmündedir. Bedel karşılığında yapılan devirlerde sözkonusu bedel kiracı için gelir olacaktır.

V. Özel Maliyet Bedeli Harcamalarında Yatırım İndirimi İstisnası Uygulaması

G.V.K.'nın Ek 1-6'ncı maddelerinde yer alan yatırım indirimi istisnası uygulamasına ilişkin hükümler 4842 Sayılı Kanun ile 24.04.2003 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış ve yeni düzenleme aynı kanunun 19'uncu maddesinde yapılmıştır.

Yatırım indirimi istisnasından yararlanamayacak olan iktisadi kıymetler, G.V.K.'nın 19'uncu maddesinin dördüncü fıkrasında belirtilmiş olup, sözkonusu fıkranın üçüncü bendi hükmü uyarınca; “gayri maddi haklar ile ekonomik ömrü 5 yıldan daha kısa olan özel maliyet bedelleri” yatırım indirimi istisnası uygulamasına konu olmayacak iktisadi kıymetler arasında sayılmıştır. Dolayısıyla, ekonomik ömrü 5 yıl ve/veya 5 yıldan daha uzun olan özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamalar için yatırım indirimi istisnası uygulanabilecektir.

Özel maliyet bedellerinin yatırım indiriminden yararlanmasına ilişkin G.V.K.'nın 19'uncu maddesinin dördüncü fıkrasının üçüncü bendinde yer alan sözkonusu düzenlemenin,

“...ekonomik ömrü 5 yıldan daha kısa olan özel maliyet bedelleri” ibaresi 5228 Sayılı Kanunla getirilmiş olup, bu ibare değişikliği ile yapılan düzenleme 31.07.2004 tarihinden itibaren geçerli olduğundan, uygulamada bu tarihin esas alınması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, 31.07.2004 tarihinden itibaren gerçekleştirilen özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamalar, ekonomik ömrünün en az 5 yıl olması kaydıyla, yatırım indirimine konu olabilecektir.

a. Özel Maliyet Bedelinin Ekonomik Ömrünün Başlama Zamanı

5228 Sayılı Kanunla yapılan sözkonusu düzenleme, karşımıza yatırım indirimi istisnasına konu özel maliyet bedelinin ekonomik ömrünün başlama zamanının hangi tarih olacağı sorusunu çıkarmaktadır. Buna ilişkin olarak kanun metninde açık bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle, özel maliyet bedelinin ekonomik ömrünün başlama zamanının tespiti konusunda değişik görüşler ortaya çıkmıştır.

Birinci Görüş :

Bu görüş sahiplerine göre, kanunda ekonomik ömrün ne olduğu ve ne zaman başlayacağı hususunda açık bir belirleme yapılmadığı için, yap-işlet-devret şeklindeki yatırım harcamaları açısından yatırım döneminden itibaren sürenin hesaplanması (yatırım ve kullanım sürelerinin toplamı) ve eğer bu süre 5 yıl veya 5 yıldan daha uzunsa özel maliyet olarak kabul edilen yatırım harcamaları için yatırım indirimi istisnasının uygulanması gerekmektedir. Bir iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün başlangıcının belirlenmesi her zaman kolay olmayacağından; bu kabul tarzı uygulamada kolaylık sağlayacaktır.

İkinci Görüş:

İkinci görüşün sahipleri ise, genel olarak yatırım indiriminin amortisman tabi iktisadi kıymetler için sözkonusu olduğunu, amortisman ayırabilmek için iktisadi kıymetin aktife alınmış ve kullanılmaya hazır hale gelmiş olması gerektiğini ve bu nedenle kullanılmaya hazır hale gelme ile bir anlamda iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün başladığının kabul edilmesi gerektiğini ifade etmektedirler.

Özel maliyet bedelinin ekonomik ömrünün başlama zamanına ilişkin olarak, Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu’nun; “yatırım indiriminden yararlanılmaya harcamaların yapılmaya başlandığı hesap döneminden itibaren başlanacak olmakla birlikte, özel maliyet bedelinin ekonomik ömrünün yatırımın tamamlanıp aktife alınması ve kullanılmaya hazır hale gelmesinden itibaren hesaplanacağı” yönünde bir kararı bulunmaktadır.

Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu’nun 14.01.2005 tarih ve 295/1 Genel Sıra No’lu söz konusu bu kararının dayandığı gerekçeler şöyle açıklanmıştır:

“Bir iktisadi kıymetin ekonomik ömrü, o iktisadi kıymetin ekonomik olarak kullanılabileceği ya da mal veya hizmet üretebileceği süredir. Bu süre de iktisadi kıymetin tamamlanıp aktife alınması ve kullanılmaya hazır hale gelmesinden itibaren başlar. Yatırım dönemi olarak adlandırılan ve iktisadi kıymetin meydana getirilmesi için geçen süre, iktisadi kıymetin ekonomik ömrüne dahil değildir.

Teknolojik nedenlerle iktisadi kıymetin ekonomik ömründe daha sonra meydana gelebilecek kısaltmalar yatırım indirimi uygulaması açısından bir önem arz etmemektedir.”

Diğer taraftan, Gelirler Genel Müdürlüğü yatırım indirimi istisnası uygulamasına ilişkin açıklamaların yapıldığı 15/03/2005 tarih ve 32 sayılı Gelir Vergisi Sirküleri’nde; özel maliyet bedelinin ekonomik ömrünün başlama zamanı konusunda, Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu’nun yukarıda yer alan kararına paralel bir görüş ortaya koymuştur. Konuya ilişkin olarak sözkonusu sirkülerde yapılan açıklama aşağıdaki gibidir.

“Özel maliyet bedeline ilişkin ekonomik ömrün hesabında süre, yatırımın tamamlanıp aktife alınması ve kullanılmaya hazır hale getirilmesinden itibaren başlatılacaktır. İşletmenin tamamlandığı ve özel maliyet bedeli olarak aktifleştirdiği yatırıma ilişkin harcamalar için yatırımın tamamlanmasından sonraki kullanım süresinin 5 yıldan fazla olması şartıyla, yatırım indirimi istisnası uygulanabilecektir.

Diğer bir anlatımla, yatırım dönemi olarak adlandırılan ve iktisadi kıymetin meydana getirilmesi için geçen süre, iktisadi kıymetin ekonomik ömrüne dahil edilmeyecektir. Bu nedenle, yatırım indirimi istisnasından yararlanmaya harcamaların yapıldığı yıldan itibaren başlanacak olmakla birlikte; özel maliyet bedeline ilişkin ekonomik ömür, yatırımın tamamlanıp aktife alınması ve kullanılmaya hazır hale getirilmesinden itibaren hesaplanacaktır.”

b. Özel Maliyet Konusu İktisadi Kıymetin Ekonomik Ömrü İle Üzerinde Özel Maliyet Bedeli Oluşturulan Gayrimenkulün Kira Süresi İlişkisi

Yatırım indirimi istisnası uygulamasında; özel maliyet konusu iktisadi kıymetin ekonomik ömrü ile üzerinde özel maliyet bedeli oluşturulan iktisadi kıymetin kira süresi arasında bağlantı kurulması konusunda da değişik görüşler ortaya çıkmıştır. Bu görüşlerin temelinde yatan soru şudur: Ekonomik ömrü 5 yıldan uzun olan özel maliyetlerde kiralama süresi 5 yıldan kısa ise yatırım indiriminden yararlanılması mümkün müdür? Bu çerçevede ortaya çıkan görüşler aşağıda özetlenmiştir:

Birinci Görüş:

Özel maliyet bedeli harcamalarının yatırım indirimi istisnasından yararlanabilmesi için sözkonusu harcamaların ekonomik ömrünün en az 5 yıl olmasının yanısıra, üzerinde özel maliyet bedeli oluşturulan gayrimenkulün kira süresinin de en az 5 yıl olması gerekmektedir.

İkinci Görüş :

Özel maliyet bedelinin yatırım indiriminden yararlanabilmesi için, kira süresine bakılmaksızın özel maliyet konusu iktisadi kıymetlerin ekonomik ömürlerinin en az 5 yıl olması yeterlidir. Zira, kanun hükmünde özel maliyet bedelinin ekonomik ömründen söz edilmektedir. Kanun koyucu kira süresinin de en az 5 yıl olması gerektiğini hüküm altına almak isteseydi, bunu açıkça düzenlerdi.

Yatırım indirimi istisnası uygulamasında özel maliyet konusu iktisadi kıymetin ekonomik ömrü ile üzerinde maliyet bedeli oluşturulan iktisadi kıymetin kira süresi arasındaki ekonomik ömür-kira süresi ilişkisi konusunda, Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu’nun bir kararı bulunmaktadır. Buna göre, “Özel maliyet bedelinin yatırım

indiriminden yararlanabilmesi için ekonomik ömrünün en az 5 yıl olmasının yanısıra, üzerinde özel maliyet bedeli oluşturulan gayrimenkulün kalan kira süresinin de en az 5 yıl olması gerekmektedir.”

Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu’nun 14.01.2005 tarih ve 295/1 Genel Sıra No’lu sözkonusu kararının dayandığı gerekçeler aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

“Özel maliyet bedeli ile özel maliyet bedeline konu iktisadi kıymetleri birbirinden ayırmak gerekir. Özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen kıymet birden fazla iktisadi kıymetten oluşan bir yatırım olabileceği gibi, karşılığında herhangi bir iktisadi kıymet elde edilmeyen giderlerden de oluşabilmektedir. Diğer yandan, özel maliyet bedelinin aktifleştirilmesi sadece kiracı için sözkonusudur.

Kanunda özel maliyet bedeline konu iktisadi kıymetlerin ekonomik ömürlerinden değil, özel maliyet bedelinin ekonomik ömründen bahsedilmektedir. Dolayısıyla özel maliyet bedeline konu iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün kiracı tarafından kullanılacak kısmı, özel maliyet bedelinin ekonomik ömrü olacaktır. Diğer bir ifadeyle kira süresi, iktisadi kıymetin ekonomik ömrünü kiracı açısından kısaltan bir unsurdur.

Bir iktisadi kıymetin ekonomik ömrü, o iktisadi kıymetin ekonomik olarak kullanılacağı ya da mal veya hizmet üretebileceği süredir. Bu açıdan kiracı için ekonomik ömür, sözkonusu kıymetin hukuki ve fiili hakimiyetinde olduğu süre ile sınırlı olacaktır. Bu bağlamda yatırım indiriminden kiracının yararlanabilmesi için, üzerinde özel maliyet bedeli oluşturulan gayrimenkulün kalan kira süresinin de en az 5 yıl olması gerekmektedir.”

Diğer taraftan, Gelirler Genel Müdürlüğü yatırım indirimi istisnası uygulamasına yönelik açıklamaların yapıldığı 15/03/2005 tarih ve 32 sayılı Gelir Vergisi Sirküleri’nde; özel maliyet konusu iktisadi kıymetin ekonomik ömrü ile üzerinde özel maliyet bedeli oluşturulan iktisadi kıymetin kira süresi ilişkisi konusunda, Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu’nun yukarıda yer alan kararını benimsemiştir. Konuya ilişkin olarak sözkonusu sirkülerin 2.4.bölümünde “Kira Süresinin Uygulamaya Etkisi” başlığı adı altında yapılan açıklamalar aynen aşağıdaki gibidir.

“Özel maliyet niteliğindeki harcamalar, belirli bir yatırım süresi içerisinde gerçekleştirildiğinden ve ekonomik ömrün tespitinde yatırımın tamamlanmasından sonraki süre dikkate alınacağından, uzun süreli kira sözleşmelerinde yatırım tamamlandıktan sonraki kullanıma ilişkin sürenin 5 yıl ve daha fazla olması şartıyla yatırım indirimi istisnasından yararlanılabilecektir.

Yatırımın tamamlanıp özel maliyet bedelinin aktife alınması ve kullanıma hazır hale gelmesinden sonraki kullanıma ilişkin sürenin 5 yıldan az olması durumunda, daha önce indirim konusu yapılan istisna tutarı nedeniyle haksız yere kazançtan indirim söz konusu olduğundan, indirimden yararlananlar hakkında genel hükümlere göre cezalı tarhiyat yapılacağı tabiidir.

Örnek 1 : 49 yıllığına kiralanan bir kamu arazisi üzerine 5 yılda inşa edilen bir otel binasına ilişkin harcamalar, yatırımın tamamlandığı tarihten sonraki kullanıma ilişkin kira süresi 5 yıldan uzun olduğundan, yatırım indirimi istisnasına konu edilebilecektir.

Örnek 2 : 10 yıllığına kiralanan bir arsa üzerine mal ve hizmet üretim yeri olarak kullanılmak üzere inşa edilen bir bina, 6 yılda tamamlanmıştır. Bu binanın kullanım süresi (ekonomik ömrü), kira sözleşmesine göre 10 yıldan arta kalan 4 yıldır.

Örneğimize göre özel maliyet bedelinin ekonomik ömrünün 5 yıldan az olması nedeniyle, söz konusu harcamaların yatırım indirimi istisnasından yararlandırılması mümkün değildir. Dolayısıyla, mükellef hakkında, söz konusu bina için yapılan ve önceki dönemlerde yatırım indirimi istisnasına konu edilen özel maliyet bedeli niteliğindeki harcama toplamı nedeniyle, haksız yere kazançtan indirimden dolayı, genel hükümlere göre cezalı tarhiyat yapılacaktır.”

Kaynaklar:

- 1) 14.01.2005 tarih ve 295/1 Genel Sıra No’lu Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararı
- 2) 15.03.2005 tarih ve 32 Sayılı Gelir Vergisi Sirküleri
- 3) Yusuf Keleş, Yusuf Çokyiğit, Özel Maliyet Bedeli, Vergi Dünyası, Sayı: 280, Aralık 2004
- 4) İsmail Tekkoyun, Binalarda ve Özel Maliyet Bedellerinde Yatırım İndirimi İstisnası Uygulaması, Vergi Dünyası, Sayı:285, Mayıs 2005