

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ USUL KANUNU HÜKÜMLERİ ÇERÇEVESİNDE
AMORTİSMAN MÜESSESESİ:
MEVCUTLARDA VE ALACAKLARDA
AMORTİSMAN UYGULAMASI

Tuğçe ÜREDİLER

Danışman
Prof. Dr. Kâmil TÜĞEN

İZMİR - 2018

YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAY SAYFASI

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : Tuğçe ÜREDİLER
Öğrenci No : 2009800110
Tez Başlığı : Vergi Usul Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Amortisman Müessesesi:
Mevcutlarda ve Alacaklarda Amortisman Uygulaması

Savunma Tarihi : 13.06.2018
Danışmanı : Prof. Dr. Kamil TÜĞEN

JÜRİ ÜYELERİ

Ünvanı, Adı, Soyadı

Üniversitesi

Prof. Dr. Kamil TÜĞEN

Dokuz Eylül Üniversitesi

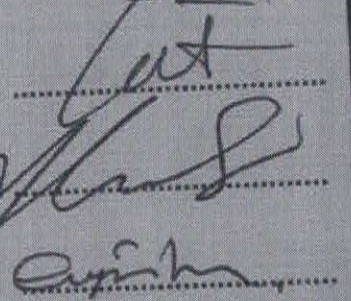
Prof. Dr. Ahmet ÖZEN

Dokuz Eylül Üniversitesi

Doç. Dr. Engin HEPAKSAZ

İzmir Katip Çelebi Üniversitesi

İmza



Tuğçe ÜREDİLER tarafından hazırlanmış ve sunulmuş olan bu tez savunmada başarılı bulunarak oy birliği() / oy çokluğu() ile kabul edilmiştir.

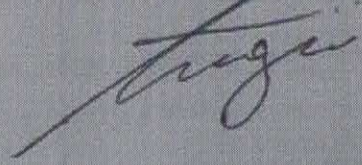
Prof. Dr. Metin ARIKAN
Müdür

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum "Vergi Usul Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Amortisman Müessesesi: Mevcutlarda ve Alacaklarda Amortisman Uygulaması " adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

29 / 03 / 2018

Tuğçe ÜREDİLER



ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Vergi Usul Kanunu Hükümleri Çerçevesinde

Amortisman Müessesesi:

Mevcutlarda ve Alacaklarda Amortisman Uygulaması

Tuğçe ÜREDİLER

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Maliye Programı

İşletmelerin faaliyetlerini sürdürmek için aktifine kaydedilen belli tutarın üzerindeki iktisadi kıymetlerin değeri, Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömrüne göre giderleştirilebilir. Kâr maksimizasyonu amacı güden ticari işletmeler için gider kalemleri önemlidir. Mükelleflerin amortisman giderlerini doğru olarak hesaplamaları ticari kazancın tespitinde, aktifte kayıtlı varlıklara ilişkin maliyetlerin doğru bir şekilde hesaplanması, yatırım kararları ve finansal tabloların doğru olarak düzenlenmesi açısından önemlidir. Bu nedenle de tezimizde, ülkemizdeki yasal düzenlemeler çerçevesinde amortisman uygulamasının kuralları ve özellikli durumlardaki uygulama esasları hakkında temel bilgilere değinilmiştir.

İşletmeler aktiflerinde yer alan, bir yıldan fazla kullanılabilen, yıpranmaya, aşınmaya ve kıymetten düşmeye maruz bulunan mevcutlarına amortisman ayırabileceği gibi, tahsili imkansız hale gelen ya da şüpheli görülen alacakları için de amortisman ayırabilir.

Amortisman ayırmaya ilişkin temel düzenlemelere Vergi Usul Kanunu maddelerinde yer verilmekle birlikte kanunun yetersiz olduğu durumlarda tebliğler ve özelgeler dikkate alınarak uygulamaya yön verilmiştir. Bu çalışma yasal mevzuat esas alınarak ve daha önce bu alanda yapılmış çalışmalar da göz önünde bulundurularak tamamlanmıştır.

Amortisman uygulamasında özellikli hususların çok fazla ve söz konusu düzenlemelerin karmaşık olması sebebiyle vergi planlaması açısından kanunların mükelleflere verdiği bu hak, yetersiz mevzuat bilgisi ve muhasebe tecrübesine sahip kişiler tarafından eksik veya yanlış uygulanmakta ve dönemsellik ilkesi gereğince sonraki dönemlerde telafisi olmadığından mükelleflerin kayıplara uğradığı görülmektedir.

Amortisman uygulamasında mükelleflerin mağduriyetlerini en aza indirmek için, tezimizin dördüncü bölümünde bir takım çözüm önerilerine değinilmiştir. Mevcutlarda uygulanacak amortisman oranının tespitinde sektörel ve genel, üretimde ve üretim dışında kullanılan iktisadi kıymetler gibi ayrıma gidilebileceği gibi, Maliye Bakanlığı tarafından faydalı ömrü belirlenmemiş iktisadi kıymetler için mükellef tarafından belirlenmiş süreler dikkate alınabilir. Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usul Kanunu hükümleri uyumlaştırılabilir. Amortismanla ilişkin vergi mevzuatındaki tüm özellikli hususlar tek bir tebliğde toplanabilir.

Anahtar Kelimeler: Amortisman, Mevcutlarda Amortisman, Alacaklarda Amortisman, Faydalı Ömür, Değersiz Alacaklar, Şüpheli Alacaklar

ABSTRACT
Master Thesis
Amortization Under The Provisions Of
The Tax Procedure Law;
Amortizations In
The Available Assets And Receivables
Tuğçe ÜREDİLER

Dokuz Eylul University
Social Sciences Institute
Finance Department
Finance Program

The value of the economic assets over a certain amount registered as an asset to maintain the activities of the enterprises can be expensed according to the useful life determined by the Ministry of Finance. Expenditure elements are important for profit-maximizing business enterprises. Accurately calculating the amortization expense of taxpayers is important for the accurate calculation of the costs of the registered assets, in the determination of commercial income, for the correct management of investment decisions and financial statements. For this reason, in our thesis, basic information about the rules of application of amortization in the framework of legal regulations in our country and the application principles in special cases is mentioned.

Commercial companies may allocate amortization to its existing assets, which are usable for more than one year, which are subject to wear, tear and fall from value, as well as amortization for receivables that appear to be impossible or doubtful.

While the basic regulations regarding the amortization allocation are included in the Tax Procedure Law items, in cases where the law is insufficient, the implementation has been directed considering the notifications and the special instructions. This work is based on legal legislation and considering previous studies in this field.

Due to the high number of special features in the application of amortization and the complexity of such regulations, this right given to taxpayers by tax laws is incomplete or misapplied by insufficient legislative information and accounting experience and it seems that taxpayers have suffered loss due to lack of compensation in the following periods according to periodicity principle.

In order to reduce taxpayers' grievances to the greatest extent in the application of depreciation, in the fourth section of our thesis, a number of solution proposals are mentioned. The determination of the amortization rate to be applied at present can be made as separation such as sectoral, general, production and non-production economic assets, or the period determined by the taxpayer for the economic assets whose useful life is not determined by the Ministry of Finance. Turkey Accounting Standards can be harmonized with the provisions of the Tax Act. All the specific features of tax legislation related to depreciation can be collected in a single statement.

Keywords: Amortization, Amortizations In The Available Assets, Amortizations In Receivables, Useful Life, Uncollectible Receivables, Doubtful Debts

VERGİ USUL KANUNU HÜKÜMLERİ ÇERÇEVESİNDE
AMORTİSMAN MÜESSESESİ:
MEVCUTLARDA VE ALACAKLARDA AMORTİSMAN UYGULAMASI

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLolar LİSTESİ	vii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

213 SAYILI VERGİ USUL KANUNUNDA AMORTİSMANLAR VE
MEVCUTLARDA AMORTİSMAN UYGULAMASI

1.1. AMORTİSMAN KAVRAMI	3
1.2. AMORTİSMAN KONUSU	4
1.3. AMORTİSMANA TABİ VARLIKLAR	5
1.3.1. Maddi Duran Varlıklar	5
1.3.2. Gayrimaddi Duran Varlıklar	6
1.3.3. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	7
1.4. AMORTİSMAN AYRILMASININ ŞARTLARI	7
1.4.1. Duran Varlığın İşletmenin Envanterine Kayıtlı Olması	7
1.4.2. Duran Varlığın Yıpranmaya, Aşınmaya veya Kıymetten Düşmeye Maruz Bulunması	8
1.4.3. Duran Varlığın İşletmede Bir Yıldan Fazla Kullanılması	8
1.4.4. Duran Varlık Değerinin Belli Bir Miktarın Üzerinde Olması	9

1.5. MEVCUTLARDA AMORTİSMAN	10
1.6. MEVCUTLARDA AMORTİSMAN AYIRMANIN ŞARTLARI	11
1.6.1. İşletmede Kullanılma ve Envantere Alınma	11
1.6.2. Kullanım Süresinin Bir Yılı Aşması	14
1.6.3. Yıpranma, Aşınma ve Değerden Düşme Etkisi Altında Bulunması	14
1.6.4. İktisadi Kıymetin Değerinin Belli Bir Tutarı Aşması	15
1.7. AMORTİSMAN AYIRMA YÖNTEMLERİ	17
1.7.1. Normal Amortisman	17
1.7.1.1. Normal Amortisman Yöntemi Örneği	18
1.7.2. Azalan Bakiyeler Usulü	18
1.7.2.1. Azalan Bakiyeler Usulünde Amortisman Örneği	20
1.7.3. Madenlerde Amortisman	21
1.7.3.1. Madenlerde Amortisman Örneği	22
1.7.4. Fevkalade Amortisman	23
1.7.4.1. Yangın, Deprem, Su Basması Gibi Doğal Afetler Sonucu Değer Kaybına Uğrama	24
1.7.4.2. Teknolojik Gelişmeler Nedeniyle Fevkalade Amortisman Uygulaması	26
1.7.4.3. Cebri Çalışma Nedeniyle Fevkalade Amortisman Uygulaması	28
1.8. AMORTİSMAN UYGULAMASI	31
1.8.1. Amortismanda Temel Alınacak İktisadi Kıymetin Değeri	31
1.8.2. Amortisman Oranı	32
1.8.3. Amortisman Uygulamasının Başlangıcı	33
1.8.4. Amortisman Süresi	34
1.8.5. Amortisman Yönteminin Değiştirilmesi	35
1.8.6. Kıst Amortisman Uygulaması	36
1.9. AMORTİSMAN MUHASEBESİ	38
1.10. AMORTİSMAN UYGULAMASINDA ÖZELLİK GÖSTEREN BAZI DURUMLAR	41
1.10.1. Amortisman Ayırmada İhtiyarilik	41

1.10.2. Amortisman Tabi Tutulacak İktisadi Kıymetlerde Yeni Olma Zorunluluğu	41
1.10.3. Amortisman Ayırmak İçin Fiili Kullanım Zorunluluğu	43
1.10.4. Faaliyete Geçmeden Önce İktisap Edilen Demirbaşlarda Amortisman	43
1.10.5. Hesap Döneminin Değişmesi Halinde Amortisman	45
1.10.6. Boş Arsa ve Arazilerde Amortisman	46
1.10.7. Boş Arazi ve Arsalar Üzerine Yapılan Tesislerde Amortisman	47
1.10.8. Değer Artıran ve İktisadi Ömrü Uzatan Giderlerde Amortisman	48
1.10.9. Duran Varlık Alımları İçin Ödenen Faiz ve Kur Farklarının Durumu	51
1.10.10. Sanat Eseri Niteliğindeki Kıymetlerde Amortisman	53
1.10.11. Bilgisayar Programlarında Amortisman	55
1.10.12. Reklam Panolarında Amortisman	57
1.10.13. Üst Hakkında Amortisman	58
1.10.14. Canlı Hayvanlarda Amortisman	59
1.10.15. Meyve Bahçelerinde Amortisman	61
1.10.16. Sinema Filmlerinde Amortisman	63
1.10.17. Asansör, Kalorifer, Su, Gaz, Elektrik Gibi Tesisatlarda Amortisman	65
1.10.18. Kiralama Yoluyla Edinilen Kıymetlerde Amortisman	66
1.10.19. Kiraya Verilen İktisadi Kıymetlerde Amortisman	67
1.10.20. Finansal Kiralama Yoluyla Edinilen İktisadi Kıymetlerde Amortisman	68
1.10.21. Mülkiyeti Muhafaza Suretiyle Yapılan Satışlarda Amortisman	69
1.10.22. Satın Alınan Ancak Kira Sözleşmesi İle Satıcının Tasarrufuna Bırakılan İktisadi Kıymetlerde Amortisman	70
1.10.23. Satın Alınan İktisadi Kıymetin Maliyetinin Birkaç Aşamada Tamamlanması Halinde Amortisman	71
1.10.24. Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına Kayıtlı Varlıklarda Amortisman	72
1.10.25. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Amortisman	73

1.10.26. Tasfiye, Devir, Birleşme ve Nevi Değişikliği Hallerinde Amortisman	73
1.10.27. Adi Ortaklıklarda Ortak Değişikliği Halinde Amortisman	76
1.10.28. Ferdi İşletme Sahibinin Ölümü veya Şahıs Şirketlerinde Ortaklardan Birinin Ölümü Halinde Amortisman Hesaplaması	76
1.10.29. Amortisman Süresi Dolmadan Hurdaya Ayrılan İktisadi Kıymetlerde Amortisman	77
1.10.30. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Sigorta Tazminatı	77
1.10.31. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Satılması	78
1.10.32. İşletmede Mevcut Olduğu Halde Kayıtlarda Yer Almayan Demirbaşlar İçin Ayrılan Amortisman	78

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ USUL KANUNU HÜKÜMLERİNE GÖRE ALACAKLARDA AMORTİSMAN UYGULAMASI

2.1. ALACAKLARDA AMORTİSMAN	80
2.2. DEĞERSİZ ALACAKLAR İLE VAZGEÇİLEN ALACAKLAR	80
2.2.1. Değersiz Alacaklar	80
2.2.2. Değersiz Alacaklara İlişkin Önemli Hususlar	82
2.2.3. Vazgeçilen Alacaklar	83
2.3. ŞÜPHELİ ALACAKLAR	85
2.4. ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI AYIRABİLMENİN ŞARTLARI	86
2.4.1. Alacağın Ticari ve Zirai Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesiyle İlgili Olması	86
2.4.2. Alacağın Dava veya İcra Safhasında Bulunması	87
2.4.3. Yapılan Protestoya veya Yazı İle Bir Defadan Fazla İstenilmesine Rağmen Borçlu Tarafından Ödenmemiş Bulunan Dava ve İcra Takibine Değmeyecek Derecede Küçük Alacaklar	88
2.4.4. Alacağın Teminatlı Olmaması	89
2.4.5. Şüpheli Alacak Karşılığının Bilançoda Gösterilmesi	90

2.4.6. Şüpheli Alacak Karşılığı Alacağın Şüpheli Hale Geldiği Dönemde Ayrılması	90
2.5. ŞÜPHELİ ALACAKLA İLGİLİ ÖZELLİK GÖSTEREN BAZI DURUMLAR	90
2.5.1. Mal Alımına Yönelik Olarak Verilen Avanslar Nedeniyle Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	90
2.5.2. İflas Halinde Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	92
2.5.3. Şirketlerin Ortaklarına Verdikleri Borç Paralardan Kaynaklanan Alacaklarda Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	92
2.5.4. Grup Şirketlerinin Birbirlerinden Olan Alacaklarda Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	93
2.5.5. Holding ve Bağlı Kuruluşlar Arasında Ticari İşlemlerden Kaynaklanmayan Alacaklarda Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	93
2.5.6. Hatır Senedinden Kaynaklanan Alacaklarda Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	94
2.5.7. Yurt Dışından Olan Alacaklarda Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	94
2.5.8. Yabancı Para Cinsinden Olan Alacaklarda Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	96
2.5.9. Faturalarda Yer Alan KDV’de Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	96
2.5.10. Karşılıksız Çeklerde Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	97
2.5.11. Kamudan Olan Alacaklarda Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	98
2.5.12. Adi Ortaklıktan Olan Alacaklarda Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	99

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MEVCUTLARDA VE ALACAKLARDA AMORTİSMAN UYGULAMASINA İLİŞKİN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1. MEVCUTLARDA AMORTİSMAN UYGULAMASINDA UYGULANACAK ORANIN TESPİTİ	101
3.2. AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERDE DOĞRUDAN GİDER YAZILABİLECEK TUTAR	103
3.3. AMORTİSMAN LİSTELERİNDEKİ SİSTEMATİK SORUNU	103

3.4. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI İLE VERGİ MEVZUATINDAKİ AMORTİSMAN DÜZENLEMELERİ ARASINDAKİ FARKLILIK SORUNU	104
3.5. VERGİ MEVZUATINDAKİ AMORTİSMAN DÜZENLEMELERİNİN YETERİNCE AÇIK OLMAMASI SORUNU	106
3.6. İŞLETME AKTİFİNE ALINAN VE FİİLEN KULLANILAN FAKAT İLGİLİ SİCİLLERE TESCİLİ YAPILMAYAN DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN UYGULAMASI	106
3.7. KULLANILMIŞ HALDE SATIN ALINAN DURAN VARLIKLARDA FAYDALI ÖMÜR SORUNU	107
3.8. İLGİLİ YILDA AMORTİSMAN AYRILMAMASI DURUMUNDA SONRAKİ YILLARDA DÜZELTİLEMESİ SORUNU	108
3.9. AZALAN BAKİYELER USULÜNDE AMORTİSMAN AYIRMA HUSUSUNDAKİ SORUNLAR	108
3.10. FEVKALADE AMORTİSMAN UYGULAMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR	109
3.11. ÜZERİNE BİNA İNŞAA EDİLEN ARSALARDA AMORTİSMAN SORUNU	110
3.12. KAMUDAN OLAN ALACAKLARDA ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI AYRILAMAMASI SORUNU	111
3.13. ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAĞIN TAHSİLİNDE YAŞANAN SORUNLAR	112
3.14. BOŞ ARAZİ VE ARSALAR ÜZERİNE YAPILAN TARIM TESİSLERİNDE AMORTİSMAN BAŞLANGIÇ DÖNEMİ TESPİTİ	112
3.15. TAŞINMAZIN PARÇASI OLAN SABİT KIYMETLER	113
3.16. BİNEK OTOMOBİLLERE KIST AMORTİSMAN AYRILMASI	114
3.17. BİNEK OTOMOBİLLERE AZALAN BAKİYELER USULÜNDE KIST AMORTİSMAN AYIRIRKEN KARŞILAŞILAN SORUNLAR	114
SONUÇ	116
KAYNAKÇA	119

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Normal Amortisman Yönteminde Amortisman Hesaplaması	s. 18
Tablo 2: Azalan Bakiyeler Yönteminde Amortisman Hesaplaması	s. 21
Tablo 3: Fevkalade Amortisman Yönteminde Amortisman Hesaplaması (1)	s. 26
Tablo 4: Fevkalade Amortisman Yönteminde Amortisman Hesaplaması (2)	s.28
Tablo 5: Amortisman Yönteminin Değiştirilmesi Halinde Amortisman Hesaplaması	s. 36
Tablo 6: Değer Artıran Giderlerde Amortisman Hesaplaması	s. 50
Tablo 7: İktisadi Ömrü Uzatan Giderlerde Amortisman Hesaplaması	s. 50
Tablo 8: Canlı Hayvanların Faydalı Ömürleri İle Amortisman Oranları	s. 60
Tablo 9: Meyve Ağaçlarının Faydalı Ömürleri İle Amortisman Oranları	s. 62

GİRİŞ

İşletmeler, kâr elde etme gayesiyle hareket eden organizasyonlardır. Dönem sonunda işletmelerin bilanço kalemlerinde gerekli değerleme işlemleri yapılarak ticari ve mali kara ulaşılır. Amortisman tabi iktisadi kıymetler, işletme bilançolarının önemli bir kısmını oluşturduğundan, işletmelerin mali durumlarının belirlenmesinde amortisman giderleri önemli bir etkiye sahiptir. Çünkü işletmeler tarafından tercih edilen amortisman yöntemine göre daha fazla amortisman tutarının giderleştirilmesi neticesinde karlılık oranı azaltılarak daha düşük oranda vergi ödenmesi ve böylelikle işletmenin likiditesi artırılarak oto finansmanının sağlanması mümkündür. Bu nedenle de amortisman uygulamasındaki temel hususlar ile özellikli durumların bilinmesi önem arz etmektedir.

Amortismanlar, işletme faaliyeti sırasında oluşan diğer giderler gibi kârın sağlıklı tespit edilmesi için gerekli olduğu gibi işletmelerin temel hedefinin kâr maksimizasyonu olduğu göz önünde bulundurulduğunda, konuya makro açıdan bakmak gerekirse yabancı yatırımcıların ülkemizde yatırım yapma kararlarında vergi kanunları ve düzenlemelerinin de dikkate alınacağı aşîkardır. Yatırım teşvikleri ve vergi oranları gibi konuların yanı sıra amortisman düzenlemeleri de sermaye maliyetlerini etkilemesi bakımından önemli bir rol oynamaktadır. Bu uygulamanın önemine istinaden Vergi Usul Kanunu düzenlemeleri çerçevesinde incelenmesi amaçlanan tezimiz, başlıca üç bölümden meydana gelmektedir.

Birinci bölümde Vergi Usul Kanunu'nda amortisman müessesesinin genel hatları ortaya koyulmuş olup, amortisman kavramı, amortisman konusunu oluşturan unsurlar, amortisman tabi olan maddi duran varlıklar, gayrimaddi duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıkların neler olduğu, bir iktisadi kıymete amortisman ayrılmasının temel şartları ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre mevcutlarda amortisman uygulamasına konu edilen iktisadi kıymetler, bu iktisadi kıymetlere amortisman ayrılmasının şartları, amortisman ayırma yöntemleri olarak normal amortisman, azalan bakiyeler usulü, madenlerde amortisman, fevkalade amortisman ayırma kuralları, işletmelerin yasal defter

kayıtlarında uyulması gereken kuralları içeren amortisman muhasebesi ve boş arazi ve arsalar, sanat eserleri, bilgisayar programları, reklam panoları, canlı hayvanlar, meyve bahçeleri, sinema filmleri gibi amortisman uygulamasında özellik gösteren bazı durumlar incelenmiştir.

İkinci bölümde alacaklarını tahsil edemeyen mükelleflerin mağdur olmaması için Vergi Usul Kanunu'nun 322, 323 ve 324. maddelerinde düzenlenen alacaklarda amortisman müessesesi, değersiz alacaklar, vazgeçilen alacaklar ve şüpheli ticari alacaklar düzenlemeleri kapsamında hangi alacakların bu kapsama girdiği, karşılık ayırma şartları ve şüpheli ticari alacaklarla ilgili özellik gösteren durumlar başlıkları altında incelenmiştir.

Üçüncü bölümde, ilk iki bölümde sunulan düzenlemelerin karmaşıklığı ve uygulama güçlükleri nedeniyle karşılaşılan sorunlar tespit edilmeye çalışılmış ve bu sorunlara çözüm üretebilmek adına bir takım öneriler ortaya koyulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU'NDA AMORTİSMANLAR VE MEVCUTLARDA AMORTİSMAN UYGULAMASI

Bu bölümde amortisman mevzuu ülkemiz vergi kanunlarında yer alan hükümler çerçevesinde genel hatlarıyla irdelenerek, genel olarak amortismanın ne olduğu ve çerçevesi çizilecek olup, mevcutlarda amortisman ayırmanın şartları, yöntemleri ve uygulaması ile özellik gösteren durumlar açıklanarak konu daha derinlemesine ele alınacaktır.

1.1. AMORTİSMAN KAVRAMI

Amortisman kavramı kelime anlamı itibariyle Türk Dil Kurumu tarafından “yıpranma payı” olarak tanımlanmıştır. Mali mevzuat açısından ise amortisman konusuna, Vergi Usul Kanunu (VUK), Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) ve Türkiye Muhasebe Standartlarında (TMS) değinilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “Amortisman Mevzuu” başlıklı 313. 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...” şeklinde hüküm vardır. Kanunda amortisman kavramı, amortisman konusunu oluşturan iktisadi kıymetler itibariyle değerlendirilerek ele alınmıştır.

Sermaye Piyasası Kanunu'nun Seri XI No: 1 Tebliğ'in 38. maddesinde amortisman;

“Amortisman muhasebesinin konusu, duran varlıklarda, kullanımdan, belli bir sürenin geçmesinden ve teknolojik gelişmeler nedeniyle varlığın demode olmasından dolayı ortaya çıkabilecek eskime, yıpranma ve tükenme şeklindeki değer kayıplarını

dikkate alarak, duran varlıkların faydalı ömürlerini tahmin etmek ve bu süre içerisinde söz konusu varlıkların elde etme maliyetlerini gider olarak muhasebeleştirmektir.

İşletmelerde bir yıldan fazla kullanılan ve sınırlı bir ömre sahip olan duran varlıklar için amortisman ayrılması şarttır.” şeklinde düzenlenmiştir.

TMS 9’da amortisman kavramı; bir varlığın öngörülen hizmet süresi boyunca artık değerinden sonraki elde edilme maliyetinin dönemlere dağıtılması olarak tanımlanmıştır; TMS 8’de duran varlıklarda kullanıma ve teknolojik gelişmeler sonucunda eskime, yıpranma ve demoda olma şeklinde beliren değer azalışlarıdır¹ şeklinde tanımlanmıştır.

Liapis ve Kantianis, “Amortisman yöntemleri ve yaşam dönemi maliyetlemesi metodolojisi” adlı makalesinde amortismanı şu şekilde tanımlamıştır. “Amortisman, varlık maliyetlerini ömrü boyunca tahsis etme sürecidir. Bu tahsis, varlığın maliyeti, varlığın ekonomik ömrü boyunca muhasebe dönemlerine yansıtılacak şekilde yapılır.”²

Amortisman kavramında genel olarak rantın, borcun veya duran varlığın bölümlere ayrılıp (kademelendirilerek), azar azar bitirilmesi, sona erdirilmesi ve ödenmesi olmak üzere temel üç anlam bulunmaktadır.³ Yani amortisman mevcutlar, alacaklar ve sermaye ile yakından ilintilidir ve amortismana tabi iktisadi kıymetlerin değerinin, bu kıymetlerin faydalı ömürleri boyunca giderleştirilmesidir.

1.2. AMORTİSMAN KONUSU

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun “Amortisman Mevzuu” başlıklı 313. maddesinde amortisman konusunu teşkil eden varlıklar açıklanmıştır. Buna göre

¹ Yusuf Bahadır Kavas, **Üretim Yöntemine Göre Amortisman Uygulamasının Yeni Vergi Usul Kanunu Yazım Çalışmalarındaki Uygulanabilirliği**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013, s.3.

² Konstantinos J. Liapis and Dimitrios D.Kantianis, “Depreciation Methods and Life-Cycle Costing Methodology”, **Procedia Economics and Finance**, 2015, p. 314-324.

³ Zeki Doğan, “Türkiye Muhasebe Standartları, Sermaye Piyasası Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Açısından Amortisman Muhasebesi”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Nisan 2004, ss. 1-14.

amortismanına tabi varlıklar; maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklardan oluşmaktadır.

1.3. AMORTİSMANA TABİ VARLIKLAR

1.3.1. Maddi Duran Varlıklar

Vergi Usul Kanunu'nda maddi duran varlıklara ilişkin bir tanım bulunmamakla birlikte işletmelerin aktiflerine kayıtlı iktisadi kıymetlerin amortismanına 313. maddesinde değinilmiştir. Buna göre işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden;

- Gayrimenkullerin,
- VUK'un 269. maddesi gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin,
 - Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı,
 - Tesisat ve makineler,
 - Gemiler ve diğer taşıtlar,
- Alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin

Kanun'da belirtilen değerlendirme usulüne uygun olarak tespit edilen değerlerinin yok edilmesinin amortisman konusunu oluşturduğu belirtilmiştir.

Tekdüzen hesap planında maddi duran varlıklar, tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan ve işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen fiziki varlık kalemleri olarak tanımlanmış olup, bu hesap grubu içerisinde; Arazi ve Arsalar, Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri, Binalar, Tesis Makine ve Cihazlar, Taşıtlar, Demirbaşlar, Diğer Maddi Duran Varlıklar, Birikmiş Amortismanlar, Yapılmakta Olan Yatırımlar, Verilen Avanslar Hesapları yer almaktadır.

1.3.2. Gayrimaddi Duran Varlıklar

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre maddi olmayan duran varlıklar; "herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefiyeleri" ifade etmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda gayrimaddi duran varlıklar ibaresi bulunmayarak, bu ibare yerine 269. maddede "gayri maddi haklar" ibaresi yer almaktadır. Söz konusu maddede gayrimaddi duran varlıklar tanımlanmamıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nde gayrimaddi haklar, "sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkını ifade etmektedir".

Bir başka anlatımla, ticari marka, unvan, tasarım, model, patent gibi sınai varlıkların kullanım hakkıyla edebi ve sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ve know how da denilen ticari bilgi birikimi ve ticari sırlar gibi fikri haklar gayri maddi hakları oluşturur. Bu kapsamda gayri maddi hakları ticari ve pazarlama amaçlı olmak üzere iki grup olarak ayırarak incelememiz de mümkündür. Ticari gayri maddi haklar; bir hizmetin sağlanması ya da bir malın üretiminde kullanılan know-how, model, dizayn ve patentler ile bir ticari faaliyetin işletiminde kullanılan bilgisayar yazılım programları gibi ticari varlık özelliği gösteren gayri maddi hakları oluşturmaktadır. Pazarlama amaçlı olarak nitelendirilen gayri maddi haklar ise ticari unvan ve markalar, dağıtım kanalları, müşteri portföyü gibi bir ürün veya hizmetin ticari amaçlı kullanımına yardımcı olan ya da söz konusu ürün bakımından mühim bir promosyon

niteliği olan nevi şahsına münhasır isimler, semboller, resimler gibi gayri maddi hakları oluşturmaktadır.

1.3.3. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde özel tükenmeye tabi varlıklar “Belirli bir maddi varlıkla çok yakından ilgili bulunan veya tamamen tüketime tabi varlıklar için yapılan, üretim çalışmalarının zamanı ve yoğunluğu ile sınırlı bir ömre sahip olan harcamaları içerir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Bir maden yatağının işletmeye elverişli olup olmadığının belirlenmesi ve giriş noktalarının saptanması için işletmeye geçmeden önce yapılan arama giderleri ile petrol araştırması ile ilgili olarak arazinin yerden ve havadan (topografik, jeolojik ve jeofizik vb.) incelemesi ve gerekli işlem, deneyim ve jeolojik bilgi almak amacı ile yapılan sondaj giderleri gibi yapılan *arama harcamaları* ile; açık işletmelerde, maden üstündeki örtüyü kaldırmak veya yeraltındaki maden yataklarına girmek, bu yataklar yer üstü arasında genel kütlenin tüketilmesine kadar sürekli bir bağlantı kurmak ve maden yataklarını üretime elverişli parçalara bölmek, gerek insanların gerekse araçların gidip gelme ve havalandırılmalarını ve cevherin taşınmasını sağlamak amacıyla açılacak olan düşey, yatay ve eğilimli yol, mecra ve benzeri faaliyetlerin gerektirdiği giderlerle; petrol işlemlerinin kuyu açma, temizleme, derinleştirme, bitirme veya bu işlemlere hazırlık için yapılan işçilik, yakıt, tamir ve bakım, nakliye, ikmal, malzeme vb. *hazırlık ve geliştirme giderleri* özel tükenmeye tabi varlıklar kapsamına girer.

1.4. AMORTİSMAN AYRILMASININ ŞARTLARI

1.4.1. Duran Varlığın İşletmenin Envanterine Kayıtlı Olması

Envanter, bir işletmenin para, değerli kağıtlar, taşınır ve taşınmaz mal varlıklarıyla alacaklarını ve borçlarını oluşturan bütün öğeleri miktarları ve değerleriyle ayrıntılı olarak gösterme işlemidir.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetler gerek bilanço ve işletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerde, gerekse serbest meslek erbabı ve çiftçilerde Vergi Usul Kanunu'nun 189'uncu maddesinde gösterildiği gibi envantere alınırlar. İktisadi kıymetin envantere dahil olması, hem fiilen işletmenin tasarrufunda bulunmasını, hem de envantere kaydedilmiş olmayı betimler. Örneğin, mükelleflerce yapılarak belediyelere devredilmiş elektrik trafo merkezleri, maden işletmelerinde, maden sahası ile şehir veya kasaba merkezlerini birleştirmek için başkalarına ait arazi üzerine yapılan yollar, işletme aktifine dahil olmadığı için, envantere alınıp amortismanına tabi tutulamaz.⁴

1.4.2. Duran Varlığın Yıpranmaya, Aşınmaya veya Kıymetten Düşmeye Maruz Bulunması

Duran varlıkların amortismanına tabi tutulması için ikinci şart, yıpranmaya ve aşınmaya veya başka nedenlerle kıymetten düşmeye maruz bulunmasıdır. Kanun maddesinde belirtilen bu şartı mefhum-u muhalifinden yorumlamak gerekirse işletmede kullanılan duran varlık zaman içinde değerinden kaybetmiyor aksine değerlenip, kıymeti artıyorsa bu varlıklar amortismanına tabi değildir. Bu nedenle de sanat eserleri ile boş arazi ve arsaların kıymetleri zamanla düşmeyeceğinden amortismanına tabi olmadıkları hüküm altına alınmıştır.

1.4.3. Duran Varlığın İşletmede Bir Yıldan Fazla Kullanılması

Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesinde amortisman mevzuu açıklanırken “işletmede bir yıldan fazla kullanılan” şeklinde bir ifade yer almaktadır. İşletmelerin aktifine kayıtlı iktisadi kıymetlere amortisman ayrılabilmesi için işletmede bir yıldan fazla süreyle kullanılabilir nitelikte olmaları gerekmektedir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus bilfiil bir yıldan fazla kullanılmasının şart olmadığıdır. Sürenin belirlenmesi hususunda değerlendirme gününe göre belirleme

⁴ Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Aralık 2010, s. 793.

yapılmaması gerekmektedir. Yani değerlendirme gününde işletmenin aktifinde yer almasına rağmen söz konusu iktisadi kıymet işletmede bilfiil kullanılmasa dahi, bir yıldan fazla kullanılabilir nitelikte değilse amortisman ayrılamaz. Örneğin, Aralık ayında satın alınarak kullanılmaya başlanan iş makinası lastikleri, dönem sonunda işletmede mevcut olsa bile, ömrünün bir yıldan kısa olduğu biliniyorsa bedeli doğrudan gider kaydedilebilecektir.⁵

345 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'nde ticari amaçla kullanılan araçlar için iktisap edilen lastiklerin, faaliyet gösterilen sektörün çalışma şartları gereğince faydalı ömrünün bir yıldan az olması durumunda amortisman tabi tutulması imkan dahilinde olmayacağından kayıtlara doğrudan gider olarak intikal ettirilebileceği belirtilmiştir. Benzer şekilde, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 27.05.2014 tarihli özelgede, pazarlama ve tanıtım kapsamında görsel medyada yayınlanmak üzere hazırlattırılan reklam filmlerine ilişkin prodüksiyon bedellerinin, söz konusu reklam filmlerinin gösterimde kalma süresinin bir yılı aşmaması nedeniyle amortisman yoluyla itfa edilmesinin mümkün bulunmadığı ve genel giderler kapsamında değerlendirilmek kaydıyla doğrudan gider yazılması gerektiği ifade edilmiştir.⁶

1.4.4. Duran Varlık Değerinin Belli Bir Miktarın Üzerinde Olması

Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesinin son fıkrasında "Değeri 50.000.000.- lirayı (476 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2017'dan itibaren 900-TL) aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 50.000.000.- lirayı (476 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2017'dan itibaren 900-TL) aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortisman tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır." demektedir. Bu düzenlemeyle mükelleflere aktiflerinde yer alan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlardan 2017 yılı için 900 TL'yi aşmayan değerde olanları doğrudan gider yazma imkanı tanınmıştır. Bu hak sadece kanun maddesinde tahdidi olarak belirtilen

⁵ Ali Beylik, "Mevcutlarda Amortisman Uygulaması", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 280, Aralık 2004, s.156.

⁶ Hüseyin Dinçer, "Mevcutlarda Amortisman Uygulaması", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:400, Aralık 2014, <http://www.reformymm.com.tr/dokumanlar/18062015-amortismanlar-151201.pdf> (15.05.2017)

iktisadi kıymetler için geçerlidir. Maddenin devamında ise bu haddin iktisadi ve teknik olarak bütünlük arz edenlerde toplu olarak dikkate alınacağı ifadesi ile “iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük” kavramına vurgu yapılmıştır.

İktisadi ve teknik bütünlük kavramı, birden fazla iktisadi kıymetin bir iktisadi fonksiyon etrafında üretime bir değer katmaya yeterli bir kuruluş meydana getirecek şekilde birleşmelerini ifade eder. Otel işletmelerindeki yatak takımları, havlular; lokantalardaki çatal, kaşık, bıçaklar iktisadi ve teknik bütünlük teşkiline verilebilecek en bilinen örneklerdir.⁷

1.5. MEVCUTLARDA AMORTİSMAN

Mevcutlar açısından amortisman, işletmenin aktifinde yer alan amortismanına tabi varlıklardan maddi duran varlıklar, gayri maddi duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıkların değerlerinde, zamanla meydana gelen kayıpların sonuç hesaplarına intikal ettirilmesidir.

Vergi Usul Kanunu’nun 313’üncü maddesi uyarınca, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya ve kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, aynı kanunun 269’uncu maddesi hükmü uyarınca gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin ve ayrıca alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin aynı kanunun 262. ve devam eden maddelerine göre belirlenen değerinin, Kanunun 313. ve devam eden madde hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.

Vergi Usul Kanunu’nun geneli incelendiğinde, mevcutlarda amortisman uygulamasına konu edilmesi gereken iktisadi kıymetler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Gayrimenkuller (VUK Mad.269),
- Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı (VUK Mad.269),
- Tesisat ve makinalar (VUK Mad.269),
- Gemiler ve diğer taşıtlar (VUK Mad.269),

⁷ Dinçer, <http://www.reformymm.com.tr/dokumanlar/18062015-amortismanlar-151201.pdf>

- Gayrimaddi haklar (VUK Mad.269),
- Alet, edevat, mefruşat, demirbaşlar (VUK Mad.273 ve 313),
- Sinema filmleri (VUK Mad.313),
- Hayvanlar (VUK Mad.277),
- İşletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri (VUK Mad.314),
- Özel maliyet bedelleri (VUK Mad.272, 327),
- Peştemallıklar (VUK Mad.282, 326),
- İlk tesis ve taazzuv giderleri (VUK Mad.282, 326),
- Madenler (VUK Mad.316).

Yukarıda sayılı olan iktisadi kıymetlerin amortismanına tabi tutulmasının nedeni, bu iktisadi kıymetlerin işletmeye olan katkısının sadece satın alınıp aktife kaydedildikleri yıl ile sınırlı olmayıp, takip eden yıllarda da olmasıdır. Bu nedenle birden fazla yılın gelirinin oluşmasına katkı sağlayacak olan bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedelleri tek bir yılda değil, faydalı ömrü boyunca katkı sağladığı dönemler itibarıyla amortisman yoluyla giderleştirilir.

1.6. MEVCUTLARDA AMORTİSMAN AYIRMANIN ŞARTLARI

1.6.1. İşletmede Kullanılma ve Envantere Alınma

VUK'un 313'üncü maddesinde yer alan 'işletmede kullanılan' ifadesi ile, bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi tutulması için işletme aktifine kayıtlı olması ve bilfiil kullanılması veya kullanılabilir olması gerektiği belirtilmiştir.

Varlığın envantere dahil olması, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için aktifte kayıtlı olma, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler için demirbaş ve amortisman listesinde yer alması anlamına gelmektedir.⁸

⁸ Emre Özdemir, *Maddi Duran Varlıkların Vergi Kanunları Ve Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (Tms/Tfrs) Göre Karşılaştırılması*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2015, s.27.

VUK'un 189. maddesi hükmüne göre;

"Üzerinden amortisman ayrılan kıymetler ve bunların amortismanları aşağıda yazılı şekillerden herhangi biri ile gösterilir:

- 1 - Envanter defterinin ayrı bir yerinde;
- 2- Özel bir amortisman defterinde;
- 3- Amortisman listelerinde."

Henüz inşaa edilmekte olan gayrimenkullerle montaj aşamasındaki makine ve tesislerin envantere dahil edilebilmesi inşaa ve montaj aşamalarının tamamlanmış olması şartına bağlıdır. Bu yüzden inşaa edilen gayrimenkullerle montaj aşamasındaki makine ve tesislerin inşaa ve montaj aşamalarında bu iktisadi kıymetler henüz tam anlamıyla oluşmamış olduğundan amortisman ayrılamaz.

Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonunun 18.04.1988 tarih ve 276/2 sıra no.lu kararı uyarınca; fiilen kullanılmaya başlanmasa bile iktisadi kıymetler işletmede kullanılmaya hazır hale geldiği ve defter kayıtlarına geçirildiği andan itibaren bu kıymetler için amortisman ayrılabilir.

Bu konudaki uygulamalara ilişkin Danıştay Karar örnekleri aşağıdadır;

- Amortisman ayrılmasına başlanması için ilgili iktisadi kıymetlerin aktife girişi yeterli olup bunların söz konusu yılda kullanılmamış olması amortisman tefrikine engel teşkil etmez.(Danıştay 4. Daire Esas No: 1970/LL97 Karar No: 1971/854 Tarih 10.2.1971)

- Satın alınan fakat yapılan kira sözleşmesi gereğince satıcının tasarrufuna bırakılan makina ve tesisata amortisman ayrılabilir. Çünkü makina ve tesisat satın alma ile birlikte teslim alınmış, mülkiyeti intikal ederek aktife girmiş ve envantere dahil olmuş, yapılan kira kontratı ile satıcıya teslim edilmiş olup kullanılmaya hazır haldedir. (DKK.267 ve Danıştay 4. Daire 6.4.1972 gün ve Karar 1972/2292)

- Aktifte kayıtlı iktisadi değerlerin amortisman yolu ile yok edilmesi mevzuat icabı ise de, işletme defteri sonuna gelişi güzel kaydolunan, amortismanı takibe yeterli

olmayan kayıtlara itibar ile amortismanın gider yazılması mümkün değildir. (Danıştay 4. Daire Esas No:1975/L047 Karar No:1975/2722 Tarih 23.10.1975)

• İşletme aktifine kayıtlı bir kıymetin işletmede kullanılmadığı gerekçesiyle ayrılan amortismanların gider yazılamayacağının iddia edilemeyeceğine ve ayrılan amortismanların gider yazılmasının kanuna uygun olduğu görüşüne yer verilmiştir. (Danıştay 4. Daire Esas No:1977/1418 Karar No:1978/165 Tarih 23.01.1978)

VUK'un 269, 270 ve 273. maddeleri dikkate alındığında amortisman tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği; maliyet bedeline satın alma bedeli yanında makine ve tesisatta gümrük vergileri ile nakliye ve montaj giderlerinin dahil olduğu görülmektedir. Ayrıca, inşaa edilen binalarda ve gemilerde imal edilen makine ve tesisatta bunların inşaa ve imal masrafları satın alma bedeli yerine geçer. Amortisman tabi iktisadi kıymetlerde maliyet bedeline dahil edilmesi gereken bir diğer unsurda finansman giderleridir. Mevcut uygulamada yabancı kaynakla iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetler de bunların aktife alındıkları dönem sonuna kadar yüklenilen faiz ve kur farklarının da maliyet bedeline dahil edilmesi zorunludur.

Bu çerçevede örneğin montajı yapılmayan bir makinenin sadece işletmeye gelmesi ve ilgili hesaba kaydedilmesi aktife alınma için yeterli olmamalıdır. Zira daha montaj aşaması vardır ve maliyet bedeli yani amortisman matrahı tam olarak teşekkül etmemiştir. Montaj aşamasının tamamlanıp amortisman matrahının oluşmasıyla birlikte makine da kullanıma hazır hale gelecektir.

Değerleme hükümleri dikkate alındığında bir sabit kıymetin maliyet bedeli tam olarak oluşmadan amortisman ayrılmasının mümkün olmadığı ortaya çıkmaktadır. Aktife girme yönünden kullanıma hazır halde bulunma aşaması aynı zamanda maliyet bedelinin oluşumunun da tamamlandığı aşamadır. Bu çerçevede amortisman ayrılmasına başlamak için kullanıma hazır halde bulunma koşulu da aranmak zorundadır.

1.6.2. Kullanım Süresinin Bir Yılı Aşması

VUK'da mevcutlarda amortisman müessesesi iktisadi kıymetler için düzenlenmiştir. İktisadi kıymetlerin tespitinde objektif bir ölçüt oluşturmayı düşünen kanun koyucu amortismana tabi bir iktisadi kıymetin kısa sürede tüketilip bitmeyen, belli bir ekonomik ömrü olan, bir yıldan fazla süreyle kullanılabilen özellikler göstermesi gerektiğini belirlemiştir. Bir iktisadi kıymetin amortismana konu olabilmesi için bu iktisadi kıymetin işletmede bir yıldan fazla kullanılabilir olması gerekir. İşletmede bir yıldan fazla kullanılması mümkün olmayan iktisadi kıymetlerin bedelleri doğrudan gider yazılacaktır. Örneğin, ekonomik ve teknik olarak kabul edilen kurallara göre nakliye taşıtlarında lastik ömrünün bir yıldan az olduğu kabul edilmekte ve bedelleri doğrudan gider kaydedilmesi kabul edilmektedir.

Bir yıllık sürenin belirlenmesinde ekonomik ve teknik icaplara göre karar verilmelidir. Sürenin belirlenmesinde değerlendirme gününe göre belirleme yapılmaması gerekmektedir. Kanunda yer alan bir yıldan fazla kullanılma ifadesi, varlığın kullanım ömrünün bir yıldan fazla olması anlamına gelmektedir.⁹ Öte yandan, iktisadi kıymetin fiilen bir yıldan fazla kullanılması şart değildir. İşletmede bir yıldan fazla kullanılabilir olması yeterlidir. Örneğin, Aralık ayında satın alınarak kullanılmaya başlanan bir kamyon lastiği dönem sonunda aktifte mevcut olmasına rağmen, ömrünün bir yıldan az olduğu bilindiğinden doğrudan gider yazılmalıdır.

1.6.3. Yıpranma, Aşınma ve Değerden Düşme Etkisi Altında Bulunması

Amortisman uygulaması, iktisadi kıymetlerin dönemler itibarıyla bölümlere ayrılarak yok edilmesi olduğundan, amortismana tabi iktisadi kıymetlerin bu yok olmayı ifade edecek şekilde yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunması gerekmektedir. Bu nedenledir ki, VUK'un 314'üncü maddesinde boş arsa ve araziler için amortisman ayrılamayacağı hükme bağlanmıştır.

⁹ Ali Deran ve Necdet Sıtkı Yakupçebioglu, "Türk Vergi Mevzuatında Amortisman Muhasebesi", *Mevzuat Dergisi*, Ağustos 2006, Sayı: 104.

Yasa, amortisman uygulamasını, esas olarak, duran varlıkların değerinde fiziki veya fiziki olmayan faktörlere dayalı bir azalmanın meydana gelme koşuluna bağlamıştır. Fiziki nedenler yıpranma, aşınma gibi kullanıma bağlı olabileceği gibi, kullanıma bağlı olmadan da (çürüme, paslanma, bozulma ve eskime vb.) ortaya çıkabilir.¹⁰ Kullanılma sonucunda duran varlıkların yapısındaki yıpranma ve aşınma ile duran varlıktan beklenen verimlilik de düşecektir. Fiziki nedenlerle aşınan veya yıpranan duran varlığın kıymetinde düşüş olabileceği gibi teknolojik gelişmelerin hızlı olması gibi duran varlığın kıymetinde düşüşe yol açan fiziki olmayan faktörler de söz konusu olabilir.

1.6.4. İktisadi Kıymetin Değerinin Belli Bir Tutarı Aşması

VUK'un 313'üncü maddesinin üçüncü fıkrası hükmü ve 476 sıra no'lu VUK Genel Tebliği'nde yapılan belirlemelere göre, 2017 yılı için değeri 900 TL'yi aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve 900 TL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşların bedelleri amortismanı tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılabilir. Amortisman yoluyla itfa ya da doğrudan gider yazma konusundaki seçimlik hakkın, iktisadi kıymetlerin iktisap edildiği yılda kullanılması gerekmektedir. İktisadi kıymetlerin iktisap edildiği dönemde amortisman yoluyla itfa seçeneği tercih edilmişse sonradan bu seçimden vazgeçip itfa edilmeyen kısmın izleyen yıllarda tamamen gider yazılması mümkün değildir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.

“İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük” ifadesi ile ilgili olarak Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonunun 26.01.1968 tarih ve 163 yayın sıra no.lu kararında *“İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük kavramı; bir işletmede belli bir fonksiyon etrafında birleşerek bir istihsalde bulunan veya üretimi, herhangi bir safhada bir değer kazandıracak nitelikteki bir fonksiyonu birbirini tamamlayarak, yerine getiren amortismanı tabi değerler topluluğunun iktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil edeceği ve yine ticari örf ve teamüle göre, birlikte alınıp satılması mutad olan ve teknik*

¹⁰ Pınar Anaforoğlu, *Ülkemiz Amortisman Uygulamasındaki Gelişmeler*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2015, s.17.

niteliği bulunmayan belli bir hizmetin yapılmasına topluca katılan değerlerin bir bütünü teşkil edeceği” şeklinde bir tanımlama yapılmıştır.

Genel anlamda, bir iktisadi faaliyetin herhangi bir aşamasında bu faaliyete ekonomik bir değer katacak şekilde birbirine bağımlı olarak çalışan birden fazla iktisadi kıymetin iktisadi ve teknik bütün oluşturdıkları ifade edilebilir. Mesela bir kalorifer tesisatında kazan, su pompası, brülör, radyatörler ve boru tesisatı, ısıtma fonksiyonunun yerine getirilmesinde teknik zorunluluk olarak birbirlerine bağlı kullanılması gereken değerlerdir. Bu değerler arasında bu anlamda bir teknik bütünlük vardır.¹¹

İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük konusunda bu kıstasların esas alınması gerekmektedir. Buna göre, otellerde kullanılan çatal, kaşık, bıçak; sinema salonlarındaki sinema koltukları; işletmede kullanılan çuvallar; okul sıraları gibi iktisadi kıymetlerin, iktisadi ve teknik bakımdan bir bütün olarak değerlendirilmesi ve amortisman tabi tutulması gerekmektedir.

Bu konudaki uygulamalara ilişkin Danıştay 4. Dairenin;

- 30.01.1971 gün, E.970-6569, K.1971-760 sayılı kararında komisyoncunun işlerinde kullanmış olduğu çuvallar,
 - 17.11.1970 gün, E.969-5454, K.1970-6514 sayılı kararında otel işletmesi için alınan mutfak malzemesi,
 - 24.06.1971 gün, E.970-3374, K.1971-5281 sayılı kararında masa, sandalye v.s. büro malzemeleri,
- için iktisadi bütünlük arz etmeleri açısından amortisman konusu oldukları yönünde kararları bulunmaktadır.

¹¹ Şenol Turut, “Yatırım İndirimi Ve Amortisman Açısından İktisadi Ve Teknik Bütünlük Kavramı”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 4, Nisan 2004, https://www.lebbyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2004-nisan-sayi-4_mdergi_8925a-00_/iktisadi-teknik-butunluk-kavrami.html?query=amortisman (23.02.2017)

1.7. AMORTİSMAN AYIRMA YÖNTEMLERİ

Vergi Usul Kanunu'nda amortisman ayırma yöntemlerini düzenleyen 4 ayrı madde mevcuttur.

- Normal amortisman (VUK 315)
- Azalan bakiyeler usulü (VUK mük. 315)
- Madenlerde amortisman (VUK 316)
- Fevkalade amortisman (VUK 317)

Bunlardan normal amortisman ile azalan bakiyeler usulü amortisman mükellefe seçimlik hak tanıyan hesaplama yöntemlerine ilişkindir. Madenler ile kanunda sayılan nedenlerle yıpranma, aşınma ve değer kaybına uğrayan iktisadi kıymetler gibi özel durumlar için de madenlerde amortisman ile fevkalade amortisman yöntemleri düzenlenmiştir.

1.7.1. Normal Amortisman

Normal amortisman Vergi Usul Kanunu'nda madde 315'te açıklanmıştır. Buna göre; “ 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.” Kanun maddesinde görüleceği üzere iktisadi kıymetlerin itfa edilecek değerleri “faydalı ömürleri” dikkate alınarak tespit edilecektir.

Uluslararası Muhasebe Standartlarında (UMS 16 da) maddi duran varlıkların faydalı ömrü, sahibi olan işletmeye sağlayacağı fayda açısından belirlenmektedir. İşletmenin varlık yönetim politikası duran varlıkları edinildikten belirli bir süre sonra veya gelecek ekonomik faydalarının belirli bir kısmı tüketildikten sonra elden çıkarmayı zorunlu kılabilir. Bu durumda duran varlığın faydalı ömrü ekonomik ömründen kısa olabilir. Varlığın faydalı ömrünün tahmin edilmesi işletmenin benzer varlıklardaki tecrübesine dayanarak yapacağı takdire bağlıdır. (UMS 16 /57) Ancak Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen faydalı ömür muhasebe standartlarındakinden farklı

olarak işletmelerin takdirine bırakılmış değildir. İktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınarak belirlenen amortisman oranları 333, 339, 365, 389, 399, 406 ve 418 sıra no.lu VUK Genel Tebliğlerinde belirlenmiştir.

Normal amortisman usulünü seçen mükellefler iktisadi kıymetlerin değerlerini Maliye Bakanlığınca belirlenmiş faydalı ömürleri göz önünde bulundurularak tespit edilen oranlar üzerinden her yıl eşit olacak şekilde itfa ederler.

1.7.1.1. Normal Amortisman Yöntemi Örneği

İşletme 2015 hesap dönemi içinde kdv hariç 100.000 TL değerinde bir makine satın almış ve üretimde kullanmaya başlamışsa, faydalı ömrü 5 yıl olan bu makinenin amortisman oranı $1/5 = 0,20$ dir. Buna göre işletmenin normal amortisman yöntemini seçmesi halinde yıllar itibariyle itfa edilecek amortisman tutarları aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Tablo 1: Normal Amortisman Yönteminde Amortisman Hesaplaması

Yıllar	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı
2015	100.000	0,20	20.000
2016	100.000	0,20	20.000
2017	100.000	0,20	20.000
2018	100.000	0,20	20.000
2019	100.000	0,20	20.000

1.7.2. Azalan Bakiyeler Usulü

Azalan bakiyeler usulüyle amortisman Vergi Usul Kanunu'nda mükerrer madde 315'te düzenlenmiştir. Buna göre;

“Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismana tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler.

Bu usulün tatbikinde;

1. Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tesbit olunur. Enflasyon düzeltmesi yapılan

dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortisman tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir.

2. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.

3. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.”

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 176'ncı maddesinde tüccarlar defter tutma bakımından ikiye ayrılmış; I'nci sınıf tüccarların bilanço esasına göre, II'nci sınıf tüccarların ise işletme hesabı esasına göre defter tutacakları belirtilmiştir. Kimlerin I'inci sınıf tüccar, kimlerin ise II'nci sınıf tüccar sayılacağı, sınıfların tespitine ilişkin hadler ve sınıflar arasındaki geçişe ilişkin düzenlemelere, VUK'un 177-181'inci maddeleri arasında yer verilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer madde 315 ilk fıkrasında “Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenlerin” azalan bakiyeler usulünü seçebileceği düzenlenerek, bu usul bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin tercihiyle bırakılmıştır. Ancak işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler bu usulde kesinlikle amortisman ayıramazlar.

Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır. Normal amortisman oranının iki katının uygulanması sebebiyle bu usule “hızlandırılmış amortisman usulü” de denilmektedir. Bu usul mükelleflere, satın alınan iktisadi kıymetlerin ilk yıllarında daha fazla amortisman payı ayrılarak itfa edilmesi avantajı sağlamaktadır. Söz konusu avantaj nedeniyle mükellefler ilk yıllarında daha az vergilendirildiğinden hızlandırılmış amortisman yöntemi bir anlamda yatırım teşvik aracıdır.

İşletmelerin yatırım yıllarında fon gereksinimlerinin daha fazla olacağı düşünüldüğünde normal amortisman yöntemine göre ilk yıllarda daha fazla fon yaratarak işletmenin güçlü kılınması amaçlanmıştır. Aynı zamanda ilk yıllarda daha az bir vergi ödenmesini olanaklı kıldığından, bu yöntem vergi erteleme de

sağlamaktadır. Ayrıca bu yöntem işletmelerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini daha sık yenilemelerine de yardımcı olmaktadır.¹²

Azalan bakiyeler usulünde amortisman yönteminin mükelleflerce tercih edilmesinin bir nedeni de, zamanımızda yeni icatların ve ürün geliştirmelerinin büyük bir hızla yapılması, böylece maddi duran varlıkların fiziki bakımdan eskimemelerine karşın demode olmaları nedeni ile değerlerini kısa zamanda hızla kaybetmeleridir.

Bu yöntemde amortisman oranı, % 50'yi geçmemek şartıyla normal amortisman oranının iki katıdır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, bu yöntemin seçilmesi durumunda amortisman oranlarını düzenleyen tebliğlere göre söz konusu iktisadi kıymete uygulanması gereken oran ne ise, bu oranın iki katının uygulanması fakat bu oranın da %50'yi geçmemesidir. Maliye Bakanlığınca yapılan vergi incelemelerinde azalan bakiyeler yöntemini seçen mükelleflerin genellikle iktisadi kıymetin normal amortisman yöntemine göre uygulanması gereken amortisman oranını göz önünde bulundurulmaksızın doğrudan %50 oranında amortisman ayırdığı görülmektedir.

Vergi Usul Kanunu'na göre amortisman ayrılırken iktisadi kıymetlerin ekonomik ömürleri göz önünde bulundurulacağından ister normal amortisman usulü seçilsin, isterse azalan bakiyeler usulü seçilsin amortisman süresi normal amortisman oranlarına göre hesaplanacak ve aynı sürede değer itfası gerçekleştirilecektir.

1.7.2.1. Azalan Bakiyeler Usulünde Amortisman Örneği

İşletme 2015 hesap dönemi içinde kdv hariç 500.000 TL değerinde bir makine satın almış ve üretimde kullanmaya başlamışsa, faydalı ömrü 5 yıl olan bu makinenin amortisman oranı $1/5 = 0,20$ dir. Buna göre işletmenin azalan bakiyeler usulüyle amortisman yöntemini seçmesi halinde yıllar itibarıyla itfa edilecek amortisman tutarları aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

¹² Osman Tuğay, "Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının TMS 16 ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi", **Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:17, Sayı:2, Aralık 2013, ss.167-187.

Tablo 2: Azalan Bakiyeler Yönteminde Amortisman Hesaplaması

Yıllar	Maliyet Bedeli (A)	Önceki Yıllarda Ayrılan Amortisman (B)	Üzerinden Amortisman Hesaplanacak Değer (A-B)	Amortisman Oranı (C)	Amortisman Tutarı (A-B) × C
2015	500.000	-	500.000	0,40	200.000
2016	500.000	200.000	300.000	0,40	120.000
2017	500.000	320.000	180.000	0,40	72.000
2018	500.000	392.000	108.000	0,40	43.200
2019	500.000			0,40	64.800

1.7.3. Madenlerde Amortisman

Madenlerde amortisman Vergi Usul Kanunu'nda madde 316'da düzenlenmiştir. Buna göre;

“İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir.”

Maden cevherleri ve taş ocakları iki şekilde elde edilebilir.

- Belli bir sahada, Maden Kanununa göre yetkili mercilerden alınan ruhsat üzerine gerekli arama ve sondajlar yapıldıktan sonra cevherin tespiti halinde arama ruhsatı sahibi adına, maden işletme olanağı sağlayan imtiyaz ruhsatı alınır.
- Maden ya da taş ocağı sahası imtiyaz ruhsatına sahip önceki sahibinden satın alınır.

Maden amortismanı ile ilgili esaslara göre itfa edilecek bedel; birinci halde imtiyaz bedeli, ikincisinde ise maliyet bedelidir. Vergi idaresinin yorum ve uygulamasına göre imtiyaz ve maliyet bedelinin unsurları şunlardır.

İmtiyaz bedeli; imtiyaz alınabilmesi için; düzenlenmesi gereken topografik haritaların yapılması, maden sahasında çalışan teknik ve diğer personelin ücret

ödemeleri, sondaj giderleri gibi cevherin tespiti ile ilgili bilumum giderlerle, imtiyaz harcı, damga vergisi gibi vergi, resim ve harçları içerir.

Maliyet bedeli; maden veya taş ocağının imtiyaz hakkı sahibinden devralınması karşılığında, imtiyaz sahibine ödenen bedel ve buna müteferri giderleri ifade eder.¹³

Gelirler Genel Müdürlüğünün 30.04.2003 tarih ve 018114 sayılı özelgesinde “Madenlerde uygulanacak amortisman nispetinin aşağıda gösterilen formülle hesaplanması hususunda daha önce Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ile Bakanlığımız arasında anlaşma bulunmaktadır.

İMTİYAZ VEYA MALİYET BEDELİ
GÖRÜNÜR VEYA MUHTEMEL REZERV X YILLIK İSTİHSAL

Rezerv miktarının Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığına tespit ettirilerek belgelendirilmesi halinde, yukarıda belirtilen formülü uygulamak suretiyle amortisman ayrılması mümkün bulunmaktadır. Görünür ve muhtemel rezervin bilinmemesi halinde ise amortisman ayrılması mümkün değildir.” diye belirtmiştir.

1.7.3.1. Madenlerde Amortisman Örneği

İmtiyaz ruhsatı için 100.000 TL harcama yapılan ve görünür rezervi 200 ton olarak hesaplanan bir taş kömürü maden ocağından 2015 yılında 60 ton 2016 yılında 40 ton ve 2017 yılında 100 ton cevher üretilmiş olsun.

Örneğimizdeki 100.000 TL tutarındaki imtiyaz bedelinin itfası 200 ton cevherin tamamen çıkarılması ya da ocağın herhangi bir sebeple terk edilmesine dek devam edecektir. 2015 yılında 60 ton cevher çıkartılması o yıl toplam rezervin $60/200=0.30$ (%30) çıkarıldığını gösterir. Böylece 2015 yılında itfa edilecek imtiyaz bedeli $100.000 \times 0.30 = 30.000$ TL olarak hesaplanacaktır.

¹³ Özbalcı, s. 802.

Böylece 2016 yılında itfa edilecek bedel $40/200=0.20$, $100.000 \times 0.20 = 20.000$ TL, 2017 yılında ise $100/200 = 0.50$, $100.000 \times 0.50 = 50.000$ TL olacaktır.

Aynı sonuca 100.000 TL'lik maliyet bedelinin toplam rezerve bölünmesi sonucu bulunacak ton başına maliyetin yıllık üretim miktarı ile çarpılmasıyla da ulaşılabilir. Bu durumda birim maliyet $100.000 / 200 = 500$ TL / ton olacaktır.

İMTİYAZ VEYA MALİYET BEDELİ

----- X YILLIK ÜRETİM

GÖRÜNÜR VEYA MUHTEMEL REZERV

Formülünden;

2015'de itfa edilecek bedel $500 \times 60 = 30.000$ TL

2016'de itfa edilecek bedel $500 \times 40 = 20.000$ TL

2017'de itfa edilecek bedel $500 \times 100 = 50.000$ TL olarak hesaplanır.

1.7.4. Fevkalade Amortisman

Vergi mevzuatımızda öngörülen normal amortisman oranları ve bu oranlara göre hesaplanacak amortisman süreleri, duran varlıkların normal şartlar altında gösterecekleri performansa göre belirlenmiş ortalama değerleri ifade etmektedir. Bunun dışında, duran varlıkların birçok sebeple normal performanslarını gösterme niteliğini kaybetmesi de mümkündür. Bu nedenle, duran varlıkların olağan dışı olaylara muhatap kalmaları dolayısıyla normalin çok üzerinde yıpranmaları, aşınmaları veya değer kaybetmeleri gibi, belirli özel durumlar için özel amortisman rejimlerinin oluşturulması bir nevi gerekliliktir. VUK'ta da "fevkalade amortisman" başlığı altında özel bir itfa rejimi konulmasının altında yatan neden de budur.¹⁴

Fevkalade amortisman Vergi Usul Kanunu'nda madde 317'de düzenlenmiştir.

Buna göre;

"Amortisman tabi olup:

¹⁴ Belgin Öztürk, **Maddi duran varlıklarda amortisman ayrılmasının VUK ve TMS uygulamaları açısından karşılaştırmalı incelenmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013, s.33.

1. Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden,

2. Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen,

3. Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan,

Menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen 'Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri' uygulanır"

1.7.4.1. Yangın, Deprem, Su Basması Gibi Doğal Afetler Sonucu Değer Kaybına Uğrama

Vergi Usul Kanunu'nun 317/1. maddesinde fevkalade amortisman ayrılabilceği durumlardan biri " yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler sonucu değer kaybına uğrama" olarak düzenlenmiştir.

Mezkur maddede adı geçmeyen fırtına, hortum, yer kayması, heyelan, çığ düşmesi, kasırga, tufan gibi doğal afetler de maddede yer alan "gibi" ifadesinden dolayı bu kapsamda değerlendirilmelidir.¹⁵ Madde hükmünde açıkça görüldüğü üzere iktisadi kıymette meydana gelen zararın doğal afetler neticesinde oluşması gerekmektedir. Yani iktisadi kıymet bir bina ise bu binanın müteahhit kusuruna dayalı olarak çökmesi durumunda fevkalade amortismandan faydalanılması mümkün değildir.

Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değeri düştüğü iddia olunan iktisadi kıymetlere fevkalade amortisman ayrılabilmesi için bu durumun tespit ettirilmesi gerekir. Tespit işlemi; afete bağlı olarak ilgili mahkeme, belediye, zabıta,

¹⁵ Mehmet Yücel, "Fevkalade (Olağanüstü) Amortisman Uygulaması", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 136, Nisan 2015, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2015-nisan-sayi-136_mdergi_8793a-00_/fevkalade-olaganustu-amortisman-uygulamasi.html?query=amortisman (01.03.2017)

evre ve ehircilik müdürlüğü, ziraat müdürlüğü ve benzeri kurumlar tarafından yapılır.

Mükelleflerin bu uygulamadan faydalanabilmeleri için afeti tevsik edici belgelerle Maliye Bakanlığına başvurmaları gerekmektedir. Başvuru zerine, zarara uğrayan iktisadi kıymetin değeri Takdir Komisyonunca takdir edilir ve böylelikle meydana gelen zarar tespit edilir. Tespit edilen bu zararın, mevcut için normalde hesaplanan amortisman tutarını açan kısmı, fevkalade amortisman tutarına tekabül eder.¹⁶ Bu nedenle fevkalade amortismanın uygulandığı dönemde ayrıca normal amortisman hesaplanmaz.

Fevkalade amortisman ayrılan yıldan sonra devam eden yıllar için ayrılacak amortismanın hesaplanmasında, iktisadi kıymet fevkalade amortisman ayrılmadan önce hangi usule göre değeri itfa olunduysa o yönteme göre itfa edilmeye devam edilir.

rnek vermek gerekirse; 19 Kasım 2012 tarihinde meydana gelen yangın neticesinde, Pin A.ř.'nin 15 Ekim 2010 tarihinde 100.000 TL bedelle iktisap ettiği ve birikmiş amortisman tutarı 40.000 TL olan makinesi kısmen zarar görmüştür. Maliye Bakanlığı tarafından faydalı ömrü 5 yıl olarak belirlenen makine için mükellef kurum normal amortisman yöntemi uygulamaktadır. Mükellef kurum fevkalade amortisman uygulamasından faydalanmak için tevsik edici belgelerle birlikte 14 Aralık 2012 tarihinde Maliye Bakanlığına müracaat etmiştir. Müracaata istinaden takdir komisyonu tarafından söz konusu makine için 16.05.2013 tarihinde 20.000 TL değer takdir edilmiştir.

Mükellef kurum yangının vukuu bulduğu 2012 yılına kadar makine için 40.000 TL amortisman ayırmıştır. Takdir komisyonu yangın neticesinde zarar gören makineye 20.000 TL değer biçmiştir. Bu durumda makinede hasıl olan değer kaybı 40.000 TL'dir. Bu tutarın yarısı yangın olmasaydı normalde ayrılabilcek olan amortisman tutarına, diğer yarısı ise fevkalade amortisman tutarına tekabül etmektedir.

¹⁶ Yücel, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2015-nisan-sayi-136_mdergi_8793a-00_/fevkalade-olaganustu-amortisman-uygulamasi.html?query=amortisman

Mükellef kurumun dönem bazında hesaplayacağı amortisman tutarları aşağıdaki gibi olacaktır.

Tablo 3: Fevkalade Amortisman Yönteminde Amortisman Hesaplaması (1)

Dönem	Üzerinde Amortisman Hesaplanacak Tutar	Ayrılan Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman Tutarı
2010	100.000	20.000	20.000
2011	100.000	20.000	40.000
2012	100.000	20.000 + 20.000*	80.000
2013	100.000	20.000	100.000

* Fevkalade amortisman tutarıdır.

Tablodan görüleceği üzere, yangın neticesinde makinede meydana gelen değer kaybı, makine değerinin itfa süresini kısaltmıştır. Normalde makinenin değeri, 2014 yılı sonunda tamamen yok edilecekken, fevkalade amortisman nedeniyle 2013 yılı sonunda itfa edilmiştir. Fevkalade amortisman uygulaması, sadece afetin vukuu bulunduğu vergilendirme döneminde ilave bir zararın dönem sonuçlarına yansıtılmasını sağlamaktadır. Bunun dışında, sonraki dönem amortisman hesaplamaları üzerinde herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Diğer taraftan müracatının 2013 yılında neticelendirmiş olması nedeniyle 2012 yılı vergilendirme dönemi sonuçlarının mükellef kurum tarafından düzeltilmesi gerekir.¹⁷

1.7.4.2. Teknolojik Gelişmeler Nedeniyle Fevkalade Amortisman Uygulaması

Günümüzde her alanda sürekli olarak teknolojik gelişmeler meydana gelmekte ve işletmeler de daha verimli olan bu teknolojilere mümkün olduğunca uyum sağlama çabası göstermektedir. Özellikle yeni teknolojilerin kullanılmasının piyasa rekabeti gereğince kaçınılmaz olduğu sektörlerde bu durum iktisadi işletmelere ciddi bir maliyet yaratmaktadır.

¹⁷ İlyas Meriç, "Fevkalade Amortisman", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 124, Nisan 2014, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2014-nisan-sayi-124_mdergi_8805a-00_/fevkalade-amortisman.html?query=amortisman (17.02.2017)

Vergi Usul Kanunu'nun 317/2. maddesinde söz konusu teknolojik gelişmelerin işletmeler için sebep olacağı maddi külfet dikkate alınarak, mükelleflerin fevkalade amortisman ayırabileceği ikinci durum “yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz hale gelme” durumu düzenlenmiştir. Ancak iktisadi kıymetlere bu sebebe dayanarak fevkalade amortisman ayrılabilmesi için bu kıymetlerin üretime doğrudan katkıda bulunmaları gerekir. Bu anlamda büroda kullanılan demirbaşlara, teknik verim ve kıymetlerini kayb ettikleri iddiasıyla fevkalade amortisman uygulanması mümkün değildir.

Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşen amortisman tabi iktisadi kıymetlere fevkalade amortisman ayrılabilmesi için, bu amortisman tabi iktisadi kıymetlerin tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelmesi şarttır. Dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşmesine rağmen halen kullanılabilir aşamada bulunan kıymetler için fevkalade amortisman ayrılması mümkün değildir.¹⁸ İktisadi kıymetlerin teknolojik gelişmeler sebebiyle kullanılamaz hale gelip gelmediğinin takdiri ise Maliye Bakanlığındadır.

Örnek vermek gerekirse; Çin A.Ş.'nin 2010 yılında 200.000 TL bedelle iktisap ettiğ i ve üretim hattında kullandığı makine, 2013 yılında üretim hattını kısaltan ve böylelikle birim başına maliyeti oldukça düşüren yeni bir makine nedeniyle iktisadi açıdan artık kullanılamaz hale gelmiştir. Yeni makineyi iktisap eden mükellef kurum, eski makine için fevkalade amortisman uygulamasından yararlanmak için 2013 yılında Maliye Bakanlığ ına başvurmuş ve aynı yıl içinde Maliye Bakanlığ ınca, 20.000 TL değ er takdir edilen makine için fevkalade amortisman ayrılmasına müsaade edilmiştir. Faydalı ömrü 10 yıl olan ve azalan bakiyeler usulü ile bedeli itfa edilen makine için mükellef kurumun yıllar itibariyle hesaplayacağı amortisman tutarları aşağıdaki gibi olacaktır:

¹⁸ Gündoğ an Durak, “Fevkalade Amortisman Uygulaması Ve Bakiye Değ erin İtfası”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 11, Kasım 2007, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2007-kasim-sayi-47_mdergi_8882a-00_/fevkalade-amortisman-uygulamasi.html?query=amortisman (23.02.2017)

Tablo 4: Fevkalade Amortisman Yönteminde Amortisman Hesaplaması (2)

Dönem	Üzerinden Amortisman Hesaplanacak Tutar	Ayrılan Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman Tutarı
2010	200.000	40.000	40.000
2011	160.000	32.000	72.000
2012	128.000	25.600	97.600
2013	102.400	20.480 + 61.920*	180.000
2014	20.000	4.000	184.000
2015	16.000	3.200	187.200
2016	12.800	2.560	189.760
2017	10.240	2.048	191.808
2018	8.192	1.638	193.446
2019	6.554	6.554	200.000

* Fevkalade amortisman tutarıdır.

Tablodan görüleceği üzere, mükellef kurum 2013 yılına kadar % 20 amortisman oranı (normal amortisman oranının iki katı) ile makine için amortisman ayırmıştır. 2013 yılında azalan bakiyeler usulü ile hesaplanan 20.480 TL itfa tutarına ilave olarak, makineye 20.000 TL bedel biçilmesi nedeniyle mükellef kurum 61.920 TL fevkalade amortisman ayırmıştır. Sonraki vergilendirme döneminde bakiye 20.000 TL yine aynı usulle itfa edilmeye devam edilmiştir.¹⁹

1.7.4.3. Cebri Çalışma Nedeniyle Fevkalade Amortisman Uygulaması

Vergi Usul Kanunu'nun 317/3. maddesinde fevkalade amortisman ayrılabilceği durumlardan sonuncusu "cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalma" olarak düzenlenmiştir. Kanun koyucu burada "cebri çalışma" tabirine yer vermiştir. Cebri çalışma tabirinden kasıt, bir iktisadi kıymetin normalden fazla çalıştırılması sonucunda doğallayın Bakanlıkça belirlenmiş faydalı ömründen çok daha kısa bir sürede yıpranması ve kıymetten düşmesidir. Bu nedenle ayrılan fevkalade amortisman mükelleflerin aşırı kullanım nedeniyle daha çabuk yıpranan makine ve tesisatların bedelini daha kısa sürede itfa etmelerine imkan sağlamayı amaçlar.

¹⁹ Meriç, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2014-nisan-sayi-124_mdergi_8805a-00_/fevkalade-amortisman.html?query=amortisman

Cebri çalışma nedeniyle fevkalade amortisman uygulamak için de mükelleflerin Maliye Bakanlığına başvurmaları gerekmektedir. Başvuru dilekçesine, cebri çalışma dolayısıyla fevkalade amortisman tabi tutulması istenen duran varlıkların listesi eklenir. Listenin mükellef veya temsilcisi tarafından imzalanması gerekir.²⁰ Bu başvuru üzerine Maliye Bakanlığı, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığından görüş aldıktan sonra fevkalade amortisman oranını belirler. Fevkalade amortisman oranı bir kez tespit edildikten sonra her yıl ayrıca talepte bulunmaya gerek yoktur. Takip eden yıllarda da bu tespite göre iktisadi kıymetin kullanıldığı süre göz önünde bulundurularak fevkalade amortisman ayrılır.

Cebri çalışma nedeniyle fevkalade amortisman oranı tespit edilmesini isteyen mükelleflere Maliye Bakanlığı, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının görüşü doğrultusunda yılda;

- 3.000 saate kadar çalıştırmaları halinde normal amortisman oranları,
- 3.001 saat ile 4.800 saat arasında çalıştırılanlara normal amortisman oranının %25 fazlasını,
- 4.800 saatten fazla cebri çalışmaya maruz kalanlar için normal amortisman oranının %30 fazlasını fevkalade amortisman oranı olarak belirlenir.

Bu düzenlemeye göre sene içinde örneğin 4.500 saat cebri çalışmaya maruz kalan bir iktisadi kıymet için uygulanan normal amortisman nispeti %20 ise, fevkalade amortisman nispeti $(0,20 * 1,25 =)$ %25 olacaktır.

Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından verilen 10/04/2000 tarih ve 16138 sayılı mükellefin amortisman tabi iktisadi kıymetleri için 213 sayılı VUK'a göre, fevkalade ekonomik ve teknik amortisman oranı uygulanıp uygulanmayacağı konulu özelgesinde;

“... ekli listede gösterilen amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yılda 3000 saate kadar çalıştırılmaları halinde normal amortisman oranları, yılda 3001 saat ile

²⁰ Mehmet Tahir Ufuk, “Fevkalade Amortisman Uygulaması”, **Diyalog Dergisi**, 01.01.2012, <http://www.vergistan.com/fevkalade-amortisman-uygulamasi>, (14.11.2017)

4800 saat arasında cebri çalışmaya tabi tutulmaları halinde normal amortisman oranlarının % 25 fazlası, yılda 4800 saatten fazla süre cebri çalışmaya tabi tutulmaları halinde ise normal amortisman oranlarının % 30 fazlası uygulanarak amortisman oranlarının hesaplanması gerekmektedir.

Diğer taraftan, şirketinizin ileride vergi incelemesine tabi tutulması halinde, sözü edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yılda ne kadar saat çalıştırıldığına kanaat verici belgeler ile tevsiki zorunludur." denilmektedir.

Danıştay 4. Dairesinin 17.01.1978 tarih, E. 1977/1160, K. 1978/96 sayılı normal olandan fazla yıpranmaya maruz kalan kıymetlerin fevkalade amortisman yoluyla itfası için Maliye Bakanlığında müsaade alınması gerektiği hakkındaki kararı aşağıdaki gibidir;

Uyuşmazlık, kullanılamaz hale geldiği, davalı K. Maden Limited Şirketi genel kurulunda alınan karar ve şirket yetkililerince bir tutanakla saptanan bazı sabit kıymetlerin bakiye değerleri üzerinden fevkalade amortisman yoluyla zarara atılıp atılamayacaklarına ilişkindir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 317. maddesinde; "amortisman tabi olup, yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılamaz hale gelen veya cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca her işletme için, işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri uygulanır" hükmü yer almıştır.

Davalı şirket tarafından, anılan maddedeki koşulların yerine getirilmediği tartışmasız olduğundan, kullanılamaz halde oldukları şirket yetkililerince saptanan sabit kıymetlerin; bakiye bedelleri üzerinden zarara atılmaları yerinde bulunduğundan bahisle dava konusu kararda yasaya uyarlık bulunmamaktadır.

1.8. AMORTİSMAN UYGULAMASI

1.8.1. Amortismanda Temel Alınacak İktisadi Kıymetin Değeri

Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesinde amortismanda temel alınacak iktisadi kıymetin değeri için aynı kanunun Değerleme kitabının birinci kısmında yer alan iktisadi kıymet değerlerinden bahsetmektedir. Yani amortismana tabi iktisadi kıymetler için söz konusu bölümde yer alan değerlendirme hükümlerine göre hangi değerlendirme ölçüsünde değerlendirileceği düzenlenmişse, buna göre iktisadi kıymetin değeri tespit edilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nda genel olarak mevcutların maliyet bedeliyle değerlendirilmesi gerektiğinden, amortismana tabi tutulacak değer de maliyet bedeli olacaktır. Maliyet bedeli, VUK 262. maddesine göre amortismana tabi kıymetin iktisabı için ödenen bedel, değerinin arttırılması için yapılan harcama ve yapılan diğer giderlerden oluşmaktadır.

Gayrimenkullerin iktisabıyla ilgili imal ve inşa giderleri dışındaki bazı giderlerin de maliyet bedeline dahil edilerek amortismana tabi tutulması gerektiği VUK 270'de sayılmıştır. Buna göre, makine ve tesisatta gümrük vergisi, nakliye ve montaj giderleri; mevcut binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden oluşan giderler maliyet giderlerine dahil edilerek amortismana tabi tutulacaktır. Ayrıca, gayrimenkulü genişletmek ya da ekonomik değerini devamlı bir surette arttırmak için yapılan giderler gayrimenkulün maliyet bedeline dahil edilerek amortismana tabi tutulur. Ancak, normal bakım ve onarım giderleri maliyet bedeline dahil edilerek amortismana tabi tutulamaz.

Amortismana tabi iktisadi kıymetin maliyet bedeli tespit edilip, amortismana tabi tutulamıyorsa VUK 289. maddesi uygulanması gerekir. Buna göre; maliyet bedeli tespit edilemeyen bina ve arazi vergi değeriyle, diğerleri emsal bedeliyle değerlendirilir. Emsal bedel, gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak

tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

VUK mükerrer 298. maddesine göre amortismanlar ve itfa payları düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanır. Buna göre, maliyet veya emsal bedeli ile aktife alınan iktisadi kıymetler, bilanço gününde yapılacak enflasyon düzeltmesi neticesinde tespit olunacak değerler üzerinden amortismanına tabi tutulacaktır. 5024 sayılı Kanun'da enflasyon düzeltmesi, parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, mali tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanması olarak tanımlanmıştır. Toptan Eşya Fiyatları Endeksindeki (TEFE) artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması halinde mükelleflerin mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutması gerekmektedir.

1.8.2. Amortisman Oranı

Vergi Usul Kanunu'nun 5024 sayılı Kanunla değişen 315. maddesine göre mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri ve ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun 315. maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları" tespit edilmiş ve bu oranlar 333 ve 339 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile açıklanmıştır.

333 Sıra No.lu Genel Tebliğin "31/12/2003 Tarihinden Sonra Aktife Giren Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetler İçin Belirlenen Amortisman Oranları" başlıklı 2. kısmında, Vergi Usul Kanunu'nun 315. maddesinde 5024 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle amortisman oranlarının iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri de dikkate alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirleneceği açıklanmıştır. Mükellefler,

31.12.2003 tarihinden sonra iktisap edecekleri amortisman tabi kıymetlerin amortisman oranını ekli listelerden tespit ederek hesaplayacaklardır. Ekli listenin 1-6 bölümleri arasında genel sınıflamalar yapılmış ve amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları tespit edilmiştir. Listenin diğer bölümlerinde ise sektörler itibarıyla kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları belirlenmiştir. Mükellefler, uygun amortisman oranlarını tespit ederken ilk olarak, sektörlerle göre ayrı ayrı tespit edilen amortisman oranlarını dikkate alacaklar, bu sınıflandırmalarda yer almayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak oranları, genel sınıflamada yer verilen oranlara göre tespit edeceklerdir.

1.8.3. Amortisman Uygulamasının Başlangıcı

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 320. maddesinde "Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar..." hükmü yer almaktadır.

Amortisman ayrılmasına başlanacak tarih açısından Hesap Uzmanları Danışma Komisyonunda alınan ve Gelir İdaresini de bağlaması için Bakanlık onayı da bulunan kararda aşağıdaki tanımlara ve ölçülere yer verilmiştir.

"Aktife girme kavramı ile bir iktisadi kıymetin iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilmesi, değerlendirme gününde envantere dahil olması ve kullanılmaya hazır halde bulundurulması kastedilmektedir. Ancak amortisman yönünden aktife girme deyimi, iktisadi kıymetin işletmede fiilen kullanılmasını ifade etmez.

Kullanılmaya hazır halde bulunma ise alındığı şekliyle kullanılacak iktisadi kıymetlerde sözleşme şartlarının yerine getirilip, kıymetin teslim alınmasını veya gümrükten çekilip işletmeye dahil edilmesini, kullanılması için montajı gerekli iktisadi kıymetlerin montajının tamamlanmasını, inşa veya imal edilen kıymetlerde ise inşa veya imal işleminin tamamlanarak inşaat veya imalat hesabından sabit kıymet hesabına alınmasını ifade etmektedir."

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 10.02.2015 tarih ve 229 sayılı doğalgaz çevrim santralinde amortisman uygulaması konulu özelgesinde;

“... test aşaması devam eden ve bu sürede deneme üretimi yapılan bir iktisadi kıymetin kullanıma hazır halde bulunduğu kabul edilemeyeceğinden söz konusu iktisadi kıymetin amortismanına bu aşamaların tamamlandığı 2014 yılından itibaren başlanması gerekmektedir.” şeklinde açıklama yapmış olup, görüldüğü üzere amortisman uygulamasının başlangıcı için iktisadi kıymetin “kullanıma hazır halde bulunması” gerektiğine vurgu yapılmıştır.

Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığının 17.04.2014 tarih ve 50 sayılı aktife alınan taşıtın amortisman başlangıç tarihi konulu özelgesinde;

“...şirketiniz tarafından 25.12.2012 tarihinde alışı gerçekleşen ancak tescil işlemi yasal süresi içerisinde 03.01.2013 tarihinde tamamlanan çekiciye ilişkin amortismanın ayrılmasına hangi yılda başlanacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmiştir.

365 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinin, 2. bölümünde “... kullanılabilmesi kayıt ve tescile tabi taşıtların, ilgili sicillerine yasal süresi içinde kayıt ve tescil işlemi yapılmak kaydıyla; aktife alındıkları dönemden itibaren amortismanına tabi tutulması mümkündür.” şeklinde açıklamalara yer verilmiştir. ...söz konusu araç (çekici) için yasal süresinde kayıt ve tescil işlemi yapılmak kaydıyla şirketiniz aktifine alındığı 2012 yılı itibariyle amortisman ayrılması mümkün bulunmaktadır.”

Görüldüğü üzere kullanımı kayıt ve tescile tabi olan araçlar için yasal süresi içinde kayıt ve tescil işlemi yapılmak şartıyla aktife alındıkları dönemden itibaren amortisman ayrılabilir.

1.8.4. Amortisman Süresi

Vergi Usul Kanunu’nun 320. maddesinde “Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür.” şeklinde düzenleme yer almaktadır.

31.12.2003 tarihinden sonra edinilen amortisman tabi iktisadi kıymetler faydalı ömürlerine göre amortisman tabi tutulduklarından amortisman süreleri Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen faydalı ömre eşittir.

1.8.5. Amortisman Yönteminin Değiştirilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 320. maddesinde amortisman yöntemini seçme bakımından amortisman uygulama süresi düzenlenmiştir. Buna göre;

"1. İktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyeler usulü ile amortisman usullerinden yalnız birisi uygulanabilir.

2. Bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başladıktan sonra bu usulden dönülemez.

3. Bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başladıktan sonra normal amortisman usulüne geçilebilir. Bu suretle usul değiştirenler keyfiyeti beyannamelerinde veya eski bilançolarda belirtmeye mecburdurlar. Kabul edilen yeni usul bu bildirimin yapıldığı beyannamenin taallük ettiği dönemden itibaren nazara alınır. Bu takdirde henüz yok edilmemiş olan değer kısmı, bakiye amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarlarla yok edilir." demektedir.

Bu madde hükmüne göre amortisman tabi bir iktisadi kıymete aktive alındığı yıl normal amortisman yöntemi ile amortisman hesaplandıktan sonra, aynı iktisadi kıymet için azalan bakiyeler yöntemine geçilemez. Fakat azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman hesaplanan bir iktisadi kıymet için sonradan normal amortisman yöntemine geçilebilir. Burada dikkat edilmesi gereken iktisadi kıymetin kalan değerinin, amortisman süresi olarak kalan yıllarda eşit olarak itfa edilmesidir. Ayrıca bu usul değişikliğinin beyannamede veya eski bilançolarda bildirilmesi gerekmektedir.

Örneğin, 5 yıl faydalı ömrü olan bir demirbaş için (%20 amortisman oranı) ilk 2 yıl azalan bakiyeler yöntemi uygulanmış, geri kalan 3 yıl için ise normal amortisman hesaplamasına geçilmiş ise söz konusu iktisadi kıymete ilişkin yıllar itibarıyla amortisman tutarları aşağıdaki gibi olacaktır.

Tablo 5: Amortisman Yönteminin Değiştirilmesi Halinde Amortisman Hesaplaması

	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı
2012	100.000	%40	40.000
2013	60.000	%40	24.000
2014	36.000	%20	12.000
2015	24.000	%20	12.000
2016	12.000	%20	12.000
Toplam			100.000

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 04.03.2013 tarih ve 308 sayılı normal amortisman yönteminden azalan bakiyeler usulüne geçişin mümkün olup olmadığı konulu özelgesinde;

"...VUK hükümlerine göre; Kurumunuz tarafından daha önce normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmaya başlanılan iktisadi kıymetler ile ilgili olarak bu usulden, azalan bakiyeler usulüne geçilmesi mümkün değildir. Ancak, kurumunuza yeni alınan iktisadi kıymetler için azalan bakiyeler usulüne göre amortisman uygulamanız mümkündür." demektedir.

1.8.6. Kıst Amortisman Uygulaması

Vergi Usul Kanunu'nun 320/2. maddesinde kıst amortisman düzenlenmiştir. Buna göre;

" Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir."

234 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin Kıst Amortisman Uygulaması başlıklı bölümünde amortisman tabi iktisadi kıymetlerin, aktife girdiği ilk hesap döneminde, aktife girdiği tarihten sonra kalan dönem sonuna kadar olan süre dikkate alınarak amortisman ayrılması esası getirildiği, bu uygulamada amortisman tabi iktisadi

kıymetlerin aktife girdiği hesap dönemine ilişkin amortisman tutarı, (Yıllık amortisman/12 x kalan ay sayısı) formülüne göre hesaplanacağı, bu hesaplamada kıymetin aktife girdiği ay kesrinin tam sayılıp, amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye kısmın ise, son yılda ayrılacak amortisman tutarına ilave edilerek itfa edileceği açıklanmıştır. Böylece işletme sahibine alınan binek otomobillerinin değerleri üzerinden, anılan aracın aktife girdiği tarihe göre kısıtlı amortisman ayrılabilmesi esası getirilerek mükelleflerin yılın son ayında işletmeye kendileri tarafından kullanılmak üzere alınan binek otomobilleri ile ilgili olarak bir yıllık amortismanın ayrılarak bunun gider yazılmasının önüne geçilmesi amaçlanmıştır.²¹

241 Sıra No.lı VUK Genel Tebliği'nin I. Kıst Amortisman Uygulaması Kapsamına Giren İktisadi Kıymetler başlıklı bölümünde kıst amortismanına ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir;

“Kıst amortisman uygulaması yalnızca işletmelerin aktifinde kayıtlı binek otomobillerine münhasır olup binek otomobilleri dışında kalan amortismanına tabi diğer kıymetler için aktife alındıkları yılda tam amortisman ayrılacaktır.

Diğer taraftan, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya sair şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin bu amaçla kullandıkları binek otomobillerine de kıst amortisman uygulanmayacaktır.

Bu hükmün uygulamasında binek otomobillerine ilişkin olarak işletmenin aktifine alındıkları yılda tam amortisman ayrılabilmesi için;

a) İşletmenin faaliyet konuları arasında binek otomobillerinin kiralanması veya sair şekillerde işletilmesi,

b) Binek otomobilinin esas itibarıyla bu amaca tahsis edilmiş olması, şartları aranacaktır.

Örneğin, faaliyet konusu binek otomobillerinin kiralanması olan bir işletmenin aktifine alınıp fiilen şirket yöneticilerinin kullanımına tahsis edilen binek otomobili

²¹ Özen Özöymak, “Kıst Amortisman ve Vergi Adaleti”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Aralık 2011, Sayı: 96, www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2011-aralik-sayi-96_mdergi_8833a-00_/kist-amortisman-ve-vergi-adaleti.html?query=amortisman, (25.05.2017)

için aktive alındığı yılda tam amortisman ayrılması mümkün olmayıp kıst amortisman uygulaması yapılacaktır. ”

Binek otomobiller dışında aşığıdaki hallerde de kıst amortisman uygulanır;

1-İşletme sahibinin ölümü dolayısıyla ölüm tarihi itibariyle yapılan değerieme,

2-Tasfiye, birleşme, devir ve dönüşüm nedeniyle mükellefiyetin sona ermesi,

3-Adi ortaklıklarda ortakların değışmesi,

4-Hesap döneminde değışiklik olması,

5-Dar mükelleflerin kullandıkları amortismana tabi kıymetleri yurt dışına götürmeleri.

Manisa Vergi Dairesi Başkanlığının 21.08.2013 tarih ve 81 sayılı amortisman konulu özelgesinde hesap döneminin bir takvim yılından az olması sebebiyle hesaplanacak kıst amortismana ilişkin olarak şu açıklamalar yapılmıştır;

“245 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, takvim yılı içinde kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerin, özel hesap dönemine geçişleri ya da özel hesap döneminden takvim yılı esasına dönmeleri sırasında ortaya çıkan kıst hesap dönemlerinde kıst amortisman ayırabileceğı açıklanmıştır.

Buna göre, Kanunun 320. maddesinin ikinci fıkrası hükmü mahfuz kalmak üzere, gerek özel hesap dönemine geçişte gerekse de özel hesap döneminden takvim yılı esasına dönüşte ortaya çıkan bir takvim yılından kısa hesap dönemlerinde kıst amortisman ayrılması ve amortisman ayrılan bu kıst hesap dönemlerinin itfa süresi hesabında ayrı bir yıl olarak dikkate alınması gerekmekte olup, kıst amortisman ayrılan hesap dönemlerinde amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değerin itfa süresinin son yılında yok edileceğı tabiidir.”

1.9. AMORTİSMAN MUHASEBESİ

Vergi Usul Kanunu’nun “Envanterde amortisman kayıtları” başlıklı 189’uncu maddesi şu şekildedir;

“Üzerinden amortisman yapılan kıymetler ve bunların amortismanları aşağıda yazılı şekillerden herhangi biri ile gösterilir:

1. Envanter defterinin ayrı bir yerinde;
2. Özel bir amortisman defterinde;
3. Amortisman listelerinde.

Amortisman kayıtları, amortismanla başlandığı tarihten itibaren her yılın amortismanı ayrı ayrı gösterilmek şartıyla birbirine bağlanır. İşletmeye yeniden giren iktisadi kıymetlerle bunların amortismanlarının evvelki yıllara ait kayıtlarda devam ettirilmesi caizdir. Amortisman defteri veya listelerinin kayıtları envanter kaydı hükmündedir. Yukarıdaki esaslara göre kayıtlarda gösterilen iktisadi kıymetlere ait değerler envanter defterine toplu olarak geçirilebilir.”

Vergi Usul Kanunu’nun “Amortisman hesapları” başlıklı 321’inci maddesinde ise;

“Bu bölüm gereğince hesaplanan amortismanların, hesaplarda ayrıca gösterilmek şartıyla ilgili bulundukları değerlerden doğrudan doğruya indirilmesi veya pasifte ayrı bir karşılık hesabında toplanması caizdir.” demektedir.

Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğlerinde amortismanlar için açılmış hesaplar ve hesapların işleyişi aşağıdaki gibidir;

257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı: Maddi duran varlık bedellerinin, kullanılabilecekleri süre içerisinde hesaben yok edilmesini sağlamak amacıyla kullanılan hesaptır. Pasif karakterli bir hesaptır.

257 Birikmiş Amortismanlar Hesabının İşleyişi; Ayrılan amortismanlar ilgili gider hesapları karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir, satılan, devredilen, kullanma yeteneğini kaybedenler ise birikmiş amortismanlar hesabına borç kaydedilir, ilgili varlık hesabına da alacak kaydedilir.

268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı: Maddi olmayan duran varlık bedellerinin kullanılabilecekleri süre içinde hesaben yok edilmesini sağlamak amacıyla kullanılan hesaptır. Pasif karakterli bir hesaptır.

268 Birikmiş Amortismanlar Hesabının İşleyişi: Ayrılan amortismanlar ilgili gider hesapları karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir, satılan, devredilen, kullanma yeteneğini kaybedenler ise birikmiş amortismanlar hesabına borç kaydedilir, ilgili maddi olmayan duran varlık hesabına da alacak kaydedilir.

Örneğin, işletmenin aktifine kayıtlı ekonomik ömrü 5 yıl olan 10.000 TL maliyet bedelli büroda kullandığı bir demirbaşa dönem sonunda ayrılması gereken amortismanın kaydı aşağıdaki gibidir;

.....tarih.....		
770 Genel Yönetim Gideri Hesabı	2.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		2.000
Demirbaşa amortisman ayrılması		

İşletme 2015 yılında kdv hariç 100.000 TL değerinde üretimde kullanmak üzere faydalı ömrü 5 yıl olan bir makine satın almış ise amortisman oranı $(1/5) = \%20$ olacak ve yıl sonunda bu iktisadi kıymete ilişkin $100.000 * \%20 = 20.000$ TL tutarında amortisman ayırarak aşağıdaki şekilde muhasebe kaydı yapılacaktır;

.....31.12.2015.....		
730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	20.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		20.000
Makineye amortisman ayrılması		

Yukarıdaki örnekte söz konusu iktisadi kıymet üretimde kullanılmakta olduğundan amortisman hesabı 730 Genel Üretim Giderleri Hesabıyla ilişkilendirilmiştir. Farklı birimlerde kullanılmakta olan iktisadi kıymetler için kullanıldığı alana göre 730 Genel Üretim Giderleri, 740 Hizmet Üretim Maliyeti, 750

Araştırma ve Geliştirme Giderleri, 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri, 770 Genel Yönetim Giderleri hesaplarından uygun olanıyla ilişkilendirilerek amortisman kaydı yapılır.

1.10. AMORTİSMAN UYGULAMASINDA ÖZELLİK GÖSTEREN BAZI DURUMLAR

1.10.1. Amortisman Ayırmada İhtiyarilik

Vergi Usul Kanunu'nda amortisman ayırmanın zorunlu olduğuna dair bir kanun hükmü bulunmamakla birlikte madde 320'de her yılın amortismanının ancak o yıla ait değerlemede dikkate alınacağı düzenlenmiştir. Yani mükellefler aktife kayıtlı iktisadi kıymetleri için amortisman ayırmak zorunda değildirler. Amortisman müessesesi mükelleflerin tercihlerine bırakılmıştır. Bir iktisadi kıymet aktife kaydedildiği yıldan itibaren amortismanına tabi tutulabileceği gibi, aradan birkaç yıl geçtikten sonra da amortisman ayrılabilir. Ancak geçmiş yıllara ilişkin olarak amortisman ayırma hakkı artık kalmadığından daha önce ayrılmayan amortisman tutarları toplu olarak itfa edilemez.

Mesela, yararlı ömrü 10 yıl olarak belirlenmiş bir kıymet iktisap edildikten sonra ilk 4 yıl amortismanına tabi tutulmamışsa 5. yılda bu kıymete amortisman ayırmaya işletmenin karar vermesi halinde artık sadece kalan 6 yıl için söz konusu iktisadi kıymete amortisman ayrılabilir. Amortisman ayrılmayan süreler nedeniyle bu kıymetin itfa süresinin uzatılması mümkün değildir.

1.10.2. Amortismanına Tabi Tutulacak İktisadi Kıymetlerde Yeni Olma Zorunluluğu

Aktife kayıtlı iktisadi kıymetlere amortisman ayrılabilmesi için işletmede bir yıldan fazla kullanılma, yıpranmaya, aşınmaya ve kıymetten düşmeye maruz bulunma ve iktisadi kıymetin aktife kayıtlı olması şartları aranmaktadır. Ancak bu şartlar arasında iktisadi kıymetin yeni olması şartı yer almamaktadır.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin ilk sahipleri tarafından belirli bir süre kullanıldıktan sonra itfa süresi dolmadan ya da tamamen itfa olduktan sonra, bir başkasına satılması halinde, kullanılmış amortismanına tabi iktisadi kıymeti satın alanın satın alma bedeli üzerinden, Maliye Bakanlığının Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlediği yararlı ömür süresine göre, söz konusu amortismanına tabi iktisadi kıymet için yeniden amortisman ayırması mümkün bulunmaktadır.

Örneğin, 50.000 TL'ye satın alınan bir amortismanına tabi iktisadi kıymetin faydalı ömrü (itfa süresi) 4 yıl olsun. Buna göre, 3'üncü yıl bir başka şirkete 30.000 TL'ye satıldığında kullanılmış amortismanına tabi iktisadi kıymeti satın alan yeni şirket bu kıymet sanki yeni satın almış gibi 30.000 TL matrah ve dört yıl üzerinden her yıl 7.500 TL amortisman ayırmak suretiyle itfa edecektir. Eğer bu iktisadi kıymet satın alındıktan ve tamamen itfa edildikten sonra örneğin 6 yıl sonra 10.000 TL'ye satılmış olsaydı, bu durumda kullanılmış amortismanına tabi iktisadi kıymeti satın alan yeni şirket amortismanına tabi iktisadi kıymeti sanki yeni satın almış gibi fakat bu sefer 10.000 TL matrah üzerinden yine 4 yılda yıllık 2.500 TL amortisman ayırmak suretiyle itfa edecekti.²²

Danıştay 4. Dairesinin 1982/10876, K. 1986/1285 sayılı eski sahibinde iken amortisman süresini doldurmuş iktisadi kıymet için yeni sahipleri tarafından amortisman ayrılması hakkındaki kararında;

İşletme aktifine giren kıymetler, eski veya yeni oluşlarına bakılmaksızın değerlendirme hükümleri uyarınca belirlenen değerleri üzerinden amortismanına tabi tutulacaklardır. Bu uygulamada, iktisadi kıymetlerin eski sahipleri elinde iken amortismanına tabi tutularak muhasebe değerlerinin sıfırlanmış olmasının da bir önemi yoktur. Bu itibarla, yükümlülere vergi hukuku yönünden bir hak olarak tanınmış

²² Volkan Aksoyoğlu, "Kullanılmış (İkinci El) Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet Satın Alınması Halinde Bu Kıymetler İçin Amortisman Ayrılabilir Mi?", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 62, Şubat 2009, https://www.lebbyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2009-subat-sayi-62_mdergi_8867a-00_/kullanilmis-atiklerde-amortisman.html?query=amortisman, (23.02.2017)

bulunan amortisman ayırma hususunda yasada öngörülmeven bir kısıtlama getirilemez.

1.10.3. Amortisman Ayırmak İçin Fiili Kullanım Zorunluluğu

Bir iktisadi kıymete amortisman ayrılabilmesi için işletmede bir yıldan fazla kullanılma, yıpranmaya, aşınmaya ve kıymetten düşmeye maruz bulunma ve iktisadi kıymetin aktife kayıtlı olması şartları aranmaktadır. “Amortisman Uygulamasının Başlangıcı” bölümünde ifade ettiğimiz üzere aktife girme kavramı ile bir iktisadi kıymetin iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilmesi, değerleme gününde envantere dahil olması ve kullanılmaya hazır halde bulundurulması kastedilmektedir. Ancak amortisman bakımından aktife girme ifadesi, iktisadi kıymetin işletmede fiilen kullanılmasını ifade etmez. Bu nedenle de aktife kayıtlı iktisadi kıymetlerin fiilen kullanılmasa da amortismana tabi tutulması mümkündür.

Buna ilişkin olarak verilen Danıştay kararlarından bazıları;

- “Aktife kayıtlı değerler için kullanılma koşulu aranmaksızın amortisman ayrılabilir.” (Danıştay 4. Dairesinin 23.1.1978 tarih, Esas no:19777/1418, Karar no:1978/165)
- “Aktife kayıtlı kıymetler kullanılmasa dahi amortismana tabi tutulurlar.” (Danıştay 4. Dairesinin 19.9.1974 tarih, , Esas no:1973/5799, Karar no:1974/3152)
- “İktisadi bir değer için amortisman ayırmanın şartı kullanılmaya başlanması değil, aktife girmesidir.” (Danıştay 4. Dairesinin 20.6.1973 tarih, Esas no:1970/1722, Karar no:1973/3475)

1.10.4. Faaliyete Geçmeden Önce İktisap Edilen Demirbaşlarda Amortisman

Gelir Vergisi Kanunu’nun 40’ıncı maddesinin 1. fıkrasında ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirilebileceği düzenlenmiştir.

Öte yandan Vergi Usul Kanunu'nun 174'üncü maddesinde, defterlerin hesap dönemi itibariyle tutulacağı, kayıtların her hesap döneminde kapatılacağı ve ertesi dönem başında yeniden açılacağı, hesap döneminin normal olarak takvim yılı olduğu hükmü mevcuttur.

Yine Vergi Usul Kanunu'nun 219'uncu maddesinde;

"Muameleler defterlere zamanında kaydedilir. Şöyle ki:

- a) Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir.*
- b) Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevap vermez.*
- c) Günlük kasa, günlük, perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine muameleler günü gününe kaydedilir."* hükmü yer almaktadır.

Bu hükümlere göre, mükellefiyet tesis ettirilmeden önce faaliyete ilişkin olarak devralınan demirbaşlar için alınan faturaların işe başlanılmasını müteakip Vergi Usul Kanunu'nun 219'uncu maddesinde yer alan süreler içerisinde yasal defterlere kaydedilmesi halinde, bu tutarların kurumlar vergisi açısından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.²³

Karabük Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 22.08.2016 tarih ve 35831311-KDV-9 sayılı özelgesinde konuyla ilgili olarak şu açıklamalar yapılmıştır;

"Mezkur Kanunun Geçici 5'inci maddesinde "Bu kanunun mer'iyete girdiği tarihte veya müteakip yıllarda ticari, zirai veya mesleki kazançları dolayısıyla yeniden Gelir Vergisine girecek veya basit usulden gerçek usule geçecek olan mükellefler ile

²³ Onur Gök, **Kurumlar Vergisi Revizyonu Açıklama ve Örneklerle**, Seçkin Yayıncılık, 2017, ss. 144-145.

öteden beri faaliyete devam eden serbest meslek erbabının amortismanına tabi iktisadi kıymetleri maliyet bedeli, maliyet bedeli bilinmiyorsa bizzat kendilerince alış tarihindeki rayice göre tahmin olunacak bedeli ile değerklenir. Şu kadar ki, bu kıymetlerin alış tarihleri ile mükellefiyete giriş veya gerçek usule geçiş tarihi arasındaki yıllara ait amortismanlar tutarı bu değerkden düşülür ve bakiyesinin amortismanına devam olunur.” hükmü yer almaktadır.

Buna göre; mükellefiyetinizin tesis edilmesinden evvel iktisap etmiş olduğunuz demirbaşı maliyet bedelinden, maliyet bedeli bilinmiyorsa alış tarihindeki rayice göre tahmin edilecek bedel üzerinden, demirbaşın iktisap tarihinden envantere alınma tarihine dek ayrılması gereken amortisman tutarının düşülmesi sonucu oluşacak bedeli envantere dahil etmeniz gerekmektedir. Bu işlemten sonra, Bakanlığımızca belirlenen faydalı ömre göre amortisman süresi sona ermemişse kalan süre için amortisman ayrılması mümkün bulunmaktadır.”

1.10.5. Hesap Döneminin Değişmesi Halinde Amortisman

VUK’un “Hesap dönemi” başlıklı 174’üncü maddesinde;

“Defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12 şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir. Yeniden işe başlama veya işi bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, hesap dönemi sayılır. Bu maddeye göre özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve ziraî kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır.” şeklinde düzenleme yer almaktadır.

Hesap dönemi için genel uygulama takvim yılı olmakla birlikte bazı mükelleflerin faaliyet konuları ve işlemleri nedeniyle dönemsel kar veya zararlarının hesaplanması için takvim yılı uygun olmayabilir. Tarım ve eğitim alanlarında faaliyet gösteren mükellefler bu türdendir. Özel hesap dönemine geçiş talebinde Türkiye’de kurulmuş olan yabancı ortaklı kurumların gerekçesi sadece faaliyetlerinin farklı niteliğine dayanmaz. Bu kurumlar, çoğunlukla merkezleriyle uyum sağlamak için özel

hesap dönemine geçmek istemektedirler.²⁴ Bu durumda Maliye Bakanlığında talep etmeleri halinde Bakanlık bu mükellefler için özel hesap dönemi belirler.

Özel hesap dönemi tayin edilenler için de amortisman uygulanırken normal hesap döneminden farklı bir uygulama söz konusu değildir. Neticede 12 aylık bir dönem söz konusu olduğu için takvim yılı gibi uygulama yapılması gerekir. Ancak normal hesap döneminden özel hesap dönemine geçen mükellefler için bu geçiş döneminde 12 aydan kısa bir süre nedeniyle kıst dönem ortaya çıkacağından, amortisman ayrılırken de buna göre kıst amortisman ayrılması gerekmektedir.

1.10.6. Boş Arsa ve Arazilerde Amortisman

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 314. maddesi "Arazide amortisman" başlığı altında düzenlenmiştir. VUK 314. maddesine göre;

"Boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi değildir. Ancak:

1. *Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri;*
2. *İşletmede inşa edilmiş olan her nev'i yollar ve harklar; amortismanına tabi tutulur."*

Madde hükmü açık olmakla birlikte bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi olabilmesi için yıpranmaya, aşınmaya ve kıymetten düşmeye maruz bulunması şartı boş arazi ve arsalar için geçerli değildir. Esasen fiziki niteliğinden dolayı, tahmini ömrü sonsuza ulaşan ve sonsuz defa üretim ve kullanıma tahsis edilebilecek arsa veya arazinin değer kaybına uğraması bir yana, bütün zaman dilimlerinde önemli bir yatırım aracı olması ve özellikle kentsel rantların gelişim çizgisi içerisinde, ekonomik anlamda değer kazanması söz konusudur.²⁵ Arsa ve arazinin boş olmasından maksat, arsa veya

²⁴ Akif Akarca ve Mehmet Şafak, Özel Hesap Dönemine Geçiş ve Özellikli Konular, Verginin Gündemi, (07.05.2015), <https://www.dunya.com/kose-yazisi/ozel-hesap-donemine-gecis-ve-ozellikli-konular/23872>, (15.11.2017)

²⁵ Azmi Demirci, "Arsa ve Arazi Amortismanına Tabi Tutulabilir mi?", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 316, Aralık 2007, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4559> (27.04.2017)

arazi üzerinde bunların özelliklerini değiştirecek bir şey yapılmamasıdır. Bu durumda olan boş arsa ve araziler için de kanun maddesinde belirtildiği üzere amortisman ayrılamaz.

1.10.7. Boş Arazi ve Arsalar Üzerine Yapılan Tesislerde Amortisman

VUK 314. Maddesine göre boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi değildir. Üzerine bina veya tesis yapılan arsalar ve üzerine fidan dikilen arazilerde olduğu gibi, toprağı bir ürünün imalinde hammadde olarak kullanılmak üzere alınan arazinin "boş arazi" özelliğini kaybettiği ve amortismanına tabi tutulabileceği kabul edilmektedir. Bu durum, kanun koyucunun, arsa üzerinde inşa ve tesis olunan binalar, tarım tesisleri, yollar ve benzeri tesislerin, arsa ve arazinin mütemmim cüzü oldukları, bu itibarla, müstakil eşya niteliğinde olmayan bu tesislerin tek başlarına mülkiyet konusu olmayacakları ve asıl şeyin (arsa veya arazinin) hukuki akıbetine tabi olacaklarından, bunların amortismanına tabi tutulabilmesi ancak bağlı bulundukları arsa ve arazinin de birlikte amortismanına tabi tutulması halinde mümkün olacağını düşünmüş olmasından kaynaklanmaktadır. Binalarda olduğu gibi tarım işletmelerinde de oluşturulan tarım tesisleri ile inşa edilen yollar ve harklar da üzerinde bulundukları arsa ve arazilerle birlikte amortismanına tabi tutulurlar.²⁶

Arsa veya arazilerin üzerine bina inşa edildiğinde eğer arsa veya arazilerin maliyetleri amortisman ayrılacak tutara eklenmezse işletmenin kayıtlarında sanki boş arsa ya da arazinin olduğu düşünülecektir. Böyle bir durum da muhasebe tekniği açısından yanlış olacaktır.²⁷

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 18.07.2014 tarih ve 1900 sayılı arsa ve üzerindeki bina için amortisman ayrılması konulu özelgesinde;

²⁶ Güray Öğredik, "Boş Arsa Ve Arazilerin Maliyet Bedellerinden, Üzerlerine İnşa Edilen Gayrimenkullere Pay Verilmesi Suretiyle Amortismanına Dahil Edilmesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 2, Şubat 2008, https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2008-subat-sayi-50_mdergi_8879a-00_/bos-arsa-ve-arazilerde-amortisman.html?query=amortisman, (23.02.2017)

²⁷ Kavas, ss.12-13.

“... özelge talep formunuza konu edilen arsanın, üzerindeki bina ile birlikte kullanılma vasfına sahip olması ve fiilen de bu şekilde kullanılması, ayrıca söz konusu bina ile arsanın ayrılmaz bir bütünlük arz etmesi şartlarıyla, Kurumunuza fatura edilen bina ve arsa bedellerinin toplamı üzerinden amortisman ayrılması mümkün olup 2010 yılında ayırmadığınızı ifade ettiğiniz amortisman tutarının 2011 ve sonraki yıllarda ayrılmasına imkan bulunmamaktadır.” şeklinde açıklama yapılmıştır.

1.10.8. Değer Artıran ve İktisadi Ömrü Uzatan Giderlerde Amortisman

VUK’un “Gayrimenkullerde veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarında maliyet bedelinin artması” başlıklı 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 fazlalaştırmak, 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.” şeklinde düzenleme yer almaktadır.

Madde hükmünde açıkça görüldüğü üzere gayrimenkullerin normal bakım, tamir ve temizleme masrafları maliyet bedeline eklenmeyip, doğrudan gider yazılacaktır. Ancak normal bakım, tamir ve temizleme dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler ise, gayrimenkulün maliyetine eklenerek amortismanı tabi tutulacaktır.

Kanun maddesinde gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderlerin ne olduğu yönünde tam olarak bir açıklama bulunmamasıyla birlikte, konunun anlaşılması amacıyla örnekler verilmiştir. Burada "genişletme" tabirinden, iktisadi kıymetin kullanma alanının genişletilmesi; "İktisadi kıymetini devamlı olarak artırma" tabirinden ise, gayrimenkulün kullanma ömrünün uzatılması ya da ömür uzatıcı etkisi olmamakla beraber, daha kullanışlı hale getirilmesi kastedilmektedir.

Gayrimenkullerin (gayrimenkul gibi değerlendirilenler dahil) ve elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının iktisadi kıymetlerinin genişletilmesi veya değerinin (fonksiyonunun) artırılması için yapılan giderler gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyetine eklenecek olup amortisman süreleri de iktisadi kıymetin kalan ömrüne göre amorti edilecektir.²⁸

Örnek vermek gerekirse; T Tekstil A.Ş. tarafından 2010 hesap döneminde 120.000 TL'ye satın alınan ve dokuma işinde kullanılan ve faydalı ömrü 4 yıl olan makine için 2012 hesap döneminde 40.000 TL masraf yapılarak gerçekleştirilen iyileştirme sonucunda makinenin dokuma kapasitesi iki katına çıkmıştır. Kurum normal amortisman yöntemini uygulamaktadır. Buna göre 2012 hesap döneminde ayrılması gereken amortisman tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.²⁹

²⁸ Gelir İdaresi Başkanlığının 29.11.2012 tarih ve 64597866-VUK-313-238 Sayılı Özelgesi

²⁹ Vergi Müfettişleri Derneği, **Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Usulü Kanunu Rehberi**, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, Ankara, Mart 2016, s. 289.

Tablo 6: Değer Artıran Giderlerde Amortisman Hesaplaması

Dönem	Amortisman Hesaplanacak Tutar	Amortisman Oranı	Ayrılan Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman Tutarı
2010	120.000	%25	30.000	30.000
2011	120.000	%25	30.000	60.000
2012	120.000 40.000	%25 %50	30.000 20.000	110.000
2013	120.000 40.000	%25 %50	30.000 20.000	160.000

Gayrimenkullerin (gayrimenkul gibi değerlendirilenler dahil) ve elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının iktisadi ömrünü uzatan giderler ise aktifleştirildikleri yıldan başlayarak asıl iktisadi kıymet için Maliye Bakanlığınca açıklanan oran ve süreler içinde amortisman tabi tutulacaktır.

Örnek vermek gerekirse; E Ltd. Şti. 2010 hesap döneminde 250.000 TL'ye satın aldığı ve aktifine kaydettiği kamyonun motorunu 2013 yılında komple değiştirmiş ve bu iş için 40.000 TL motor + 10.000 TL işçilik olmak üzere 50.000 TL harcama yapmıştır. Faydalı ömrü 5 yıl olan kamyon için amortisman hesaplaması aşağıdaki gibi yapılacaktır.³⁰

Tablo 7: İktisadi Ömrü Uzatan Giderlerde Amortisman Hesaplaması

Dönem	Amortisman Hesaplanacak Tutar	Amortisman Oranı	Ayrılan Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman Tutarı
2010	250.000	%20	50.000	50.000
2011	250.000	%20	50.000	100.000
2012	250.000	%20	50.000	150.000
2013	250.000 50.000	%20 %20	50.000 10.000	210.000
2014	250.000 50.000	%20 %20	50.000 10.000	270.000
2015	50.000	%20	10.000	280.000
2016	50.000	%20	10.000	290.000
2017	50.000	%20	10.000	300.000

Gelir İdaresi Başkanlığının 29.11.2012 tarih ve 238 sayılı ATİK'lerin ömrünü uzatıcı harcamaların amortisman uygulaması karşısında durumu konulu özelgesinde;

³⁰ Vergi Mufettişleri Derneği, s. 290.

“ ... kiralanan tesis üzerinde yer alan gayrimenkuller ile gayrimenkul gibi değ erlenen iktisadi kıymetlere ilişkin olarak Vergi Usul Kanununun 272’inci maddesi kapsamında yapılan ve normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışındaki sabit kıymet niteliğ i taşıyan harcamalar özel maliyet bedeli ile değ erlemek suretiyle, kira süresine göre eş it yüzdelerle itfa edilecek olup, bu kapsamda amortisman tabi tutulan iktisadi kıymetler ayrıca genel hükümlere göre amortisman tabi tutulmayacaklardır. Özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortisman tabi tutulan iktisadi kıymetlerden sadece sözleşme süresi içinde yenilenmesi gerekenler ile kullanım ömrü kira süresine göre daha uzun olan ve kira dönemi bittikten sonra da iş letmenin (kiracının) kullanımında (aktifinde) olabilecekler, genel hükümlere göre amortisman tabi tutulacaklardır. Bu itibarla, sözleşme süresinin sonuna doğru iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlerin sözleşme süresi içinde bir daha yenilenmesinin gerekmemesi halinde, genel hükümlere göre amortisman ayrılması söz konusu olmayacaktır...”

1.10.9. Duran Varlık Alımları İç in Ödenen Faiz ve Kur Farklarının Durumu

Maliye Bakanlığ ı 163 sayılı VUK Genel Tebliğ i ile kredili ya da dövizli olarak iktisadi kıymetlerin iktisap edilmesinde ortaya çıkan finansman maliyetlerinin ne şekilde değ erlendirileceğ i hususunu açıklamış tır. Bu tebliğ e göre iktisadi kıymetlerin aktife girdikleri yıl sonuna kadar oluş an kredi faizi ve kur farklarının maliyet bedeline ilave edilerek amortisman tabi tutulması zorunludur. Ancak söz konusu iktisadi kıymet aktife alındıktan sonra ödenen kredi faiz giderleri ve kur farklarının aktifleşt irilmesi veya doğ rudan gider yazılması konusunda mükelleflere seç imlik hak tanınmış tır.

Danış tay 3. Dairesinin 2009/2169 Esas, 2011/4680 Karar sayılı kararında özetle;

“Davacının ... Polyester Sanayi A.Ş.'nden 2006 yılında döviz karş ılığ ı aldığ ı varlıklara ilişkin olarak aktifleşt irme tarihinden önce yaptığ ı ödeme ile aktifleşt irme tarihi arasında oluş an kur farkını, emtianın maliyetine eklenerek amortisman yoluyla

itfa edilmesi gerekirken doğrudan gider yazılması nedeniyle izleyen yıla devreden zararını azaltılması yolundaki davalı idare işlemini; Vergi Usul Kanununun 262'nci maddesinde maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi ve yahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı olarak tanımlandığı ve aynı Yasanın 270 ve 273'üncü maddelerinde gayrimenkul ve gayrimenkul gibi kıymetlenen iktisadi kıymetler ile alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşyanın maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka gümrük vergileri, nakliye, montaj ve komisyon giderlerinin ekleneceğinin belirtildiği halde, döviz cinsinden satın alınan varlıklar için ödenen kur farkının da malın maliyetine intikal ettirilmesi yolunda VUK'ta herhangi bir hükme yer verilmediği gibi Kurumlar Vergisi Kanununun atıfta bulunduğu Gelir Vergisi Kanununun ticari kazancın tesbitinde indirilecek giderleri belirleyen 40. maddesinin 1'nci bendinde de, safi kazancın tesbiti sırasında ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin gayrisafi kazançtan indirileceğinin kabul edildiği, buna göre, davacının faaliyetinin niteliği itibarıyla ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için satın alınan iktisadi kıymetlere ait borçlardan doğan kur farkının malın maliyetine kaydedileceği konusunda kanunda açık bir hüküm bulunmadığı, kur farkının genel giderler arasına dahil edilmesine engel bir yasa hükmü de bulunmadığı gerekçesiyle iptal eden Adana 1. Vergi Mahkemesinin 16.3.2009 gün ve E:2008/1311, K:2009/184 sayılı kararının; 163, 238 ve 334 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği birlikte değerlendirildiğinde, döviz karşılığı alınan varlıklardan doğan kur farkının bu varlıkların aktifleştirme tarihinden önce doğması nedeniyle iktisadi kıymetin maliyetine eklenerek amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekirken doğrudan gider yazılmasının mümkün olmadığı ileri sürülerek bozulması istenmiştir.”

Ancak dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda belirtilen Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle uygun görülmüş olup, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına karar verilerek söz konusu 163 sayılı VUK Genel Tebliği'ne aykırı şekilde karar verilmiştir.

1.10.10. Sanat Eseri Niteliğindeki Kıymetlerde Amortisman

Sanat eserleri fiziki yapıya sahip ve ekonomik ömrü bir yıldan fazla olan dayanıklı mal niteliğinde olup, maddi duran varlık olarak kayda alınması lazımdır. Mükellefler sanatı ve sanatçıyı destekleme, sanat eserine sahip olmanın verdiği estetik ve prestij olanaklarından faydalanma, koleksiyonculuk ve ileride değerinin artacağı yönündeki beklenti gibi saiklerle aktifinde sanat eseri bulundurmaktadır. Bu eserlerin zamanla aşınma, yıpranma ve eskimeye maruz kalıp kalmadıkları ve bu sebeple de amortisman tabi olup olmayacağı tartışmalı bir husustur. Çoğunlukla özgün olarak nitelendirilen sanat eserlerinin değerinin zamanla azalmadığı bilakis değerlendirildiği genel kabul görmüş bir düşüncedir. Sanat eserlerinin zaman içinde aşınma, yıpranma ve eskimeye maruz kalması halinde dahi kıymetten düşmeye maruz bulunmaması amortisman konusunun dışında kalmasına sebep olmaktadır.

VUK madde 315, “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” şeklinde düzenlenmiştir. Bu doğrultuda çıkartılan 333, 339, 365 ve 389 numaralı VUK Genel Tebliğlerinde amortisman tabi kıymetler, bunların faydalı ömürleri ve normal amortisman oranları belirlenmiştir.

Sanat eserlerinin yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşme gibi niteliklere sahip olmaması ve amortisman mevzuuna ilişkin Maliye Bakanlığınca yayımlanan 333 ve 339 ve 365 no.lu VUK Genel Tebliğlerinde sanat eserleri ve tablolar için hiçbir açıklamaya ya da örneğe yer verilmemesi ve "faydalı ömür" süresi belirtilmemesi nedeniyle bu kıymetler için amortisman ayrılmayacağının idare tarafından zımnen kabul edildiği söylenebilir.³¹ Nitekim, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 23.01.2012 tarihli özelgesinde, satın alınan tabloların, kullanma dolayısıyla yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunmaması nedeniyle amortisman mevzuu yapılmasının mümkün olmayacağı açıkça belirtilmiştir.

³¹ Hakan Boztaş, “Sanat Eserleri için Amortisman Ayrılabilir mi?”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Ocak 2009, Sayı:329, ss. 88-92.

Ancak Danıştay 4. Dairesinin Esas No 1994/3132, Karar No 1995/1916 sayılı kararı farklı şekildedir. Söz konusu kararın gerekçeli bölümünde "...Tablolar davacı bankanın envanterine dahil ve bankanın çeşitli şube ve bürolarında tefriş ve düzenleme amacıyla işletmede bir yıldan fazla kullanılan diğer tüm iktisadi kıymetler kadar aşınmaya, yıpranmaya ve kıymetten düşmeye maruz kalmaktadır. Tabloların ekonomik değerlerinin spekülasyon olarak artmasının bu gerçeği değiştirmeyeceği gibi bunların sadece işletmede mevcut birer menkul mal olarak kabulü de mümkün değildir. Bu nedenle davacı bankanın tabloları amortisman tabi tutulmasında Kanuna aykırılık görülmemiştir. Kaldı ki 179 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekindeki Genel Tablonun IX Demirbaşlar bölümünün (c) ayrımındaki (...büst, portre, heykel ve benzerleri...) açıklamasından da tablo ve diğer sanat eserlerinin Kanunun öngördüğü şartları taşımak kaydıyla amortisman konusuna girdiği belirtilmiştir."

Danıştay kararında atıfta bulunulan VUK Genel Tebliğinde "c) Halı, kilim, seccade, keçe, paspas, yer muşambası, dikiş makineleri, kahve kavurma ve öğütme, et kıyma makineleri, büst, portre, heykel ve benzerleri" açıklamasına yer verilmiştir. Söz konusu açıklamadan görüleceği üzere anılan Tebliğde "sanat eserleri ya da antik eserler" ifadesi kullanılmamış ve açıklamaya bakıldığında "büst, portre, heykel ve benzerleri" ifadesi halı, kilim, keçe, paspas, seccade gibi değeri düşük iktisadi kıymetler ile aynı sınıflandırmada yer verilmiştir. Tebliğdeki bu ifadede, özgün sanat eserleri anlaşılmayıp sanat eseri kategorisinde olmayan büst, portre, heykel ve benzeri eserlerin anlaşılması lazımdır. Dolayısıyla, sanat eserlerinin amortisman tabi tutulmasında, bunların güzel sanat eseri kapsamında yer alıp almamasına göre karar verilmelidir. Güzel sanat eseri niteliğinde olmayan eserlerin demirbaş eşyalar gibi amortisman tabi tutulması, güzel sanat eserlerinin ise amortisman tabi tutulmaması gerekir.³²

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 23.01.2012 tarih ve 238 sayılı şirket ofisinin teşrif ve düzenlenmesi amacıyla satın alınan tabloların amortisman konusu yapıp yapılamayacağı konulu özelgesinde;

³² Tamer Budak ve Metin Saban, "Müzayede Yoluyla Satılan Sanat Eserlerinin Vergilendirilmesi, Değerlemesi ve Amortismanı", **Maliye Dergisi**, Sayı: 159, Temmuz-Aralık 2010, ss.177-179.

“... şirket ofisinin tefriş ve düzenlenmesi amacı ile satın alınan tablolar, kullanma dolayısıyla yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunmadığından amortisman mevzuu yapılması mümkün bulunmamaktadır.” Şeklinde açıklamalara yer verilmiştir.

1.10.11.Bilgisayar Programlarında Amortisman

Bilgisayar programlarının (software) iktisadi ve teknik ömrünün bir yıldan uzun sürmesi ve değerlerinin Vergi Usul Kanunu’nun 313’üncü maddesinin son fıkrasında yazılı olan tutarı aşması durumunda doğrudan gider yazılmayıp amortisman yoluyla yok edilmesi gerekir. Amortisman uygulaması açısından bilgisayar programlarını, işletim sistemleri ve uygulama programları olarak ayrı ayrı incelemek gerekmektedir.³³

İşletim sistemleri, bilgisayarın kullanılması için mutlaka bulunması gereken ve genellikle bilgisayarla birlikte satılan MS-DOS, Windows gibi programlardır. Bunların maliyetleri bilgisayarın maliyetine dahil olduğundan bu programların bilgisayarla birlikte amortisman tabi tutulması gerekmektedir.

Uygulama programları ise bilgisayarın kullanımına bağlı olarak çeşitli fonksiyonları yapabilecek programlar olup, kullanımı zorunlu değildir. İşletmelerin faaliyet konularına göre, verimliliği ve hızı artırmak gayesiyle özel olarak yaptırdıkları veya halihazırda yapılmış programların alınması halinde bu programlar gayri maddi hak olarak kapsamında değerlendirilerek amortisman tabi tutulması gerekir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 12.02.2013 tarih ve 108 sayılı şirket bünyesinde üretilen yazılımların aktifleştirilerek amortisman tabi tutulup tutulmayacağı konulu özelgesinde;

³³ Arzu Akçura Değer, Amortisman Uygulaması, (02.04.2008), <http://www.verginet.net/dtt/1/amortisman-ayirma-yontemleri.aspx>, (15.05.2017)

"339, 365, 389, 399 ve 406 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri ile değişik 333 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine ekli listede;

- Gayrimaddi hakların faydalı ömrü ve amortisman oranı "55. Gayri Maddi İktisadi Kıymetler: İmtiyaz hakları (Franchising), patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi (Know-how), format, telif hakkı ve benzeri kalemler, lisans, kullanım hakkı ve izni veya devlet kurum ve kuruluşları tarafından verilen diğer haklar (işletme hakkı gibi) ve bunların benzerleri" ayrımında 15 yıl ve % 6,66 olarak,

- Araştırma-Geliştirme harcamalarının faydalı ömrü ve amortisman oranı ise 57. ayırında 5 yıl ve % 20,00 olarak tespit edilmiştir.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar uyarınca;

1- şirketiniz bünyesinde gerçekleştirilen münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetleri sonucunda gayrimaddi hak niteliğinde yazılımların üretilerek aktifleştirilmesi gereken bir kıymete ulaşılması halinde, gayrimaddi hakka yönelik olarak yapılan bu harcamaların 57. ayırma göre 5 yılda,

2- Şirketiniz bünyesinde gerçekleştirilen ve münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları kapsamında olmayan harcamalar sonucunda üretilerek gayrimaddi hak niteliğinde aktifleştirilmesi gereken bir kıymete ulaşılması durumunda 55. ayırma göre 15 yılda itfa edilmesi gerekmektedir."

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 18.08.2011 tarih ve 94 sayılı yazılım projesi kapsamında yapılan ödemelerin faydalı ömür esasına göre kaç yılda amorti edileceği konulu özelgesinde;

" ... bilgisayar yazılımlarının faydalı ömrü ve amortisman oranı; 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde 3 yıl ve % 33,3 olarak, gayrimaddi hakların faydalı ömrü ve amortisman oranı ise 15 yıl ve % 6,66 olarak tespit edilmiştir.

... lisans olarak satın alınan iktisadi kıymetler gayrimaddi hak kapsamında 15 yıl, yazılım olarak satın alınan iktisadi kıymetler 3 yıl içerisinde amortismanına tabi tutulacaktır."

Konya Vergi Dairesi Başkanlığının 14.07.2011 tarih ve 54 sayılı özelgesinde;

“İşletmelere ait web sitelerinin tanıtım amaçlı veya ticari amaçlı olarak kullanılması mümkündür. Buna göre, web sitesinin tasarımına ilişkin harcamaların, eğer web sitesi işletme bakımından gelir yaratıcı bir işleve sahipse (internet üzerinden satış, sipariş, ödeme yapılması vb. özellikler varsa) Kanunun 313’üncü maddesinde belirlenen limiti aşması halinde aktifleştirilerek 339, 365, 389 ve 399 sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile değişik 333 sıra No.lu VUK Genel Tebliği eki listenin 4.3.Bilgisayar Yazılımları sınıflandırması uyarınca 3 yılda ve %33,33 amortisman oranı ile itfa edilmesi gerekmekte olup, web sitesinin sadece işletmenin tanıtımına yönelik olarak kullanılması ve herhangi bir gelir yaratıcı işleve sahip olmaması halinde söz konusu harcamaların aktifleştirilmeyip doğrudan gider yazılması mümkün bulunmaktadır.”

1.10.12.Reklam Panolarında Amortisman

Reklam panoları bir gayrimenkulün teferruatı niteliğindedir. Teferruat; Türk Medeni Kanunu’nun 686’ıncı maddesinde düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre; teferruat (eklenti) *“asıl şey malikinın anlaşılabilen arzusuna veya yerel adetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülünen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır maldır. Eklenti, asıl şeyden geçici olarak ayrılmakla bu niteliğini kaybetmez.”*³⁴

Reklam panosu koyulan yerin ya da gayrimenkulün mülkiyetinin mükellefe ait olup olmaması amortisman ayırma durumunu etkilemez. Envantere kayıtlı olması koşuluyla başkalarının arsa ve arazileri üzerinde inşa ettirilen reklam panoları için de maliyet bedelleri üzerinden amortisman ayrılabilir.

333 Seri No.lu VUK Genel Tebliği’ne göre ışıklı reklam tabelalarının faydalı ömrü 5 yıl, ışıksız reklam panolarının ise 10 yıl olarak tespit edilmiştir.

³⁴ Selçuk Turgay Azak, **Reklam Panolarında Amortisman Uygulaması**, (12.05.2016), <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/selcukturgayazak/002/>, (16.04.2017)

Danıştay 4. Daire 16.12.1976 Tarih, Esas No:1976/2246, Karar No:1976/3217 sayılı kararında;

“ Plexiglas ışıklı reklam panoları, reklam tenteleri, demir konstrüksiyonları ile reklam şemsiye ve tenteleri reklam gideri niteliğinde olup, amortisman tabi tutulmaları gerekmez.” Şeklinde belirterek reklam panoları için yapılacak harcamaların amortisman konusu teşkil etmeyip doğrudan gider yazılabileceği yönünde karar vermiştir.

1.10.13.Üst Hakkında Amortisman

Hukuk sözlüğünde üst hakkı *“bir kimseye, başkasına ait arazideki yapım maliki olma yetkisini veren bir irtifak hakkı, malikin üçüncü kişi lehine arsasının üstünde veya altında inşaat yapma veya mevcut inşaatı koruma (ona sahip olma) yetkisi veren irtifak hakkı”* olarak tanımlamıştır. Üst hakkı, bir arazinin altında veya üstünde kalıcı bir yapı gerçekleştirerek o yapının mülkiyetinin kazanılmasına olanak sağlayan sınırlı bir ayni hak olarak da tanımlanmaktadır.

Vergi Usul Kanunu’nun 269. Maddesinde; “İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değeri. Bu kanuna göre, aşağıda yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değeri:

1. Gayrimenkullerin müttemmim cüzüleri ve teferruatı;
2. Tesisat ve makinalar;
3. Gemiler ve diğer taşıtlar;
4. Gayrimaddi haklar.”

Türk Medeni Kanunu’nun 704/2 maddesinde ise tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli hakların taşınmaz (gayrimenkul) mülkiyetinin konusunu oluşturacağı belirtilmektedir. Bu nedenle üst hakkı gayrimenkuller gibi maliyet bedeli ile değeri.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 21.02.2012 tarih ve 665 sayılı üst hakkı tesis edilen arsa ve üzerine yapılan bina için ayrılacak amortisman konulu özeliğinde;

“İlgi özelge talep formunuzda, 30 yıllık üst hakkı tesis ettirmiş olduğunuz arsa üzerine alışveriş merkezi inşa etmekte olduğunuz, bağımsız ve sürekli nitelikte taşınmaz olarak tapu kütüğüne kaydı yapılmış olan arsa için ödenen bedelin ve üzerine inşa edilen alışveriş merkezinin ne şekilde itfa edileceği hususlarında görüş talep edilmektedir.

- Aktifinize gayri maddi hak kapsamında alınacak olan üst hakkı için yapılacak ödemelerin 333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca faydalı ömrünün 15 yıl ve normal amortisman oranının da % 6,66 oranı ile,

- Üst hakkı tapu siciline ister kayıt isterse tescil edilmiş olsun, üst hakkı kapsamında inşa edilecek binanın maliki üst hakkı sahibi olacağından, inşa edeceğiniz bina için yapacağınız harcamaları maliyet bedeli üzerinden bina olarak aktifleştirmeniz gerekmektedir. Söz konusu aktifleştirdiğiniz bina maliyetinin de tarafınızca 333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekli listenin 1.1 bölümünde yer alan faydalı ömür süresine ve amortisman oranına göre,

- Üst hakkı kapsamında inşa edilen binanın faydalı ömrünün üst hakkı süresinden daha fazla olması durumunda, binanın henüz itfa edilememiş giderleri üst hakkının herhangi bir nedenle sona erdiği yılda bir defada gider yazılmak suretiyle, itfa edilmesi gerekmektedir.”

Yukarıda yer alan özeltede de ayrıntılı olarak değinildiği üzere üst hakkının gayrimenkul gibi değerenmesi gerekmektedir. Ancak bunun için üst hakkının 30 yıl ve fazlası için tesis edilmiş olması gerekmektedir. Eğer üst hakkı 30 yıldan fazla süreli tesis edilmişse üst hakkı bedeli maliyet bedeli olarak yapının inşa maliyeti ile birlikte aktive alınarak amortisman yolu ile itfa edilmelidir. 30 yıldan az süre için tesis edilen üst hakları ise kiralama gibi dikkate alınmalı ve üst hakkı bedeli her yıla isabet eden tutarda gider olarak dikkate alınmalıdır.

1.10.14.Canlı Hayvanlarda Amortisman

Canlı hayvanların amortisman mevzuunu teşkil edebilmesi için öncelikle bu hayvanların bir iktisadi kıymet olarak nitelenebilmesi yani işletmenin aktifine kayıtlı olması gerekir. Bu durum zirai işletmeler için geçerlidir. Zirai işletmelerde aktive

kayıtlı hayvanlar ise; satılmak amacıyla beslenen “besi hayvanları” ile satışa konu olmayan süt, bal, yumurta gibi ürünler veren “ürün veren hayvanlar” ve damızlık olarak tutulan “iş hayvanları” olmak üzere üç grupta nitelendirilir.

Satmak amacıyla satın alınan besi hayvanları, işletmede bir yıldan daha fazla süre kalsa bile amortisman tabi tutulmaz. Bunların tekdüzen hesap planında 153 Ticari Mallar hesabında; besiyeye alınan hayvanların ise 151 Yarımamul-Üretim hesabının "besiyeye alınan hayvanlar" yardımcı hesabında izlenmesi uygun olur.³⁵ Ürün veren hayvanlar ve iş hayvanları ise işletmelerde satışa konu olmadıklarından duran varlık niteliğindeki hayvanlardır. Bu nedenle işletmelerdeki bu hayvanlar için amortisman ayrılması mümkündür.

Büyükbaş canlı varlıklarda; amortisman başlama zamanının, süt hayvanlarında bunların süt vermeğe başladığı, diğer hayvanlarda (damızlık) bunların kullanılmaya başlandığı yıl olarak kabul etmek gerekir.³⁶

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yer alan canlı hayvanlar ve bunların faydalı ömürleri ile amortisman oranlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir;

Tablo 8: Canlı Hayvanların Faydalı Ömürleri İle Amortisman Oranları

	Hayvanın Cinsi	Faydalı Ömür	Amortisman Oranı	İlgili Tebliğ
7.6.	Sütlük ve damızlık sığırlar (süt ineği, damızlık danalar vb. bu sınıfa dahildir.)	5	% 20	333
7.7.1.	Damızlık olarak kullanılmak üzere alınan atlar (4 yaştan büyükler)	18	% 5,55	389
7.7.2.	Diğerleri (Aktife girdiği dönemde 2 yaşından büyük yarış atları vb.)	10	% 10	389
7.8.	Sütlük koyun ve keçiler (Damızlık koç ve tekeler dahil)	5	% 20	333
7.9.	Arılar	5	% 20	333
7.10.	Yumurtalık tavuklar (Civciv ve besilik tavuklar hariç)	2	% 50	333
7.11.	Kümes hayvanları üretme tesisleri ve binalar	10	% 10	333
7.12.	Deniz ve tatlı su balıkları	5	% 20	333

³⁵ Suat Çiçek, “Maliyet Bedelinin Tespiti Çerçevesinde Amortisman Uygulaması, Özellik Arz Eden Hususlar ve Örnek Uygulamalar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 338, Ekim 2009, s. 149.

³⁶ Hakan Taştan, “Türkiye Muhasebe Standartları(Tms) Ve Vergi Usul Kanununa Göre Büyükbaş Canlı Varlıklar İçin Amortisman Ayrılmasının Karşılaştırmalı İncelenmesi”, **KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 1, Nisan 2014, ss.175-184.

7.13.	Diğer hayvanlar (köpek, iş hayvanları vb.)	5	% 20	333
-------	--	---	------	-----

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 24.07.2014 tarih ve 1949 sayılı özelgesinde;

“ ... amortismanına tabi olan su altı canlılarının ölmesi halinde itfa edilmemiş bedellerinin, fevkalade amortisman yöntemi uygulanmak suretiyle kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün olabilmektedir. ...şirketinizin demirbaşı olan ölen sualtı canlılarının imhasının hıfzıssıhha kurumunca rapora bağlanması da göz önüne alındığında, söz konusu imhaya ilişkin tutanak, rapor vb. belgelerin birer örneğinin de yer aldığı bir dilekçe ile takdir komisyonuna fevkalade teknik amortisman için başvurulması sonucunda, ölen sualtı canlılarının takdir komisyonu tarafından belirlenecek hurda değerine göre işlem yapılması gerekmektedir.”

1.10.15.Meyve Bahçelerinde Amortisman

VUK'un 314'üncü maddesinde tarım işletmelerinde oluşturulacak meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle, incir bahçeleri ve bağlar gibi tesislerin amortismanına tabi tutulabileceği açıkça ifade edilmektedir. Meyve bahçelerinde ağaç varlığı ile toprak varlığı maliyet bedeli üzerinden aktifleştirilip amortismanına tabi tutulmalıdır. Meyve bahçelerinde amortisman ayırma zamanı, meyve bahçelerinin yapılmakta olan yatırımlar hesabından çıkarılıp, ilgili duran varlık hesabına alınması tarihinde başlayacaktır.³⁷ Çünkü fidanlar büyüyüp, olgunlaşıp meyve vermeye başlayana kadar meyve bahçesi henüz tesis aşamasında olduğundan, bu dönemde ağaçların aşınması, yıpranması ve kıymetten düşmesi genel olarak mümkün değildir. Bu sebeple meyve ağaçlarına amortisman ayırmaya ağaçlar meyve verdikten sonra başlanır ve bu tarihte meyve ağaçlarının aktive girdikleri kabul edilir.

Yeni tesis edilen bir meyve bahçesinde fidanlar büyüme çağındadır. Bu dönemi mahsule yatma dönemi izler. Büyüme çağı ile mahsule yatma dönemi arasında geçen

³⁷ Süleyman Yükcü ve Ezgi Erbilir, “Meyve Bahçesi Oluşturmaya İlişkin Muhasebeleştirme Örneği – 1”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Temmuz 2014, Sayı: 127, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2014-temmuz-sayi-127_mdergi_8802a-00_/meyve-bahcesi-muhasebesi--1.html?query=amortisman, (18.02.2017)

zaman 2-12 yıl arasında olup, meyve türlerine göre değişkenlik gösterir. Mahsule yatan ağaçlar 2-5 yıl sonra normal verim çağına ulaşırlar. Normal verim çağı ise uzun bir dönemdir. Bu dönemi ise verimin gittikçe azaldığı bir dönem olan ihtiyarlama dönemi takip eder. Tesis edilmiş bir meyve bahçesinde ağaçların normal verim çağına ulaştıkları yıldan itibaren kesim çağına kadar geçen, uzunca dönem kadar amortisman hesap edilmesi gerekmektedir.³⁸

333 no.lu VUK Genel Tebliği'nde meyve ağaçlarına ilişkin tespit edilen amortisman oranları aşağıdaki tablodaki gibidir;

Tablo 9: Meyve Ağaçlarının Faydalı Ömürleri İle Amortisman Oranları

No	Amortisman Tabi İktisadi Kıymet	Faydalı Ömür (Yıl)	Normal Amortisman Oranı	İlgili Genel Tebliğ
7.14.1.	Zeytinlikler	50	%2	333
7.14.2.	Dutluklar	40	%2	333
7.14.3.	Fındıklıklar	25	%4	333
7.14.4.	Süs ağaçları, güllükler	20	%5	333
7.14.5.	Bağlar	20	%5	333
7.14.6.	Narenciye ağaçları	25	%4	333
7.14.7.	Şeftali ağaçları	10	%10	333
7.14.8.	Kayısı, erik, badem ağaçları	25	%4	333
7.14.9.	Elma, armut, ayva, incir ağaçları	25	%4	333
7.14.10.	Vişne, kiraz ağaçları	20	%5	333
7.14.11.	Ceviz, kestane, antep fıstığı ağaçları	40	%2,5	333
7.14.12.	Sair meyveli ağaçlar	10	%10	333

Meyvesiz ağaçlar, ekonomik olgunluk çağına erişince kesime tabi tutularak değerlendirilirler. Bu açıdan meyvsesiz ağaçlar yaşlanma ve yıpranma dolayısıyla amortisman tabi değildirler.³⁹

³⁸ Havva Şensoy, **Tarımsal Faaliyetler Standardı Ve Vergi Usul Kanununa Göre Büyükbaş Hayvan İşletmelerinde Amortisman Hesaplaması Ve Karşılaştırılması**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2014, ss. 43-44.
³⁹ Hacı Arif Tunçez, "Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları-41 Çerçevesinde Canlı Varlıklara İlişkin Amortisman İşlemleri ve Karşılaştırılması", **Uluslararası Hakemli Akademik Sosyal Bilimler Dergisi**, Ekim-Kasım-Aralık 2011, Cilt: 1, Sayı: 2, s.76.

1.10.16.Sinema Filmlerinde Amortisman

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 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."* düzenlemesi yer alır.

2 Mart 2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 406 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 333 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan listenin 44.9.1. Filmler başlıklı sınıflandırmasında 44.9.1.1. Sinema Filmleri alt başlığı düzenlenmiş ve sinema filmlerinin amortisman oranı ilk yıl %85, ikinci yıl %15 olarak belirlenmiştir.

Film gösterimlerinde (hasılat paylaşımı DVD ve VCD gösterimler dahil) prosedür şöyle işler:

Filmin ithali esnasında ithale konu kopya bedelleri, navlun ve gümrük masrafları, dublaj ve altyazı masrafları, yapılan reklam giderleri (TV'de, Gazetelerde, Billboard, İnternet vs.'de) nakliye ve dağıtım giderleri (sonundaki imha giderleri dahil- zira belli bir zaman sonunda bu filmler noter huzurunda imha edilir) filmin dağıtıcısı firma tarafından karşılanır. Filmin gösterime girmesinden sonra dağıtıcı firma elde ettiği hasılatlar için gösterimi yapan sinemalar adına fatura düzenler ve bu tutarları 600 ve 391 hesaplara kaydeder. Filmin gösterimi son bulduğunda elde olunan hasılatlardan giderleri tenzil ederek ve film sahibine sözleşmede gösterilen orandaki Lisansör Hakkı olarak yurtdışına transfer ettirir. Lisansör firmanın da gönderdiği fatura bedeli Hizmet Üretim Bedeli olarak kayıtlara aktarılır.⁴⁰

⁴⁰ Osman Necdet Orhun, "Vergisel Yönden Sinema, Tv Ve İnternet Filmleri", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mayıs 2008, Sayı: 5, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2008-mayis-sayi-53_mdergi_8876a-00_/vergisel-yonden-sinema-tv-ve-int.-filmleri.html?query=amortisman, (15.05.2017)

Örnek vermek gerekirse; % 90 ve % 10 hasılat paylaşımı bir filmin,

- Hasılat 150.000- TL
- Giderler (50.000-) TL

KALAN 100.000-TL

- Lisansöre Ödenen 90.000- TL % 90
- Dağıtım Yapana Kalan 10.000- TL % 10

Böyle bir filmin dağıtıcısının amortisman uygulaması durumunda,

- İlk yıl % 85
- İkinci yıl % 15

olarak amortisman ayırması halinde firma

$(90.000 + 50.000 =) 140.000$ - TL

$140.000 \times \% 85 = 119.000$ - TL

$140.000 \times \% 15 = 21.000$ - TL amortisman ayıracaktır.

Danıştay 4. Dairesinin 1975/2184, K.1976/896 sayılı kararında;

"55 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin XXII tablosunun a bendinde, maktu bir bedel mukabilinde satın alınan filmlerin tabloda gösterilen nispetler üzerinden amortismana tabi tutulacağı açıklanmaktadır. Buradaki satın alma kavramı ile teknik anlamda mülkiyet hakkının satın alınmasının değil, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun 48. Maddesi ile eser sahibine tanınan gösterme hakkının süre ile sınırlı olarak satın alınmasının kastedildiği açıktır. Bu nedenle işletme hakkı satın alınan filmler için ödenen bedellerin amortisman yoluyla itfasında kanuna aykırılık bulunmadığından davanın reddine karar verilmiştir."

1.10.17.Asansör, Kalorifer, Su, Gaz, Elektrik Gibi Tesisatlarda Amortisman

Asansör, kalorifer, su, elektrik, telefon ve havagazı gibi tesisler gayrimenkulün ilk inşaaı sırasında inşa edilmişse, bunların bedelinin binanın maliyet bedeline dahil olması sebebiyle bina ile birlikte amortismanı tabi tutulması gerekir.

Bahsedilen tesislerin binaya daha sonra eklenmesi halinde ise;

- a. Binanın değeri tadilat komisyonu tarafından takdir edilmişse, yeni takdir değeri üzerinden amortisman ayrılması gerekir.
- b. Binanın değeri tadilat komisyonunca takdir edilmemişse, eklenen bu tesislerin değeri genel hükümlere göre bina değerinden ayrı şekilde amortismanı tabi tutulur.

Mevcut bir binaya ait asansör, kalorifer gibi söz konusu tesislerin eskimesi sebebiyle yenilenmesi halinde yenileme için yapılan giderler doğrudan gider yazılabilecektir. Ancak söz konusu bina mülkiyeti işletme aktifinde olmayıp kiralanmışsa, bu tür giderlerin özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi ve kira süresi içinde amortisman yoluyla yok edilmesi gerekir.⁴¹

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 02.08.2013 tarih ve 460 sayılı doğalgaz bağlantı bedelinin muhasebeleştirilmesi konulu özelgesinde;

“...Doğal Gaz Piyasası Dağıtım ve Müşteri Hizmetleri Yönetmeliğinin 36'ncı maddesi gereğince, doğalgaz dağıtım şirketleri ile aboneler arasında yapılan sözleşme çerçevesinde dağıtım şirketlerince aboneye sağlanacak hizmet karşılığında bir defaya mahsus olmak üzere abone bağlantı bedeli (bağlantı bedeli ve sayaç bedeli) alınmaktadır.

Buna göre, şirketinize sağlanan doğalgaz hizmeti dolayısıyla kullanılan bağlantı hatlarının şirketinizin aktifine kayıt edilmesi mümkün bulunmamakta olup,

⁴¹ Sakıp Şeker, “Gelir ve Kurumlar Vergisi Yönünden Özel maliyet Bedeli”, <http://www.kanitymm.com.tr/makale/1994-01%20YAKLASIM%20-%20GELIR%20VE%20KURUMLAR%20VERGISI%20YONUNDEN%20OZEL%20MALIYET%20BEDELI.pdf>, (15.03.2017)

şirketinizden bağlantı bedeli olarak tahsil edilen tutarın, şirketinizce genel muhasebe ilkelerine göre doğrudan gider olarak muhasebeleştirilmesi mümkün bulunmaktadır."

1.10.18.Kiralama Yoluyla Edinilen Kıymetlerde Amortisman

Kiralama yoluyla edinilen iktisadi kıymetler, işletmelerin aktifine kaydedilmediklerinden bunlar üzerinden amortisman ayrılması kanuna uygun düşmez. Ancak bir iktisadi kıymet kiralanmış ve bu kiralanmış iktisadi kıymetin değerini artırıcı nitelikte bir takım harcamalar yapılmışsa bu harcamaların "özel maliyet" hesabında aktifleştirilmek suretiyle kira süresi içinde itfa edilmesi mümkündür.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 15/03/2010 tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/01-MUK-1 sayılı fevkalade amortisman uygulanabilmesi talebi konulu özelgesinde;

"... anılan şirketin kiraladığı alan üzerine yaptığı dolgu sahası için yaptığı harcamaların, özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilerek kira süresi boyunca eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerekmektedir.

...anılan Kanunun 313. maddesi gereği, özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortisman tabi olan kıymetlerden, sadece sözleşme süresi içinde yenilenmesi gerekenler için genel hükümler çerçevesinde amortisman ayrılması mümkün olup, bunun dışındakiler için genel hükümler çerçevesinde amortisman ayrılmasına imkan bulunmamaktadır.

Öte yandan, Vergi Usul Kanununun 317. maddesi hükmüne göre bir iktisadi kıymet üzerinden fevkalade ekonomik ve teknik amortisman ayrılabilmesi için bu kıymetin aktifte kayıtlı olması gerekir. Anılan olayda, fevkalade ekonomik ve teknik amortisman ayrılması istenilen iktisadi kıymet kira ile tutulmuş olan yer olduğundan, bu hükmün uygulanması mümkün değildir." denilmektedir.

1.10.19.Kiraya Verilen İktisadi Kıymetlerde Amortisman

Kiraya verilen iktisadi kıymetler için amortisman ayırma hakkı, iktisadi kıymeti aktifinde bulundurana yani iktisadi kıymeti kiraya verene aittir.

Danıştay 4. Dairesinin, 6.4.1972 tarih; 1972/2292 sayılı kararında; *"Satın alınan fakat yapılan kira sözleşmesi gereği kiracının tasarrufuna bırakılan makine ve tesisat üzerinden amortisman ayrılabilir."* demektedir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 26.08.2013 tarih ve 910 sayılı kiraya verilen mallarda amortisman uygulaması konulu özelgesinde;

"... gayrimenkul sermaye iradına kaynak teşkil eden konutların, 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ eki listenin "1.4.İkamet olarak kullanımdan kiralık hale getirilen evler" kısmında yer verilen 50 yıl ve % 2,00 amortisman oranı ile amortisman tabi tutulması gerekmektedir. Ayrıca, vergi değeri üzerinden amortisman ayrılması durumunda, ilgili gayrimenkulün edinim tarihindeki vergi değerinin esas alınarak amortisman ayrılacağı da tabiidir."

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 04.04.2014 tarih ve 330 sayılı kiralanmak amacıyla satın alınan uçaklarda amortisman oranı konulu özelgesinde;

"İlgi'de kayıtlı özelge talep formunuzda, ... yılında ... süreyle kiralama şartıyla yurt dışından ... uçak satın aldığınızı, ... şirketiniz aktifine kayıtlı bulunan bu uçakların iç ve teknik aksamalarının yaptırılarak uçakların maliyetlerine eklendiğini belirterek, söz konusu uçaklara ... süreli olarak hızlandırılmış amortisman uygulayıp uygulayamayacağınız hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmiştir."

- işletmeniz aktifinde kayıtlı bulunan uçaklar için 339, 365, 389, 399, 406 ve 418 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri ile değişik 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine ekli listenin 6.12. "Uçak ve Helikopterler" ayrımı uyarınca faydalı ömrün 10 yıl, amortisman oranının ise %10 olarak uygulanması gerekmektedir.

- Amortismanına tabi söz konusu iktisadi değerlerin, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile itfa edilmesi mümkün olmakla birlikte, uygulanacak amortisman oranının % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katı olarak uygulanacağı tabiidir."

1.10.20.Finansal Kiralama Yoluyla Edinilen İktisadi Kıymetlerde Amortisman

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 290. maddesinin 3. fıkrasında; finansal kiralama, kira süresinin sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmediğine bakılmaksızın bir iktisadi kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm riskler ile yararların kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralama olarak tanımlanmış; kiralama işleminde iktisadi kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi, kiracıya kira süresi sonunda iktisadi kıymeti rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması, kiralama süresinin iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün %80'inden daha büyük bir bölümünü kapsaması veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının iktisadi kıymetin rayiç bedelinin %90'ından daha büyük bir değeri oluşturması hallerinden herhangi birinin varlığı durumunda kiralama işlemi finansal kiralama kabul edileceği düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 290. maddesinin ikinci fıkrasının 1 numaralı bendinde kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetin kullanma hakkının Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesi ve 3. Kitabının üçüncü kısmının birinci bölümünde kiralama konusu iktisadi kıymet için belirlenmiş esaslar çerçevesinde yeniden değerlemeye ve amortismanına tabi tutulacağı hükme bağlanmış; 319 sıra no.lu VUK Genel Tebliğinin "II Değerleme ve Amortisman Uygulaması" başlığı altında bulunan "B-Kiracıya İlişkin Hükümler" başlıklı bölümünde de, finansal kiralama konusu iktisadi kıymetin kullanma hakkı olarak aktife alınarak karşılığında ise kiralayana olan borcun pasife kaydedileceği, kullanım

Mülkiyeti muhafaza kaydı ile yapılan satış akdi, akde konu olan malın mülkiyetinin, semen tamamen ödeninceye kadar satıcıda kalmak koşuluyla yapılan bir satım akdi olup; bu akit türünde satıcı, bedel ödeninceye kadar malik kalmaya devam eder. Bu şekilde alınan bir iktisadi kıymetin mülkiyeti hala satıcının üzerinde bulunduğundan, mülkiyet de alıcıya geçmemiştir.

Amortisman ayırma hakkının genel kural olarak, iktisadi kıymeti envanterinde bulundurana ait olduğu, mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda, menkul malın alıcıya teslimi ile ödemelerin tamamlanması arasında geçen sürede mülkiyetin hukuken satıcıda kaldığı, fakat amortisman ayırma hakkının alıcıda bulunduğu belirtilmiştir.⁴³

Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonunun 10.08.1966 tarih ve 148/9 sayılı kararında da; mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satım sözleşmesi, ödemeleri teminat altına almayı sağlayan bir unsur niteliğinde görülmüş, ödemelerin tamamlanmasıyla mülkiyetin devrinin geçtiği kabul edilmiş ve satın alma ile bedelin ödenmesi arasında geçen sürede, alıcının iktisadi kıymeti aktifine kaydederek bunun üzerinden amortisman ayırmasının münasip olacağı belirtilmiştir.

1.10.22.Satın Alınan Ancak Kira Sözleşmesi İle Satıcının Tasarrufuna Bırakılan İktisadi Kıymetlerde Amortisman

İktisadi kıymetlere amortisman ayrılmasının şartından biri, aktifte kaydedilmiş olmasıdır. Satın alınmış olan iktisadi kıymetler de işletmenin uhdesine geçmiş ve aktifteki yerini almıştır. Bu kıymetin satıcının tasarrufuna bırakılmış olması amortisman ayırmaya engel teşkil etmez. Çünkü iktisadi kıymetin sahibi olan işletmenin bu kıymet üzerinde istediği zaman kullanma hakkı saklıdır. Nitekim konuya ilişkin olarak Danıştay 4'üncü Dairesinin 6.4.1972 gün ve Karar no 1972/2292 sayılı Kararında da; *"Satın alınan fakat yapılan kira sözleşmesi gereği, kiracının tasarrufuna bırakılan makine ve tesisat üzerinden amortisman ayrılabilir. Çünkü*

⁴³ Azzem Özkan, "Mülkiyeti Muhafaza Sözleşmesiyle Yapılan Satışlar ve Muhasebe Uygulamaları Üzerine Etkileri", **G.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi**, Mart 2003, ss. 97-98.

makine ve tesisat satın alma ile birlikte teslim alınmış, mülkiyeti intikal ederek aktifte girmiş, envantere dahil olmuştur ve kullanıma hazır haldedir.” demektedir.

1.10.23.Satın Alınan İktisadi Kıymetin Maliyetinin Birkaç Aşamada Tamamlanması Halinde Amortisman

İktisadi kıymetlerin satın alma maliyetleri bazen birkaç aşamada tamamlanıyor olabilir. Nitekim VUK 270. maddesinde; “gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, aşağıda yazılı giderler girer: 1. Makina ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri; 2. Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.” görüleceği üzere maliyet bedeline girmesi ihtiyari veya zorunlu giderlerin birkaç aşamada ortaya çıkması muhtemeldir.

Maliyeti birkaç aşamada tamamlanacak bir iktisadi kıymetin satın alınması halinde, makine ise montajının, kamyon ise kasa vb. donanımının tamamlandığı zaman söz konusu kıymet kullanıma hazır duruma geleceğinden, montajın tamamlandığı dönem sonuna kadar ortaya çıkan tüm maliyetlerin alış bedeline ilave edilmesi sonucu bulunacak değer üzerinden amortisman ayrılması gerekir.

Danıştay 3. Dairesinin 6.2.1991 Tarih, Esas no:1990/14, 1991/330 kararında; *“Satın alındıktan sonra işletmenin aktifine giren ancak montajı yapılmaması nedeniyle daha sonra hizmete hazır hale getirilen bir iktisadi kıymet için hizmete hazır hale getirildiği hesap döneminden itibaren azalan bakiyeler usulünde amortisman ayrılmasında kanuna aykırılık bulunmamaktadır.”* demektedir.

1.10.24.Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına Kayıtlı Varlıklarda Amortisman

Vergi Usul Kanunu'nun 175 ve mükerrer 257. maddelerinin verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 1 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile tekdüzen muhasebe sisteminin amacı, niteliği ve kapsamı belirlenmiş olup ekinde hesap planı ve gelir tablosu açıklamalarına yer verilmiştir. Buna göre;

“258. Yapılmakta Olan Yatırımlar; 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.” açıklaması mevcuttur.

İktisadi kıymetlerin amortismanına tabi tutulması için yatırımın tamamlanıp iktisadi kıymetin aktife kaydedilmesi gerekir. Başka bir deyişle, amortismanına tabi iktisadi kıymetler arasında yapılmakta olan yatırımlar yoktur. Dolayısıyla geçici hesapta bulunan ve ilgili aktif hesaba kaydedilmeden yani yatırım tamamlanmadan 258. Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabına amortisman ayırması mümkün değildir.

Van Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğünün 11.04.2014 tarih ve 60757842 sayılı amortismanına tabi kıymetlerin aktifleştirilmesi konulu özelgesinde;

“... deprem sonrası konaklama ihtiyacı nedeniyle kullanıma açılan ve dilekçenizde de ifade edildiği üzere 20.. yılında bütün bölümleri kullanıma uygun vaziyette olan otel binasının Binalar Hesabına kaydedilmesi gerekmekte olup, bu bina için amortisman ayrılması mümkün bulunmaktadır. Diğer taraftan, 20.. yılında ayrılmayan amortismanın daha sonra ayrılması mümkün bulunmamaktadır.”

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından verilen 9.1.1971 tarih 24457-320-1340 sayılı muktezada; *“Aktife kayıtlı olmakla birlikte inşaatı henüz*

tamamlanmamış ve istifade edilebilmesi gayrimümkün olan bir gayrimenkulün amortismanına tabi tutulması uygun değildir.” şeklinde ifadelerle yer verilmiştir.

1.10.25.Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Amortisman

Gelir Vergisi Kanunu’nun 43/3. maddesine göre, birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımına tabi tutulur.

İktisadi kıymetin kullanılmadığı veya kullanılmasının mümkün olmadığı işlere, bu iktisadi kıymetin amortismanlarından pay verilmesi söz konusu değildir.

Bir iktisadi kıymetin yılın bütün günlerinde kullanılmayıp, bazı günlerde boş kalmış olması mümkündür. Doğal olarak boş kalan günler için de amortisman hesaplanacaktır. Yine yıl içinde aktive giren iktisadi kıymetler için, VUK hükümlerine göre bir yıllık amortisman ayrılacağından, aktive giriş tarihinden önceki dönemler için de amortisman ayrılacaktır. Bu hallerde iktisadi kıymetin fiilen kullanılmadığı günlere ait amortismanlarının, bu kıymetlerin kullanılmasının mümkün olduğu işlere pay verilmek suretiyle dağıtılması gerekir.⁴⁴

1.10.26.Tasfiye, Devir, Birleşme ve Nevi Değişikliği Hallerinde Amortisman

Tasfiye; bir tüzel kişiliğin sona ermesi halinde, malvarlığının akıbetini düzenleyen işlem ya da işlemlerin tümüdür. Bu işlemler, kurumun mal varlığının elden çıkarılması, alacakların tahsili, borçların ödenmesi, mükellefiyetlerin yerine getirilmesini kapsar. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 17. maddesine göre tasfiye,

⁴⁴ Gürol Ürel, “Yıllara Sari İnşaat Ve Onarım İşlerinde (Ysioi) Müşterek Genel Giderlerin Ve Amortismanların Dağıtımı”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:86, Şubat 2011, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2011-subat-sayi-86_mdergi_8843a-00_/yillara-sari-islerde-genel-gider-ve-amortisman.html?query=amortisman. (21.03.2017)

kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlar ve tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona erer. Tasfiye halinde, tasfiye edilen kurumda, hesap dönemi başından tasfiyenin sona erdiği tarihe kadar olan dönem için kıst amortisman hesaplanır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesinin birinci fıkrası uyarınca, birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması ve münfesihi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi şartları dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir. Aynı maddenin ikinci fıkrası uyarınca, kurumların belirtilen şartlar dahilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir.

Amortisman uygulamasında, devir işleminin gerçekleştiği hesap döneminde, devrolan şirket devir tarihine kadar, devralan şirket ise devir tarihinden sonraki dönem için kıst amortisman ayıracaktır. Sonraki hesap dönemlerinde ise devralan şirket amortisman ayırmaya devrolan şirketin kaldığı yerden devam edecektir. Devir işlemlerinde, birleşme işleminin aksine devralınan iktisadi kıymetler devralan şirket açısından yeni bir iktisap olarak değerlendirilmemektedir.

Ayrıca, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1 seri no.lu Genel Tebliği'nin "19.3.2. Amortisman uygulaması" başlıklı bölümünde; *"Devir ve bölünme neticesinde devre konu iktisadi kıymetler, mukayyet değerleri üzerinden; aktif ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif ve pasif hesaplarla birlikte devrolunacağından, söz konusu iktisadi kıymetlerin devir işleminin amortisman uygulamaları bakımından ilk iktisap olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle devralan kurumda devir ve bölünme işlemi nedeniyle devrolan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin bakiye değerleri üzerinden kalan amortisman süreleri dikkate alınarak amortisman ayırmaya devam edilecektir."* açıklamalarına yer verilmiştir.

Birleşme, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir şeklinde düzenlenmiştir. Birleşme işleminde bilançonun kül halinde devri söz konusu olmayıp, değerleme yapmak suretiyle, bir veya birkaç kurum birleşerek yeni bir tüzel kişiliği oluşturmaktadır. Dolayısıyla amortismanı tabi kıymetler için yeni bir iktisap gibi amortisman uygulamasına yeniden başlanır ve birleşilen hesap döneminde tam amortisman ayrılır.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 14.06.2011 tarih ve 416 sayılı genel vergi muafiyeti konulu özelgesinde ;

"... sermaye artırım payı olarak kül halinde sermaye şirketine devredilen ferdi işletmenizin sermaye şirketince devralınması durumunda, iktisadi kıymetler devralan sermaye şirketine geçtiğinden, devralınan iktisadi kıymetlere ilişkin olarak kalan süreler de dikkate alınarak bakiye değer üzerinden devralan şirketçe amortisman ayrılmasına devam edilmesi gerekmektedir."

Gelirler Genel Müdürlüğünün 06.05.1997 tarih ve 18588 sayılı A.Ş.'nin Limited Şirkete dönüşmesinde, nevi değişikliği tarihi itibarıyla sabit kıymetlerin özel hesap dönemi için kıst döneminde yeniden değerlemeye tabi tutulup tutulmayacağı ve amortisman uygulamasının ne şekilde uygulanacağı konulu özelgesinde;

"... devreden Anonim şirketin bütün aktif ve pasifi kül halinde Limited şirkete devrolunacağından, devralınan iktisadi kıymetler için şirketinizce kıst amortisman ayrılması gerekmektedir. Ancak, olayın özelliği gözönüne alınarak devir yılına mahsus olmak ve amortismanın "yıllık ayırma" vasfını kaybetmemek üzere, devralınan iktisadi kıymetler için yıllık dönem itibarıyla yeniden değerlendirme de yapılmak suretiyle ayrılacak amortismanların, her iki şirketin bu yıl içindeki kıst dönem süreleri esas alınmak suretiyle orantı yolu ile her iki döneme paylaştırılması gerekir."

1.10.27. Adi Ortaklıklarda Ortak Değişikliği Halinde Amortisman

1 No.lu KDV Uygulama Genel Tebliği'nin "Adi Ortaklıklarda Vergileme" başlıklı bölümünde; *"Adi ortaklıklarda, ortaklığın sona ermesi sonucunu doğurmayan hisse devri işlemleri katma değer vergisine tabi olmayacak, ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuran devir işlemlerinde ise vergi uygulanacaktır. Buna göre, bir adi ortaklıkta, ortaklardan biri veya birkaçının hisselerini diğer ortaklara veya üçüncü şahıslara devretmesi, bu şekilde ortaklıktan bazı ortakların ayrılması veya ortaklığa yeni ortakların alınması halinde, mevcut adi ortaklık, ortak sayısındaki değişiklik dışında aynen devam ediyorsa, bu hisse devri işlemlerinde vergi uygulanmayacaktır."* denilmiştir.

Kıst amortisman uygulanacak hallerden birisi olan adi ortaklıklarda ortak değişikliği durumu hesap dönemini sona erdirir. Böylelikle bu durumda hesap dönemi başından ortak değişikliğinin olduğu tarihe kadar kıst amortisman ayrılır.

Ortak değişikliğinin hesap dönemini kesmediği şahıs şirketlerinde ise kıst dönem ortaya çıkmadığından yıllık amortisman uygulanacaktır.

1.10.28. Ferdi İşletme Sahibinin Ölümü veya Şahıs Şirketlerinde Ortaklardan Birinin Ölümü Halinde Amortisman Hesaplaması

Kıst amortisman uygulanacak hallerden birisi de işletme sahibinin ölümü halidir. Bu durumda hesap döneminin başladığı tarihten ölüm tarihine kadar olan dönem için ayrı, mirasçıların faaliyete devam etmesi halinde ölüm tarihinden hesap dönemi sonuna kadar olan dönem ise ayrı olmak üzere kıst amortisman hesaplanır.

Ferdi işletmede olduğu gibi, şahıs işletmesinde de ortaklardan birinin ölümü halinde ölüm tarihi itibarıyla kıst amortisman hesaplanması gerekmektedir.

1.10.29.Amortisman Süresi Dolmadan Hurdaya Ayrılan İktisadi Kıymetlerde Amortisman

İşletmenin aktifine kayıtlı iktisadi kıymetler bazı hallerde amortisman süresi dolmadan hurdaya ayrılabilir. Bu durumda söz konusu iktisadi kıymetler işletmede fiilen kullanılmadığı için amortisman ayrılamaz.

İşletmede kullanılmayan iktisadi kıymetlerin hurda olarak satılması halinde önce ayrılan amortismanlar dikkate alınmalı, satıştan elde edilen kar ya da zarar buna göre belirlenmelidir. Hurdaya ayrılan iktisadi kıymet satılmamış ise, bu kıymetlerin değerleri takdir komisyonu tarafından tespit edilmeli, tespit edilen değer aktifte yer almalı, tamamen değerini kaybetmiş iseler aktifler arasından çıkarılmalıdır.⁴⁵

1.10.30.Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Sigorta Tazminatı

VUK'un 329'uncu maddesinde amortisman tabi malların sigorta tazminatları başlığı altında; *"Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kar veya zarar hesabına geçirilir."* Şeklinde düzenleme mevcuttur.

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere işletmenin aktifinde kayıtlı amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yangın, deprem, sel, su basması gibi doğal afetler nedeniyle ziyaa uğraması durumunda sigortalı olması halinde alınan sigorta tazminatı, bu iktisadi kıymetler için varsa ayrılmış olan birikmiş amortisman tutarlarının bu kıymetlerin iktisap değerinden düşüldükten sonra kalan tutardan fazla olması durumunda kar hesabına, az olması durumunda ise zarar hesabına geçirilir.

Finansal kiralama yoluyla iktisadi kıymet edinilen hallerde sigorta tazminatının nihai olarak kiracı tarafından gelir yazılması gerekir. Bunun nedeni; finansal kiralama sözleşmesi kapsamında kiralanan iktisadi kıymetlerin mülkiyeti sözleşme süresince

⁴⁵ Dinçer, (15.04.2017)

finansal kiralama şirketinde bulunması ve 4632 sayılı Finansal Kiralama Kanunu'na göre sigorta primlerinin kiracı tarafından ödenmesidir.⁴⁶

1.10.31.Amortismana Tabi İktisadi Kıymetlerin Satılması

VUK'un amortismana tabi malların satılması başlıklı 328. maddesi; *"Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedeli ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler. Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır. Devir ve trampa satış hükmündedir."* Şeklinde düzenlenmiştir.

Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde işletmenin söz konusu iktisadi kıymetleri iktisap bedelinin yanı sıra, bu kıymetler için ayrılmış amortismanlar varsa bu amortismanlar da göz önünde bulundurularak kar ve zararın hesaplanması gerektiği madde hükmünde düzenlenmiştir.

İşletmede kullanıldığı yıllarda sabit kıymet üzerinden amortisman ayrılmamışsa satış karı, ayrılması gereken amortisman tutarları nazara alınmaksızın hesaplanır.⁴⁷

1.10.32.İşletmede Mevcut Olduğu Halde Kayıtlarda Yer Almayan Demirbaşlar İçin Ayrılan Amortisman

6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 10. maddesinde; gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin işletmelerinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlarını kendilerince veya bağlı oldukları

⁴⁶ Musa Topaloğlu, "Vergi Kanunları ve Muhasebe Standartları Uyarınca Amortisman Uygulamasında Dönem Sonu İşlemleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 376, Aralık 2012, s.75.

⁴⁷ Topaloğlu, s. 74.

meslek kuruluşlarınca tespit edilecek rayiç bedeli ile bu kanunun yayımlandığı tarihi izleyen üçüncü ayın sonuna kadar bir envanter listesi ile vergi dairelerine bildirmek suretiyle defterlerine kaydedebilecekleri belirtilmiştir. Ancak yine aynı maddede bildirime dahil edilen bu kıymetler için amortisman ayrılmayacağı da düzenlenmiştir.

6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanunun işletme kayıtlarının düzeltilmesine ilişkin 6. madde hükmünde de benzer bir düzenleme yapılmış ve mükelleflerin işletmelerinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlarını deftere kaydedebileceği ancak bu kıymetler için amortisman ayrılmayacağı belirtilmiştir.

Mükelleflerin söz konusu iki kanun kapsamında bildirmiş oldukları demirbaşları için amortisman ayırma hakkı bulunmamaktadır.

Mevcutlarda amortisman uygulamasında koşullar ve özellikli hususlar bu bölümde belirtildiği gibi olmakla birlikte söz konusu özellikli hususlar daha da artırılabilir. Ancak tezimizin kapsamı gereği çok fazla ayrıntılarda boğulmamak adına temel özellikli durumlara değinilmiştir. Tezimizin sonraki bölümünde ise amortisman uygulamasının bir diğer ayağı olan alacaklarda amortisman konusu ayrıntılarıyla sunulmaya çalışılacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ USUL KANUNU HÜKÜMLERİNE GÖRE

ALACAKLARDA AMORTİSMAN UYGULAMASI

İktisadi işletmelerde, işletmeye dahil alacaklardan değerini tamamen kaybedenler doğrudan doğruya, şüpheli hale gelenler ise karşılık ayırmak suretiyle zarar yazılır. Bu bölümde alacaklarda amortisman başlığı altında bir alacağın değersiz veya şüpheli alacak olarak zarar kaydı için gerekli temel şartların neler olduğu ve özellik gösteren bazı durumlar açıklanacaktır.

2.1. ALACAKLARDA AMORTİSMAN

Serbest meslek kazancı dışındaki tüm kazanç sahipleri tahakkuk esası üzerinden vergilendirilirler. Buna göre mükelleflerin, beyan ettikleri gelirlerinin alıcılardan tahsil edilip edilmediğine bakılmaz ve beyan edilen dönem karı üzerinden gelir veya kurumlar vergisi hesaplanır. Fakat gerçekleştirilen satışların bir kısmı bazen tahsil edilememektedir. Bu durumda alıcılardan tahsil edilemeyen gelirler, vergi matrahını artırıcı bir unsur oluşturur. Bu nedenle mükelleflerin böyle bir durumda mağdur olmaması ve ticari hayatta oluşan risklere karşı mükellefleri korumak için, tahsili şüpheli veya imkansız hale gelen alacakların vergi matrahından düşülmesini sağlamak adına alacaklarda amortisman müessesesi kanun koyucu tarafından düzenlenmiştir.

Alacaklarda amortisman müessesesi, Vergi Usul Kanunu'nun 322, 323 ve 324. maddelerinde olmak üzere üç başlık altında düzenlenmiştir.

2.2. DEĞERSİZ ALACAKLAR İLE VAZGEÇİLEN ALACAKLAR

2.2.1. Değersiz Alacaklar

Vergi Usul Kanunu 322. maddesinde “Değersiz Alacaklar” şu şekilde düzenlenmiştir;

“Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar değersiz alacaktır.

Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler.”

Madde metninden görüleceği gibi bir alacağın değersiz alacak olması için tahsilinin mümkün olmaması gerekmektedir, bu durumun dayanağının kazai bir hüküm veya kanaat verici bir vesika olması gerekmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı madde hükmünü 02/11/2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.29/2978-322-68-102537 sayılı özelgesinde şöyle açıklamıştır;

“Kazai bir hükümden anlaşılması gereken, alacağın tahsili için kanun yollarına başvurulmuş olması, icra takibinin yapılmış bulunması, bu müracaatlar ve takipler sonunda, alacağın ödenmeyeceğine hakim tarafından hükmedilmiş olması; kanaat verici vesika teriminden ise ödemeyi imkansız hale getirmiş hal ve sebepler sonucu ortaya çıkmış belgeler anlaşılmalıdır.”

Alacağın tahsil gücünün objektif ve inandırıcı belgelerle ortaya konması değersiz alacak uygulaması açısından çok önem taşımaktadır. Diğer türlü bir alacağın tahsilinin mümkün olup olmadığının kararı mükellefin takdir yetkisinde kalmış olur. Kanun koyucu mükellefe böyle bir takdir yetkisi bırakmamak adına kazai bir hüküm ya da kanaat verici bir vesika ile belgelendirilmek koşuluyla değersiz hale geldiği iddia olunan alacağın ciddi olarak takip edildiğine ilişkin çabaları kabul etmiştir.

Vergi hukuku uygulaması açısından kanaat verici vesikalara örnek olarak aşağıdaki belgeler sayılabilir.

- Borçlunun herhangi bir mal varlığı bırakmadan ölümü veya Medeni Kanunun 31 ve izleyen maddelerine göre mahkemelerce borçlu hakkında verilen gaiplik kararı ve mirasçılarının da mirası reddettiklerine dair sulh hukuk mahkemelerince verilmiş bulunan mirası red kararı,

- Borçlu aleyhine alacaklı tarafından açılan davayı borçlunun kazandığına dair mahkeme kararı,
- Mahkeme huzurunda alacaktan vazgeçildiğine ilişkin olarak düzenlenmiş belgeler,
- Alacaktan vazgeçildiğine dair konkordato anlaşması,
- Borçlunun dolandırıcılıktan mahkum olması ve herhangi bir malvarlığı bulunmadığını belgeleyen resmi evrak,
- Borçlunun adresinin saptanamaması nedeniyle icra takibat dosyasının kaldırıldığını ve yasal süresi içinde yenileme talebinde de bulunulmadığını gösteren icra memurluğu yazısı,
- Gerek doğuşu gerekse vazgeçilmesi açısından belli ve inandırıcı sebepleri olması koşuluyla alacaktan vazgeçildiğini gösteren anlaşmalar, (Alacaklının tek taraflı irade beyanı ile alınmasından vazgeçilen alacakların, değersiz alacak olarak zarar kaydı mümkün değildir.)
- Ticaret mahkemesince borçlu hakkında verilmiş ve ilgili masa tarafından tasfiyeye tabi tutulmuş bulunan iflas kararına ilişkin belgeler.

Değersiz alacak kabul edilmenin unsurlarından birini taşıması halinde alacak, alacaklısı açısından tasarruf değerini kaybetmiş olacağından mukayyet değeri yani muhasebe kayıtlarında gösterilen değeri ile zarara geçirilerek yok edilirler.

2.2.2. Değersiz Alacaklara İlişkin Önemli Hususlar

- İcra İflas Kanunu'nun 143. maddesi gereği verilen aciz vesikasına dayanarak alacak değersiz alacak yazılmaz. Çünkü aciz vesikası, alacaklının belgenin düzenlendiği tarih itibariyle belgede yazılı alacağın varlığını tescil etmekle birlikte, bu tutarın müflisten tahsil etme imkanının olmadığını, ancak gelecekte müflisin tekrar ödeme gücüne sahip olması durumunda alacağını tahsil edebileceğini göstermektedir.⁴⁸ Bu belgenin verilmesi ile alacaklının alacağı son bulmaz, hatta alacaklının durumu bir nevi kuvvetlendirilmiş olur. Mesela alacağın zamanaşımı süresi belgenin düzenlenmesinden itibaren yirmi yıl olur ve artık

⁴⁸ Alper Cihad Demir, "Amortisman Uygulamasında Dönem Sonu İşlemleri", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 364, Aralık 2011, s. 167.

borçlu borcunun olmadığını iddia edemez. Bir başka söyleyişle aciz belgesi İcra İflas Kanunu'nun 68'inci maddesi anlamında borç ikrarını içeren bir belge olup, alacağın değersiz olduğuna ilişkin bir vesika değildir.

- Bir alacağın değersiz hale gelip gider yazılabilmesi için önceden gelir yazılmış olması gerekir.
- İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler değersiz hale gelen alacaklarını gider olarak yazmak şartıyla dönem kazancından indirebilirler. Ancak, işletme hesabı esasına göre defter tutanların kayıtları üzerinden borç ve alacak ilişkilerini belirleme olanağı mevcut değildir. Bu nedenle bu esasa göre defter tutanların değersiz hale gelen alacaklarının mevcut ticari faaliyetlerinden doğduğunun ispatlanması gerekir.
- Değersiz alacaklar değersiz hale geldikleri yılın hesaplarına zarar olarak kaydedilebilirler. İlgili olduğu dönemde zarar yazılmayan değersiz alacaklar takip eden yıllarda zarar yazılamazlar. Bir alacağın ancak tahsil olanağının kalmadığının kesinleştiği tarihte değersiz alacak olarak zarar kaydedilebileceği yönünde Danıştay 4. Dairesinin Esas No: 1989/1829, Karar No: 1991/3078 kararı bulunmaktadır.
- Zarar yazılan değersiz alacakların daha sonra tahsil edilmesi halinde, zarar yazılan tutar kar hesabına aktarılır.

2.2.3. Vazgeçilen Alacaklar

Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesinde "Vazgeçilen Alacaklar" şu şekilde düzenlenmiştir;

"Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararlar itfa edilmediği takdirde kar hesabına naklolunur."

Vazgeçilen alacak müessesinin VUK'da ayrı bir madde başlığı altında düzenlenmesinin ve özel bir itfaya tabi tutulmasının sebebi, borcundan azat edilen kimsenin mali durumunun bozuk olduğunun dikkate alınmasıdır. Borçlu adına ortaya çıkan bu gelirin, alacaktan vazgeçildiği yıl değil de ileriki yıllarda vergilendirilerek borçluya destek olunması amaçlanmaktadır.⁴⁹

Madde hükmünde görüleceği üzere vazgeçilen alacaklar için "konkordato veya sulh yolu" olmak üzere iki durum söz konusudur. Konkordato, İcra ve İflas Kanunu'nda düzenlenmiş olup, ödeme güçlüğü içinde bulunan borçlunun, alacaklılarla yargı mercileri önünde anlaşmak şartıyla, borcun mutabık kalınan kısmının ödenmesinden kurtulduğu (miktar veya tenzilat konkordatosu) veya vadenin uzatıldığı (vade konkordatosu) uzun bir hukuki süreçtir. Miktar veya tenzilat konkordatosunun vazgeçilen alacak uygulamasına dayanak alınması halinde, alacağın tamamının değil, konkordato anlaşmasıyla vazgeçilen kısmının gider yazılacağı açıktır.⁵⁰

VUK'un 324'üncü maddesinde hükme bağlanan sulh yolunu, ödeme güçlüğü içindeki ve hatta ödeme kabiliyeti bulunmayan borçlu ile alacaklının, borcun/alacağın belli kısmının veya tamamının ortadan kaldırılması konusundaki mutabakatları olarak değerlendirmek gerekir. Bu nedenle, Kanun'un öngördüğü sulh yolunu özel bir şekle bağlama imkanı bulunmamaktadır. Belirtilen husus, Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararında aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir:

"...Alacaklarda amortisman o alacağın tasarruf değerinin kaybolması halinde mümkündür. Bunun dışında bir itfa mekanizması düşünülemez. Kanun koyucu alacakların amortismanında iki şekil kabul etmiştir. Bunlardan biri değersiz alacaklar diğeri ise şüpheli alacaklardır. Kazai bir hükme ve kanaat getirici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan bir alacaktan vazgeçme hali 322'nci maddenin içindedir. Kanun koyucu 322'nci maddeye göre vazgeçme yolu ile değersiz olan bir alacağın alacaklısı tarafından zarar yazılmasını kabul ederken karşı tarafı da

⁴⁹ Demir, s. 169.

⁵⁰ Azmi Demirci, "Vazgeçilen Alacaklar", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:85, Ocak 2011, https://www.lebbyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2011-ocak-sayi-85_mdergi_8844a-00_/vazgecilen-alacaklar.html?query=amortisman (30.04.2017)

düşünmüş ve bunun borçlu tarafından kara alınmasını istemiştir. Bu sebeple 324'üncü madde vazgeçilen alacağın borçlunun defterlerinde ne şekilde gösterileceğini hükme bağlamaktadır. Bu madde diğer bir itfa maddesi olmadığı gibi alacaklı ile de ilgili değildir. Buna göre vazgeçilen bir alacağın alacaklısı tarafından zarar yazılabilmesi ancak 322'nci madde hükmüne göre olabilecektir.”

Vazgeçilen alacağın kayıtlara intikal ettirileceği dönem, konkordato ve sulh anlaşmasının yapıldığı dönemdir. Bu hesaptaki değerin üç yıl içinde itfa edilememesi halinde tutar kar hesabına eklenir. Üç yılın başlama tarihi, konkordatonun onaylandığı, sulh anlaşmasının yapıldığı tarihtir.⁵¹

Madde hükmünde bahsedilen özel karşılık hesabı “549 Özel Fonlar” hesabıdır. Bu hesaptaki tutar üç yıl içinde itfa edilmezse, üçüncü yıl işletmede kar ya da zarar olduğuna bakılmaksızın matraha ilave edilir. Eğer bu tutar, üç yıl içinde zararla itfa edilemeyerek üçüncü yılın sonunda dönem matrahına ilave edilmezse, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 341'inci ve 344'üncü maddeleri uyarınca ziyayı uğratılan verginin 1 katı oranında vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi hesaplanarak mükellef adına tarh ve tahakkuk ettirilir.

2.3. ŞÜPHELİ ALACAKLAR

Vergi Usul Kanunu’nun 323'üncü maddesine göre şüpheli alacaklar:

“Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;
2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar şüpheli alacak sayılır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

⁵¹ Suat Sarıgül, **Vergisel Yönleriyle Genel Muhasebe**, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, Ocak 2017, s. 164.

Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir." hükmü yer almaktadır.

Söz konusu madde hükmünü daha iyi incelemek adına şüpheli alacak karşılığı ayırmanın şartlarını ayrı bir başlık altında irdelleyeceğiz.

2.4. ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI AYIRABİLMENİN ŞARTLARI

2.4.1. Alacağın Ticari ve Zirai Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesiyle İlgili Olması

Bir alacağa karşılık ayrılabilmesi için öncelikle madde hükmünde de belirtildiği üzere alacağın, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle ilgili bir olayın vukuundan doğmuş olması gerekir. "Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak" şartını Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesine ekleyen 2365 Sayılı Kanun'un 55'inci maddesinin gerekçesinde; "... diğer ifade ile alacağın daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş bulunması gerekmektedir..." denilmektedir.⁵² Bu nedenle hatır senetleri, verilen veya alınan avanslar gibi hasılat unsuru yaratmayan nitelikteki borç ve alacak ilişkilerinden doğan işlemlere ilişkin alacaklara, şüpheli alacak karşılığı ayrılamaz.

Burada dikkat edilmesi gereken bir diğer husus kazancın türünün "ticari ve zirai kazanç" olmasıdır. Yukarıda değinildiği üzere ticari ve zirai kazançlarda tahakkuk esastır. Serbest meslek kazancı ise tahsil esasına dayalı olduğundan bu kazanç sebebiyle ortaya çıkan ve şüpheli hale gelen alacaklara hasılatın unsuru olmadığı için şüpheli alacak karşılığı ayrılamaz.

⁵² Demir, s. 168.

2.4.2. Alacağın Dava veya İcra Safhasında Bulunması

Mükelleflerin tahsil edemedikleri alacakları için bu alacağı tahsil etmek adına mahkemeye dava açmış olmaları ya da mahkemeye gidilmiş ve icra kararı çıkmış olması durumunda borçlunun haczedilecek bir varlığının olmaması veya teminat göstermemesi halinde mahkemenin verdiği icra kararına dayalı olarak söz konusu alacak şüpheli alacak kabul edilip gerekli işlemler yapılmalıdır. Ancak alacağın yalnızca dava veya icra safhasında olması tek başına alacağın şüpheli hale gelmesi için yeterli değildir.

Danıştay 3. Dairesinin 10.06.1987 tarih ve Esas No: 1986/2768, Karar No: 1987/1552 kararında özetle mükelleflerin şüpheli hale gelen alacaklarına karşılık ayırmak suretiyle gider kaydedilmesi için gerekli tüm kanuni çabaların gösterilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde usulen mahkemeye dava açıldıktan sonra gerekli aşamalar takip edilmeksizin şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün olmayacaktır. Vergi İdaresi, bu yönde çaba göstermeden mükelleflerce ayrılan karşılıkları şüpheli alacak olarak değerlendirmemektedir.⁵³

Mükelleflerin alacaklarına ilişkin icra takibini de ciddi olarak takip etmeleri gerekir. Takipsizlik sebebiyle dosyası takipten düşen alacaklar şüpheli alacak sayılmamaktadır. Bu yönde (Danıştay 4. D. 25.12.1984 Tarih, Esas no 1986/268 Karar no 1987/1552) Danıştay kararı da mevcuttur. Yani mahkemeye dava açılması ile ilgili dilekçenin verilmesi, icra müdürlüğüne de takibe ilişkin dilekçenin verilmesi, karşılık ayırmak için yeterlidir. Ancak, şüpheli alacaklara ilişkin söz konusu hükmün aşındırılarak, kötü niyetli kullanımın önüne geçmek amacıyla, alacağın mahkemede veya icra müdürlüğünde takip ediliyor olması da önem arz etmektedir.⁵⁴ Burada gerekli kanuni çabaların gösterilmiş olmasından kasıt, başvurudan sonra davanın

⁵³ Neşet Utku Ulutürk, "Değersiz, Vazgeçilen Ve Şüpheli Alacaklar İle Emsal Yargı Kararları Işığında Mütacak Yıllarda Karşılık Ayrılan Şüpheli Alacaklara İlişkin Uygulamalar", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:139, Temmuz 2015, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2015-temmuz-sayi-139_mdergi_8790a-00_/degersiz-vazgecilen-ve-suphelialacaklar.html?query=amortisman (05.05.2017)

⁵⁴ Demir, ss. 168-169.

mahkemede görülmesi ve icra safhasında talebin ödeme emriyle desteklenmesi gibi dava ve icra takibinin gerektirdiği aşamaların gerçekleştirilmesidir.

2.4.3. Yapılan Protestoya veya Yazı İle Bir Defadan Fazla İstenilmesine Rağmen Borçlu Tarafından Ödenmemiş Bulunan Dava ve İcra Takibine Değmeyecek Derecede Küçük Alacaklar

Dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacakların, şüpheli alacak olarak karşılık ayırmak suretiyle gider yazılabilmesi için, yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olması gerekmektedir.

Bazı durumlarda işletmelerin borçlulardan olan alacak tutarları, bu tutarları tahsil etmek amacıyla dava açılması halinde işletmenin yapması gereken masraflardan daha az olabilir. Mesela perakende olarak satılmış bir mal veya hizmetin bedeli, tahsilatın yapılamaması halinde bu tutar dava ve icra konusu edilse yapılacak posta, noter masrafı, avukatlık ücreti ve yargı harcı gibi giderlerin toplamından düşük kalabilir. İşte tahsil olanağı tamamen ortadan kalkmamakla beraber, hasılatının vergi matrahına dahil olması sebebiyle mükellefi zor durumda bırakacak olan alacakların şüpheli alacak olarak kabul edilip pasifte karşılık ayırmak yoluyla gider yazılmasına kanun koyucu imkan tanımıştır.⁵⁵

Alacağın küçük olması, dava veya icra takibi için harcanacak tutarın alacağın tutarından büyük olmasını ifade eder. Ancak alacakların küçük olup olmadığının değerlendirilmesinde, alacakların tek tek ele alınması mümkün olmakla birlikte, aynı kişiden olan alacaklarda o kişiden olan alacakların toplamının ele alınması gerekmektedir. Aynı kişiden olan alacakların toplam olarak takibi mümkün olup, dava

⁵⁵ Neslihan İçten İnce, "Vergi Usul Kanunu Uygulamasında Değersiz, Şüpheli ve Vazgeçilen Alacak Kavramı", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:158, Şubat 2017, https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2017-subat-sayi-158_mdergi_8771a-00_vuk-uygulamasinda-degersiz-supheli-ve-vazgecilen-alacaklar.html (17.05.2017)

veya icra takibine değip değmeyeceğinin de bu toplam ele alınarak değlendirilmesi gerekir.⁵⁶

2.4.4. Alacağın Teminatlı Olmaması

Madde hükmünde “Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.” ifadesi ile şüpheli alacaklar için karşılık ayrılabilmesi için alacağın teminatsız olması şartı aranmıştır.

Teminat, borcun ödenmesinin temini veya ödenmemesi halinde alacaklının uğrayacağı zararın karşılanması amacıyla alacaklıya verilen bir çeşit garantidir. Özel hukukta şahsi ve ayni olmak üzere iki farklı başlık altında ele alınan teminatlardan şahsi teminat, kefalet olarak da adlandırılmakta ve şahsi teminatta bir kişi asıl borçlunun borcunu ödeyeceğine dair teminatta bulunmaktadır. Ayni teminatta ise, borçlu veya diğer bir üçüncü kişi, borçlunun borcunu ödeyeceğine dair taşınır, taşınmaz, alacak ve işletme rehni şeklinde bir teminatta bulunmaktadır.⁵⁷ Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonunun kararı “*Vergi Usul Kanunu’nun şüpheli alacaklar için karşılık ayrılmasını öngören hükmünde yer alan “teminat” kavramı geniş anlamıyla ifade edildiği gibi hukuk dilinde ayni ve şahsi olarak sınıflandırılan teminatın her şeklini kapsar.*” Şeklinde olup ayni ve şahsi olarak sınıflandırılan teminatın her şeklini kapsamaktadır.

Alacağın bir kısmının teminata bağlanmış olması durumunda ise, teminattan geri kalan kısım için karşılık ayrılması mümkündür. Şahsi kefaletle bağlı alacaklarda ise, alacaklının borcu ödememesi halinde ancak kefilden de alacağın tahsil edilememesi ve VUK’un 323’üncü maddesinde sayılı diğer şartların da sağlanması halinde karşılık ayrılması mümkündür.

⁵⁶ Hande Tortop Bayraktar, “Şüpheli Alacak, Değersiz Alacak ve Vazgeçilen Alacakların Değerlemesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Aralık 2011, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/5658> (20.05.2017)

⁵⁷ Fisun Türkmen ve Nadir Gülhan, “Yargı Kararı İncelemesi: Şüpheli Alacaklarda Teminat Kavramının Mahiyeti”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz 2016, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/6900>, (20.09.2017)

2.4.5. Şüpheli Alacak Karşılığının Bilançoda Gösterilmesi

Şüpheli alacak karşılığı, sadece bilanço esasına göre defterlerini tutmakta olan tacir ve çiftçilerce ayrılır. İşletme hesabı esasına göre defterlerini tutan tüccar ve çiftçilerin, şüpheli alacaklar için karşılık ayırmaları veya bunları başka şekilde gider yazması mümkün değildir.⁵⁸

2.4.6. Şüpheli Alacak Karşılığının Alacağın Şüpheli Hale Geldiği Dönemde Ayrılması

Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesinin ikinci fıkrasında; "yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir" demek suretiyle, şüpheli alacak karşılığı ayırma kararı mükellefin tercihinin bırakılmıştır. Bu nedenle alacağın şüpheli hale geldiği dönemde, bir başka deyişle alacak için dava açıldığı veya icra işlemlerine başlandığı dönemde karşılık ayrılabilir.

Alacağın şüpheli hale geldiği dönemde karşılık ayrılmaması durumunda daha sonra karşılık ayrılamaz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun E.2006/291, K.2006/334 sayı ve 8.12.2006 tarihli kararında da karşılığın alacağın şüpheli hale geldiği dönemde ayrılabilceği belirtilmiştir.⁵⁹

2.5. ŞÜPHELİ ALACAKLA İLGİLİ ÖZELLİK GÖSTEREN BAZI DURUMLAR

2.5.1. Mal Alımına Yönelik Olarak Verilen Avanslar Nedeniyle Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı

Yukarıda şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılmasına ilişkin şartlar sıralanırken, şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılmasına ilişkin ilk şartın ticari ve zirai kazancın elde

⁵⁸ İçten İnce, (17.05.2017)

⁵⁹ Bayraktar, (20.05.2017)

edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması gerektiği belirtilmişti. Verilen sipariş avanslarından doğan bir alacak için ise şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılması mümkün değildir. Zira karşılık ayrılması için alacağın daha evvel hasılat yazılması gereklidir. Nitekim 25.09.2002 tarih ve 292/1 sıra sayılı Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararında da avanslar için şüpheli alacak karşılığı ayrılamayacağı, karşılık ayrılması için daha önce hasılat kaydı yapılması gerektiği açıklanmıştır.⁶⁰

Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonunun 25.09.2002 tarih ve 292/1 sayılı kararı özetle aşağıdaki gibidir:

“İki sebepten dolayı avanslar için şüpheli alacak karşılığı ayrılamaz: Birincisi; Avanslar gerçek birer alacak değildir. Borç veya alacak tahakkuk etmiş, sonuç hesaplarına intikal etmiş, daha doğrusu edimlerin karşılıklı olarak yerine getirilmesiyle tekemmül etmiş bir işlemde doğar. Avans ise gelecekte gerçekleşmesi istenen, edimlerin henüz yerine getirilmemesi nedeniyle tekemmül etmemiş, kısaca sonuç hesaplarıyla ilişki kurulmamış bir işlemde doğar. İkinci sebep ise, karşılık ayrılabilmesi için alacağın işletme faaliyetleriyle ilgili olması ve ticari veya zirai kazancın normal icapları dahilinde doğmuş olmasının yanı sıra, daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş olması, yani alacağın kar-zararın oluşumu ile ilişkilendirilmiş olması gerekmektedir. Şüpheli alacak uygulaması ile tahakkuk esasının bir sonucu olarak tahsil edilmeden hasılat yazılan alacağın tahsil olanağı kalmadığı için hasılat hesaplarından çıkarılması amaçlanmaktadır. Bu çerçevede, mal teminine yönelik olarak verilen avanslar ticari faaliyetle ilişkili bulunmakla beraber, daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilmediği için karşılık ayırmak suretiyle zarar yazılamayacaktır. Avansın ticari iş kapsamında verilmiş olması zarar yazılması için yeterli olmamaktadır.”

⁶⁰ Ömer Faruk Özkan, “Verilen Avansların Şüpheli Alacak Müessesesi Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Haziran 2011, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/5573> (30.05.2017)

2.5.2. İflas Halinde Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı

İflas yoluyla takibe ilişkin açıklamalar, 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 154. ve müteakip maddelerinde hüküm altına alınmıştır. Borçlunun iflas etmesi halinde, alacaklı borçluya karşı dava açamaz ya da icra yoluyla takip edemez. İcra ve İflas Kanunu bahsedilen takip yollarını kapatmak suretiyle, yalnızca iflas masasına kaydolma hakkı vermekte olup, cebri icra ve külli tasfiye yolu olan iflas halinde bütün alacaklılar eşit şekilde işlem görmekte ve bu nedenlerden ötürü ferdi icra takibi yapılamamaktadır. Öte yandan, borçlu iflas ettiği zamanda aynı icradaki gibi amaç alacağa kavuşmak olduğundan, iflas masasına kayıt yaptırılan alacaklar icra aşamasına geçilmiş sayılır. Bu sebeple, mükelleflerin borçlu müşterilerinin iflas etmesi durumunda, şüpheli ticari alacak karşılığı ayırabilmesi mümkündür.

Burada dikkat edilmesi gereken özellikli konu şudur ki; karşılık alacak masaya kayıt ettirildiği, yani icra safhasına geçilmiş olduğu hesap döneminde ayrılmalıdır. İflas halinde ayrılan şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları, tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir.⁶¹

2.5.3. Şirketlerin Ortaklarına Verdikleri Borç Paralardan Kaynaklanan Alacaklarda Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı

Şirketlerin ortaklarından alacakları, ticari faaliyetin elde edilmesi ve idamesi ile alakalı bulunmamaktadır. Söz konusu alacaklar gelir veya hasılat hesaplarına kayıt edilmemiş olduğundan, bunların şüpheli alacak sayılarak karşılık ayrılması mümkün değildir. Ancak, şirket ortaklarından olan alacaklara hesaplanan adat faizleri gelir ve hasılat hesaplarına intikal ettirildiğinden, gerek bu faizler ve gerekse bu faizlerin katma değer vergisi için, belirtilen şartların gerçekleşmesi koşuluyla şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır.

⁶¹ İbrahim Organ ve Fatih Pekşen, "İflas ve İflasın Ertelenmesi Halinde Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılıp Ayrılamayacağı?", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 212, Ağustos 2008, s.250.

Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığının, 20.06.2013 tarih ve 70281967-105[323-2012/12]-111 sayılı özelgesinde; *“Ortaklardan olan alacaklarınızın ticari faaliyetin elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmaması nedeniyle bu alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmamaktadır. Şirketinizin ortaklardan olan alacaklarına aylık dönemler itibariyle hesaplanan adat faizleri için kanunda yer alan şartların yerine getirilmesi durumunda şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır”* şeklinde açıklama yapmıştır.

2.5.4. Grup Şirketlerinin Birbirlerinden Olan Alacaklarda Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13’üncü maddesi kapsamındaki ilişkili şirketler arasında farklı sebeplerle alacak ilişkisi ortaya çıkabilir. İşletmenin ticari ilişkiler kapsamında mal alışverişi ve hizmet ifaları sonucunda meydana gelen alacaklarının grup dışı (KVK madde 13’e göre ilişkisiz kişi-şirket) şirketlerden olan ticari alacaklarından bir farkı bulunmamaktadır. Bu yüzden diğer şartları taşıması koşuluyla karşılık ayrılarak zarar yazılması mümkündür.

2.5.5. Holding ve Bağlı Kuruluşlar Arasında Ticari İşlemlerden Kaynaklanmayan Alacaklarda Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı

Faaliyetleri sebebiyle holdingler ile bağlı kuruluşları ve iştirakleri arasında borç-alacak ilişkisi söz konusu olabilir. Mal ve hizmet alım satımı gibi ticari faaliyetlerden kaynaklanmak şartıyla holdinglerin ana kuruluş, bağlı ortaklıkları ve iştiraklerinden olan alacakları grup dışı şirketlerle olan ticari faaliyetlerinde oluşan alacakları ile aynı şekilde değerlendirilir. Bu bakımdan, öngörülen şartları taşımaları koşuluyla, holdinglerin bağlı kuruluşları ve iştiraklerinden olan alacakları da şüpheli hale geldikleri dönemde karşılık ayrılmak suretiyle zarar yazılabilirler. Diğer taraftan, holdinglerin ana kuruluş, iştirak ve bağlı ortaklıklarının ödünç verme, kefalet gibi asıl faaliyet konusu haricindeki işlemlerinden olan alacakları, bu alacakların hasılat hesapları ile ilişkilerinin bulunmaması nedeniyle karşılık uygulamasına konu edilememektedir.

2.5.6. Hatır Senedinden Kaynaklanan Alacaklarda Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı

Hatır senedi, gerçek bir ticari işleme, alacak vereceğe dayanmayan, işletmenin finansman ihtiyacının karşılanması amacıyla düzenlenerek imzalanmış olan senetlerdir. Uygulamada işletmeler birbirlerinden aldıkları (ancak gerçek bir borcu-alacağı göstermeyen) senetleri ilgili kişi ve kuruluşlara vererek, kendilerine finansman sağlamaktadırlar.

Bir müessesenin, kendi ticari ihtiyaçları ve muameleleri ile ilgili ve irtibatlı olmayan, hatıra müsteniden alıp verdiği ve gerçekte bir muameleyi muhtevi bulunmayan hatır senetlerinden mütevellit alacaklarını tahsil edememesi halinde, bunların zarar yazılması mümkün değildir.⁶²

Hatır senetlerinin gerçek bir borç alacak ilişkisinden doğmayıp fiktif olması sebebiyle bu senetlerden doğan alacaklar hasılat ya da gelir kaydedilmez. Bu yüzden de bu senetlerden doğan alacaklar için karşılık ayrılamaz.

2.5.7. Yurt Dışından Olan Alacaklarda Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı

Mükelleflerin yurt dışından olan alacaklarının tahsilinin şüpheli hale gelmesi durumunda şüpheli alacak karşılığı ayırıp ayıramayacakları konusunda idareye danışmaları neticesinde verilen bazı özelgeler şu şekildedir.

21/06/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02- 105[323-2012/VUK-1-]-1942 sayılı özelgede; *"...Yurt dışından olan alacakların şüpheli hale geldiğinin ispatlanabilmesi için ticari iş yapılan firmanın mukim olduğu ülkenin mahkemelerinde dava açılması veya icra takibinde bulunulması gerekmektedir. Yurt dışından olan alacakların dönem sonunda değerlemesi nedeniyle oluşacak kur farkları da asıl alacağın akıbetine tabi olduğundan asıl alacak şüpheli hale geldikten sonra bu*

⁶² Mehmet Emin Akyol ve Muzaffer Küçük, **Vergi ve Muhasebe Uygulamaları**, Yaklaşım Yayıncılık, Cilt:1, 2013, s.313.

alacağa bağlı olarak oluşan kur farkları için de şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır.”

28/04/2014 tarih ve 77058783-105-110 sayılı özelgede; “ ...Dolayısıyla, mahkemeye dava veya icra merciine takip dilekçesinin verilmiş olması, alacağın dava veya icra safhasına intikal ettiğini gösterir. Ancak şekli bir başvuru alacağın şüpheli sayılması için yeterli değildir. Bir alacağın dava veya icra safhasında olduğunun kabulü için mahkemeye dava veya icra merciine takip için dilekçe verilmiş olması, ancak gerek mahkemeye gerek icra merciine yapılan başvuruların ciddiyetle takip edilmesi gerekmektedir. Buna göre; Yurt dışından olan alacaklarınız için iş yaptığınız firmanın mukim olduğu ülkenin mahkemelerinde dava açılması veya ilgili ülkenin icra mevzuatı uyarınca icra takibine başlanması halinde alacağın Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesine göre şüpheli hale geldiği kabul edilebilecek olup söz konusu takiplere başlanıldığı hesap döneminde karşılık ayrılması mümkün bulunmaktadır.”

Yukarıda yer verilen her iki özelgede de idare yaklaşımını net bir şekilde ortaya koymuştur. İdare yurt dışındaki alacaklara şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılabilmesi için, hiçbir koşul gözetmeksizin yegane şartın alacağın ilgili olduğu ülkede dava açılması veya icra takibine başlanması olduğunu kabul etmektedir.⁶³ Yani alacağın yurt içindeki ya da yurt dışındaki bir satış dolayısıyla ortaya çıkmış olması karşılık ayırmak için gerekli şartları etkilememektedir.

Yurt dışından olan alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılması ile ilgili önem arz eden husus, alacağın dava veya icra safhasında bulunduğu ne şekilde tevsik ve ispat edileceğidir. Yurt dışından olan bir alacağa ilişkin Türkiye’de başlatılan bir icra takibi, ilgili ülke icra mevzuatı çerçevesinde icra takibine başlanmadığı takdirde alacağın cebren tahsil edilmesi sonucunu doğurmayacağından, bahsedilen alacakların icra safhasında olduğu kabul edilemez.⁶⁴ Yurt dışından olan alacakların

⁶³ Dilşah Varol, “Yurt Dışı Alacakları İçin Türkiye’de Dava Açılarak Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı Hangi Koşullarda Ayrılabilir?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 430, Haziran 2017, s. 103.

⁶⁴ Mehmet Ali Ceylan, “Yurt Dışından Olan Ticari Alacakların Dava veya İcra Yoluyla Takibi ve Şüpheli Alacak Karşılığı Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Haziran 2009, Sayı: 334, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4994>, (12.04.2017)

dava yoluyla takibinde, yurt dışında bulunan borçlu ile Türkiye’de bulunan mükellef arasında sözleşmeyle bir hukuk seçimi yapılmış ise, dava ilgili hukuk sistemi içerisinde takip edilmeden alacağın dava safhasında olduğunu kabul etmek mümkün olmayacaktır.⁶⁵ Ancak taraflar arasında hukuk seçimi yapılmamışsa alacaklı konumda olan kişi ya da kurum Türkiye’deki mahkemelerde dava açabilecektir.

2.5.8. Yabancı Para Cinsinden Olan Alacaklarda Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı

Vergi mevzuatımızda şüpheli hale gelen dövizli alacakların dönem sonu ve geçici vergi dönemleri itibariyle değerlendirilmesine ilişkin bir hüküm yer almadığı için bu alacaklar da değerlendirilmesine tabi tutulmalıdır. Yabancı para cinsinden olup, şüpheli hale gelen alacaklar sebebiyle değerlendirilme gününde hesaplanan kur farkları için de karşılık ayrılabilir. Bu durumda değerlendirilme sonucu; doğan kur farkı geliri veya gideri hesaplanarak ilgili sonuç hesabına aktarılacak; diğer taraftan kur farkı geliri için aynı tutarda karşılık ayırmak suretiyle giderleştirilecek, kur farkı gideri de aynı tutarda konusu kalmayan karşılık olarak değerlendirilerek gelir olarak dikkate alınacaktır.⁶⁶

2.5.9. Faturalarda Yer Alan KDV’de Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı

Mal teslimi ya da hizmet ifası sonucunda hesaplanan kdv gelir hesaplarına kaydedilmediğinden, bu KDV’nin doğmasına sebep olan alacağın tahsilinin şüpheli hale gelmesi sonucunda KDV’ye de karşılık ayrılıp ayrılmayacağı hususu uzun yıllar idarenin tartışma konusunu oluşturmuştur. Bu tartışmalar en sonunda 5 Mayıs 2004 tarih ve 24543 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 334 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre;

⁶⁵ Ender İnelli, “Mal ve Hizmet İhracından Doğan Alacaklarda Şüpheli Alacak Karşılığı Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 374, Ekim 2012, s. 149.

⁶⁶ Bekir Çelik ve Fatih Güven, “Şüpheli Ticari Alacak Müessesesinde Özellik Arz Eden Bazı Hususlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:381, Mayıs 2013, ss.61-74.

“Bakanlığımıza yansıyan olaylardan, kredili mal veya hizmet satışları üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin tahsilinin şüpheli hale geldiği durumda karşılık ayrılıp ayrılamayacağı hususunda tereddüde düşüldüğü görülmüştür. Vergi Usul Kanunu’nun 323’üncü maddesinde bir alacağın şüpheli alacak olarak değerlendirilmesinde aranılan şartlar gösterilmiştir. Katma değer vergisi, ekonomik faaliyetlerin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan ve işletmenin alışları sırasında ödediği, işletme alacaklarının bir unsurunu teşkil eden ve doğrudan doğruya mal (veya hizmet) tesliminden (veya ifasından) kaynaklanan bir alacaktır. Bu itibarla, katma değer vergisinden kaynaklanan alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi; yukarıdaki madde hükmünde yer alan şartların mevcut olması, alacağın ilgili dönemin kayıtlarına girmesi ve katma değer vergisi beyannamelerinde beyan edilmesi halinde mümkün olacaktır.”

Özetle, tahsili şüpheli hale gelmiş olan katma değer vergisine karşılık ayrılabilmesi için; VUK’un 323’üncü maddesinde açıklanan şartların ortaya çıkması, ilgili dönem kayıtlarına alacağın kaydedilmesi ve KDV beyannamelerinde beyan edilmesi gerekmektedir.

2.5.10. Karşılıksız Çeklerde Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı

Üzerinde yazılı miktardaki paranın bankada bulunmadığı banka çekleri Ticaret Hukuku’nda “karşılıksız çek” olarak tanımlanmaktadır. Bir alacağın karşılığında çek alınmış, ancak söz konusu çek tahsil zamanında karşılıksız çıkmışsa bu durumun muhasebe kayıtlarına geçirilerek, aynı dönemde dava veya icra takibine başlanması gerekmektedir. Böylelikle şüpheli alacak koşullarını taşıyan karşılıksız çeklere mükellefler şüpheli ticari alacak karşılığı ayırabilirler. Bu konuda idarenin de bu yönde özelgeleri bulunmaktadır.

Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığının yayınladığı 11.09.2015 tarihli özelgede yer alan ifade aşağıdaki gibidir:

“...karşılıksız çıkan çekin karşılıksız çıktığına ilişkin kaydın yapıldığı dönem itibariyle dava veya icra takibine başlanması gerekmekte olup, bu dönemde karşılık ayrılmayan alacaklar için müteakip yıllarda karşılık ayrılması mümkün değildir.

Buna göre, tahsil kabiliyeti olmadığından dava safhasında bulunan 2014 vadeli çeklerinize ilişkin alacağınız için alacağın şüpheli hale geldiği yılda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesine göre şüpheli alacak karşılığı ayırmanız gerekmekte olup, bu yılda karşılık ayrılmaması durumunda sonraki yıllarda karşılık ayrılması mümkün bulunmamaktadır.”

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 28.03.2012 tarihinde vermiş olduğu özeltede de yukarıdakiyle paralel yönde görüşlere yer verilmiştir:

“...şüpheli alacaklar için dava veya icra takibine başlanıldığı yılda karşılık ayrılması gerekmekte olup, şüpheli hale geldiği hesap döneminde karşılık ayrılmayan alacaklar için daha sonraki dönemlerde karşılık ayrılması mümkün olmamaktadır. Bir alacağın dava veya icra safhasında olduğunun kabulü için mahkemeye dava veya icra merciine takip için dilekçe verilmiş olması, ancak gerek mahkemeye gerek icra merciine yapılan başvuruların takip edilmesi gerekmektedir.

Buna göre, karşılıksız çıkan çekin karşılıksız çıktığına ilişkin kaydın yapıldığı dönem itibariyle dava veya icra takibine başlanması gerekmekte olup, bu dönemde karşılık ayrılmayan alacaklarınız için müteakip yıllarda karşılık ayrılması mümkün bulunmamaktadır.”

2.5.11. Kamudan Olan Alacaklarda Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı

Mükelleflerin kamu kurum ve kuruluşlarından olan alacaklarının tahsil edilememesi durumunda karşılık ayrılıp ayrılamayacağı hususu da bir başka tartışma konusu olmuştur.

Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu tarafından alınan 28.05.1962 tarih ve 116 sıra numaralı kararda alacağın kamu ya da özel işletmeden kaynaklı olup

olmadığının bir önemi bulunmayıp, tahsili konusunda şüpheli durum söz konusuysa bu alacak için de karşılık ayrılabilceğı belirtilmiştir. Ancak vergi idaresinin kabulü aksi yöndedir.

Vergi İdaresi kamu kurum ve kuruluşlarından olan alacaklar için karşılık ayrılamayacağı yönündeki görüşü benimsemiştir. Çünkü şüpheli alacak karşılığı ayrılmasındaki temel unsur ortaya çıkma ihtimali olan bir zararın varlığıdır. Kamu kurum ve kuruluşlarından olan bir alacağın zamanında tahsil edilememesi durumunda, bu alacağın tahsilinin imkansız hale geldiğı ve tahsili mümkün olamayacağı iddiasıyla söz konusu alacakların şüpheli alacak olarak değerlendirilip karşılık ayrılması, kamu kurum ve kuruluşlarının borçlarını ödememesi gibi bir durum düşünölemeyeceğinden söz konusu olamaz. Bu nedenle de kamu kurum ve kuruluşlarından olan alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün değildir.

2.5.12. Adi Ortaklıktan Olan Alacaklarda Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı

Borçlar Kanunu'nun 620. maddesinde adi ortaklık sözleşmesi, iki veya daha fazla kişinin emeğini ve mallarını ortak bir amaca ulaşmak için bir araya getirdikleri sözleşme olarak tanımlanmıştır. Yine aynı kanunun 638. maddesinde ise ortakların, birlikte veya bir temsilci aracılığı ile bir üçüncü kişiye karşı, ortaklık ilişkisi çerçevesinde üstlendikleri borçlardan, aksi kararlaştırılmamışsa müteselsilen sorumlu oldukları belirtilmiştir.

Belirtilen kanun hükümleri gereğince adi ortaklıkla gerçekleştirilen bir ticari işlem neticesinde ortaya çıkan ticari alacağın şüpheli alacak haline geldiğinin kabul edilmesi için öncelikle söz konusu alacağın tahsili amacıyla ortaklardan her biri hakkında söz konusu borçtan dolayı müteselsilen sorumlu olacaklarından ayrı ayrı yasal takibe başvurulmuş ve sonuçsuz kalmış olması gerekmektedir. Ancak bu durumda da tahsilatın gerçekleşmemesi halinde söz konusu alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir.

Bu bölüm sonu itibariyle amortisman müessesesine ilişkin mevcutlar ve alacaklarda amortisman uygulamalarının tüm ayrıntıları mevzuat hükümleri, konu hakkında verilen özelgeler ve yargı kararlarıyla birlikte sunulmuş bulunmaktadır. Yasal düzenlemeler yukarıda belirtildiği şekilde olmakla birlikte pratikte karşılaşılan durumlar, yasal hükümlere uyum sağlamayı güç kılmaktadır. Bu nedenle ortaya çıkan sorunlar ve bu sorunlar karşısında çözüm olabilecek uygulamalar tezimizin son bölümü olan üçüncü bölümde sunulmaya çalışılacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MEVCUTLARDA VE ALACAKLARDA AMORTİSMAN UYGULAMASINA İLİŞKİN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Ülkemiz vergi mevzuatında amortismanlara ilişkin düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nda yer almakla birlikte, özellikli hususların çok fazla olması ve söz konusu düzenlemelerin karmaşık olması sebebiyle bu konuda mükellefler tarafından yanlış uygulamaların yapıldığı görülmektedir.

Mükelleflerin yasal defter kayıtları üzerinde yapılan incelemelerde mevcutlarda ve alacaklarda amortismanlar hususundaki hatalarla sıklıkla karşılaşılmaktadır. Bu konuda tespit etmiş olduğumuz bazı sorunlar ve bu sorunlara ilişkin çözüm önerilerimiz aşağıda başlıklar halinde sunulacaktır.

3.1. MEVCUTLARDA AMORTİSMAN UYGULAMASINDA UYGULANACAK ORANIN TESPİTİ

İşletmelerin aktifinde yer alan iktisadi kıymetlere ilişkin ayrılacak amortisman hesaplanırken Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilen oranların dikkate alınması gerekmektedir. İktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınarak belirlenen amortisman oranları 333, 339, 365, 389, 399, 406 ve 418 sıra no.lu VUK Genel Tebliğlerinde belirlenmiştir.

Tebliğlerin ekindeki listenin 1 ile 6. bölümleri arasında genel sınıflandırmalar yer almakta olup, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları belirlenmiştir. Söz konusu listenin takip eden bölümlerinde ise sektörler göre kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları tespit edilmiştir. Mükellefler bir iktisadi kıymete uygulanacak amortisman oranını bulurken önce sektörler itibarıyla belirlenmiş amortisman oranlarını göz önünde bulunduracak, burada yer almayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak oran genel sınıflamaya göre belirlenecektir. Listedeki herhangi bir sınıflandırmada bulunmayan amortisman tabi iktisadi kıymetlere

uygulanacak amortisman oranları için ise mükelleflerin başvurusu üzerine Bakanlıkça belirlenecek süre ve oranlara göre amortisman ayrılabilir.

Yapılan incelemelerde mükelleflerin aktive kayıtlı olan iktisadi kıymetleri için ayıracakları amortisman oranlarını tespit ederken genellikle yanlış oranlar uyguladıkları görülmektedir. Tebliğlerde yer alan sınıflandırmalar yeterince açık olmadığından, bazı durumlarda iktisadi kıymetlerin tabi olduğu oranı bulmak konusunda tereddüte düşülmesine neden olmaktadır. Bununla birlikte gelişen teknolojilerin yoğun olarak kullanıldığı bazı sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin aktifine kayıtlı bazı iktisadi kıymetler söz konusu listelerde yer almamaktadır. İşletmeler bahsedilen söz konusu durumlarda bu iktisadi kıymetlere uygulanacak oranın tespit edilmesi için Bakanlığa başvurumaktadırlar. Ancak Bakanlığa başvuru ve faydalı ömür belirleme sürecinin uzunluğu, belirli bir süre amortisman ayırma olanağını ortadan kaldırmakta, yıl kapandıktan sonra yapılan belirleme geriye doğru beyannamenin değiştirilmesini ve çoğu zaman vergi iadesini gerektirmektedir.

Bu gibi durumlarda faydalı ömrü belirlenmemiş kıymetler için, eskiden olduğu gibi beş yıldan az olmamak üzere mükellefçe belirlenecek sürede amortisman ayrılmasına izin verilmesi bu sorunu ortadan kaldırabilir. Böylece uzun süren karmaşık ve bürokratik süreçler aşıl原因 olarak daha pratik olarak sonuca varılabilir ve iktisadi kıymetlerin kullanıcısı “faydalananı” olan mükellef tarafından belirlenen faydalı ömrün göreceli olması sebebiyle daha doğru tespiti sağlanarak amortisman hesaplanmasında hata riski de en aza indirilmiş olur.

Her ne kadar birçok ülkenin vergi mevzuatında ülkemizde olduğu gibi iktisadi kıymetlerin amortisman oranı ve süresinin belirlenme yetkisi vergi idaresinde olsa da, Belçika, Hollanda ve Avustralya gibi ülkelerde de duran varlıkların faydalı ömürlerinin işletmelerce belirlenmesine olanak verilmektedir. En azından işletmelerin aktifinde yer alan tüm iktisadi kıymetler için tespit edilecek amortisman oranlarında geçerli olmasa da, amortisman listelerinde yer almayan ve Bakanlığa başvurulması gereken durumlar için söz konusu sürecin uzun olması sebebiyle ve mükelleflerin mağduriyetini engellemek amacıyla bir opsiyon tanınabilir. Böylelikle Bakanlığın

tespiti süresince söz konusu iktisadi kıymet için uygulanan amortisman oranı kabul edilir fakat Bakanlık tarafından söz konusu iktisadi kıymetler için bir amortisman oranı tespit edildikten sonra iktisap edilen iktisadi kıymetler için idarenin vermiş olduğu karar uygulanır.

3.2. AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERDE DOĞRUDAN GİDER YAZILABİLECEK TUTAR

VUK'un 313'üncü maddesinin üçüncü fıkrası hükmü ve 476 sıra no'lu VUK Genel Tebliği'nde yapılan düzenlemelere göre, 2017 yılı için değeri 900 TL'yi aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve 900 TL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşların bedelleri amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılabilir.

Söz konusu kanun hükmü ile kanun koyucu belli tutarın altında kalan iktisadi kıymetler için amortisman ayırmak yerine doğrudan giderleştirebilme imkanı tanımıştır. Fakat günümüz koşullarında küçük esnaf dışındaki mükellefleri göz önünde bulundurursak belirlenen meblağın toplam giderler içerisindeki payı oldukça azdır. Örnekle açıklamak gerekirse 2017 yılı için 1.000 TL'ye satın alınmış bir demirbaşın belirlenen faydalı ömrü 5 yıl olduğundan, her yıl 200 TL amortisman ayırması gerekecektir. Bu denli küçük tutarlarda amortisman ayrılması muhasebe için gereksiz bir işlem hacmine neden olacaktır. Bu nedenle de söz konusu tutarların revize edilmesi sırasında bu hususun da dikkate alınması mükelleflerin yararına olabilir.

3.3. AMORTİSMAN LİSTELERİNDEKİ SİSTEMATİK SORUNU

Amortismanına tabi iktisadi kıymetler amortisman listelerinde genel ve sektörel ayırıma tabi tutulmakta ve gerek genel ayırımda, gerekse sektörel ayırımda yer alan iktisadi kıymetler tek tek isim belirtilmek suretiyle faydalı ömürleri ve amortisman oranları belirlenmektedir. Bu durum yukarıda da belirtildiği üzere gerek sektörlerdeki çeşitlilik gerekse her bir sektörde kullanılan iktisadi kıymetlerin çokluğu nedeniyle listelerin uzadıkça uzamasına ve teknolojideki hızlı gelişmeler nedeniyle sektörlerde

kullanılan iktisadi kıymetlerin hızla çeşitlenmesi nedeniyle bunları kavrayamamaya ve bu noktada faydalı ömür ve oran tespiti için Maliye Bakanlığına yapılacak taleplerin artmasına neden olmaktadır.

Oysaki; ana ayırım sektörel ve genel ayırım olarak kabul edilip, sektörel ayırımdaki iktisadi kıymetleri her bir sektör için tek tek isim belirtmek suretiyle sınıflandırmak yerine, her bir sektör için üretimde ve üretim dışında kullanılan iktisadi kıymetler şeklinde ayırımı gidilerek faydalı ömür ve amortisman oranı belirlenmesi, alt ayırımın daha basit bir sistematik içerisinde listelenmesini ve bu listelerin hem daha kısa hem de daha anlaşılır bir özellik taşıması sonucunu doğuracaktır.⁶⁷

3.4. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI İLE VERGİ MEVZUATINDAKİ AMORTİSMAN DÜZENLEMELERİ ARASINDAKİ FARKLILIK SORUNU

Ülkemizdeki yasal düzenlemeler gereğince mükellefler muhasebe kayıtlarını, bilanço ve gelir tablolarını vergi mevzuatı, tek düzen hesap planı ve bağımsız denetime tabi olmaları halinde de Türkiye Muhasebe Standartları olmak üzere üç değişik biçimde hazırlamakta ve sunmaktadırlar. Türkiye Muhasebe Standartları ile vergi mevzuatındaki uygulamalar arasında, amortisman tabi tutarın belirlenmesi, amortisman süresi ve oranı, amortisman yöntemleri, yöntemlerin uygulanışı açısından farklı düzenlemeler mevcuttur.

Türkiye Muhasebe Standartları amortisman uygulamasında bir varlığın amortisman tabi olması için rakamsal bir sınırlama yokken, VUK'ta iktisadi kıymetin amortisman tabi olması için değerinin belli tutarı aşması gerekir.

VUK hükümlerine göre amortisman ayırmak ihtiyaridir. Ancak Türkiye Muhasebe Standartları amortisman uygulamasında amortisman ayrılmaması gibi bir

⁶⁷ Şule Metin, **Türk Vergi Sisteminde Amortismanlar**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, ss.132-133.

durum söz konusu değildir. Çünkü standartın amacı, işletmelerin gerçek durumunu tüm yönleriyle ortaya koymaktır.

Maddi duran varlıklara uygulanan amortisman yönteminin dönem dönem yeniden değerlendirilmesi, bu varlıkların beklenen ekonomik faydalarının kullanma şeklinde değişiklik göstermesi durumunda, uygulanmakta olan amortisman yöntemini değiştirmek ve bu değişikliğe uygun olarak cari ve gelecek dönem giderlerinin düzeltilmesi gerektiği 8 No.lu TMS’de belirtilmiştir. Ancak ilgili bölümde de açıkladığımız üzere VUK’un mükerrer 320. maddesi ile 8 No.lu TMS’nin aksine amortisman yöntemini değiştirmek katı kurallara bağlanmıştır. Söz konusu maddede, *“..... 2-Bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu usulden dönülemez. 3-Bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman usulüne geçilebilir...”* denilmektedir.

Türkiye Muhasebe Standardı-9’a göre amortisman, bir varlığın öngörülen hizmet süresi boyunca artık değerinden sonraki elde edilme maliyetinin dönemlere dağıtılmasıdır. Hizmet süresi; amortismanı tabi varlığın işletme tarafından kullanılması beklenen dönemdir veya işletme tarafından varlıktan elde edilmesi beklenen üretim birimi veya benzeri birim sayısıdır. Vergi Usul Kanununa göre ise amortisman süre ve oranları vergi idaresi tarafından tespit edilir.

Türkiye Muhasebe Standartlarına göre, sabit varlıklarda amortisman süre ve oranları, işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirleneceğinden işletmeden işletmeye geçecek şekilde az veya çok amortisman oranı uygulanmasına imkan verecektir. Bu durum da muhasebecilerin mevzuata hakim olmaması halinde, uygulamada karışıklıkların olmasına neden olmaktadır. Bununla birlikte günümüzde gelişen ekonomik ve ticari ilişkiler ile birlikte sermayenin mobilize olması neticesinde çok uluslu şirketlerin sayısı artmaktadır. Bu durum da mevzuat açısından bütünleşmeyi ve farklı ülkelerde farklı kurallara göre hazırlanan mali tabloların uyumlaştırılmasını zorunlu kılmaktadır. Vergi mevzuatındaki düzenlemelerin muhasebe standartları ile uyumlu hale getirilmesine yönelik yapılacak düzenlemeler de hem muhasebe

uygulayıcılarına hem de finansal tablo kullanıcılarına bu bağlamda kolaylıklar sağlayacaktır.

3.5. VERGİ MEVZUATINDAKİ AMORTİSMAN DÜZENLEMELERİNİN YETERİNCE AÇIK OLMAMASI SORUNU

Mükelleflerin amortisman giderlerini doğru olarak hesaplamaları kazancın tespiti bakımından önemlidir. Ancak yukarıda ayrıntılı olarak vermeye çalıştığımız üzere amortisman konusundaki özellikli hususlar çok fazla olmakla birlikte tereddüt oluşturan bu hususlar, özelgeler ve yargı kararları ile açıklanmaya çalışılmaktadır. Bunun yerine söz konusu hususlara ilişkin 1 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde yapıldığı gibi amortismanla ilişkin özellikli hususların tek bir tebliğde toplanması ya da ilgili kanun maddelerinin daha açık hale getirilmesi düşünülebilir. Böylelikle mükelleflerin uygulamada karşılaştıkları sorunlarda vergi idaresinden görüş alma yoluna gitmesine gerek kalmayacağı gibi vergi idaresi de muğlak olan konulardaki net görüşlerini yasal zemine oturtmuş olacak ve söz konusu işlemlerin denetimi kolaylaşacaktır.

3.6. İŞLETME AKTİFİNE ALINAN VE FİİLEN KULLANILAN FAKAT İLGİLİ SİCİLLERE TESCİLİ YAPILMAYAN DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN UYGULAMASI

Vergi Usul Kanunu'nun 320 maddesinde, amortisman süresinin iktisadi kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlayacağı hükmü yer almaktadır. 365 sayılı VUK Genel Tebliği'nin 2. bölümünde, mükellefler tarafından iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilen, değerlendirme gününde envantere dahil olan ve kullanılma şartı aranmaksızın kullanılmaya hazır halde bulunan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılabilmesi açıklanmıştır. Bu kapsamda kullanılabilmesi kayıt ve tescile tabi taşıtların, ilgili sicillerine yasal süresi içerisinde kayıt veya tescil işlemi yapılmak şartıyla aktife alındıkları dönemden itibaren amortismanla tabi tutulması mümkün bulunmaktadır.

Kayıt ve tescile tabi işlemler binalarda ruhsat işlemlerinde karşılaşılan sorunlar, taşıtların noter satışından sonra tescil için gerekli formalitelerin yerine getirilmesindeki sorunlar ve benzerleri gibi nedenlerle zaman zaman gecikmelere neden olması ancak bu süre zarfında mükelleflerin söz konusu duran varlığını aktive almış ve fiilen kullanması amortisman ayırmada sorun teşkil etmekteydi. Mükellefe, ilgili sicillerde kayıt ve tescil yapılmadığı için, amortisman hakkı tanınmamaktaydı. Ancak 2018 yılı itibarıyla bütün araçların sicil kayıtları da noterliklerde tutulmaya başlanmış ve daha önce bir ayı bulan ruhsat gönderimi uygulamanın noterlere geçmesiyle satış sözleşmesinin yapıldığı anda verilir hale gelmiş olduğundan duran varlığı aktive kayıt edilmesiyle gerekli kayıt ve tescillerin yapılması arasındaki zaman farklılığı ortadan kalkmıştır.

3.7. KULLANILMIŞ HALDE SATIN ALINAN DURAN VARLIKLARDA FAYDALI ÖMÜR SORUNU

Maliye Bakanlığı tarafından iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri belirlenirken, bu kıymetlerin yeni ya da eski olması şeklinde bir ayırma gidilmemiştir. Mükellefler kendi aktifinde yer alan duran varlıklara amortisman ayırmış hatta söz konusu duran varlığa ilişkin tebliğlerde belirlenen faydalı ömür süresi geçmiş olsa bile bu iktisadi kıymet başka bir işletmeye satıldığında, bu işletme söz konusu kıymet yeniymiş gibi tebliğlerde belirlenen sürelerle göre yeniden amortisman ayırma hakkına sahiptir. Çünkü kullanılmış, ikinci el amortismanına tabi bir iktisadi kıymet, alım satıma konu oluyorsa faydalı ömrünün aslında daha dolmamış olduğuna karinedir. Ancak faydalı ömrün mutlak olarak duran varlıklarla sınırlandırılması ve el değiştirmeler sonucu bu mutlak faydalı ömrün aşılması görüşleri ileri sürülmektedir.

Faydalı ömrün mutlak olarak duran varlıklarla sınırlandırılması görüşüne göre, bir duran varlığın faydalı ömrünün tamamlanması halinde otomatik olarak hurdaya çıkarılması gerekir. Gerçekte de böyle bir durumun olmadığını göz önünde bulundurursak faydalı ömrün duran varlık için mükellef açısından kullanılma süresi olduğu sonucuna varılabilir.

3.8. İLGİLİ YILDA AMORTİSMAN AYRILMAMASI DURUMUNDA SONRAKİ YILLARDA DÜZELTİLEMESİ SORUNU

Vergi Usul Kanunu madde 320’de her yılın amortismanının ancak o yıla ait değerlemede dikkate alınacağı ancak geçmiş yıllara ilişkin olarak amortisman ayırma hakkı artık kalmadığından daha önce ayrılmayan amortisman tutarları toplu olarak itfa edilemeyeceği düzenlenmiştir. Buna göre mükellef eğer bir iktisadi kıymete ilişkin ilgili yılda amortisman ayırmayı unuttuysa ya da amortisman oranını yanlış tespit ettiği için eksik amortisman ayırdıysa bu durumu fark ettiğinde geçmişe dönük olarak düzeltme beyannamesi veremez.

Maliye İdaresi, amortisman ayırmanın mükelleflerin yasal bir hakkı olduğunu, mükelleflerin amortisman ayırmak zorunda olmayıp bu hakkı isterlerse kullanabileceklerini kabul etmektedir. Mükelleflerin amortisman ayırmamış ya da eksik amortisman ayırmış olması durumunda, söz konusu haktan tamamen ya da kısmen feragat edilmiş olduğu, ilgili dönemde ayrılmayan amortismanın sonraki dönemlerde kullanılmasının mümkün olmadığı, amortisman ayırmamış ya da eksik ayırmış olmanın bu iktisadi kıymetin net aktif değerinin yüksek kalmasını sağlayarak, iktisadi kıymetin satılması halinde bu yüksek aktif değerın maliyet olarak dikkate alınabileceği idare tarafından kabul görmüştür. Ancak mükelleflerin gider kayıtlarında yapmış oldukları eksik ya da yanlış beyanların sonraki dönemlerde düzeltilmesinde olduğu gibi amortisman kayıtlarında yapılan hataların da sonradan düzeltilmesine imkan tanınabilir. Amortisman kayıtları düzeltilen iktisadi kıymetin net aktif değeri buna göre düşeceğinden netice itibarıyla değişen bir durum da olmayacaktır.

3.9. AZALAN BAKİYELER USULÜNDE AMORTİSMAN AYIRMA HUSUSUNDAKİ SORUNLAR

Vergi Usul Kanunu’nda mükerrer madde 315’te “*Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanına tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler.*” şeklinde düzenleme

yaparak azalan bakiyeler usulünde amortisman ayırma hakkını sadece bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere tanımıştır.

Bu usul mükelleflere, satın alınan iktisadi kıymetlerin ilk yıllarında daha fazla amortisman payı ayrılarak itfa edilmesi avantajı sağlayan bir yatırım teşvik aracıdır. İşletmelerin yatırım yıllarında fon gereksinimlerinin daha fazla olacağı düşünüldüğünde normal amortisman yöntemine göre ilk yıllarda daha fazla fon yaratarak daha az bir vergi ödenmesini olanaklı kıldığından, bu yöntem vergi erteleme de sağlamaktadır.

İşletme hesabı esasında defter tutan mükellefler ile mesleki kazançlarını serbest meslek kazanç defteri üzerinden tespit eden serbest meslek erbaplarının azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırmaları mümkün değildir. Ancak serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi komandit şirketler ise bilanço esasına göre defter tutmakta olduklarından azalan bakiyeler usulünden yararlanabilmektedirler. Mükellefler arasındaki vergisel adaletin sağlanması amacıyla azalan bakiyeler usulünde amortisman ayırma hakkının sadece bilanço usulünde defter tutan mükellefler ile sınırlı tutulmaması gerekir. Netice itibariyle işletme hesabı esasında defter tutan mükellefler, amortisman ayırdıkları iktisadi kıymetlerini ve amortisman tutarını ayrı bir defterde kaydetmekte olduğundan normal amortisman ya da hızlandırılmış amortisman ayrılması durumunda herhangi bir farklılık oluşmayacaktır.

3.10. FEVKALADE AMORTİSMAN UYGULAMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Menkul ve gayrimenkuller ile haklara, mükelleflerin başvurusu üzerine ve ilgili Bakanlıkların görüşü alınmak şartıyla, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin içeriğine göre ayrı ayrı tespit edilen "Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanabileceği VUK 317'de belirtilmiştir. Madde hükmünde bazı tabii afetler sonucu değerini tamamen veya kısmen kaybeden, yeni icatlar sonucu verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz hale gelen, fazla çalışmaya tabi

tutuldukları için normalden fazla aşınan ve yıpranan bazı varlıklar için mükelleflerin başvurusu üzerine Maliye Bakanlığınca belirlenen amortisman oranıyla yok edilebilme imkanı tanınmıştır. Fakat Bakanlığa yapılan başvurular genellikle aynı yıl içerisinde sonuçlandırılmamaktadır.

Bu prosedürlerin tamamlanması sırasında belli bir zaman da geçtiğinden, ilgili yılda geriye dönük olarak düzeltme beyannamesi vererek dönem kayıtlarının düzeltilmesi gerekmekte, bu durum bazen iktisadi kıymetlerin normal amortisman süresinin de bitmiş olması sebebiyle ihtiyaca cevap vermemesine ya da düzeltme kayıtlarından sonra fazla ödenen verginin geri alınmasını gerektiren iade işlemleri gibi süreçlere neden olmaktadır.

Mükellef hakları düşünülerek getirilmiş böyle bir uygulamanın faydalı olabilmesi için bürokratik süreçlerin hızlandırılması adına yerel idarelerin söz konusu durumu tespit etmesi neticesinde yeminli mali müşavir tarafından raporlanarak ilgili yıl beyanlarına yansıtılıp, gerekli görülmesi halinde incelemeye sevk edilmesi düşünülebilir.

3.11. ÜZERİNE BİNA İNŞAA EDİLEN ARSALARDA AMORTİSMAN SORUNU

VUK 314. madde gereğince boş arazi ve arsalar amortismanına tabi tutulmazken, üzerinde bina, inşaat ve tesisat bulunan arsalar amortismanına tabi tutulabilmektedir. Arsa üzerine inşa edilen binanın maliyetine arsanın bedeli de ilave edildiğinden VUK'un 270'inci maddesine binaen arsa maliyetiyle beraber amortisman uygulanacaktır.

Ancak söz konusu bina arsanın tamamını işgal etmeyecek şekilde inşa edilmişse arsa maliyetinin ne kadarlık kısmının bina maliyetine dahil edileceği bir sorun oluşturabilir. Örneğin 10.000 m²lik bir arazinin yarı bölümüne bina inşa edilip ve geri kalan 5.000 m² arsa bütün halinde boş kalabilir. Böyle bir durumda geri kalan

söz konusu arsa, binanın kullanımıyla ilgili bir özellik veya gereklilik arz etmiyorsa amortisman uygulamasında bina maliyetine dahil edilmesine gerek yoktur.

Arsa veya arazi üzerine inşa ve tesis edilen binalar, yollar, tesisler, arsa/arazinin mütemmim cüzü oldukları ve tek başlarına mülkiyet konusu olamayacaklarından dolayı üzerine tesis edilen arsa/arazi ile birlikte amortisman tabi tutulurlar.

3.12. KAMUDAN OLAN ALACAKLARDA ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI AYRILAMAMASI SORUNU

Daha önce de belirtmiş olduğumuz gibi mükelleflerin kamu kurum ve kuruluşlarından olan alacakları söz konusu olduğunda, Vergi İdaresi bu alacaklar için karşılık ayırlamayacağı yönündeki görüşü benimsemiştir. Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu da alacağın kamu ya da özel işletmeden kaynaklı olup olmadığının şüpheli ticari alacak karşılığı ayırmak için bir önemi bulunmadığına vurgu yapmıştır.

Her ne kadar kamu kurum ve kuruluşlarından olan ticari alacakların ödenmemesi gibi bir durum tam anlamıyla söz konusu olmasa da bu alacakların ödenmesine kadar geçen zaman faktörünün, birçok mükellefi ticari anlamda zor durumda bırakacak sonuçlara sebep olduğu uygulamada karşılaşılan bir sorundur. Güvenilir bulması sebebiyle kamu kurum ve kuruluşlarıyla iş yapan mükellefler hakediş ödemeleri başta olmak üzere pek çok ödemelerini zamanında alamadığından ve uzun vadeler geçtikten sonra tahsil imkanı bulduğundan ticari faaliyetlerini devam ettirebilmek adına kredi kuruluşları aracılığıyla nakit ihtiyaçlarını karşılama yoluna gitmekte ve ödemelerde yaşanan sürekli gecikmeler mükellefleri, borçlanma maliyetleri sebebiyle ticari faaliyetlerini sonlandırmaya kadar götürebilmektedir. Bu sebeple de mükelleflerin ticari alacaklarının tamamına, kamu ya da özel sektör ayırımına gidilmeksizin karşılık ayırabilme hakkının mükelleflere verilmesi gerektiği görülmektedir.

3.13. ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAĞIN TAHSİLİNDE YAŞANAN SORUNLAR

Alacaklarını vadesi geldiği halde tahsil edemeyen mükellefler, söz konusu alacağın tahsili için dava yoluna gitmektedirler. Bu davanın sonucunda eğer borçludan bir miktar alacak tahsil edilirse, bazen mükelleflerin avukatları tahsil ettikleri bedeller üzerinden kendi vekalet ve harcamalarını düşüp kalan tutarı şirkete teslim etmektedirler. Bu durum da dosyanın tahsilinde yeni sorunlara neden olmaktadır.

Mükellefin 10.000 TL tutarında alacağı varsa 5.000 TL tahsili halinde bu tutarın içinden avukat kendi ücretini ve yapmış olduğu dava masraflarını düşerek mükellefe 4.000 TL vermesi durumunda fazladan 1.000 TL tutarında şüpheli alacak mükellefin defter kayıtlarında gözükmeye devam edecektir. Oysa avukat tahsil ettiği 5.000 TL'yi şirkete vermeli ve ayrıca şirkete 1.000 TL serbest meslek makbuzu düzenleyerek vekalet ücretini tahsil etmelidir. Böylelikle mükellefin hesapları daha doğru, açık ve net bir şekilde anlaşılabilir.

3.14. BOŞ ARAZİ VE ARSALAR ÜZERİNE YAPILAN TARIM TESİSLERİNDE AMORTİSMAN BAŞLANGIÇ DÖNEMİ TESPİTİ

VUK'un 314'üncü maddesi; Boş arazi ve arsalar amortismanına tabi değildir. Ancak:

1. Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri;
 2. İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar;
- Amortismanına tabi tutulur.

Boş arsa ve arazilerin tabi afetler dışında yıpranma, aşınma ve değer kaybına uğraması söz konusu olmadığından bunlara amortisman ayrılmamaktadır. Ancak, bunların üzerinde meyvelik, fındıklık, dutluk, zeytinlik ve güllükler, incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesislerinin bulunması halinde amortismanına tabi olacaktır. Arazi bedeli tesis maliyet bedeline ilave edilerek aktifleştirilecektir.

Belirtilen tarım tesislerinin ne zaman amortismanına tabi tutulacağına dair Maliye Bakanlığı'nın genel tebliğlerinde açık bir hüküm yoktur. Ancak, yürürlükten kaldırılan Maliye Bakanlığı ve Tarım Bakanlığı tarafından müştereken belirlenmiş, 59 ve 71 sıra no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile ağaçların mahsul verme yılları belirlenmiştir. Amortisman ayrılabilmesi için aktive alındığı yıldan itibaren mi yoksa ağaçlar meyve verdikleri yıldan itibaren mi amortisman hesaplamaları yapılacak konusu bir sorun oluşturmaktadır.

Amortisman, iktisadi kıymetin aşınma, yıpranma payıdır. Ağaçlar meyve verinceye kadar geçen yıllar bir gelişme devresi olduğundan yıpranması söz konusu değildir. Ancak meyve verdiği yıldan itibaren yıpranması ve yaşlanması başlayacaktır. Bu nedenle de ağaçlar meyve verme yaşına gelindiğinde amortisman payı ayrılması daha uygun olur.

3.15. TAŞINMAZIN PARÇASI OLAN SABİT KIYMETLER

Gelir İdaresi Başkanlığının 21 Şubat 2012 tarihli bir özelgesinde, binaların maliyet bedeline, inşaat projesinde yer alan ve binaların inşası sırasında yapılan kalorifer ve asansör tesisatı, yürüyen merdiven ve benzeri iktisadi kıymetlerin harcamalarının da dahil olduğu, bu kıymetlerin bina ile birlikte ve binanın yararlı ömrüne göre amortismanına tabi olacağı belirtilmiştir.

Özelgeye göre bu durumda 40 yıllık bir binanın asansörü dört defa yenilenmişse, 40. yıldan sonra ayrılan amortismanın bir kısmı, 40 yıl önce yapılan ve otuz yıl önce işlevini tamamlamış asansörün maliyetine ilişkindir. Bu durum ise muhasebe kayıtlarının gerçeği göstermesine engel olacak sonuçlara sebebiyet verir. 333 no.lu VUK Genel Tebliği'ne göre asansörlerin amortisman oranı %10 olarak belirlenmiştir. Bu nedenle de faydalı ömrü Maliye Bakanlığınca ayrı olarak tespit edilmiş iktisadi kıymetlere amortisman ayırırken taşınmazın parçası olsalar dahi ayrı olarak amortisman hesaplanması muhasebenin temel ilkelerine de uygun olacaktır.

3.16. BİNEK OTOMOBİLLERE KIST AMORTİSMAN AYRILMASI

Vergi Usul Kanununda mükellefler tarafından alınan binek otomobillerin değerleri üzerinden, aracın aktife girdiği tarihe göre kısıtlı amortisman ayrılabilmesi esası getirilerek mükelleflerin yılın son ayında işletmeye kendileri tarafından kullanılmak üzere alınan binek otomobilleri ile ilgili olarak bir yıllık amortismanın ayrılarak bunun gider yazılmasının önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Ancak binek otomobillerdeki amortismanın ayrılmasına bu uygulama getirilirken, otobüs, kamyon ve tır gibi ağır taşıt araçlarındaki uygulama aynı şekilde olmadığından arada büyük bir uygulama farkı ortaya çıkmıştır. Bu şekilde kanundan kaçınma yolunun kapatılması için kıst amortisman sisteminin binek otomobiller ile sınırlı kalmaması diğer amortismanlara tabi sabit kıymetlerde de kıst amortisman uygulamasına geçilmesi gerekmektedir. Kıst amortisman uygulaması dönemsellik ilkesi gereğince de aktife kayıtlı tüm amortismanlara tabi iktisadi kıymetleri kapsamalıdır.

3.17. BİNEK OTOMOBİLLERE AZALAN BAKİYELER USULÜNDE KIST AMORTİSMAN AYIRIRKEN KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Binek otomobillerin aktife alındığı ilk yıl amortismanları VUK madde 320 gereği kıst olarak ayrılmaktadır. Kıst amortisman uygulaması, binek otomobillerin aktife girdikleri yılın aktife girdikleri aya kadar geçen süresine isabet eden amortisman tutarının, amortisman süresinin son yılına ertelenmesi olup amacı işletmenin faaliyetini sürdürmesi için mecburi olmayan binek otomobillerinin son aylarda satın alınarak tam yıl için amortisman ayrılmak suretiyle vergi matrahının ayarlanmasını engellemektir.

Azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayrılması durumunda, net değeri belirlerken ilk yıl ayrılmayan kıst amortismanın nasıl dikkate alınması gerektiği konusunda iki farklı görüş bulunmaktadır. Bunlardan ilk görüş ara yıllarda azalan bakiyeler usulüne göre ayrılacak amortisman tutarını hesaplarken kıst amortisman ayrılması sebebiyle ayrılmayan amortisman tutarının ayrılmış gibi dikkate alınması,

ikinci görüş ise net değer hesaplamasında sadece ilk yıl için ayrılan kıst dönem amortisman tutarının dikkate alınmasıdır.

Eğer ikinci görüşe göre amortisman ayrılırsa, son yıl aktif-pasif arasındaki fark kıst amortisman tutarından da düşük olabilmektedir. Bu da kanuna aykırıdır. Çünkü; VUK'un 320. maddesinde; “.... binek otomobillerin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesrinin tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılacağı, amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edileceği” açık bir şekilde belirtilmektedir. Bu sebeple birinci görüşün esas alınmasının kanuna uygun olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

SONUÇ

Amortisman konusu vergi mevzuatımızda geniş bir yer tutmakta olup, bünyesinde barındırdığı farklı yöntemler ve özellik arz eden hususlar nedeniyle önemli bir vergi planlama müessesesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda "amortisman", konusunu oluşturan iktisadi kıymetlerin değerlendirme hükümlerine göre belirlenen değerlerinin, kullanılabilecekleri sürede yok edilmesi olarak tanımlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 313-321. maddeleri arasında mevcutlarda amortisman konusuna ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Kanun amortismanla konu iktisadi kıymetleri tüm duran varlıkları kapsayacak şekilde geniş tutmuştur. Bu varlıklar; gayrimenkuller, gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar, gayri maddi haklar, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmleridir.

Vergi Usul Kanunu'nun 322, 323 ve 324. maddelerinde ise tahsili şüpheli veya imkansız hale gelen alacakların vergi matrahından düşülmesini sağlamak adına alacaklarda amortisman müessesesi düzenlenmiştir.

Vergi matrahının tespitinde önemli bir yer tutan amortisman uygulaması ile ilgili mükelleflerin özellikle dikkat etmesi gereken hususlar tezimizde kanun hükümleri, kanun gerekçeleri, tebliğler, özelgeler ile Danıştay kararları ve Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu kararları çerçevesinde ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

Tezimizin üçüncü bölümünde ise amortismanlara ilişkin olarak mükelleflerin tereddüt yaşadığı, idare ile Danıştayın farklı görüşlerde olduğu, bürokratik süreçler nedeniyle mükellefin yararına getirilen düzenlemelerin işlevsizliğine neden olan bazı durumlara çözüm önerileri getirilmeye çalışılmıştır.

Tezimiz bu konuda daha önce yapılmış çalışmalardan, uygulamaya yönelik temaları ve özelgelerle bu hususların desteklenmesi yönüyle farklılık arz etmektedir. Yapmış olduğumuz incelemelerde de mükelleflerin amortisman müessesesini kendi çıkarları doğrultusunda sürekli olarak çalıştırdığı ve bilerek yahut bilmeyerek yanlış uygulamalarda bulunduğu tespit edilmektedir. En sık yapılan hataların ise amortisman oranlarının tespit edilmesi, azalan bakiyeler usulünde amortisman hesaplanması, amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekirken doğrudan gider yazılması konularında olduğu görülmektedir.

Amortisman müessesesinde yanlış uygulamaların olmasının temelinde ise kanun koyucunun bu konudaki iradesini açık ve net şekilde ortaya koyacak düzenlemelere yer vermemiş olması yatmaktadır. Ülkemizde mükelleflerin vergi bilinci ve vergi ahlakı konusundaki eksikliklerinin olduğu aşikardır. Vergi bilincinin ve vergi ahlakının düşük olduğu toplumlarda ise mükelleflerin vergiden kaçmaya ya da kaçınmaya çalıştığı görülmektedir. Böylelikle karmaşık düzenlemelerin olduğu amortisman uygulaması mükelleflerin vergiden kaçınmalarına müsait bir zemin ortaya çıkarmakta ve bu durum, tüm kanun boşluklarında olduğu gibi mükellefler tarafından kendi çıkarları doğrultusunda suistimal edilmeye açık bir kapı oluşturmaktadır. Bu nedenle daha önce de değindiğimiz gibi söz konusu hususlara ilişkin 1 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde yapıldığı gibi amortismanla ilişkin özellikli hususların tek bir tebliğde toplanması ya da ilgili kanun maddelerinin daha açık hale getirilmesi bu sorunu ortadan kaldıracaktır. Ayrıca Maliye İdaresi tarafından toplumda vergi bilinci ve vergi ahlakı oluşumuna katkıda bulunabilecek çalışmaların yapılması gerekmektedir.

Bununla birlikte amortisman müessesesinin, bir iktisadi kıymetin değerinin faydalı ömrü süresince giderleştirilme hakkını mükelleflere vermesi nedeniyle, uygulamada adaletin sağlanması ve tek düzen oluşturma adına vergi idaresi tarafından koyulan katı kuralların uluslararası mevzuata da uyumlaştırılması için bir nebze olsun esnekleştirilmesi hazine zararına bir durum ortaya çıkarmayacaktır. Çünkü ister vergi idaresinin belirlediği süre zarfında olsun isterse de mükelleflerin kendi yararına tercih ettiği süre zarfında olsun o iktisadi kıymetin değerini gider kaydetme hakkı mükellefe

tanınmıştır. Amortisman konusuna giren iktisadi kıymetin amortisman oranlarını, süresini, yöntemini mükelleflerin tercihiine bırakarak gerçekleştirilecek bir esneklik hem mükellefin vergiye gönüllü uyumuna, hem de uluslararası mevzuata uyuma katkıda bulunacaktır. Üstelik son dönemde Maliye idaresinin mükellef odaklı çalışmaları olduğu da göz önünde bulundurulduğunda, mükellefe amortisman ayırma konusunda tercihlerine bağlı olarak esneklik tanınması bu politikayla da aynı doğrultuda yer alacaktır.

Tezimizde genel itibariyle yasal düzenlemeler çerçevesinde mevcut durumun kuralları ortaya konarak, bu kuralların sebep olduğu sorunlar ve çözüm önerileri üzerinde bulunulmuştur. Bununla birlikte ülkemiz vergi mevzuatında amortisman müessesesinin bir vergi teşvik aracı olarak kullanılmaması da ayrı bir eksikliktir. Devletin sosyal, ekonomik, kültürel ya da çevresel politikalara yönelik olarak almış olduğu kararları desteklemek ve teşvik etmek adına vergi politikalarından yararlandığı bilinen bir gerçektir. Amortisman müessesesinin de bu politikanın bir parçası olduğu düşünüldüğünde; son yıllarda bir ekonomi politikası olarak kayıtdışı hasılat ile mücadeleyi desteklemek adına yeni nesil ödeme kaydedici cihazların maliyetinin doğrudan gider yazılması ile çevre politikası olarak Gelir Vergisi Kanununun 40/7. maddesine ilave edilen ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamaların amortisman ayrılmadan yapıldığı yılda doğrudan gider yazılabilmesi gibi bu müessesenin teşvik aracı olarak kullanılmasına yönelik örneklerle çok fazla rastlanmamaktadır.

Sonuç olarak bir vergi planlama aracı olan amortisman müessesesi ülkemizdeki mevcut düzenlemeler çerçevesinde yukarıda belirtilen sebeplerden ötürü yeterince aktif olarak kullanılamamakta ya da kullanımı sırasında sıklıkla hataya düşülmesine sebebiyet vermektedir. Bu konuda mevzuatla ilgili düzenlemeler konusunda Maliye İdaresi, uygulamadaki hataların aşılması konusunda ise mükellefin idareye karşı muhatabı ve aynı zamanda danışmanı olan meslek mensuplarının üzerine düşen görevleri yerine getirmesiyle sorunlar çözüme kavuşacaktır.

KAYNAKÇA

Akarca, Akif ve Mehmet Şafak. “Özel Hesap Dönemine Geçiş ve Özellikli Konular”, **Verginin Gündemi**, (07.05.2015), <https://www.dunya.com/kose-yazisi/ozel-hesap-donemine-gecis-ve-ozellikli-konular/23872>, (15.11.2017)

Aksoyoğlu, Volkan. “Kullanılmış (İkinci El) Amortisman Tabi İktisadi Kıymet Satın Alınması Halinde Bu Kıymetler İçin Amortisman Ayrılabilir Mi?”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 62, Şubat 2009, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2009-subat-sayi-62_mdergi_8867a-00_/kullanilmis-atiklerde-amortisman.html?query=amortisman, (23.02.2017)

Akyol, Mehmet Emin ve Muzaffer Küçük. **Vergi ve Muhasebe Uygulamaları**, Yaklaşım Yayıncılık, Cilt:1, 2013, s.313.

Anaforoğlu, Pınar. **Ülkemiz Amortisman Uygulamasındaki Gelişmeler**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2015, s.17.

Azak, Selçuk Turgay. “Reklam Panolarında Amortisman Uygulaması”, (12.05.2016), <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/selcukturgayazak/002/>, (16.04.2017)

Bayazıtlı, Ercan. **Genel Muhasebe Problemleri**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2015.

Bayraktar, Hande Tortop. “Şüpheli Alacak, Değersiz Alacak ve Vazgeçilen Alacakların Değerlemesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Aralık 2011, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/5658> (20.05.2017)

Beylik, Ali. “Mevcutlarda Amortisman Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 280, Aralık 2004, s.156.

Boztaş, Hakan. “Sanat Eserleri için Amortisman Ayrılabilir mi?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ocak 2009, Sayı: 329, ss. 88-92.

Budak, Tamer ve Metin Saban. “Müzayede Yoluyla Satılan Sanat Eserlerinin Vergilendirilmesi, Değerlemesi ve Amortismanı”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 159, Temmuz-Aralık 2010, ss.177-179.

Ceylan, Mehmet Ali. “Yurt Dışından Olan Ticari Alacakların Dava veya İcra Yoluyla Takibi ve Şüpheli Alacak Karşılığı Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Haziran 2009, Sayı: 334, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4994>, (12.04.2017)

Çelik, Bekir ve Fatih Güven. “Şüpheli Ticari Alacak Müessesesinde Özellik Arz Eden Bazı Hususlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 381, Mayıs 2013, ss.61-74.

Çiçek, Suat. “Maliyet Bedelinin Tespiti Çerçevesinde Amortisman Uygulaması, Özellik Arz Eden Hususlar ve Örnek Uygulamalar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 338, Ekim 2009, s. 149.

Çolak, Hülya Yavuzcan. “Finansal Kiralama Konusu İktisadi Kıymetlerde Amortisman Süresi Ve Sözleşmeden Doğan Ve İlk Yıla İsbet Eden Faiz Ve Kur Farklarının Aktifleştirilmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 130, Ekim 2014, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2014-ekim-sayi-130_mdergi_8799a-00_/finansal-kiralama-konusu-mallarda-amortisman.html?query=amortisman (21.03.2017)

Değer, Arzu Akçura. Amortisman Uygulaması, (02.04.2008), <http://www.verginet.net/dtt/1/amortisman-ayirma-yontemleri.aspx>, (15.05.2017)

Demir, Alper Cihad. “Amortisman Uygulamasında Dönem Sonu İşlemleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 364, Aralık 2011, s. 167.

Demirci, Azmi. “Arsa ve Arazi Amortismanına Tabi Tutulabilir mi?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 316, Aralık 2007, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4559> (27.04.2017)

Demirci, Azmi. “Vazgeçilen Alacaklar”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:85, Ocak 2011, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2011-ocak-sayi-85_mdergi_8844a-00_/vazgecilen-alacaklar.html?query=amortisman (30.04.2017)

Deran, Ali ve Necdet Sıtkı Yakupçebiöğlu. “Türk Vergi Mevzuatında Amortisman Muhasebesi”, **Mevzuat Dergisi**, Ağustos 2006, Sayı: 104.

Dinçer, Hüseyin. “Mevcutlarda Amortisman Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:400, Aralık 2014, <http://www.reformymm.com.tr/dokumanlar/18062015-amortismanlar-151201.pdf> (15.05.2017)

Doğan, Zeki. “Türkiye Muhasebe Standartları, Sermaye Piyasası Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Açısından Amortisman Muhasebesi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Nisan 2004, ss. 1-14.

Durak, Gündoğan. “Fevkalade Amortisman Uygulaması Ve Bakiye Değerin İtfası”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 11, Kasım 2007, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2007-kasim-sayi-47_mdergi_8882a-00_/fevkalade-amortisman-uygulamasi.html?query=amortisman (23.02.2017)

Gök, Onur. **Kurumlar Vergisi Revizyonu Açıklama ve Örneklerle**, Seçkin Yayıncılık, 2017, ss. 144-145.

İçten İnce, Neslihan. “Vergi Usul Kanunu Uygulamasında Değersiz, Şüpheli ve Vazgeçilen Alacak Kavramı”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:158, Şubat 2017, <https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat->

dergisi_mdergi_/2017-subat-sayi-158_mdergi_8771a-00_/vuk-uygulamasinda-degersiz-supheli-ve-vazgecilen-alacaklar.html (17.05.2017)

İnelli, Ender. “Mal ve Hizmet İhracından Doğan Alacaklarda Şüpheli Alacak Karşılığı Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 374, Ekim 2012, s. 149.

J. Liapis, Konstantinos ve Dimitrios D.Kantianis. “Depreciation Methods and Life-Cycle Costing Methodology”, **Procedia Economics and Finance**, 2015, s. 314-324.

Kavas, Yusuf Bahadır. **Üretim Yöntemine Göre Amortisman Uygulamasının Yeni Vergi Usul Kanunu Yazım Çalışmalarındaki Uygulanabilirliği**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013, s.3.

Meriç, İlyas. “Fevkalade Amortisman”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 124, Nisan 2014, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2014-nisan-sayi-124_mdergi_8805a-00_/fevkalade-amortisman.html?query=amortisman (17.02.2017)

Metin, Şule. **Türk Vergi Sisteminde Amortismanlar**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, ss.132-133.

Organ, İbrahim ve Fatih Pekşen. “İflas ve İflasın Ertelenmesi Halinde Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılıp Ayrılamayacağı?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 212, Ağustos 2008, s.250.

Orhun, Osman Necdet. “Vergisel Yönden Sinema, Tv Ve İnternet Filmleri”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Mayıs 2008, Sayı: 5, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2008-mayis-sayi-53_mdergi_8876a-00_/vergisel-yonden-sinema-tv-ve-int.-filmleri.html?query=amortisman, (15.05.2017)

Öğredik, Güray. “Boş Arsa Ve Arazilerin Maliyet Bedellerinden, Üzerlerine İnşa Edilen Gayrimenkullere Pay Verilmesi Suretiyle Amortisman Dahil Edilmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 2, Şubat 2008, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2008-subat-sayi-50_mdergi_8879a-00_/bos-arsa-ve-arazilerde-amortisman.html?query=amortisman, (23.02.2017)

Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Aralık 2010, s. 793.

Özdemir, Emre. **Maddi Duran Varlıkların Vergi Kanunları Ve Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (Tms/Tfrs) Göre Karşılaştırılması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2015, s.27.

Özkan, Azzem. “Mülkiyeti Muhafaza Sözleşmesiyle Yapılan Satışlar ve Muhasebe Uygulamaları Üzerine Etkileri”, **G.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi**, Mart 2003, ss. 97-98.

Özkan, Ömer Faruk. “Verilen Avansların Şüpheli Alacak Müessesesi Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Haziran 2011, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/5573> (30.05.2017)

Özoymak, Özen. “Kıst Amortisman ve Vergi Adaleti”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Aralık 2011, Sayı: 96, www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2011-aralik-sayi-96_mdergi_8833a-00_/kist-amortisman-ve-vergi-adaleti.html?query=amortisman, (25.05.2017)

Öztürk, Belgin. **Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Ayrılmasının VUK ve TMS Uygulamaları Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013, s.33.

Sarıg l, Suat. **Vergisel Yönleriyle Genel Muhasebe**, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, Ocak 2017, s. 164.

Sevilengül, Orhan. **Genel Muhasebe**, Ankara, Gazi Kitapevi, 2005.

 eker, Sakıp. “Gelir ve Kurumlar Vergisi Yönünden  zel Maliyet Bedeli”, <http://www.kanitymm.com.tr/makale/1994-01%20YAKLASIM%20-%20GELIR%20VE%20KURUMLAR%20VERGISI%20YONUNDEN%20OZEL%20MALIYET%20BEDELI.pdf>, (15.03.2017)

 ensoy, Havva. **Tarımsal Faaliyetler Standardı Ve Vergi Usul Kanununa Göre Büyükbaş Hayvan   letmelerinde Amortisman Hesaplaması Ve Karşılaştırılması**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2014, ss. 43-44.

Ta tan, Hakan. “Türkiye Muhasebe Standartları(Tms) Ve Vergi Usul Kanununa Göre Büyükbaş Canlı Varlıklar   in Amortisman Ayrılmasının Kar ıla tırmalı  ncelenmesi”, **KS  Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 1, Nisan 2014, ss.175-184.

Topaloğlu, Musa. ” Vergi Kanunları ve Muhasebe Standartları Uyarınca Amortisman Uygulamasında Dönem Sonu   lemleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 376, Aralık 2012, s.75.

Tuğay, Osman. “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının TMS 16 ve Vergi Mevzuatı Açısından  ncelenmesi”, **Çukurova  niversitesi   BF Dergisi**, Cilt:17, Sayı:2, Aralık 2013, ss.167-187.

Tunçez, Hacı Arif. “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları-41  er evesinde Canlı Varlıklara  li kin Amortisman   lemleri ve Karşılaştırılması”, **Uluslararası Hakemli Akademik Sosyal Bilimler Dergisi**, Ekim-Kasım-Aralık 2011, Cilt: 1, Sayı: 2, s.76.

Turut, Şenol. “Yatırım İndirimi Ve Amortisman Açısından İktisadi Ve Teknik Bütünlük Kavramı”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 4, Nisan 2004, https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2004-nisan-sayi-4_mdergi_8925a-00_/iktisadi-teknik-butunluk-kavrami.html?query=amortisman (23.02.2017)

Türkmen, Fisun ve Nadir Gülhan. “Yargı Kararı İncelemesi: Şüpheli Alacaklarda Teminat Kavramının Mahiyeti”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz 2016, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/6900>, (20.09.2017)

Ufuk, Mehmet Tahir. “Fevkalade Amortisman Uygulaması”, **Diyalog Dergisi**, 01.01.2012, <http://www.vergistan.com/fevkalade-amortisman-uygulamasi>, (14.11.2017)

Ulutürk, Neşet Utku. “Değersiz, Vazgeçilen Ve Şüpheli Alacaklar İle Emsal Yargı Kararları Işığında Müteakip Yıllarda Karşılık Ayrılan Şüpheli Alacaklara İlişkin Uygulamalar”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:139, Temmuz 2015, https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2015-temmuz-sayi-139_mdergi_8790a-00_/degersiz-vazgecilen-ve-suphelialacaklar.html?query=amortisman (05.05.2017)

Ürel, Gürol. “Yıllara Sari İnşaat Ve Onarım İşlerinde (Ysioi) Müşterek Genel Giderlerin Ve Amortismanların Dağıtımı”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:86, Şubat 2011, https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2011-subat-sayi-86_mdergi_8843a-00_/yillara-sari-islerde-genel-gider-ve-amortisman.html?query=amortisman (21.03.2017)

Varol, Dilşah. “Yurt Dışı Alacakları İçin Türkiye’de Dava Açılarak Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı Hangi Koşullarda Ayrılabilir?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 430, Haziran 2017, s. 103.

Vergi Müfettişleri Derneği, **Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Usulü Kanunu Rehberi**, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, Ankara, Mart 2016, s. 289.

Yalkın, Yüksel Koç. **Genel Muhasebe İlkeler Uygulamalar**, Tekdüzen Muhasebe Sistemi, 12. Basım, Turhan Kitapevi, Ankara, 2001.

Yücel, A.Tugay. **Genel Muhasebe**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2. Baskı, Eylül 2013.

Yücel, Mehmet. “Fevkalade (Olağanüstü) Amortisman Uygulaması”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 136, Nisan 2015, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2015-nisan-sayi-136_mdergi_8793a-00_/fevkalade-olaganustu-amortisman-uygulamasi.html?query=amortisman (01.03.2017)

Yükçü, Süleyman ve Ezgi Erbilir. “Meyve Bahçesi Oluşturmaya İlişkin Muhasebeleştirme rneği – 1”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Temmuz 2014, Sayı: 127, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2014-temmuz-sayi-127_mdergi_8802a-00_/meyve-bahcesi-muhasebesi--1.html?query=amortisman, (18.02.2017)

Yükçü, Süleyman. **Genel Muhasebe**, Altın Nokta Yayınları, İzmir, 2016.