

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**  
**Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü**

Sayı : 64597866-105[272-2016]-3310

23.02.2016

Konu : Özel maliyet bedeli harcamalarının itfası.

İlgide kayıtlı özelge talep formundan; Başkanlığımız ... vergi kimlik numaralı mükellefi olan şirketinizin, hazır giyim sektöründeki faaliyeti çerçevesinde alış veriş merkezlerinde (AVM) kiracı konumunda mağazalarının bulunduğu,

- AVM işletmecisi şirketlerce, "açtığınız mağazalarda örneğin ... yıl boyunca kiracı olarak kalmanız koşuluyla" tarafınıza dekorasyon desteği sağlandığı, bu desteğin "dekorasyon desteği" açıklaması ile tarafınızca AVM şirketine fatura edildiği belirtilerek, fatura tutarının tamamının faturanın düzenlendiği tarihte mi, yoksa kira süresine bölmek suretiyle mi gelir yazılacağı,

- Kiralanan mağazalar için katlandığınız dekorasyon giderlerini kira süresine bölerek amortisman yöntemiyle giderleştirildiği belirtilerek, mağaza faaliyeti ve kira süresi devam ederken örneğin kiralamanın ... üncü yılında dekorasyonun yenilenmesi suretiyle katlanılan yeni dekorasyon giderinin kalan ... yıllık kira süresine bölmek suretiyle mi giderleştirileceği, hususlarında tereddüt olduğundan Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasıyla kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap döneminde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiş, maddenin ikinci fıkrasıyla da safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun “ticari kazanç” hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Gelir Vergisi Kanununun 40 ncı maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir.

Diğer taraftan; ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar “dönemsellik ilkesi” ile “tahakkuk esas ilkesi” dir. Tahakkuk esas ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmiş olması yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Bu esas dikkate alındığında bir gelir veya gider unsurunun özel bir düzenleme bulunmadığı süreçte, mahiyet ve tutar itibariyle kesinleştiği dönemin kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Dönemsellik ilkesi ise bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 269 uncu maddesinde, iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği ve gayri maddi hakların da gayrimenkuller gibi değerlendirileceği,

- 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 giderlerin gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline ekleneceği; gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan yukarıda bahsi geçen giderlerin bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirileceği, kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderlerin de bu hükümde olduğu; gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderlerin hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellefin bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetinde olduğu,

- 313 üncü maddesinde, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesinin amortisman mevzuunu teşkil edeceği,

- 320 nci maddesinde, amortisman süresinin kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlayacağı,

- 327 nci maddesinde, gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve 272 nci maddede yazılı özel maliyet bedellerinin kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edileceği, 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, hükme bağlanmıştır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre;

- Sözleşme hükümleri çerçevesinde “dekorasyon destek bedeli” adı altında tarafınıza ödenen bedellerin, kira sözleşmesi ile ilişkilendirilmeksizin tahakkuk ettiği takvim yılı kurum kazancınızın tespitinde gelir olarak dikkate alınması,

- Özel maliyet bedellerinde itfa süresi aktifleştirildikleri yıldan başlamak üzere, kiralama süresi olup, söz konusu bedellerin kira süresi içinde eşit yüzdelerle itfa edilmesi,

- Özel maliyet bedellerinin itfasında aktifleştirme yılındaki kira süresinin esas alınması gerektiğinden, kira süresi devam ederken dekorasyonun yenilenmesi suretiyle katlanılan yeni dekorasyon giderlerini kalan kira süresine bölerek itfa edilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.