

"264 Özel Maliyetler" hesabında izlenmesi gereken yatırımlarda reel olmayan finansman maliyeti ayrıştırması yapılıp yapılmayacağı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	11395140-105[VUK-3-2657]-618503
Tarih	13.05.2024

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : E-11395140-105[VUK-3-2657]-618503

13.05.2024

Konu : Yapılmakta olan yatırımlar hesabından özel maliyet hesabına aktarılan tutarlarda reel olmayan finansman maliyeti ayrıştırması yapılıp yapılmayacağı hakkında

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden;

- Yap-işlet-devret modeli kapsamında ... inşası ve işletmesi amacıyla kurulduğunuz, yaptığınız yatırımlarınızı "258- Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabında izlediğiniz, 2019 ve müteakip yıllarında biten kısımları aktifleştirerek söz konusu hesaptan "264- Özel Maliyetler" hesabına aldığınız, 2029 ve 2030 yıllarında bu varlıkları ... Genel Müdürlüğüne bedelsiz olarak devredeceğiniz,

- Aktifleştirilen kısımlara ilişkin oluşan finansman giderlerinin (kur farkları dahil), aktifleştirme yılının sonuna kadarki kısmını maliyetle ilişkilendirdiğiniz,

- 31/12/2023 tarihli bilançonuzdaki "264- Özel Maliyetler" hesabına ilişkin enflasyon düzeltmesinde, düzeltmeye esas tutarın tespitinde reel olmayan finansman maliyeti ayrıştırması yapıp yapmayacağınız hususunda Başkanlığımız görüşünü talep ettiğiniz

anlaşılmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 262 nci maddesinde, "*Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.*

Aşağıda sayılan giderler de maliyet bedeline dâhil edilir:

...

c) İktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının; emtiada emtianın stoklara girdiği tarihe kadar, diğer iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler (Faiz giderleri ile kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.),

..."

- 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.*

...

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.

..."

hükümleri yer almaktadır.

Ayrıca, 163 ve 334 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerine göre;

- Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmektedir. İşletme dönemine ait olanların ise, ilgili bulundukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismanı tabi tutulması mümkün bulunmaktadır.

- Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyeti ile ilişkilendirilmesi (aleyhe/lehe olma durumuna göre maliyete eklenmesi/düşülmesi) zorunludur. Aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, aleyhe/lehe olma durumuna göre, ait oldukları yıllarda gider/gelir yazılması ya da maliyetle ilişkilendirilmesi imkanı bulunmaktadır.

Bu bağlamda, tarafınızca üstlenilen söz konusu projeye/işe ait sözleşme kapsamında, yapılan her bir kesim yatırım harcamalarının, 213 sayılı Kanunun 272 nci maddesi kapsamında "özel maliyet bedeli" olarak dikkate alınması, yatırımın finansmanında kullanılan kredilerin faiz giderleri ile kur farklarının (lehte ve aleyhte), ilişkili oldukları her bir kesim yatırımın aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının ilgili kesmin maliyetiyle ilişkilendirilmesi icap etmektedir. Aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin faiz giderleri ile kur farklarının ise ilgili dönemde gider/gelir olarak değerlendirilmesi veya maliyetle ilişkilendirilmesi ve bu seçimlik hakkın, her bir kesimin ayrı ayrı aktifleştirilebilmesinin mümkün olması koşuluyla, her bir kesim için ayrı ayrı belirlenmesi mümkün bulunmakta olup her bir kesim için yapılan seçimin/tercihin daha sonraki dönemlerde değiştirilmesi ise mümkün değildir.

Diğer taraftan, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında, "...

2. Bu maddenin uygulanmasında;

...

g) Reel olmayan finansman maliyeti; her türlü borçlanmada, borç tutarlarına (yabancı para üzerinden borçlanmalarda borcun alındığı tarihteki Türk Lirası karşılıklarına), borcun kullanıldığı döneme ait TEFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanan tutarı,

...

İfade eder.

...

*4. Düzeltme işleminde bu Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen tutarlar esas alınır. **Ancak stokların, satılan malın ve maddî duran varlıkların maliyet bedeline ve malî duran varlıkların alış bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetleri düşüldükten sonra bulunan tutarlar düzeltmeye tâbi tutulur. ...***

- Geçici 33 üncü maddesinde, "...

31/12/2023 tarihli mali tablolar, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulur. Yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkı geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez.

..."

hükümlerine yer verilmiştir.

2023 hesap dönemi sonuna ve düzeltme şartlarının gerçekleşmesine/varlığına bağlı olarak izleyen hesap dönemlerine ilişkin enflasyon düzeltmesinin usul ve esasları 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 165 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde belirlenmiş olup, mezkûr;

- Tebliğin 14 üncü maddesinde, "...

(2) Maliyet veya alış bedellerine intikal ettirilmiş ve düzeltmeye esas tutara ulaşılırken düşülecek reel olmayan finansman maliyeti ihtiva edebilecek parasal olmayan varlıklar aşağıda gösterilmiştir.

1. Stoklar,

2. Maddi duran varlıklar,

3. Mali duran varlıklar,

4. Özel tükenmeye tabi varlıklar.

Maliyet veya alış bedelleri içerisinde ROFM ihtiva edebilen, iktisadi işletmeye dâhil kıymetler Tebliğe ekli listede (EK 3) yer almaktadır.

...",

- Sirkülerin "Reel Olmayan Finansman Maliyeti (ROFM)" başlıklı 3 üncü bölümünde, "ROFM hesaplamalarına ilişkin hususlar 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 14 üncü ve 34 üncü maddelerinde açıklanmıştır.

Düzeltilmeye esas tutarın hesaplanmasında ROFM ayrıştırması yapılacak parasal olmayan kıymetler; stoklar, maddi duran varlıklar, mali duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklar olup, ROFM ihtiva edebilen iktisadi işletmeye dâhil kıymetler bahse konu Tebliğe ekli (EK 3) listede yer almaktadır.

Buna göre, "Haklar" hesabında takip edilen finansal kiralamadan kaynaklananlar dâhil maddi olmayan duran varlıklar ROFM ayrıştırması yapılması gereken parasal olmayan kıymetler kapsamında değildir.

..."

açıklamaları yapılmıştır.

Diğer taraftan, tekdüzen muhasebe sisteminin uygulanmasına ilişkin açıklamalar 26/12/1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer tebliğlerde yapılmış olup, söz konusu Tebliğin Muhasebe Usul ve Esasları/V-Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları başlığı altında yer alan C-Hesap Planı Açıklamaları bölümünde;

"258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR İşletmede, yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamaların izlendiği hesaptır.

İşleyişi: Yapılmakta olan yatırım projelerine direkt ve endirekt şekilde gelen harcamalar bu hesaba borç: tamamlanan yatırım bedelleri ilgili maddi duran varlık hesabına borç kaydedilerek, bu hesaba alacak kaydedilir.

264. ÖZEL MALİYETLER Kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile (normal bakım, onarım ve temizleme giderleri hariç) bu gayrimenkulün kullanılması için yapılıp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan, varlıkların bedellerini kapsar.

İşleyişi: Yapılan harcamalar hesaba borç kaydedilir. Bu harcamalar kira süresi içerisinde, kira süresinin beş yıldan fazla olması durumunda da beş yılda eşit tutarlarla, amorti edilir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, somut durumda, "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" hesap grubu dahilinde "264- Özel Maliyetler" hesabında izlenmesi gereken her bir kesim yatırıma ilişkin enflasyon düzeltmesi kapsamında, düzeltmeye esas tutarın tespitinde reel olmayan finansman maliyeti ayrıştırması yapılmaması gerekmektedir.

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 özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 12.09.2026