

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

VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE
AMORTİSMANLAR MÜKELLEFE SAĞLADIĞI HAKLAR
VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Ertürk YILMAZ

Danışman
Prof. Dr. Yusuf KILDİŞ

İZMİR-2018

TEZ ONAY SAYFASI



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Vergi Usul Kanununa Göre Amortismanlar Mükellefe Sağladığı Haklar ve Muhasebeleştirilmesi” 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.

18.01.2018

Ertürk YILMAZ

İmza

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

**Vergi Usul Kanununa Göre Amortismanlar Mükellefe Sağladığı Haklar ve
Muhasebeleştirilmesi**

Ertürk YILMAZ

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Mali Hukuk Programı

213 sayılı Vergi Usul Kanunu beş kısımdan oluşmakta olup, bu beş kısmın üçüncüsünü “değerleme” oluşturmaktadır. Değerleme bölümünün üçüncü kısmı olan Amortismanlar da kendi arasında üç bölümden oluşmaktadır. Bunlar; mevcutlarda amortisman, alacaklarda ve sermayede amortisman ve özel hallerdir. Vergi Usul Kanunu’na göre Mevcutlarda amortisman başlığında; amortismanın konusu, amortisman ayırma yöntemleri, amortisman ayırmada süre gibi temel konular irdelenmektedir. Alacaklarda amortisman ise şüpheli alacak, değersiz alacak ve vazgeçilen alacak olarak üç kısımda irdelenmektedir. Son olarak sermayede amortismanlar da sermayenin itfası, girişim sermayesi fonu, kuruluş ve örgütlenme giderleri, ve özel maliyetler olarak dört bölümde irdelenmektedir. Çalışmamızda mevcutlarda amortisman başlığı altında amortismanlar konusundaki temel bilgilere; alacaklarda amortisman ve sermayenin amortismanı için gerekli olan şartlara, ayrıca kanun hükümleri ve özelgeler doğrultusunda vergi idaresinin konuya bakış açısına yer verilmiştir. Söz konusu amortisman işleminin uygulamasında, işletmenin kurum veya gerçek kişi olması veyahut tutulan defterin türüne göre sağladığı avantajlara yer verilmiş ve yer yer mukayeseli olarak eleştirel bir bakış getirilmiştir. Son olarak özgün muhasebe örnekleriyle mevcutlarda, alacaklarda ve sermayede, ve özel hallerde amortisman uygulamasının muhasebeleştirme işlemlerine, muhasebe uygulama genel tebliğine uygun olarak yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Mevcutlarda Amortisman, Alacaklarda Amortisman, Sermayede Amortisman, Amortismanların Muhasebeleştirilmesi

ABSTRACT

MASTER THESIS

Depreciations According To Tax Procedure Law Rights It Provides To Taxpayers, And Accounting

Ertürk YILMAZ

Dokuz Eylül University

Social Sciences Institute

Department of Finance

Financial Law Program

Tax procedure law, numbered 213, consists of 5 parts, and the third one of these parts is about valuation. Depreciations, which are the third part of the Valuation section consist of three parts within themselves; and are divided as depreciation in assets, depreciation in receivables and capital, and specific cases. Under the title of Depreciation in Assets According to Tax Procedure Law; fundamental topics such as the depreciation topic, depreciation methods, and depreciation time are examined. Depreciation of receivables are examined in three parts as doubtful debts, worthless debts, and abdicated debts. Finally, depreciations in capital are examined in four sections as reimbursement of capital, venture capital fund, foundation and organization expenditures, and specific costs. In our study, under the topic of depreciation of assets, fundamental information about depreciation, the conditions, which are necessary for depreciation of receivables and depreciation of capital, also viewpoint of tax office to the issue in the direction of provisions of law and rulings are given place. In application of depreciation procedure concerned, in case of business being an institute and/or real persons or according to the sort of book kept, the advantages provided are given place and, sometimes, a comparative viewpoint is introduced. Finally, with original examples of accounting, recognition processes related to application of receivable and depreciation in capital, and in special cases are given place in accordance with general communiqué on accounting system application.

**Keywords: Depreciation in Assets, Depreciation in Receivables,
Depreciation in Capital, Recognition of Depreciations**

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ.....	İİİ
ÖZET.....	İV
ABSTRACT.....	V
İÇİNDEKİLER	VI
KISALTMALAR	Xİİ
TABLO VE ŞEKİL LİSTESİ	Xİİİ
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM AMORTİSMANLAR HAKKINDA

1.1. KAVRAM OLARAK AMORTİSMAN	2
1.2. AMORTİSMAN AYIRMANIN ŞARTLARI	5
1.2.1. Ekonomik Bir Değere Sahip Olmak	6
1.2.2. İşletme Envanterine Kayıtlı Olmak.....	6
1.2.3. İşletmede Kullanılmış Olmak	8
1.2.4. Kullanıma Hazır Halde Bulunmak.....	9
1.2.5. Kullanım Süresi Bir Yılı Aşmak	10
1.2.6. Yıpranmaya, Aşınmaya veya Kıymetten Düşmeye Maruz Kalmak	10
1.2.7. Gayrimenkul veya Gayrimenkul Niteliğinde Olmak	11
1.2.7.1. Gayrimenkuller	11
1.2.7.2. Gayrimenkul Niteliğinde Olanlar.....	11
1.2.7.2.1. Mükemmim Cüz Kavramı	12
1.2.7.2.2. Teferruat Kavramı	12
1.2.7.2.3. Gayrimaddi Haklar.....	13
1.2.8. Değeri Belli Bir Tutarın Üzerinde Olmak.....	13
1.3. AMORTİSMAN AYIRMADA SÜRE	15
1.4. AMORTİSMAN AYIRMA YÖNTEMLERİ	18
1.4.1. NORMAL AMORTİSMAN	18
1.4.2. AZALAN BAKİYELER YÖNTEMİ İLE AMORTİSMAN.....	18
1.4.3. AMORTİSMAN AYIRMA YÖNTEMİNİN SEÇİMİ VE YÖNTEMLER ARASI GEÇİŞ	21

1.4.4. AMORTİSMAN AYIRMA YÖNTEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	23
1.4.4.1. NORMAL AMORTİSMANIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	23
1.4.4.2. AZALAN BAKİYELERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	23
1.4.4.3. AZALAN BAKİYELERDEN NORMAL AMORTİSMANA GEÇİŞİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	24
1.5. AMORTİSMANLARIN KENDİ HESAPLARINDA GÖSTERİLMESİ	24
1.5.1. Bilanço Usulünde Amortisman Kayıtları.....	25
1.5.2. İşletme Hesabında Amortisman Kayıtları.....	25
1.5.3. Serbest Meslek Erbabında Amortisman Kayıtları.....	26
1.5.4. Çiftçi İşletme Defteri Tutan Çiftçilerin Amortisman Kayıtları.....	26
1.6. AMORTİSMANDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR	26
1.6.1. BİNEK OTOMOBİLLERDE AMORTİSMAN	27
1.6.1.1. Binek Otomobillerde Normal Amortisman Yolu İle Kıst Amortisman	27
1.6.1.2. Binek Otomobillerde Azalan Bakiyeler Usulü ile Kıst Amortisman.	28
1.6.2. DEVİR, BÖLÜNME VE HESAP DÖNEMİ DEĞİŞİKLİĞİ DURUMUNDA KIST AMORTİSMAN	32
1.6.3. ARAZİDE AMORTİSMAN.....	32
1.6.4. MADENLERDE AMORTİSMAN.....	33
1.6.5. FEVKALADE AMORTİSMAN	35
1.6.6. AMORTİSMANLARDA ÖZELLİKLİ DURUMLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	37
1.6.6.1. Binek Otomobillerde Amortismanın Muhasebeleştirilmesi	37
1.6.6.2. Arazide Amortismanın Muhasebeleştirilmesi.....	38
1.6.6.3. Madenlerde Amortismanın Muhasebeleştirilmesi	38
1.6.6.4. Fevkalade Amortismanın Muhasebeleştirilmesi	39

İKİNCİ BÖLÜM

ALACAKLARDA VE SERMAYEDE AMORTİSMAN

2.1. VERGİ USUL KANUNUA GÖRE ALACAKLARDA AMORTİSMAN ...	40
2.1.1. ŞÜPHELİ ALACAKLAR.....	40
2.1.1.1. Şüpheli Alacağın Şartları	41
2.1.1.1.1. Şüpheli Alacak Ticari veya Zirai Kazancın Elde Edilmesine İlişkin Olmalıdır	41

2.1.1.1.2. Şüpheli Alacak İçin Dava açılmalı veya İcra Makamlarına Başvurulmalıdır.....	43
2.1.1.1.3. Alacak, Yapılan Protestoya veya En Az İki Defa İstenmesine Rağmen Ödenmemelidir	45
2.1.1.1.4. Alacak Tutarı, Yapılacak Masraflardan Küçük Olmalıdır	45
2.1.1.1.5. Bilanço Hesabına Göre Defter Tutulmalıdır	46
2.1.1.1.6. Alacağın Karşılığında Teminat Verilmemiş Olmalıdır.....	47
2.1.1.2. Şüpheli Alacakta Özellikli Durumlar	47
2.1.1.3. Alacaklar Ne Zaman Şüpheli Alacak Kapsamında Değerlendirilmeli	50
2.1.1.4. Şüpheli Alacaklarda Muhasebe Uygulamaları.....	52
2.1.1.4.1. TL Cinsinden Şüpheli Alacaklarda Muhasebe Uygulaması	52
2.1.1.4.2. Döviz Cinsinden Şüpheli Alacaklarda Muhasebe Uygulaması	54
2.1.1.4.2.1. Lehte Oluşacak Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi	54
2.1.1.4.2.2. Aleyhte Oluşacak Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi	54
2.1.2. DEĞERSİZ ALACAKLAR.....	55
2.1.2.1. TAHSİLİNE İMKAN KALMAYAN ALACAK TABİRİ	55
2.1.2.2. TASARRUF DEĞERİ VE MUKAYYET DEĞERİ TABİRLERİ ...	56
2.1.2.3. KAZAI HÜKÜM VE KANAAT VERİCİ VESİKA TABİRLERİ ...	56
2.1.2.3.1. Kazai Hüküm veya Kanaat Verici Vesika Olarak Tanımlanan Belgeler	57
2.1.2.3.2. Kazai Hüküm veya Kanaat Verici Vesika Sayılmayan Belgeler ...	58
2.1.2.3.2.1. Tek Taraflı İrade Beyanları	58
2.1.2.3.2.2. Aciz Vesikaları	59
2.1.2.3.2.3. Semeresizlik Belgesi (Borçlunun Adresinin Saptanamaması)	60
2.1.2.3.2.4. Borcun Yapılandırılması Anlaşmaları	61
2.1.2.4. DEĞERSİZ ALACAK AYIRMANIN ŞARTLARI.....	61
2.1.2.4.1. Kazai bir Hüküm veya Kanaat Verici Vesikaya Göre Tahsiline İmkan Kalmamış Olması.....	61
2.1.2.4.2. Değersiz Alacak Ayırma İşlemi Yalnızca Ticari veya Zirai Kazanç Elde Eden İşletmelerde Mümkündür	61
2.1.2.4.3. Değersiz Alacak İşletmenin İş ve İşlemleri İle İlgili Olmalıdır	62
2.1.2.4.4. Değersiz Alacağa Konu Edilecek Alacak, Dönem Karını Etkiler Nitelikte Olmalıdır	62
2.1.2.4.5. Bilanço veya İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutulması Gerekmemektedir.....	63
2.1.2.4.6. Alacağın Kefalet veya Teminata Bağlanmamış Olması Gerekmemektedir.....	64
2.1.2.4.7. Alacağın Değersiz Hale Geldiği Dönemde Karşılık Ayrılmalıdır .	64
2.1.2.4.8. Alacağın Muhasebe Kayıtlarında Gösterilen Tutarı Kadar Karşılık Ayrılmalıdır	64
2.1.2.5. DEĞERSİZ ALACAKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	64

2.1.3. VAZGEÇİLEN ALACAKLAR.....	65
2.1.3.1. VAZGEÇİLEN ALACAK AYIRMANIN ŞARTLARI.....	66
2.1.3.1.1. Konkordato veya Sulh yapıldığını Gösteren Bir Anlaşma Olmalı.	66
2.1.3.1.2. Bilanço Hesabına Göre Defter Tutulmalı	67
2.1.3.1.3. Pasifte Karşılık Ayrılmalı	68
2.1.3.1.4. Üç Yıl İçerisinde Zararla İtfa Edilmeli	68
2.1.3.2. VAZGEÇİLEN ALACAKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ...	69
2.1.3.2.1. Borçlunun Muhasebeleştirme İşlemi.....	69
2.1.3.2.1.1. Zararla İtfa Edebilme Durumu	70
2.1.3.2.1.2. Zararla İtfa Edememe Durumu.....	71
2.1.3.2.2. Alacaklının Muhasebeleştirme İşlemi.....	71
2.2. VERGİ USUL KANUNUA GÖRE SERMAYEDE AMORTİSMAN	72
2.2.1. SERMAYE KAVRAMI	72
2.2.2. SERMAYENİN İTFASI	73
2.2.2.1. Sermayenin İtfasının Şartları.....	74
2.2.2.2. Sermayenin İtfasının Muhasebeleştirilmesi	75
2.2.3. GİRİŞİM SERMAYESİ FONU	76
2.2.3.1. Girişim Sermayesi Fonunun Esasları	77
2.2.3.2. Girişim Sermayesi Fonunun Hesaplanması	79
2.2.3.3. Girişim sermayesi Fonunun Muhasebeleştirilmesi	86
2.2.3.3.1. Girişim Sermayesi Fonu Ayrılması ve Fonun İktisap Kayıtları	87
2.2.3.3.2. Girişim Sermayesi Fonunun Dönem Sonuna Kadar İktisap Edilmemesi Kayıtları	88
2.2.3.3.3. Girişim Sermayesi Fonunun Satış Kayıtları.....	88
2.2.3.3.3.1. Zararlı Satış Kaydı.....	88
2.2.3.3.3.2. Karlı Satış Kaydı	89
2.2.3.3.4. Fonun Amacı Dışında Kullanılması veya Tutarın Fondan Çekilmesi Durumunda Muhasebe Kaydı	90
2.2.3.3.5. Fona Ayrılan Tutarın, Zarar Edilen Dönemde Fondan Çekilmesi veya Amacı Dışında Kullanılması Durumunda Muhasebe Kaydı	90
2.2.4. İLK TESİS VE TAAZZUV GİDERLERİNİN VE PEŞTEMALLIKLARIN İTFASI	91
2.2.4.1. Peştemallık, Mukayyet Değeri ve Kuruluş Ve Örgütlenme Giderleri Kavramları.....	91
2.2.4.2. Muhasebeleştirme işlemleri	96
2.2.4.2.1. Kuruluş ve Örgütlenme Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi	96
2.2.4.2.1.1. Direkt Giderleştirme Durumunda Kayıtlar.....	96
2.2.4.2.1.2. Aktifleştirme Durumunda Kayıtlar	97
2.2.4.2.2. Şerefiyelerin Muhasebeleştirilmesi.....	97

2.2.5. ÖZEL MALİYET BEDELLERİNİN İTFASI	98
2.2.5.1. Özel Maliyet Bedeli Kavramı ve Açıklamalar	98
2.2.5.2. Özel Maliyet Harcamalarının Taşınması Gereken Şartlar	99
2.2.5.3. Özel Maliyet Bedelinde Özellikli Durumlar	100
2.2.5.4. Özel Maliyet Bedelinin Muhasebeleştirilmesi	102
2.2.5.4.1. Kiralama Sürenin Belirli Olması Durumu	102
2.2.5.4.2. Kiralama Süresinin Belli Olmaması Durumu	103
2.2.5.4.3. Kiralanan Eşyanın Tahliye Durumu	103
2.2.5.4.4. Kiralanan Eşyanın Bedelsiz Devir Durumu	103

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE AMORTİSMANLARDA ÖZEL HALLER

3.1. AMORTİSMANA TABİ MALLARIN SATILMASI.....	105
3.1.1. Genel Açıklamalar	105
3.1.2. Muhasebeleştirme İşlemi	107
3.1.3. Esas Faaliyet Konusu Hava ve Deniz Araçlarının İşletilmesi Olmayan İşletmelerin Söz Konusu Taşıtları Satmaları Durumu ve Muhasebeleştirilmesi .	108
3.1.3.1. Amortisman Ayrılması Durumu	109
3.1.3.2. Amortisman Ayrılmaması Durumu.....	111
3.1.4. Amortisman Tabi Malların Elden Çıkarılması ve Muhasebeleştirilmesi	113
3.2. YENİLEME FONU UYGULAMASI	114
3.2.1. NORMAL YENİLEME FONU UYGULAMASININ ŞARTLARI	116
3.2.1.1. Bilanço Hesabına Göre Defter Tutulmalıdır	116
3.2.1.2. Satış Nedeniyle Oluşan Kar Fon Hesabına Alınmalıdır	116
3.2.1.3. Fon Hesabı Bakiyesi Üç Yıl İçinde Kullanılmalıdır	116
3.2.1.4. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetin Yenilenmesi Zaruri Olmalıdır veya İşletmeyi İdare Edenlerce Karar Verilmiş ve Teşebbüse Geçilmiş Olmalıdır	119
3.2.1.5. Yeni Amortisman Tabi İktisadi Kıymet, Eski Amortisman Tabi İktisadi Kıymet ile Aynı Nitelikte Olmalıdır	119
3.2.1.6. Yenileme Fonu Yeni Amortisman Tabi İktisadi Kıymetin Amortisman Giderlerinde Kullanılmalıdır	120
3.2.2. YENİLEME FONUNDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR	120
3.2.3. DOĞAL AFETLER SONUCU ZAYİ OLAN MALLARDA YENİLEME FONU UYGULAMASI.....	122
3.2.4. YENİLEME FONUNUN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	123
3.2.4.1. NORMAL YENİLEME FONUNUN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	123

3.2.4.1.1. Özel Fon Hesabının İlk Yılda İtfa Edilmesi.....	124
3.2.4.1.1.1. Özel Fon Hesabı Bakiyesi ile Yeni Alınan ATİK'in Amortisman Bakiyesinin Eşit Olması Durumu	124
3.2.4.1.1.2. Özel Fon Hesap Bakiyesinin Yeni Alınan ATİK'in Amortismanın Bakiyesinden Düşük Olması Durumu	125
3.2.4.1.2. Özel Fon Hesabının Birden Fazla Yılda İtfa Edilmesi.....	126
3.2.4.1.3. Özel Fon Hesabının Kar Hesabına Devredilmesi (Naklolanması)	127
3.2.4.1.4. İşin Terki, Devri veya Tasfiye Durumunda Yenileme Fonunun Muhasebeleştirilmesi.....	127
3.2.4.2. DOĞAL AFETLER SONUCU ZAYİ OLAN MALLARDA YENİLEME FONUNUN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	127
3.3. AMORTİSMANA TABİ MALLARIN SİGORTA TAZMİNATI.....	129
3.3.1. Muhasebeleştirme İşlemi	132
3.3.1.1. KDV'nin Gider Olarak Kabul Edildiği Durumlarda Muhasebeleştirme İşlemi	132
3.3.1.2. KDV'nin Gider Olarak Kabul Edilmediği Durumlarda Muhasebeleştirme İşlemi	133
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	135
KAYNAKÇA.....	140

KISALTMALAR

AGK	: Adı Geçen Kanun
ATİK	: Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet
BKZ	: Bakınız
DGM	: Defterdarlık Gelir Müdürlüğü
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GSF	: Girişim Sermayesi Fonu
GSYF	: Girişim sermayesi yatırım fonu
GSYO	: Girişim sermayesi yatırım ortaklığı
GV	: Gelir Vergisi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HUMUK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İİBF	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KKEG	: Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
KV	: Kurumlar Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
O.D.	: Olağan Dışı
SBE	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TL	: Türk Lirası
VDB	: Vergi Dairesi Başkanlığı
VTÖG	: Vergiye Tabi Olmayan Gelir
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLO VE ŞEKİL LİSTESİ

Tablo 1: Vergi Usul Kanunu’nun Bölümleri	4
Tablo 2: Vergi Usul Kanunu’na Göre Amortismanlar Tablosu.....	5
Tablo 3: Gayrimaddi Haklar	13
Tablo 4: Yıllar İtibarı ile Amortisman Ayırma Sınırları	14
Tablo 5: Yıllar İtibarı ile Amortisman Sürelerini Belirleyen Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği	16
Tablo 6: Azalan Bakiyelerde Amortisman Ayırma Tablosu.....	20
Tablo 7: Azalan Bakiyeler Yöntemiyle Kıst Amortisman Tablosu -1.....	30
Tablo 8: Azalan Bakiyeler Yöntemiyle Kıst Amortisman Tablosu -2.....	30
Tablo 9: Kıst Amortisman Karşılaştırmalı Tablo.....	31
Tablo 10: Yenileme Fonunda 3 Yıllık Sürenin Hesabına İlişkin Görüşler	118

GİRİŞ

Dünya ekonomisinde küreselleşme ile birlikte kar elde etmek günden güne zorlaşmakta ve rekabet şartları gittikçe ağırlaşmaktadır. Kamu otoriteleri de konjonktüre göre ulusal veya uluslararası bazda ekonominin aktörlerinin işini kolaylaştırmaya yönelik adımlar atmakta, bölgesel veya ulusal alanda teşvikler sağlamak ve yasal düzenlemeler yapmaktadırlar. Amortisman uygulaması da bu uygulamalardan bir tanesidir. Amortisman uygulamasını içeren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (Vergi Usul Kanunu, 01.04.1961) ilk olarak 1961 yılında yayımlanarak yürürlüğe girmiş olmakla birlikte, ihtiyaçlar doğrultusunda sürekli revize edilerek ihtiyaçlara cevap verir hale getirilmeye çalışılmaktadır. Söz konusu kanun beş kısımdan oluşmaktadır. Bu beş kısmın üçüncüsü ise amortismanlardır. Amortismanlar da kendi arasında üç bölümden oluşmakta olup; mevcutlarda amortisman, alacaklarda ve sermayede amortisman ve özel haller olarak sayılabilir.

Vergi inceleme elemanı olarak, mesleğimizin icrası esnasında mükelleflerin vergisel açıdan bazı uygulamaları yanlış veya eksik olarak uyguladıklarına şahit olmaktayız. Bu durumun bir sonucu olarak mükellefler, zamanında eksik veya hatalı olarak tahakkuk ettirdikleri vergileri, inceleme sonucunda cezalı olarak ödemek durumunda kalmaktadırlar. Amortisman müessesinin yanlış icrası da vergi kaybına sebebiyet veren uygulamaların başında gelmektedir. Bu nedenle mükellefler amortisman konusunda sıkıntı yaşamaktadırlar. Amortismanlar, mükelleflerin vergi matrahını da doğrudan etkilediğinden, doğru tespit edilmesi çok önemlidir. Bu yüzden mükelleflere yol göstermek ve onlara katkı sunabilmek adına bu çalışma yapılmış özellikle de çalışmamızda muhasebe kayıtlarına yer verilmeye çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

AMORTİSMANLAR HAKKINDA

1.1. KAVRAM OLARAK AMORTİSMAN

Amortisman kelimesinin birçok tanımı yapılmış olup bunlardan bazılarını aşağıda yer verilmiştir.

Amortisman kelimesi, Fransızca “amortissement” kelimesinden gelmekte olup yıpranma payı anlamındadır (Türkçe Sözlük, www.tdk.gov.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2015).

Vergi Usul Kanunu’nun 313. Maddesinde amortisman, “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 tanımlanmıştır (Vergi Usul Kanunu).

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun indirilecek giderler başlıklı 40. maddesinin (7) numaralı bendinde de, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların, safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hükme bağlanmıştır (Gelir Vergisi Kanunu, 06.01.1961).

Amortisman: Bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu TMS-16, 2005).

Mevcutlar bakımından amortismanın konusu, işletmeye dahil gayrimenkul ve sabit kıymet niteliğindeki maddi kıymetlerle, gayrimaddi kıymetlerin değerlerinde, zamanla meydana gelen kayıpların sonuç hesaplarına intikal ettirilmesidir. (ÖZBALCI, 2010, s. 791)

Muhasebe tekniği açısından amortisman; fiziki ve iktisadi nedenlerle sabit kıymetlerde meydana gelen değer azalışları dolayısıyla işletmelerin karşılaşmış oldukları bir gider unsurunun kayıt ve tespiti işlemidir. Amortisman ayırmanın amacı ise; sermayedeki azalmayı önlemek ve aşınan kıymetin yenilenmesini finanse etmektir (ÇAKIR, 1982, s. 45).

Duran varlıklar gerek fiziki, gerekse ekonomik nedenlerle zamanla değer kaybına uğrarlar. Duran varlıkların birden fazla yıla yayılan ömrüne rağmen, bedellerinin tek bir yılda giderleştirilmesi yukarıda açıklanmaya çalışılan dönemsellik ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Bir varlık için yapılan harcamanın tek dönemde gider yazılması, söz konusu varlık için yapılan harcamanın, varlığın kullanılacağı diğer dönemlerin gelirleri ile karşılaştırılması olanağını ortadan kaldıracaktır. Bu nedenle duran varlıklar dolayısıyla yapılan harcamaların, duran varlığın kullanılacağı öngörülen dönemlere uygun bir dağıtım anahtarı ile dağıtılarak giderleştirilmesi (yani vergi matrahından indirilmesi) dönemsellik ilkesinin gereğidir. Vergi ve muhasebe uygulamalarında bu işlem “amortisman” kavramı ile ifade edilir (ÇELİK & GÜVEN, 2013).

Amortisman genel olarak sabit maddi kıymetlerin tahmini kullanılabilir ömrü üzerinden maliyet veya diğer esaslara göre (matrahtan) indirim olarak tanımlanmaktadır. (ÖZYER, 2014, s. 753)

Bir açıdan, aktif mal varlığının, yıpranma, eskime, çeşitli olağanüstü sebeplerle ortadan kalkma veya kullanılamaz hale gelme durumlarıyla kaybettiği değer o bilanço yılına düşen miktardır. Diğer bir açıdan, yatırım unsuru olan malvarlığının aktife geçirilen maliyet değeri veya işletme içerisinde üretilmeleri durumunda üretim giderleri toplamının belirli dönemlere dağıtılmasıdır. Bu suretle, amortismanla konu edilen varlıkların kullanım süreleri içerisinde itfa edildikleri tutarda kaynak yaratılması imkanı doğmaktadır (TOPAL, 2010).

Genel anlamıyla amortisman ise, işletmelerin envanterine kayıtlı bulunan ve uzun süre kullanımdan dolayı aşınma, yıpranma ve değer kaybına uğrayan duran varlık bedellerinin dönemsellik kavramı çerçevesinde yıllara dağıtılarak yok edilmesi işlemidir (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2016, s. 275).

Amortisman kelimesi genellikle maddi duran varlıklar için kullanılmaktadır. Maddi olmayan duran varlıklar için “itfa payı”; özel tükenmeye tabi varlıklar için ise “tükenme payı” ifadeleri kullanılmaktadır (YILDIRIM, 2014, s. 79).

Yukarıdaki hükümler de dikkate alındığında bize göre amortisman, işletmede birden fazla yıl kullanılan, eskimeye, yıpranmaya ve kıymetten düşmeye maruz kalan ve ekonomik değerleri yıllar itibari ile azalan maddi veya maddi olmayan iktisadi kıymetlerin Maliye Bakanlığınca belirlenen hadler dahilinde peyderpey

giderleştirilmek suretiyle dönem kar veya zararına eklenerek işletme için ekonomik değerinin yok edilmesi şeklinde tanımlanabilir.

Aşağıdaki tabloda da görüleceği üzere Amortismanlar, Vergi Usul Kanunu’nun 3. kitabında yer alan “Değerleme” hükümleri içerisinde yer almaktadır.

Tablo 1: Vergi Usul Kanunu’nun Bölümleri

VERGİ USUL KANUNU				
1. KİTAP	2. KİTAP	3. KİTAP	4. KİTAP	5. KİTAP
VERGİLENDİRME	MÜKELLEFİN ÖDEVLERİ	DEĞERLEME	CEZA HÜKÜMLERİ	VERGİ DAVALARI
		BİRİNCİ KISIM İktisadi Kıymet Değerleri		
		İKİNCİ KISIM Vergi Değerleri		
		ÜÇÜNCÜ KISIM Amortismanlar		

Amortismanlar ile ilgili açıklamalara geçilmeden amortismanları da tablo halinde gösterelim:

Tablo 2: Vergi Usul Kanunu’na Göre Amortismanlar Tablosu

ÜÇÜNCÜ KISIM AMORTİSMANLAR		
BİRİNCİ BÖLÜM <u>Mevcutlarda Amortisman</u>	İKİNCİ BÖLÜM <u>Alacaklarda ve Sermayede</u> <u>Amortisman</u>	ÜÇÜNCÜ BÖLÜM <u>Özel Haller</u>
Md. 313 - Amortisman Mevzuu Md. 314 - Arazide Amortisman Md. 315 - Normal Amortisman Mükerrer Md. 315 - Azalan Bakiyeler Usuliyile Amortisman Md. 316 - Madenlerde Amortisman Md. 317 - Fevkalade Amortisman Md. 318 -Amortisman Nispetlerinin İtibar Tarihi Md. 319 - mülga Md. 320 - Amortisman Uygulama Süresi b) Süre Bakımından Mükerrer Md. 320 - Amortisman Uygulama Süresi c) Amortisman Usulünü Seçme Bakımından Md. 321 -Amortisman Hesapları	Md. 322 - Değersiz Alacaklar Md. 323 - Şüpheli Alacaklar Md. 324 - Vazgeçilen Alacaklar Md. 325 - Sermayenin İtfası Md. 325/A -Girişim sermayesi fonu Md. 326 - İlk Tesis ve Taazzuv Giderlerinin ve Peştemallıkların İtfası Md. 327 - Özel Maliyet Bedellerinin İtfası	Md. 328 - Amortismana Tabi Malların Satılması Md. 330 – Emtia Sigorta Tazminatı

1.2. AMORTİSMAN AYIRMANIN ŞARTLARI

Amortismana ilişkin çalışmamızın 1.1. bölümünde birçok tanımlamalara yer verilmiştir. Vergi Usul Kanunundaki tanıma tekrar dönülecek olursa “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.” (Vergi Usul Kanunu) şeklindedir. Söz konusu tanım incelendiğinde karşımıza aşağıdaki unsurlar çıkacaktır.

Gider ve indirimlerin mükellef açısından en önemli özelliği matrahı azaltan unsurlar olmalarıdır. Hem giderler hem de indirimler nitelik olarak farklılıkları olsa da ortak özellikleri vergi matrahını azaltmalarıdır. Vergi matrahının azalması da otomatik olarak ödenecek vergiyi azaltmaktadır (KILDİŞ, 2010, s. 26). “Hizmet ve

ticaret sektöründe bulunan bir işletme kendi sektörünün ortalamasından daha yüksek bir amortisman ayırıyor veya imalat sektörünün üzerinde bir amortisman beyanında bulunuyorsa bu risk faktörü olarak değerlendirilip incelenmelidir. (KAYA, İLİK, & TÜRKMEN, 2017, s. 25, 26)” Amortismanlar da mükellefin ödeyeceği vergiyi azaltacağından şartlarının ve tutarlarının doğru tespit edilmesi mükellef açısından önemli bir yere sahiptir.

1.2.1. Ekonomik Bir Değere Sahip Olmak

Amortisman müessesesinden bahsedilirken amortisman kelimesiyle neredeyse bütünleşmiş bir deyim vardır. Bu da “amortisman tabi iktisadi kıymet” deyimidir. Amortisman tabi iktisadi kıymet kavramı, üzerinden amortisman ayrılacak olan şeyin ekonomik olarak bir değere sahip olması gerektiğini, yani piyasaya veya pazara sunulduğunda talep edeni olan herhangi bir ekonomik değeri ifade etmektedir.

1.2.2. İşletme Envanterine Kayıtlı Olmak

Envantere kayıtlı olma deyimini Vergi Usul Kanunu’nun 189. maddesinde yer almaktadır (Vergi Usul Kanunu). Söz konusu madde hükmü şöyledir:

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 defteri veya listelerinin kayıtları envanter kaydı hükmündendir.

Söz konusu kanunun 185. Maddesinde envanter defteri “*Envanter defterine işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur ve bu tarihe "Bilanço günü" denir. Envanter defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur.*” şeklinde tanımlanmıştır (Vergi Usul Kanunu Madde: 185).

Envantere dahil olma, Bilanço hesabı kullanan mükellefler için Aktife kayıtlı olmayı; işletme hesabı kullanan mükellefler için ise demirbaş ve amortisman

listelerine dahil edilmiş olma anlamına gelmektedir (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2016, s:277).

Kanun hükümleri incelendiğinde amortismanı tabi olan kıymetlere amortisman ayrılabilmesi için öncelikle envanter defterine kayıtlı olması ve de aktife alınmış olması gerekmektedir. Envanter defterinde kayıtlı olmayan bir iktisadi kıymet için amortisman ayrılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Örneğin işletmede fiilen kullanılmasına rağmen, mülkiyeti işletmeye ait olmayan veya işletme ortaklarına ait (finansal kiralama ile iktisap edilen kıymetler hariç) iktisadi kıymetler için işletme envanterine dahil olmamaları nedeniyle amortisman ayrılması mümkün değildir. Keza satış vaadi sözleşmesi ile üzerinde anlaşmaya varılan aracın işletmede kullanılması durumunda da aktife kayıtlı olmaması nedeniyle amortisman ayrılması söz konusu olmayacaktır (Kahramanmaraş VDB., 20.03.2013).

İktisadi kıymetlere ait amortismanlar, iktisadi kıymetin aktife alındığı yıldan itibaren (bu yıl da dahil) ayrılmaya başlanabilecektir. Yine aktife kayıtlı iktisadi kıymetin elden çıkarıldığı yıl için amortisman ayrılamayacağı tabiidir. “Kural olarak yıl içinde elden çıkarılan iktisadi kıymet üzerinden elden çıkarılma yılında amortisman ayrılmaz (Beyanname Düzenleme Klavuzu, 2016, s. 257).” Bu durumun nedeni de elden çıkarılan iktisadi kıymetin envanter kayıtlarından silinmesidir.

Yine işletme sahibi bilfiil işletme hizmetinde kullandığı binek otomobili için envantere kayıtlı olmaması nedeniyle amortisman ayıramazken, fiilen kullanılan kiralanan bir iktisadi kıymet için de aynı gerekçeyle amortisman ayıramaz. “Buna rağmen, envantere kayıtlı olup da başkasına kiraya verilen iktisadi kıymetler için amortisman ayrılabilir (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2016, s. 278).”

Yılın son geçici vergi dönemi öncesinde aktifte olan fakat sonradan elden çıkarılan iktisadi kıymetler içinse elde bulundurulan, diğer bir ifade ile aktifte oldukları döneme isabet eden kısım için amortisman ayrılması mümkündür. Fakat son geçici vergilendirme döneminde iktisap edilerek aktife kaydedilen iktisadi kıymetler için de (binek otomobiller hariç olmak üzere) tüm iktisap bedeli üzerinden amortisman ayrılabilir.

Aktife kayıtlı olmayan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılamaz kuralının istisnası olarak, aktife kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin, mülkiyeti muhafaza kaydı ile başka bir alıcıya satılması durumunda, mülkiyet her ne kadar satıcıda ve iktisadi

kıymet satıcının aktifinde kayıtlı olsa da, alıcı mala fiilen sahiptir ve borcunu tamamen ödediğinde mülkiyete haiz olacaktır. Aslında burada alıcı malik olma niyetindedir. Sadece iktisadi kıymete ait borç sona ermemiştir. Dolayısıyla mülkiyeti muhafaza kaydı ile yapılan satışlarda iktisadi kıymeti kullanan amortisman ayırabilecektir (YÜCEL, 2014, s. 458; ÖZKAN, 2003, s. 98)

1.2.3. İşletmede Kullanılmış Olmak

Üzerinden amortisman ayrılacak olan iktisadi kıymetin fiilen işletmede kullanılması gerekmektedir. Uygulamada en çok karşılaşılan durumlardan birisi olan işletme envanterine kayıtlı bir aracın ortakların veya personelin özel işlerinde kullanılması durumu söz konusu olduğunda amortisman ayrılamayacaktır.

Konuya ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun (Gelir Vergisi Kanunu, 06.01.1961) *İndirilecek Giderler başlıklı 40. Maddesinin 7. Bendinde “Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar”* denilmek suretiyle amortisman ayırmanın temel şartı ortaya konulmuştur. Vergi Usul Kanunu'nun (Vergi Usul Kanunu) *Amortisman Mevzuu başlıklı 313. Maddesinde “İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ...gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, ..., bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.”* hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu madde hükmü **işletmede kullanılan** şeklinde başlamaktadır. Dolayısıyla kısmen veya tamamen işletme dışında kullanılan bir iktisadi kıymet için amortisman ayrılması mümkün olmayacaktır. Burada işletmede kullanılandan kasıt işletmenin amaçlarına hizmet etmesidir. Örnek vermek gerekirse işletmeye ait bir iş makinesinin başka bir işletmeye kiralanmak suretiyle kullandırılması durumunda, makinenin işletmede fiilen kullanıldığı söylenemez. Fakat kiralama nedeniyle işletmeye gelir getirmesi, kanun hükmünde yer alan “işletmede kullanılan” tabirini karşılamaktadır.

İşletme faaliyetlerinde kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymet için istisnai durumlar da yok değildir. Finansal kiralama işlemleri bu duruma bir örnektir ve finansal kiralama işlemlerinde karşımıza iki durum çıkmaktadır.

Öncelikle finansal kiralama tanımı Vergi Usul Kanunu'nun Finansal kiralama işlemlerinde değerlendirme başlıklı Mükerrer 290. Maddesinin 3. Fıkrasında yapılmıştır (Vergi Usul Kanunu). Buna göre “Finansal Kiralama, kira süresi sonunda mülkiyet

hakkının kiracıya devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir iktisadî kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm riskler ile yararların kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralamalardır.” şeklinde tanımlanmıştır.

Finansal kiralama işlemlerinde öncelikle “Kiracı tarafından bir diğer deyişle iktisadi kıymeti kullanan kişi veya kurum tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadî kıymeti kullanma hakkı” bir hak olarak amortisman tabii tutulabilecektir.

İkinci olarak ise kiralayan tarafından, bir diğer deyişle malik tarafından da amortisman ayrılabilir.

İşletme envanterine kayıtlı iktisadi kıymetlerin iktisap amacı, işletme faaliyetlerinde kullanılmak ve işletmelerin temel amaçlarından olan kar elde etme kriterine hizmet etmektir. Bazı durumlarda envantere kayıtlı iktisadi kıymetlerin bu amaçlar dışında kullanıldığı sürelerin veya kriterlerinin tespiti mümkün olabilmektedir. Böyle durumlarda amaç dışı kullanımlara isabet eden amortismanların gider yazılmayarak amaca hizmet eden kullanımlara isabet eden amortismanların, amortisman gideri olarak giderleştirilmemesi gerektiği kanısındayız. Örneğin, şirket aktifine kayıtlı bir otomobilin hafta sonları personelin kendi işinde kullanılması durumunda, yıllık amortisman tutarından hafta sonuna isabet eden kısım ayrıştırılabilmesine karşın otomobilin tüm amortismanlarının giderleştirilmemesi yerinde olacaktır. Aksi halde kanun lafzına aykırı hareket edilmiş olacaktır.

1.2.4. Kullanıma Hazır Halde Bulunmak

Amortisman tabi iktisadi kıymetler için amortisman ayrılabilmenin şartlarından bir tanesi de, iktisadi kıymetin kullanıma hazır halde bulunması gerektiği konusudur. Burada iktisadi kıymet, kendisinden beklenen fonksiyonu yerine getirebilir hale gelmiş ve ihtiyaç duyulan gereksinimi karşılıyorsa, sayılan diğer şartların da varlığı halinde amortisman ayırma işlemi mümkün olabilecektir.

İşletmeler envanterlerine dahil olan ancak kullanmadıkları (başkalarına ödünç olarak verilen, kiralanan kıymetler örnek olarak verilebilir.) iktisadi kıymetler için amortisman ayrılacaklardır (YILDIRIM, 2014, s. 92, 93).

İşletmede imal edilmek suretiyle kullanılacak olan veyahut dışarıdan iktisap edilerek kullanılacak olan bir iktisadi kıymetin tüm montaj işlemi tamamlanmalıdır. Bize göre test süreci içerisinde de amortisman ayırlamayacaktır. Çünkü test sürecinde henüz iktisadi kıymetin kendisinden beklenen yarar tam olarak sağlanılamamakta veya iktisadi kıymet gerekli fonksiyonlarını tam anlamıyla yerine getirememektedir.

1.2.5. Kullanım Süresi Bir Yılı Aşmak

Amortisman ayırabilmek için gerekli temel şartlardan bir diğeri ise, kullanılacak olan iktisadi kıymetin kullanım ömrünün bir yılı aşması gerektiğidir. Burada kastedilen kullanım ömrünün fiilen bir yılın üzerinde olması değil, bir yıldan daha fazla bir sürede kullanılabilir nitelikte olmasıdır. Dolayısıyla aktive kayıtlı olan iktisadi kıymetler, ilgili yıllarda hiç kullanılmamasalar dahi amortisman ayırmak mümkün olabilecektir. Çünkü her ne kadar iktisadi kıymet kullanılmadığı için yıpranmaya veya aşınmaya maruz kalmasa da yıllar geçtiği için bir eskime ve değerinde azalma söz konusu olacaktır (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2016, s. 279). İktisadi kıymetlerin değerlerinin kaç yıl üzerinden itfa edileceği konusunda da Maliye Bakanlığınca çıkarılan tebliğler belirleme yapmaktadır (Bkz: Tablo 5: Yıllar İtibarı ile Amortisman Sürelerini Belirleyen Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri).

Bir yılı aşmayan kullanım ömrüne sahip olan iktisadi kıymetler değeri ne kadar büyük olursa olsun tabii olarak direkt giderleştirilecektir.

1.2.6. Yıpranmaya, Aşınmaya veya Kıymetten Düşmeye Maruz Kalmak

Amortisman müessesesinin amaçlarından bir tanesi de adından da anlaşılacağı üzere amorti edilebilme özelliğine sahip olmasıdır. Diğer bir ifade ile işletmede kullanılan iktisadi kıymet, işletmede kullanıldıkça, işletmeye kendi değerinden bir şeyler katarak veya kendi değerini aşındırarak değer katmalıdır. Bir iktisadi kıymetin değeri yıllar geçtikçe artıyor ise bu durumda amortisman ayırmak söz konusu olmayacaktır. Örneğin bir arsa, yıllar itibarı ile değer kazanacağından, arsa için amortisman ayrılması mümkün değildir. Bu noktada akıllara binaların da gittikçe değeri artmasına karşın neden amortisman ayrılıyor diye bir soru gelebilir. Bunun sebebi de binaların yıpranma ve aşınmaya maruz kalmalarıdır.

Keza tarihi değere sahip tablo, heykel ve sanat eserlerinde iktisap amacı demirbaş olarak kullanma olsa da aşınma, yıpranma ve kıymetten düşmeye maruz kalmayacaklarından söz konusu değerler için amortisman ayırlamayacağı tabiidir.

Bazen iktisadi kıymetlerde yaşanan değer kaybı demode olma veya teknolojik yenilikler nedeniyle de yaşanabilmektedir.

1.2.7. Gayrimenkul veya Gayrimenkul Niteliğinde Olmak

İktisadi kıymetler üzerinden amortisman ayırabilmenin şartlarından bir tanesi de gayrimenkul veya gayrimenkul niteliğinde olmalarıdır.

1.2.7.1. Gayrimenkuller

Vergi Usul Kanunu'nda gayrimenkule ilişkin bir tanım bulunmamaktadır. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun Taşınmaz Mülkiyetinin Konusu başlıklı 704. Maddesinde taşınmaz mülkiyetine konu olabilecekler şöyle sıralanmıştır (Türk Medeni Kanunu, 08.12.2001):

1. Araziler,
2. Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
3. Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler.

Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklardan kasıt üst ve kaynak hakkıdır. (PALA, 2007, s: viii).

Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümlerin neler olduğu ise 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'nun 1. Maddesinde “*Tamamlanmış bir yapının kat, daire, iş bürosu, dükkan, mağaza, mahzen, depo gibi bölümlerinden ayrı ayrı ve başlı başına kullanılmaya elverişli olanları üzerinde, o gayrimenkulün maliki veya ortak malikleri tarafından, bu Kanun hükümlerine göre, bağımsız mülkiyet hakları kurulabilir*” denilmek suretiyle açıklanmıştır (Kat Mülkiyeti Kanunu, 02.07.1965).

1.2.7.2. Gayrimenkul Niteliğinde Olanlar

Vergi Usul Kanunu'nu Gayrimenkuller başlıklı 269. Maddesinde: “... Bu kanuna göre aşağıdaki yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirilir.

1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ver teferruatı
2. Tesisat ve makineler

3. *Gemiler ve diğer taşıtlar*

4. *Gayrimaddi haklar”*

hükmü yer almaktadır. Bu nedenle yukarıda sayılan kalemler de gayrimenkuller gibi amortismanla tabii tutulacaktır diğer bir ifade ile değerlendirilecektir.

1.2.7.2.1. Mütemmim Cüz Kavramı

Mütemmim cüz, bütünleyici veya tamamlayıcı parça özünden ayrılmayan şey olarak da bilinmektedir. Bütünleyici parça, yerel adetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve şey yok edilmedikçe zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır. Bir parçanın bütünleyici parça olarak kabul edilebilmesi için asıl parça ile aralarında iç ve dış bağıllık olmalıdır. Örneğin televizyonun ekranı televizyonun bütünleyici parçasıdır, bir otomobilin tekerlekleri, kaportası, camları, vs. otomobilci bütünleyici parçasıdır (NOHUTÇU, ASLAN, EKŞİOĞLU, & ERDURMAZ, 2016 c:2 s:1297).

Ayrıca bazı parçalar bütünleyici parça sayılır. Bunlar:

1. Arazi üzerindeki yapılar (örneğin bina) arazinin bütünleyici parçasıdır.
2. Arazi üzerindeki doğal bitkiler (örneğin ağaçlar) arazinin bütünleyici parçasıdır.
3. Doğal bitkilerin ürünleri (örneğin ağaçların meyveleri arazinin) bütünleyici parçasıdır (NOHUTÇU, ASLAN, EKŞİOĞLU, & ERDURMAZ, 2016 c:2 s:1297).

1.2.7.2.2. Teferruat Kavramı

Eklenti olarak da bilinen teferruat, asıl şey malikinin 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 kalınan taşınır maldır (Yaklaşım Kariyer, 2016, s:59).

Mütemmim cüz kavramı ile teferruat kavramı arasındaki ayırım çok keskin bir şekilde yapılamamaktadır. Bu noktada önemli olan, her ikisi üzerinden de kişi veya kurumların tasarrufları doğrultusunda amortisman ayırabileceği konusudur.

1.2.7.2.3. Gayrimaddi Haklar

Gayrimaddi hakları tablo halinde aşağıdaki gibi göstermek mümkündür:

Tablo 3: Gayrimaddi Haklar

GAYRIMADDİ HAKLAR		
I- SINIRLI AYNİ HAKLAR		
A. İrtifak Hakları ve Taşınmaz Yükü a. Taşınmaz lehine irtifak hakkı b. İntifa hakkı ve diğer irtifak hakları - İntifa hakkı - Oturma hakkı - Üst hakkı - Kaynak hakkı - Diğer irtifak hakları c. Taşınmaz Yükü	B. Rehin Hakkı a. Taşınır Rehni b. Taşınmaz Rehni	
III- SINAİ - TİCARİ - FİKRİ HAKLAR		
A. Sınai Haklar a. Marka b. Patent c. Know How	B. Ticari Haklar a. İmtiyaz Hakkı b. İşletme Hakkı c. Ticaret Unvanı	C. Fikri Haklar a. Manevi Haklar b. Mali Haklar - İşleme Hakkı - Çoğaltma Hakkı - Yayma Hakkı - Temsil Hakkı - Umuma iletim Hakkı

Kaynak: (Beyanname Düzenleme Klavuzu, 2013, s. 110)

1.2.8. Değeri Belli Bir Tutarın Üzerinde Olmak

Bilindiği üzere amortisman ayırmak, mükellefin seçimlik bir hakkıdır. Yani mükellef amortismanı isterse ayırır isterse ayırmaz. Amortisman ayırma işlemi

mükellef tarafından geçici vergilendirme dönemleri sonu veya hesap döneminin veya takvim yılının kapandığı dönem sonları itibarı ile belirlenen hadler dahilinde giderleştirilmek suretiyle yapılmaktadır. Vergi Usul Kanunu tarafından belirlenen hadlerin altında kalan ve amortisman ayırmak için diğer şartları taşıyan iktisadi kıymetler ise doğrudan giderleştirilmek suretiyle ilgili dönem vergi matrahını etkilemektedir. “Vergi Usul Kanunu’na göre giderler iktisap edildikleri yıl direkt gider yazılabilecekleri gibi bazı durumlarda amortisman yoluyla da gider yazılabilecektir (KILDİŞ, 2010, s. 24).” Söz konusu hadlere aşağıdaki tabloda yer verilmiştir. Örneğin 2017 yılında iktisap edilen bir iktisadi kıymetin değeri 900,00-TL’den az ise direkt giderleştirilebilecek iken bu tutarın üzerinde olması durumunda, söz konusu tutar, ekonomik ömür süresine bölünecek; bulunan meblağ ise ancak dönem sonlarında gider yazılabilecektir. Söz konusu turalarlar dikkate alınırken KDV hariç tutar dikkate alınacaktır.

Tablo 4: Yıllar İtibarı ile Amortisman Ayırma Sınırları

Yılı	Tutarı	İlgili Tebliğ
2017	900,00-TL	460 Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
2016	900,00-TL	460 Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
2015	880,00-TL	442 Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
2014	800,00-TL	432 Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
2013	800,00-TL	422 Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
2012	770,00-TL	411 Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

Kaynak: (http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/amortisman_ayirma.html, Erişim Tarihi: 09.06.2015)

Amortisman tabi iktisadi kıymetler için Maliye Bakanlığı tarafından Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile muhtelif zamanlarda belirlemeler, eklemeler veya değişiklikler yapılmıştır. Bu durumları içeren tebliğler çalışmamızın bir sonraki başlığının altında yer almaktadır. (BKZ: Tablo 5: Yıllar İtibarı ile Amortisman Sürelerini Belirleyen Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği)

1.3. AMORTİSMAN AYIRMADA SÜRE

Mükellefler, kendi kafalarına göre amortisman ayırma yetkisine sahip değildirler. Vergi Usul Kanunu'nun "Amortisman Uygulama Süresi b) Süre Bakımından" başlıklı 320. maddesinde konuya ilişkin aşağıdaki hükümlere yer verilmiştir:

"Madde 320: Amortisman Uygulama Süresi b) Süre Bakımından

Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür.

Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir.

Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz."

Konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından amortisman tabi iktisadi kıymetlerin kaç yılda itfa edileceğini belirleyen 333 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği çıkarılmış, yine muhtelif zamanlarda söz konusu belirlemelerde değişiklikler yapılmıştır (333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 28.04.2004). Söz konusu tebliğleri gösteren tabloya aşağıda yer verilmiştir. **(BKZ: 333 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine ekli Amortisman Listesinin Değişiklikler İşlenmiş Güncel Hali,** (http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/amortisman_oranlari_2014.htm))

Tablo 5: Yıllar İtibarı ile Amortisman Sürelerini Belirleyen Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

	Vergi Usul Kanunu Tebliğ Sıra Numarası	Yayımlandığı Resmi Gazete Tarihi	Yayımlandığı Resmi Gazete Sayısı
1	333	28.04.2004	25446
2	339	24.08.2004	25563
3	365	30.12.2006	26392
4	389	27.12.2008	27093
5	399	08.07.2010	27635
6	406	02.03.2011	27862
7	418	08.09.2012	28405
8	439	07.08.2014	29081
9	458	25.12.2015	29573

Örnek vermek gerekirse söz konusu tebliğin 6.4. bölümünde ağır yük kamyonları (Yüksüz ağırlığı 6 ton ve üzeri olanlar) için faydalı ömür 5 yıl olarak belirlenmiştir (333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 28.04.2004). Dolayısıyla kamyonun ekonomik ömrü 5 yıl olduğundan 1 rakamı kamyonun ekonomik ömrüne bölünmek suretiyle amortisman oranı tespit edilecektir. Yani $1/5 = \% 20$ oranında her yıl amortisman ayrılabilir.

Amortisman ayırma işlemi sadece binek otomobillerde farklı olmak kaydıyla iktisadi kıymetin aktife kaydedildiği yıl için ayrılabilir (Binek otomobiller için bkz.1.6.1. Binek Otomobillerde Amortisman). Yukarıdaki örneğimize tekrar dönecek olursak kamyonun aktife giriş tarihi ister 01.Ocak olsun isterse 31.Aralık olsun ilgili yıl için amortisman ayırmada bir sakınca bulunmamaktadır.

Amortisman süresinde bir diğer önemli husus da amortisman hakkının sadece kullanılabileceği yılda kullanılabilmesi, müteakip yıllarda kullanılmayan kısımların kullanılamamasıdır. Daha açık ifade etmek gerekirse Kasım ayında aktife kaydı yapılan kamyonun aktife alındığı yılda amortismanı ayrılmazsa, müteakip yıllarda söz konusu yıl için ayrılmayan amortismanlar ayrılamazlar. Yani ilgili yılın amortismanı yalnızca o yıl ayrılabilir, bir daha da ayrılamaz. Bu hüküm amortisman ile vergi planlaması yapılmasını önleme amacı taşımaktadır. Misal olarak “bu yıl daha çok vergi ödeyip rekortmen olalım” gibi düşüncelerle hareket edilerek, o yıla ait

amortismanı ayırmayarak, ayrılmayan amortismanı gelecek yıllarda “bu yıl çok vergi ödememiz gerekiyor geçen yıl ayırmadığımız amortismanı bu yıl ayıralım” gibi bir düşünceyle ayırmak, mümkün değildir.

“...iktisadi kıymetin birden fazla sektörel sınıflandırmada yer alması durumunda en yüksek faydalı ömür ve en düşük oranın kullanılması gerekir (ALTUNCU, KÜTÜK, & AKDAĞ, 2014, s. 219).”

Amortisman süresinin iyi hesaplanması da önemli bir husustur. Amortisman süresi, tebliğlerde belirlenen ekonomik ömrü aşamaz. Bu nedenle de herhangi bir sebeple ayrılmayan amortisman için ekonomik ömrün aşılması söz konusu olamaz. Örneğimize dönecek olursak kamyonu 5 yıl içinde itfa etmemiz gerekir. Üçüncü yılda amortisman ayırmadığımız varsayılırsa, 6. yılda ayrılmayan amortismanı ayırmak için belirlenen 5 yıllık süreyi aşma imkanı bulunmamaktadır.

Amortisman oranı da tıpkı amortisman süresi gibi doğru belirlenmelidir. Yukarıda açıklandığı üzere 1 rakamının ekonomik ömür süresine bölünmesiyle amortisman oranı belirlenir. Belirlenen orandan daha az oranda amortisman ayırma durumunda son yıllarda ayrılmayan amortismanlar için süre uzatılamaz.

ATİK’lerin maliyetlerini artırıcı gider yapılması durumunda, söz konusu giderlerin itfa süresinde iki husus önem arz etmektedir. Maliyet artırıcı giderler ya gayrimenkulün kullanım ömrünü uzatmalı ya da gayrimenkulün ömrünü uzatmamakla birlikte normal ömründeki fonksiyon ve yararını artırıcı nitelikte olmalıdır.

Kullanım ömrünü uzatan giderler, ATİK’e ait amorti süresinde ATİK’in kalan ömründen bağımsız olarak ayrıca itfa edilirler. Örneğin ekonomik ömrü 5 yıl olan ve amorti süresinin bitmesine 1 yıl kalan bir ATİK için bu gider yapılmış olsa; yapılan gider 5 yıl boyunca amorti edilecektir.

“Gayrimenkulün normal kullanma ömründeki fonksiyon ve yararını fazlaştırdığı için, kıymet (maliyet) artırıcı sayılan giderler, asıl gayrimenkulün kalan itfa süresi içinde eşit tutarlarla amorti edilir (ÖZBALCI, 2010, s. 811).” Örneğin ekonomik ömrü 4 yıl olan bir ATİK’e 3. Yılda fonksiyonunu artıran bir sistem eklenmesi durumunda, yeni fonksiyonun maliyet bedeli kalan 2 yılda amorti edilecektir.

1.4. AMORTİSMAN AYIRMA YÖNTEMLERİ

Amortisman, mükellefe gider yazmaları suretiyle sağlanan bir avantajdır. Amortismanın ayrılması, mükellefin seçimine bırakılmakla birlikte bu konuda iki tür yöntem bulunmaktadır. Bunlardan ilki normal amortisman, diğeri ise azalan bakiyeler usulü ile amortismandır. “Normal amortisman yöntemi, varlıkların her yıl eşit oranlarda yıprandığı varsayımına dayanmaktadır. (YILDIRIM, 2014, s. 156)” Bazı durumlarda mükellefin sadece normal amortisman ayırabileceği, azalan bakiyeler uygulayamayacağı kanunla sınırlanmış durumdadır. Örnek vermek gerekirse çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde yer aldığı üzere, özel maliyet bedellerinin itfasında azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman ayırmak mümkün değildir.

1.4.1. NORMAL AMORTİSMAN

Normal amortisman ayırmak isteyen tüm mükellefler söz konusu haktan faydalanabilmektedirler. Kanunda bu hakkın kullanımına ilişkin bir kısıtlamaya gidilmemiştir. Konuya ilişkin Vergi usul Kanunu’nun Normal Amortisman başlıklı 315. Maddesi aşağıda yer almaktadır:

“Madde 315- Normal Amortisman

Mükellefler amortismana tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.”

Çalışmamızın önceki bölümünde de açıklandığı üzere Maliye Bakanlığı 333 Sıra nolu Genel Tebliğ ile uygulamaya yön vermiş ve her bir iktisadi kıymet için faydalı ömürler belirlemiştir. Örnek verecek olursak 500.000-TL’ye iktisap edilen bir kamyonun faydalı ömrü 5 yıldır. Dolayısıyla $1/5 = \% 20$ yapmaktadır. İktisap bedelinin $\% 20$ ’si de $(500.000 \cdot 0,20) = 100.000$ -TL yapmaktadır. Normal amortisman yönteminde kamyon, 5 yıl boyunca 100.000-TL amortisman ayrılmak suretiyle amorti edilecektir.

1.4.2. AZALAN BAKİYELER YÖNTEMİ İLE AMORTİSMAN

Hızlandırılmış yöntem olarak da bilinen azalan bakiyeler yönteminde amortisman ayırabilmek için öncelikle bilanço usulüne göre defter tutma zorunluluğu

vardır. İkincil olarak mükellefin talebi gerekmektedir. Bu yöntem özellikle yeni kurulmuş işletmeler tarafından tercih edilmektedir. İşletmeler, kuruluş aşamasında yüksek kuruluş maliyeti veya ileri teknoloji gerektiren yatırımlar yapabilmektedirler. Bu yatırımlarını da en kısa zamanda amorti edebilmek için azalan bakiyeler usulünü tercih edebilmektedirler. Dolayısıyla kuruluşun ilk yıllarında mükelleflere vergi avantajı ve mükelleflerin rekabet gücüne katkı sağlamaktadır.

Azalan bakiyeler usulünün uygulanmasında dikkat edilmesi gereken hususlardan bir tanesi de ekonomik ömrü 4 yıldan az olan iktisadi kıymetlerin amortisman oranı % 25'den daha fazla olduğundan iki katı tutarında amortisman ayrıldığında % 50'yi aşmaktadır. Fakat azalan bakiyelerde bir yılda en fazla % 50 oranında amortisman ayrılabilir.

Vergi Usul Kanunu'nun Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman başlıklı mükerrer 315. Maddesinde konuya ilişkin açıklamalar yapılmış olup madde metni aşağıdadır.

“Mükerrer Madde 315: Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman

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 tespit olunur. Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismana tâbi iktisadî 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.”

Konuyu örnek üzerinden açıklayacak olursak iktisap bedeli 500.000-TL olan bir taşıta azalan bakiyeler usulü ile amortisman ayırdığımızı varsayalım. Aracın ekonomik ömrü 5 yıl olup normal amortisman oranı % 20'dir. İlk yıl normalde

iktisap bedelinin % 20'si olan 100.000-TL ayrılması gerekirken, 2 katı olan 200.000-TL ayrılacaktır. Yukarıda da ifade edildiği üzere bir yılda ayrılacak tutarın %50'yi aşmaması önem arz etmektedir. İlk yılda ayrılan amortisman, toplam iktisap bedelinden düşülecek, bir sonraki yıl kalan tutarın iki katı tutarında amortisman ayrılmaya devam edilecektir. Ekonomik ömrün son yılında ise tutara bakılmaksızın tamamı amortisman olarak ayrılacaktır.

Tablo 6: Azalan Bakiyelerde Amortisman Ayırma Tablosu

YIL	ÖNCEKİ YILDAN DEVREDE N BAKİYE	NORMAL AMORTİSMAN		AZALAN BAKİYELERDE AMORTİSMAN			
		ORAN	TUTAR I	ORAN	TUTARI	KÜMÜLATİF AMORTİSMA N	KALAN AMORTİSMA N
	A	B	C=A*B	D=B*2	E=C*2	K	L=A-K
2013	500.000	% 20	100.000	% 40	200.000	200.000	300.000
2014	300.000	% 20	60.000	% 40	120.000	320.000	180.000
2015	180.000	% 20	36.000	% 40	72.000	392.00	108.000
2016	108.000	% 20	21.600	% 40	43.200	435.200	64.800
2017	64.800	% 20	12.960	%100	64.800	500.000	0

Serbest meslek erbabı, ikinci sınıf tüccarlar ve gerçek usulde defter tutmayan çiftçiler azalan bakiyeler yöntemini kullanamazlar. Kanunda ifade edildiği üzere bu yöntem yalnızca bilanço usulüne göre defter tutan tüccarlar tarafından kullanılabilir. Tutulan defterin cinsine göre yöntemin seçilmesi bize göre çok hakkaniyetli değildir. Örneğin yeni bir muayenehane açan ve yüksek fiyatlı cihazlar alarak hasta kabul eden bir doktorun, yeni muayenehanesi için azalan bakiyeler yöntemini kullanamaması, doktorun daha kuruluş aşamasında yüksek vergiler ödemesine yol açabilecek ve rekabet gücünü azaltacaktır. Dolayısıyla bu durum çok hakkaniyetli değildir.

1.4.3. AMORTİSMAN AYRIMA YÖNTEMİNİN SEÇİMİ VE YÖNTEMLER ARASI GEÇİŞ

Vergi Usul Kanunu, amortisman uygulamasında normal amortisman ya da azalan bakiyeler usulünden yalnızca birinin seçilebileceğini telkin etmektedir. Bunun için herhangi bir kriter de getirmemiştir (Özel Maliyetler konusu hariç. Bkz: 2.2.5. Özel Maliyet Bedellerinin İtfası). Dolayısıyla mükellefler Amortisman tabi iktisadi kıymetler, için iki yöntemden birisini, amortisman ayırmaya başlamadan önce istediği gibi seçme hakkına sahiptir. İktisadi ve teknik bakımdan bütün olan iktisadi kıymetler için de yalnızca bu yöntemlerden birisi seçilebilecektir Kanun koyucu, normal amortisman usulü seçildikten sonra azalan bakiyeler usulüne geçişi yasaklamıştır. Fakat azalan bakiyeler usulünden normal amortisman usulüne geçişe müsaade edilmiş olup, bu durum, verilen beyanlarda açıklanmaya mecbur kılınmıştır. Yapılan bu bildirimle birlikte de yeni usul kullanılmaya başlanabilecektir.

Azalan bakiyeler usulünden normal amortisman tabi iktisadi kıymet için bu güne kadar ayrılan amortismanlar, amortisman tabi iktisadi kıymetin değerinden düşülecek, kalan tutar ise iktisadi kıymetin kalan ekonomik ömrüne bölünmek suretiyle eşit olarak itfa edilecektir. Örnek vermek gerekirse yukarıdaki tablomuzda ekonomik değeri 500.000-TL olan ATİK için, iki yıl boyunca (2013 ve 2014 yıllarında) azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman ayrılmış; üçüncü yılda da (2015 yılı) normal amortisman ayırmaya karar verilmiştir. Kümülatif amortisman tutarına bakıldığında bugüne kadar 320.000-TL tutarında amortisman ayrılmıştır. ATİK'in kalan amortisman tutarı ise $(500.000 - 320.000) = 180.000$ -TL'dir. Söz konusu ATİK'in kalan ekonomik ömrü de 3 yıldır. Bu durumda normal amortisman yöntemi ile her yıl $(180.000 / 3 = 60.000)$ -TL tutarında amortisman ayrılacaktır.

Konuya ilişkin Vergi Usul Kanunu'nun Amortisman Uygulama Süresi c) Amortisman Usulünü Seçme Bakımından başlıklı Mükerrer 320. Maddesi Şöyledir:

“Mükerrer Madde 320: Amortisman Uygulama Süresi c) Amortisman Usulünü Seçme Bakımından

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 taalluk ettiği dönemden itibaren nazara alınır. Bu takdirde henüz yok edilmemiş olan değer kısmı, bakiye amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarlarla yok edilir.”

Verilen bir özelgede de “...”iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük" kavramı ile bir işletmede belli bir fonksiyon etrafında birleşerek bir üretimde bulunan veya üretime herhangi bir aşamada bir değer kazandıracak nitelikteki bir fonksiyonu birbirini tamamlayarak yerine getiren iktisadi kıymetler topluluğu ifade edilmektedir.” ifadesine yer verilmiştir (İstanbul VDB., 09.09.2015).

“İktisadi bütünlük; iktisadi kıymetlerin bir arada kullanılmasının daha rasyonel ve istenen amacı gerçekleştirmede daha etkili, kayıpların daha az olmasını ifade eder. Teknik bütünlük ise iktisadi kıymetlerin bir amacı gerçekleştirmede bir arada kullanılmalarının zorunlu olmasını belirler. (Beyanname Düzenleme Klavuzu, 2016, s. 269)”

“Bu konuda üzerinde durulması gereken diğer bir husus da iktisadi kıymetlerin sadece iktisadi ve teknik açıdan bütünlük kavramı içinde olduğu, hukuki açıdan, örneğin asli unsur ile mütemmim cüzü ve teferruatının da beraberliğinin, bu kapsamda aranması gerektiğidir. Zira konu ekonomik ve teknik içeriklidir. (AKYOL & KÜÇÜK, 2016, s. 702)”

Örnek vermek gerekirse bir bilgisayar belki tek başına bir şey ifade etmez iken, personelin giriş ve çıkışını kontrol etmek için kullanılan bilgisayara bağlı sistem, kart-parmak izi okuma cihazları ve yazılımlar toplu olarak iktisadi ve teknik açıdan bir bütünlük oluşturmakta olup hepsi birlikte dikkate alınarak amorti edilmelidir.

1.4.4. AMORTİSMAN AYIRMA YÖNTEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Çalışmamızın açıklamalar kısmında verdiğimiz örnekler muhasebeleştirilecektir. İlgili gider işletmenin hangi bölümüyle ilgili ise o bölüme ait olacaktır. Çalışmamızda 770. Genel Yönetim Giderleri kullanılmıştır.

1.4.4.1. NORMAL AMORTİSMANIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

- İktisap Bedeli: 500.000 -Amortisman Oranı: % 20
-İktisap Tarihi: 05.05. 2015 -Yıllık Amortisman Tutarı: $500.000/5=100.000$
-Ekonomik Ömür: 5 yıl

-----/ 31.12.2015 /-----	B	A
770. Genel Yönetim Giderleri	100.000,00	
257. Birikmiş Amortismanlar		100.000,00
<i>Amortisman ayırma işlemi</i>		
Bu kayıt 5 yıl boyunca tekrarlanacaktır.		
-----/ /-----		

1.4.4.2. AZALAN BAKİYELERİN MUHASBELEŞTİRİLMESİ

Çalışmamızın yukarıdaki kısımlarında yer alan “Azalan Bakiyelerde Amortisman Ayırma Tablosu”nda yer alan örnek muhasebeleştirilecektir. Söz konusu tablonun “K” sütununda yer alan bakiyeler 2013 için 200.000, 2014 için 120.000, 2015 için 72.000, 2016 için 43.200, 2017 için 64.800-TL’dir.

-----/ 31.12.2013 /-----	B	A
770. Genel Yönetim Giderleri	200.000,00	
257. Birikmiş Amortismanlar		200.000,00
<i>Amortisman ayırma işlemi 1.yıl</i>		
-----/ 31.12.2014 /-----	B	A
770. Genel Yönetim Giderleri	120.000,00	
257. Birikmiş Amortismanlar		120.000,00
<i>Amortisman ayırma işlemi 2. yıl</i>		
Kalan bakiyeler müteakip yıllarda itfa edilecektir.		
-----/ /-----		

1.4.4.3. AZALAN BAKİYLERDEN NORMAL AMORTİSMANA GEÇİŞİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Çalışmamızın “Amortisman Ayrıma Yönteminin Seçimi ve Yöntemler Arası Geçiş” bölümünde açıklanan örnek muhasebeleştirilecektir.

-İktisap Bedeli: 500.000	-Amortisman Oranı: % 20
-İktisap Tarihi: 05.05. 2015	-İlk 2 yılda ayrılan Amortisman Tutarı: 320.000
-Ekonomik Ömür: 5 yıl	-Kalan Amortisman Tutarı: 180.000

Örnekte de görüleceği üzere ilk 2 yıl azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman ayrılmış, 3. yılda normal amortisman ayrılmaya karar verilmiştir. İlk 2 yılda toplam 320.000-TL amortisman ayrılmış, kalan amortisman ise 180.000-TL’dir. Söz konusu tutar kalan yıllarda eşit olarak itfa edilecektir. Yıllık ayrılacak amortisman tutarı ise $180.000/3 = 60.000$ -TL olacaktır. Muhasebe kaydı da şöyledir:

-----/ 31.12.2014 /-----	B	A
770. Genel Yönetim Giderleri	60.000,00	
257. Birikmiş Amortismanlar		60.000,00
<i>Amortisman ayırma işlemi 3. yıl</i>		
Kalan bakiyeler müteakip 3 yılda da itfa edilecektir.		
-----/ /-----		

1.5. AMORTİSMANLARIN KENDİ HESAPLARINDA GÖSTERİLMESİ

Vergi Usul Kanunu’nun Amortisman Hesapları başlıklı 321. Maddesi şöyledir:

“Madde 321-Amortisman Hesapları

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

Hükümden de anlaşılacağı üzere amortismanlar ya direkt olarak ilgili iktisadi kıymetin değerinden düşülür ki buna direkt yöntem denilmektedir. Bu yöntemde ATİK’ler sürekli olarak muhasebede kayıtlı değerleriyle izlenirler. “Hesaplanan

amortismanın doğrudan doğruya ilgili duran varlık hesabına alacak yazılması yoluyla duran varlığın değerini o güne indirgemektedir (SARIGÜL, 2016, s. 398).” ATİK’ler için son yılda ayrılan amortismanla iz bedeli bırakılır ve kayıtlarda iz bedeli ile takip edilir. İkinci bir durum ise ayrılan amortismanlar pasifte açılan bir hesapta toplanır ki bu duruma da endirekt yöntem adı verilir. Her ne kadar kanunda her iki yöntemden birinin seçilebileceği ifade edilse de Muhasebe Sisteme Uygulama Genel Tebliği ile duruma kısıtlama getirilmiş ve direkt yöntemin uygulama olanağı kalmamıştır. Çalışmamızda yapılan muhasebeleştirme işlemlerinde de endirekt yöntem kullanılmıştır.

1.5.1. Bilanço Usulünde Amortisman Kayıtları

Vergi Usul Kanunu’nu “Envanterde amortisman kayıtları” başlıklı Madde 189 maddesinde:

“Üzerinden amortisman yapılan kıymetler ve bunların amortismanları aşağıda yazılı şekillerden her hangi 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.” hükümlerine yer verilmiştir.

1.5.2. İşletme Hesabında Amortisman Kayıtları

Vergi Usul Kanunu’nu “İşletme Hesabı” başlıklı Madde 194. maddesinde:

“... 1. Gider kısmına: Satın alınan mallar veya yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan paralar ve işletme ile ilgili diğer bütün giderler;

...

Gayrimenkuller ve tesisat gibi amortismanla tabi olan kıymetler işletme hesabına intikal ettirilmez. Şu kadar ki, 189 uncu maddeye göre amortisman kaydı tutulmak şartıyla bu kıymetler üzerinden her yıl ayrılan amortismanlar gider kaydolunabilir...”

... denilmek suretiyle tıpkı bilanço hesabındaki kayıtlar gibi saklanabileceği hüküm altına alınmıştır.

1.5.3. Serbest Meslek Erbabında Amortisman Kayıtları

Vergi Usul Kanunu'nu "Amortisman Kayıtları" başlıklı Madde 211. maddesinde:

"Serbest meslek erbabı, işlerinde bir yıldan fazla kullandıkları ve amortismanına tabi tuttukları tesisat ve demirbaş eşyanın kıymetleri ile amortismanlarını 189 uncu maddede yazılı şekilde tutulan "Amortisman kayıtlarında" gösterirler." hükümlerine yer verilmiş olup; aynı şekilde serbest meslek erabının muhasebe kayıtlarının da bilanço usulüne göre defter tutan mükelleflerin kayıtları gibi olacağı hüküm altına alınmıştır.

1.5.4. Çiftçi İşletme Defteri Tutan Çiftçilerin Amortisman Kayıtları

Vergi Usul Kanunu'nu "Amortisman Kayıtları" başlıklı Madde 214. maddesinde:

"Çiftçi işletme defteri tutanlar, amortismanına tabi kıymetleri ve bunların amortismanlarını 189 uncu maddede yazılı şekilde tutulan amortisman kayıtlarında gösterebilecekleri gibi bu kayıtları çiftçi işletme defterinin ayrı bir yerine de geçirebilirler. ." hükümlerine yer verilmiş olup; seçimlik olarak ister bilanço usulüne göre defter tutan mükellefler gibi; isterlerse de çiftçi işletme defterinin bir yerinde göstermek suretiyle amortisman kayıtlarını tutabilirler.

1.6. AMORTİSMANDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

İktisadi kıymetlerin amortisman uygulaması genel hatlarıyla birbiri ile uyumlu olmasına karşın özellikli durumlar da karşımıza çıkmaktadır. Bunları binek otomobillerin amortismanı, devir bölünme, hesap dönemi değişikliği durumlarında amortisman, arazide amortisman, madenlerde amortisman ve fevkalade amortisman olarak sıralamamız mümkündür.

1.6.1. BİNEK OTOMOBİLLERDE AMORTİSMAN

Binek otomobillerde normal amortismanda problem bulunmaz iken, azalan bakiyeler uygulanması durumunda iki görüş karşımıza çıkmaktadır.

1.6.1.1. Binek Otomobillerde Normal Amortisman Yolu İle Kıst Amortisman

Binek otomobillerin amortismanı özellikli konular arasında yer almaktadır. Diğer iktisadi kıymetlerde iktisap tarihinin bir önemi bulunmaz iken; binek otomobillerde iktisap tarihi önemlidir. Daha doğrusu binek otolarda, ilk iktisap yılında ay bazında, müteakip yıllarda da yıl bazında amortisman ayrılabilir. Binek otomobillerde amortisman uygulamasına geçilmeden önce bu durum, gelir-kurumlar vergisi matrahlarının ciddi oranda aşınmasına neden olmaktaydı. Şöyle ki dönem sonunda kişilerin-kurumların ne kadar vergi ödeyecekleri hemen hemen belli olduğundan vergi ödemesi yüksek olanlar, binek oto iktisap etmekte ve direkt olarak da amortismanlarını gider yazmaktaydılar. Yeni dönem başladığında ise binek otoları az bir zarar dahi olsa satmaktaydılar. Fakat amortisman nedeniyle yazılan giderler binek otoların satışı nedeniyle oluşan zararlardan çok daha karlı durumdaydı. Kanun koyucu bu duruma kısıtlama getirerek vergi matrahlarının aşınmasına engel olmuştur.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin bu amaçla kullandıkları binek otomobiller için kıst amortisman uygulaması söz konusu değildir. Yukarıda da ifade edildiği üzere burada amaç kötüye kullanımı engellemektir. Bir taksiciye veya araç kiralama işi yapan bir mükellefe kıst amortisman uygulatmak, söz konusu mükelleflerin yeni araç alımlarının oto finansmanında sıkıntılara yol açabilecektir.

Binek otomobillerin iktisap edildiği yılda, bir yıl içinde yalnızca aktifte kayıtlı olduğu aya isabet ettiği oranda amortisman ayrılabilir. Fakat aktife girdiği ayda gün hesabı yapılmaz ve o ay tam ay olarak kabul edilir. Örnek vermek gerekirse Ekim ayı içerisinde iktisap edilen bir binek otomobilin ay başında, ortasında veya ayın son gününde iktisap edilmesinin bir önemi yoktur. Amortisman ayrılırken Ekim, Kasım ve Aralık aylarının tamamı için amortisman ayrılacaktır.

İktisap edilen yılda ayrılmayan amortismanlar ise son yılın amortismanına eklenerek ayrılabilir. Örneğin Ekim ayında iktisap edilen binek araç için Ocak-Eylül dönemine isabet eden 9 aylık amortisman son yılın amortismanına eklenerek itfa edilecektir.

Örneğin 15 Kasım 2015’de 180.000-TL bedelle iktisap edilen binek otomobilin ekonomik ömrü 5 yıl olup, yıllık amortisman tutarları normal amortisman usulüne göre hesaplanacak olursa:

-Yıllık amortisman tutarı: $180.000/5 = 36.000$ -TL

-İlk yılda bir ayda ayrılacak amortisman tutarı: $36.000/12 = 3.000$ -TL

-İlk yılın toplam amortisman tutarı: 2 ay (Kasım+Aralık)*3.000=6.000-TL

-İlk yılda ayrılmayan amortisman tutarı: $36.000-6.000=30.000$ -TL

-Son yıl ayrılacak amortisman tutarı= ilk yıl ayrılmayan tutar (30.000)+ son yılın kendi amortismanı (36.000) = $30.000+36.000=66.000$

Konuyla ilgili Vergi Usul Kanunu’nun “Amortisman Uygulama Süresi b) Süre Bakımından” başlıklı 320. Maddesi şöyledir:

“Madde 320: Amortisman Uygulama Süresi b) Süre Bakımından

...

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.

... ”

1.6.1.2. Binek Otomobillerde Azalan Bakiyeler Usulü ile Kıst Amortisman

Binek otomobillerde azalan bakiyeler usulü ile kıst amortisman ayrılmak istenmesi durumunda iki adet görüş ile karşılaşılmaktadır. Bu noktada ilk yıl ayrılan kıst amortisman için problem bulunmamaktadır. Fakat ikinci yılda amortisman matrahının ne olacağı konusunda iki adet görüş vardır. Bunlardan ilki, ikinci yılın amortisman matrahının, ilk yıl ayrılan amortismanın, toplam iktisap değerinden

düşölmek suretiyle hesaplanması gerektiğini savunmaktadır. İkinci görüşte ise ikinci yılın amortisman matrahı, ilk yıl kıst amortisman nedeniyle ayrılamayan fakat ATİK'in binek araç dışında bir ATİK olması durumunda ayrılabilcek olan amortismanın, ATİK'in iktisap bedelinden düşölmesi suretiyle hesaplanması gerektiğini savunmaktadır. Konuyu bir örnek üzerinden açıklamaya çalışalım. Kasım Kasım 2015'de 180.000-TL bedelle iktisap edilen bir binek otomobilin ekonomik ömrü 5 yıl olup; her iki yöntemi de tablo halinde gösterecek olursak:

-Yıllık amortisman tutarı: $180.000/5 = 36.000$ -TL

-İlk yılda bir ayda ayrılacak amortisman tutarı: $36.000/12 = 3.000$ -TL

-İlk yılın toplam amortisman tutarı: 2 ay (Kasım+Aralık)*3.000=6.000-TL

-İlk yılda ayrılacak 2 kat amortisman tutarı: $6.000*2 = 12.000$ -TL

Tablo 7: Azalan Bakiyeler Yöntemiyle Kıst Amortisman Tablosu -1

YIL	DEVREDEN BAKİYE	NORMAL AMORTİSMAN ORANI	AZALAN BAKİYELER AMORTİSMAN ORANI	AZALAN BAKİYELERDE KIST AMORTİSMAN			
				AY	AZALAN BAK. KIST AMORT. TUTARI	KÜMÜLATİF AMORTİSMAN	KALAN AMORTİSMAN
	A	B	C=B*2	D	E=A*C*D/12	H	I=H-A
2015	180.000	% 20	% 40	2	12.000	12.000	168.000
2016	168.000	% 20	% 40	12	67.200	79.200	100.800
2017	100.800	% 20	% 40	12	40.320	119.520	60.480
2018	60.480	% 20	% 40	12	24.192	143.712	36.288
2019	36.288	% 20	% 40	12+10	36.288	180.000	0

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere izleyen yılda (2016 yılı), ilk yıl ayrılan amortisman tutarının düşülmesi sonucunda kalan amortisman tutarı üzerinden amortisman ayrılmaya devam edilmiş ve son yıl kalan amortisman tutarının tamamı amortisman olarak ayrılmıştır.

Tablo 8: Azalan Bakiyeler Yöntemiyle Kıst Amortisman Tablosu -2

YIL	DEVREDEN BAKİYE	NORMAL AMORTİSMAN ORANI	AZALAN BAKİYELER AMORTİSMAN ORANI	AZALAN BAKİYELERDE KIST AMORTİSMAN			
				AY	AZALAN BAK. KIST AMORT. TUTARI	KÜMÜLATİF AMORTİSMAN	KALAN AMORTİSMAN
	A	B	C=B*2	D	E=A*C*D/12	H	I=H-A
2015	180.000	% 20	% 40	2	12.000	12.000	168.000
2016	108.000	% 20	% 40	12	43.200	55.200	124.800
2017	52.800	% 20	% 40	12	21.120	76.320	103.680
2018	31.680	% 20	% 40	12	12.672	88.992	91.008
2019	19.008	% 20	% 40	12+10	91.008	180.000	0

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere izleyen yılda (2016 yılı), ilk yıl ayrılan amortisman tutarının düşülmesi sonucunda kalan amortisman tutarı üzerinden değil; azalan bakiyeler yöntemine göre yıl boyunca ayrılacak amortisman tutarı $(180.000 - (180.000 * 0,40) = 72.000) = 108.000$ ayrılmış gibi değerlendirilerek amortisman ayrılmaya devam edilmiş ve son yıl kalan amortisman tutarının tamamı amortisman olarak ayrılmıştır.

Şimdi normal amortisman ve azalan bakiyeler yöntemi ile kıst amortismanının sonuçlarını tablo halinde gösterelim:

Tablo 9: Kıst Amortisman Karşılaştırmalı Tablo

YIL	NORMAL AMORTİSMAN ORANI	NORMAL AMORTİSMAN TUTARI	AZALAN BAKİYELER AMORTİSMAN ORANI	1.TABLOYA GÖRE AMORTİSMAN TUTARI	2.TABLOYA GÖRE AMORTİSMAN TUTARI
2015	% 20	6.000	% 40	12.000	12.000
2016	% 20	36.000	% 40	67.200	43.200
2017	% 20	36.000	% 40	40.320	21.120
2018	% 20	36.000	% 40	24.192	12.672
2019	% 20	36.000	% 40	36.288	91.008

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere azalan bakiyeler yönteminde ilk yıl ayrılan amortisman tutarı eşittir. Fakat müteakip yıllarda I. Yöntem daha avantajlı iken ekonomik ömrün son yılında II. Yöntem daha avantajlı durumdadır. I. yöntemde en fazla amortisman 2. Yılda ayrılırken; II. Yöntemde son yıl ayrılmaktadır. Fakat II. Tabloya bakıldığında son yıl % 50'den fazla tutarda amortisman ayrıldığı görülmektedir. Azalan bakiyeler yönteminin amacı zaten ATİK'in ilk yıllarda yüksek oranda amorti edilmesini sağlama amacı taşımasına karşın bu yöntemde bakiyenin yarıdan fazlası son yıla kalmaktadır. Bu yüzden ilk yöntemin mükellefler için daha makul olduğu söylemek yanlış olmayacaktır.

1.6.2. DEVİR, BÖLÜNME VE HESAP DÖNEMİ DEĞİŞİKLİĞİ DURUMUNDA KIST AMORTİSMAN

İşletmeler faaliyetlerini diğer bir işletme ile birleştirebilir. Bu işlem diğer işletmeye devir veyahut aynı işletmeden birden fazla işletmeye bölünmek suretiyle iki şekilde gerçekleşebilir. Bu durumda devrolan veya bölünen şirket ilgili hesap döneminin başladığı tarihten bölünme veya devrin gerçekleştiği tarihe kadar olan kısma isabet eden amortisman tutarını kendisi, bu tarihten hesap döneminin bittiği tarihe kadar olan kısma isabet eden amortismanı ise devralan veya yeni oluşan şirket ayıracaktır.

Aynı şekilde normal hesap döneminden özel hesap dönemine veyahut özel hesap döneminden normal hesap dönemine geçilmesi durumunda kist amortisman hesaplanması söz konusu olmaktadır. Buna göre hesap döneminin başlangıcından değişim tarihine kadarki dönemi içine alan döneme kist amortisman hesaplanacaktır.

Örneğin ekonomik ömrü 5 yıl olan 150.000-TL'ye iktisap edilen ATİK için 2 yıl boyunca toplam 60.000-TL amortisman ayrılmıştır. Söz konusu işletme 31.08.2016 tarihinde devir işlemi gerçekleştirmiştir. Buna göre ilk 8 ay için devrolan işletme $(30.000/12 \times 8 = 20.000\text{-TL})$ tutarında amortisman ayıracak, kalan 4 ay için 10.000-TL'lik amortismanı da devralan işletme ayıracaktır.

1.6.3. ARAZİDE AMORTİSMAN

Bir iktisadi kıymet için amortisman ayırabilmenin temel şartlarından bir tanesi de iktisadi kıymetin kullanılması veya beklemesi nedeniyle yıpranmaya, aşınmaya maruz kalması, dolayısıyla değerinde bir düşüklük yaşanmasıdır. Yıllar geçtikçe boş arazi ve arsaların değeri düşmek yerine, artış gösterir. Dolayısıyla amortisman ayırmak için gerekli şartlar oluşmamış olduğundan boş arazi ve arsalar için amortisman ayıramaz.

Fakat tarım işletmeleri tarafından boş arazi ve arsalar üzerinde oluşturulan meyve ağacı dikilen meyvelikler, dutluklar, fındıklıklar, zeytinlikler, güllükler, incirlikler, ve üzüm bağları ve bu mahiyette meyve veya ürün veren tarım tesisleri için de amortisman ayırmak mümkündür.

İşletmeye ulaşımı sağlayan ve işletme tarafından oluşturulmuş her türlü yollar, geçitler ve su getirmeye yönelik harklar için de amortisman ayırmak mümkündür.

Konuyla ilgili Vergi Usul Kanunu'nun "Arazide Amortisman" başlıklı 314. Maddesi şöyledir:

"Madde 314-Arazide Amortisman

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."*

1.6.4. MADENLERDE AMORTİSMAN

Madenler de, üzerinden amortisman ayrılabilen iktisadi kıymetlerin özelliklerini taşıyan, ve kullanıldıkça tükenen amortismanına tabi iktisadi kıymetler arasında yer almaktadır. Bu yüzden tek düzen hesap planından madenler için "birikmiş amortismanlar" tabiri yerine "birikmiş tükenme payları" tabiri kullanılmaktadır.

Konuya ilişkin Vergi Usul Kanunu'nun Madenlerde Amortisman başlıklı 316. Maddesine aşağıda yer verilmiştir:

"Madde 316- Madenlerde Amortisman

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

Madenlerde amortisman ayrılmasındaki temel sorun maden cevherinin görünür veya muhtemel rezerv miktarının doğru ve tam tespit edilebilmesidir. Verilen bir özelgede "...

"imtiyaz bedeli" tabiri, imtiyazın alınabilmesi için tanzimi icap eden topografik haritaların yapılması, maden sahasına gönderilen maden mühendisi veya

fen memurlarının yol masrafları ve yevmiyeleri gibi masraflarla imtiyaz harcı ve damga resmi gibi harç ve resimleri,

"**maliyet bedeli**" **tabiri** ise, maden imtiyazının, imtiyaz sahibi tarafından iktisap edilmesi için yapılan bütün giderlerin toplamını ifade etmektedir. Maden istihsali için satın alınan arsa ve arazilerin satın alma bedelinin, maliyet bedeli içinde mütalaa edilmesi zorunlu bulunmaktadır...

Madenlerde uygulanacak amortisman nispetinin hesaplanması hususunda Sanayi ve Ticaret Bakanlığıyla Bakanlığımız arasında anlaşma yapılmış olup formül şöyledir (Gelirler Genel Müdürlüğü, 30.04.2003): ”

$$\frac{(\text{İmtiyaz Veya Maliyet Bedeli}) \times (\text{Yıllık İstihsal Miktarı})}{\text{Görünür veya Muhtemel Rezerv}}$$

Madenlerde amortisman uygulamasında en önemli nokta görünür veya muhtemel rezervin tam ve doğru olarak tespit edilebilmesidir. Yukarıdaki formülden de görüleceği üzere amortisman, yıllık üretimin toplam rezerv içerisindeki oranına göre hesaplanmaktadır. Görünür veya muhtemel rezerv bilinmeden amortisman ayrılması da mümkün değildir. Keza yukarıdaki özelgede “... Bu itibarla, 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.** ” denilmektedir (Gelirler Genel Müdürlüğü, 30.04.2003).

Örneğin İmtiyaz bedeli 3.000.000-TL; görünür rezervi 5.500.000-TL olan taş ocağında 2017 yılında 1.000.000-TL’lik üretim yapılmıştır. 2017 yılında ayrılacak amortisman tutarı şöyle hesaplanacaktır:

$$\frac{(\text{İmtiyaz Bedeli}) \times (\text{Yıllık İstihsal Miktarı})}{\text{Görünür Rezerv}} = \frac{=3.000.000 \times 1.000.000}{5.500.000}$$

2017 yılında ayrılacak tükenme payı: 545.455-TL olacaktır.

Madenlerin mülkiyeti üzerinde bulundukları sahadan bağımsız olarak devlete aittir. Ancak bunların çıkarılması için izin veya ruhsat alınması gereklidir. Normal şartlarda arazi ve arsalar için amortisman ayrılamazken, istisnai olarak işletmenin

mülkiyetinde olan arazi ve arsalardan maden çıkarılması durumunda arazi veya arsanın maliyet bedeli madenin maliyet bedeli içinde mütala edilmesi gerekir.

Maden işletmesinin sahip olduğu mevcut maliyet ve imtiyaz bedelleri dışında kalan iktisadi kıymetler, gayrimenkuller, alet ve edevatlar için mutata yöntemlere göre amortisman ayrılacaktır (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2016, s. 283).

Madenlerde amortisman, kanunda özel bir başlık halinde irdelenmiş ve kendine özgü kurallar içerisinde ele alınmıştır. Bu nedenle madenler için azalan bakiyeler yönteminin uygulanamayacağı kanaatindeyiz.

1.6.5. FEVKALADE AMORTİSMAN

Fevkalade amortisman denilince akla gelenlerden bir tanesi de ATİK'lerin olağanüstü bir şekilde yok olması durumudur. Fakat her olağanüstü durumla yok olan ATİK'leri fevkalade amortisman kapsamında değerlendirmek mümkün değildir. Örneğin kaza yaparak kullanılamaz hale gelen bir aracın fevkalade amortisman uygulamasına tabi olması mümkün bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu, fevkalade amortisman kapsamında değerlendirilebilecek tüm durumları tek tek saymış ve bunlara izin vermiştir.

Konuya ilişkin Vergi Usul Kanunu'nun Fevkalade Amortisman başlıklı 317. Maddesine aşağıda yer verilmiştir:

“Madde 317-Fevkalade Amortisman

Amortismanına tabi olup:

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.”

Fevkalade amortisman uygulanabilmesi için her bir işletme vergi idaresine başvuru yaparak durumunu bildirmesi gerekmektedir. Maliye Bakanlığı'nın uygun görmesi durumunda fevkalade amortisman ayrılma işlemi yapılabilecektir. Verilen bir özelgede "...Yukarıdaki açıklamalara göre, 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." denilmektedir (İstanbul VDB., 24.07.2014).

Fevkalade amortisman uygulamasında takdir komisyonu, fevkalade amortisman tutarı ile iktisadi kıymetin cari değerini ve kaç yıl kullanım ömrü kaldığının da belirlemesi gerekir. Fevkalade amortisman ayırdıktan sonra kalan bakiye değer belirlenen ekonomik yılda itfa edilmesi gerekir.

Öncesinde cebri çalışmaya tabi tutularak sonrasında normal çalışmaya tabi tutulan ATİK'ler için; normal çalışmaya tabi tutuldukları süre için fevkalade amortisman ayrılamaz (Beyanname Düzenleme Klavuzu, 2016, s. 266).

Fevkalade amortisman uygulamasında öncelikle bir doğal afet veya buna benzer bir durum neticesinde ATİK'in değerinin kısmen veya tamamen kaybolması gerekmektedir. İkinci durum ise gelişen teknoloji ile yeni araçların çıkması durumudur ki burada ATİK tamamen kullanılmaz hale gelmelidir. Zira eski ATİK teknolojik gelişmeler ile birlikte verimi düşmesine rağmen kullanılmaya devam edilebiliyorsa söz konusu ATİK için fevkalade amortisman ayrılamayacaktır. "Ancak eski ATİK'in kullanımı ile rekabet gücü ortadan kalkıyorsa, Mali idareye başvurmak kaydıyla yine fevkalade amortisman ayrılabilir (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2016, s. 292)."

Verilen bir özelgede "amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yılda 3000 saate kadar çalıştırılmaları halinde normal amortisman oranları, yılda 3001 saat ile 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.” denilmektedir (Gelirler Genel Müdürlüğü, 10.04.2000).

Cebri çalışmaya tabii tutulan ATİK’ler için yukarıdaki oranlarla birlikte azalan bakiyeler yönteminin uygulanması durumunda elbette % 50’yi geçmemek kaydıyla amortisman ayrılabilir. Konuyla ilgili ÖZBALCI’nın görüşü de bu yöndedir (ÖZBALCI, 2010, s. 826, 827).

Fevkalade amortisman uygulamasında “alınan sigorta tazminatları ayrıca kara intikal ettirilir. Sigorta tazminatı, zarar tutarından düşülmek suretiyle, ayrılacak amortisman miktarı azaltılamaz (ÖZBALCI, 2010, s. 823).”

“Henüz faaliyete geçilmeden ve sabit kıymetler aşırı çalışmaya sokulmadan istikbale muzaf olarak (geleceğe yönelik olarak) fevkalade amortisman talep edilemez (ÖZBALCI, 2010, s. 825).

1.6.6. AMORTİSMANLARDA ÖZELLİKLİ DURUMLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Amortisman uygulamasında bazı konular özellikli olup yukarıda açıklanmaya çalışılmıştır. Aşağıda binek otomobillerin amortismanı, arazide amortisman, madenlerde amortisman ve fevkalade amortisman uygulamalarının muhasebeleştirme işlemine yer verilmiştir.

1.6.6.1.Binek Otomobillerde Amortismanın Muhasebeleştirilmesi

Çalışmamızın “Binek Otomobillerde Amortisman” bölümünde açıklanan örnek muhasebeleştirilecektir.

-----/ 31.12.2015 /-----	B	A
770.Genel Yönetim Giderleri	6.000,00	
257. Birikmiş Amortismanlar		6.000,00
<i>Binek otomobile ilk yıl kıst amortisman ayrılması</i>		
$36.000/12= 3.000\text{-TL*2 Ay}=6.000$		
-----/ 31.12.2016, 2017, 2018 /-----	B	A
770.Genel Yönetim Giderleri	36.000,00	
257. Birikmiş Amortismanlar		36.000,00
<i>Binek otomobile ilk yılı takip eden 3 yılda</i>		

<i>amortisman ayrılması: 180.000/5=36.000</i>				
-----/	31.12.2019	/-----	B	A
770. Genel Yönetim Giderleri			66.000,00	
257. Birikmiş Amortismanlar				66.000,00
<i>Binek otomobile son yılda amortisman ayrılması:</i>				
<i>İlk yıl ayrılmayan 30.000+36.000=66.000</i>				
-----/		/-----		

1.6.6.2. Arazide Amortismanın Muhasebeleştirilmesi

Örnek: İşletme, yeni tesis edeceği fabrika binasının ulaşımı için 4000 metrelik dağ yolu için Ocak 2017’de 250.000-TL tutarında harcama yapmıştır. Söz konusu yolun ekonomik ömrü 8 yıldır. Yapılacak kayıtlar şöyle olacaktır:

-----/	XX.01.2017	/-----	B	A
251. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri			250.000,00	
102. Bankalar				250.000,00
-----/	31.12.2017	/-----		
730.Genel Üretim Giderleri			31.250,00	
257. Birikmiş Amortismanlar				31.250,00
<i>(250.000/8=31.250,00)</i>				
<i>Yol için amortisman ayrılması</i>				
-----/		/-----		

1.6.6.3. Madenlerde Amortismanın Muhasebeleştirilmesi

Konuya ilişkin “madenlerde amortisman” bölümünde açıklanan örnek şöyledir:

İmtiyaz bedeli: 3.000.000-TL,

Görünür rezervi: 5.500.000-TL

$$\frac{(\text{İmtiyaz Bedeli}) \times (\text{Yıllık İstihsal Miktarı})}{\text{Görünür Rezerv}} = \frac{=3.000.000 \times 1.000.000}{5.500.000}$$

2017 yılında ayrılacak tükenme payı: 545.455-TL olacaktır.

-----/ 31.12.2017 /-----	B	A
730.Genel Üretim Giderleri	545.455,00	
278. Birikmiş Tükenme Payları		545.455,00
<i>Madene ilk yıl amortisman ayrılması</i>		
-----/ /-----		

1.6.6.4. Fevkalade Amortismanın Muhasebeleştirilmesi

Örnek: 2015 yılında İktisap bedeli 450.000-TL olan bir torna tezgahı için 2015 ve 2016 yıllarında amortisman ayrılmıştır. Ekonomik ömrü 10 yıl olan tezgah, 2017 yılında icat edilen CNC makinesi nedeniyle teknik verim ve kıymeti düşerek kısmen kullanılamaz hale gelmiştir. Takdir komisyonu, 2017 yılı için değerini 100.000-TL ve kalan ekonomik ömrünü ise 3 yıl olarak belirlemiştir.

-Normal amortismanda yıllık amortisman tutarı: $450.000/10=45.000$

-2 yılda ayrılması gereken tutar: $45.000*2=90.000$

-Taktir komisyonu tarafından takdir edilen tutar: 100.000

-Fevkalade amortisman tutarı: $450.000-(90.000+100.000)=260.000$ -TL

-----/ 31.12.2017 /-----	B	A
730.Genel Üretim Giderleri	260.000,00	
257. Birikmiş Amortismanlar		260.000,00
<i>Fevkalade amortisman ayrılması</i>		
-----/ /-----		

Kalan 100.000-TL'lik bakiye değer ise belirlenen ekonomik ömür olan 3 yılda eşit olarak itfa edilecektir.

İKİNCİ BÖLÜM

ALACAKLARDA VE SERMAYEDE AMORTİSMAN

Vergi Usul Kanunu amortismanları sadece maddi duran varlıklara özgü kılmamış, değersiz, şüpheli ve vazgeçilen alacakları, yapılan bazı özel harcamaları ve belirli şartlar altında sermayenin de amortisman yoluyla itfasını mümkün kılmıştır. Çalışmamızın 1. Bölümünde Vergi Usul Kanunu’nda Amortismanların yer aldığı “Değerleme” kısmının; ve “Alacaklarda ve Sermayede Amortisman” kısmının yer aldığı “Amortismanlar” kısmının yer aldığı tabloya yer verilmiştir (BKZ. Tablo 1, Tablo 2). Çalışmamızın bu bölümünde ise bahsi geçen tablolarda yer alan veriler doğrultusunda “Alacaklarda ve Sermayede Amortisman” kısmının açıklamalarına ve örnek muhasebe uygulamalarına yer verilecektir.

2.1. VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE ALACAKLARDA AMORTİSMAN

Alacaklar, işletmelerin aktifinde yer alan değerler olmalarına karşın çeşitli nedenlerle tahsil imkanı ortadan kalkabilmekte bu nedenle de aktiften çıkma durumları gündeme gelebilmektedir. Vergi Usul Kanunu söz konusu alacaklar için bazı şartların varlığı halinde karşılık ayırmak suretiyle giderleştirme hakkı tanımış ve alacakları da şüpheli alacak, vazgeçilen alacak ve değersiz alacak olarak üç bölümde kategorize etmiştir. Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde Vergi Usul Kanunu’nda yer alan kategorize işlemine göre açıklamalar yapılmıştır.

2.1.1. ŞÜPHELİ ALACAKLAR

Şüpheli alacak denildiğinde akla ilk gelenler ve günlük hayatta kullanılan şüpheli alacak kavramı ile mali açıdan şüpheli alacak kavramı farklılık arz etmektedir. Şüpheli alacak denildiğinde akla gelenin, ekonomik olarak tahsil edilerek kişinin servetine dahil olması gereken bir kıymetin, tahsil edilip edilmeyeceğinin net olarak tespit edilememesi durumu olduğu söylenebilir. Mali açıdan şüpheli alacak kavramı ise Vergi Usul Kanunu’nda bazı şartlara bağlanmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun Şüpheli Alacaklar başlıklı 323. Maddesinde (Vergi Usul Kanunu):

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.

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.

hükümleri yer almaktadır.

Şüpheli alacak, verilen bir özelgede nitelik ve miktar itibariyle tahsili şüpheli duruma giren, fakat değersiz hale geldiği kesin olarak bilinmeyen, buna karşın kısmen tahsil olanağı kalmayan alacak olarak tanımlanmıştır (İstanbul VDB., 14.11.2005).

2.1.1.1. Şüpheli Alacağın Şartları

Şüpheli alacak ayırmanın şartları, yukarıdaki hükümler dahilinde şöyle sıralanabilir:

2.1.1.1.1. Şüpheli Alacak Ticari veya Zirai Kazancın Elde Edilmesine İlişkin Olmalıdır

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. Maddesinde Ticari kazancın tarifi yapılmış olup, “*Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır*” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Ayrıca tanımda bulunmadığı halde ticari kazanç kapsamında değerlendirilen aşağıdaki faaliyetler de kanunda tek tek sayılmış ve bunların da ticari kazanç kapsamında olduğu ifade edilmiştir. Bu faaliyetler ise şöyledir (Gelir Vergisi Kanunu, 06.01.1961):

Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden, Coberlik işlerinden, Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden, Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden, Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-

satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden, Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından; elde edilen kazançlar ve Diş protezciliğinden elde edilen kazançlar ticari kazanç kapsamında olup son olarak Kollektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar da şahsi ticari kazanç hükmünde sayılmıştır.

Diğer bir şart olan zirai kazanç kapsamında elde edilen kazançlar ise yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 52. Maddesinde şöyle hüküm altına alınmıştır (Gelir Vergisi Kanunu, 06.01.1961):

“Zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır.

Zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder.

Bazı nebat ve hayvan nevilerinde istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez.

Aşım yaptırmak maksadiyle erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetlerden sayılır.

Mahsullerin değerlendirilmeleri maksadiyle ve zirai istihsale müteferri olarak işlenmesi de zirai faaliyete girer. Ancak, bu ameliye, aynı teşebbüsün cüz'ünü teşkil eden bir işletmede vukua geliyorsa, bu ameliyenin zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sınai bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, cüz'ünü teşkil ettiği teşebbüsün mahsullerine hasretmesi şarttır.

Satışların dükkân ve mağaza açılarak yapılması halinde, mahsullerin dükkân ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet sahasında kalır. Çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin tedviri için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu mevzua münhasır kalmak şartıyla dükkân ve mağaza sayılmaz.”

Yukarıda ifade edildiği üzere bir alçağın şüpheli alacak kapsamında değerlendirilmesi için ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması gerekmektedir. Bu noktada serbest meslek faaliyeti kapsamında olan bir alçağın neden şüpheli alacak olarak değerlendirilemeyeceği sorusu akıllara gelebilir. Vergi Usul Kanunu'nun Değersiz Alacak ve Şüpheli Alacak konularına temas eden bölüm başlığı "İkinci Bölüm Alacaklarda ve Sermayede Amortisman" şeklindedir. Serbest meslek faaliyeti tanımının yapıldığı Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. Maddesine bakıldığında ise "*Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmıyan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.*" şeklinde olduğu görülmektedir (Gelir Vergisi Kanunu, 06.01.1961). Tanımdan da anlaşılabacağı üzere serbest meslek faaliyeti sermayeden ziyade şahsi mesai, ilmi veya mesleki bilgiye dayanmak zorundadır. Kanundaki bölüm başlığında ise "Alacaklarda ve Sermayede Amortisman" tabiri kullanılmıştır. Serbest meslek faaliyeti sermayeye dayanmadığından serbest meslek kazançları için şüpheli alacak karşılığı ayrılamayacaktır.

Ticari ve zirai kazançta tahakkuk esasının sonucu olarak işletme bünyesinde satılan mal ve hizmet bedelleri henüz tahsil edilmeden hasılatı intikal ettirilmekte ve matrahın oluşumunu olumlu yönde etkilemektedir. Bu nedenle mal ve hizmet satış bedellerinin tahsil edilme ihtimalinin kesin olarak kaybolduğu veya şüpheli hale geldiği anda zarar yazılması esası getirilmiştir (AKYOL & KÜÇÜK, 2016, s. 306).

Yine alacakların şüpheli alacak kapsamında değerlendirilebilmesi için ticari veya zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle alacak arasında nedensellik bağı bulunmalıdır.

Serbest meslek erbabı her ne kadar tahsil esasına dayalı işlem yapsa da işin yapıp alçağın tahsil edilememe durumu söz konusu olabilir. Bize göre serbest meslek erbabının da bu haktan yararlanması gerekir.

2.1.1.1.2. Şüpheli Alacak İçin Dava açılmalı veya İcra Makamlarına Başvurulmalıdır

Şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmenin bir diğer şartı da söz konusu alacak için mahkemelerde dava yoluna başvurulması veya icra makamlarına alçağın cebren tahsili için başvurulması gerektiği yönünde olacaktır. Bu noktada şüpheli hale gelen

alacak için tüketici hakem heyetine başvurulması alacak için karşılık ayırma şartlarının varlığını sağlamamaktadır. Hakem heyetinin görevi, tüketici işlemleri ile tüketiciye yönelik uygulamalardan doğabilecek uyuşmazlıklara çözüm bulmak olduğundan ve tacirler de nihai tüketici olmadığından, söz konusu alacaklar için heyete başvuru yapılması bize göre karşılık ayırmak için dava ve icra yoluna başvurma kriterini yerine getirmeyecektir.

Verilen bir özelgede “Bir alacağın dava safhasında olduğunun kabulü için, mahkemece davaya başlanılmış olması ve alacaklının da davayı ciddiyetle takip etmesi gerekmektedir. Diğer taraftan bir alacağın icra safhasında sayılabilmesi için, alacaklının başvurusu üzerine İcra Müdürlüğünce "ödeme" emrinin gönderilmiş ve bunun da borçlu tarafından tebellüğ edilmiş olması gerekir. Borçlu tarafından tebellüğ edilemeyen bir ödeme emrine istinaden, alacağın icra safhasında olduğunu kabul etmek mümkün değildir.” denilmektedir (Büyük Mükellefler VDB., 11.04.2014). Buna göre sadece davayı açıp bırakmak yeterli bir olgu olmayıp ciddi şekilde davanın takip edilmesi gerekmektedir. Yine özelgede icra müdürlüğünce gönderilen ödeme emrinin borçlu tarafından tebellüğ (belgenin imza karşılığında alınması) edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Aksi takdirde gerekli şart sağlanmamış olacaktır. Sadece bir hukuki işlemin var olup olmadığını tespit eden tespit davaları, icrai işlem doğurmayacağından, tespit davaları için kanundaki “dava safhasında olma” durumu şartı yerine getirilmiş sayılmayacaktır.

İlk derece mahkemesinde dava açılması sırasında şüpheli alacak karşılığı ayrılmamış alacak için temyiz aşamasında şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir (YILDIRIM, 2014, s. 412).

Verilen özelgelerde “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 Kanununun 323 üncü maddesine göre şüpheli hale geldiği kabul edilebilecek olup söz konusu takiplere başlandığı hesap döneminde karşılık ayrılması mümkün bulunmaktadır.” denilmektedir (Antalya VDB., 28.04.2014), (İstanbul VDB., 04.04.2011). Buna göre yabancı ülkelerde bulunan alacaklar için ilgili ülkelerde dava veya icra safhası şartı sağlanması durumunda da şüpheli alacak olarak değerlendirilecektir. Fakat “yurtdışından olan alacaklar için dava açılmadan şüpheli

alacak kapsamında da değerlendirildiği görülmektedir (YILDIRIM, 2014, s. 414).” Yurt dışı alacaklarda dava açıldığının tevsiki, yurt dışından sağlanan belgelerin yurt dışı temsilciliklerimizce onaylanması veya Lahey Devletler Özel Hukuku Konferansı çerçevesinde hazırlanan Yabancı Resmi Belgelerin Kaldırılması Sözleşmesi hükümlerine göre onaylanmış olması koşulu getirilmiştir (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2016, s. 313).

2.1.1.1.3. Alacak, Yapılan Protestoya veya En Az İki Defa İstenmesine Rağmen Ödenmemelidir

Alacakları, değersiz alacak kapsamında değerlendirmenin şartlarından bir tanesi de alacağı borçludan protesto yoluyla istemektir. Veyahut en az farklı iki günde borçlunun kendisine veya Vergi usul Kanunu hükümlerine göre kendisine tebliğ yapılabilen birilerine temsilen tebliğ yapılmalıdır. “Protesto, senetli alacakların vadesinde ödenmemesi halinde borçlunun noter aracılığı ile ödemeye çağırılmasıdır (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2016, s. 308).” Buna rağmen borç ödenmemiş ise değersiz alacak kapsamında değerlendirilecektir. Aşağıdaki özelgede de ifade edildiği üzere alacağın iki defa istendiğinin tevsik edilmesi gerekmektedir. Buna göre isteğin kayıtlı postalar vasıtasıyla yapılması yerinde olacaktır.

Verilen bir özelgede “Bahsi geçen madde hükmünden de anlaşılacağı üzere "yazı ile isteme" herhangi bir şekil şartına bağlanmamıştır. Bununla birlikte ilgili kanun metninde borcun istenilmesine ilişkin yazıların taahhütlü olarak gönderileceği hususunda hüküm bulunmamış olsa da, şüpheli alacak karşılığı ayırabilmek için "yazı ile borcun bir defadan fazla istenmesi" halinin tarafınızca tevsik edilebilmesi gerekmektedir.” denilmektedir (İstanbul VDB., 03.10.2013).

2.1.1.1.4. Alacak Tutarı, Yapılacak Masraflardan Küçük Olmalıdır

Yukarıda İfade edildiği üzere alacağın şüpheli alacak haline gelmesi için, protesto edilmesi veya en az iki defa istenmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemesi üzerine şüpheli alacak olarak değerlendirilebilmesi için son bir şart daha vardır. O da alacağın tüm bunlara rağmen, istenmesine değer olması; tabiri caizse atılan taşın ürkütülen kurbağaya değmesi gerektiği konusundadır. Daha açık ifade etmek gerekirse bu konuda net bir belirleme olmamasına karşın, alacağın tahsili için yapılacak olan masraflar, alacak tutarından daha küçük olmalıdır.

Verilen bir özalgede “Dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacakların tespiti açısından dava edilecek alacak için avukatlık ücreti, yargı harcı, notere yapılacak ödemeler ile posta giderleri toplamı dikkate alınarak tahmini bir dava maliyeti bulunacak ve bu tutar alacakla kıyaslanacaktır. Tahmini dava maliyetinin alaktan daha büyük olması halinde, mahkemeye başvurulmadan protesto veya yazı ile bir defadan fazla istenerek tahsil edilemeyen alacak için pasifte karşılık ayrılması mümkün olabilecektir.” denilmektedir (Düzce Valiliği- DGM., 18.04.2014), (İstanbul VDB., 03.10.2013).

Buna göre dava edilecek alacak için avukatlık ücreti, yargı harcı, notere yapılacak ödemeler ile posta giderleri toplamı alacağın tutarından daha küçük olmalıdır ki alacağın tahsili için gerekli çaba gösterilsin. Aksi halde diğer şartlar da sağlanmışsa şüpheli alacak kapsamında değerlendirmek caiz olacaktır.

Ancak işletmenin alacakları tek tek küçük alacaklardan oluşuyorsa veya bu tür alacağın, toplam alacaklar içerisindeki payı yüksek ise, bunların icra veya dava ta takibine değmeyeceğinden söz edilemez (YILDIRIM, 2014, s. 419).

2.1.1.1.5. Bilanço Hesabına Göre Defter Tutulmalıdır

Çalışmamızın önceki bölümlerinde yer aldığı üzere kanunda “...*Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.*” hükümlerine yer verilmiştir. Söz konusu hükümden anlaşıldığı üzere “pasif” kelimesi bilançonun pasif kısmını işaret etmektedir. Dolayısıyla bilanço usulüne göre defter tutamayan mükellefler, diğer bir ifade ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, alacaklarını şüpheli alacak kapsamında değerlendirme hakkına sahip değildirler. Yine serbest meslek erbabı da bu hükümden dolayı, ayrıca alacaklarını değersiz alacak kapsamında değerlendiremeyecektir.

Kanımızca işletme hesabı esasında defter tutan mükellefler de bu haktan yararlandırılmalıdır. Bu hakkın sadece bilanço usulüne göre defter tutan mükelleflere tanınması hakkaniyetli bir uygulama değildir ve işletme esasına göre defter tutmak bir kriter olmamalıdır.

2.1.1.1.6. Alacağın Karşılığında Teminat Verilmemiş Olmalıdır

Yukarıda yer verildiği üzere “...*Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder*¹.” denilmektedir. Buna göre karşılığında teminat verilen alacaklar için alacağın tamamı için teminat verildiyse hiç karşılık ayrılamayacaktır. Fakat kısmen teminat verildiyse, alacak tutarından teminat tutarı çıkarılacak, kalan tutar kadar karşılık ayrılabilir. 6183 sayılı Kanunun 10. Maddesinde para, bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları, Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler, Hükümetçe belli edilecek milli esham ve tahviller, ilgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve haciz evrakına istinaden haczedilen menkul ve gayrimenkul malların teminat olarak verilebileceği hüküm altına alınmıştır (Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 28.07.1953). Bize göre mükelleflerin alacakları için de sayılanlar teminat olarak kabul edilebilir.

Haciz suretiyle teminata bağlanan alacaklar için de karşılık ayrılamaz. Fakat haczedilen malların değeri konusunda netlik bulunmamakla birlikte, haczedilen malların değerinin alacağın değerini karşılamaması durumunda aşan kısmı için karşılık ayrılabilir.

Ciro edilmiş senetlere karşılık ayırabilmek için cirantaların da takip edilmesi gerekmektedir. Cirantalar takip edilmeden karşılık ayrılamaz (SARIGÜL, 2016, s. 153).

2.1.1.2. Şüpheli Alacakta Özellikli Durumlar

Öncelikle belirtmek gerekir ki senetli veya senetsiz tüm alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir.

Halk arasında hatır senedi olarak bilinen ve kişi-kurumlara kredibilite sağlayan ve gerçek bir ticari veya zirai bir ilişkiye dayanmayan senetlerde var olduğu iddia olunan alacaklar şüpheli alacak kapsamında değerlendirilemeyecektir.

Ticarette bir mal veya hizmetin satın alınmasından önce verilen ve mal veya hizmet alındıktan sonra kalan tutar ödenen durumlar olabilmektedir. Bu durum avans

¹ **İnhisar etmek**, yalnız ... üzerine olmak, yalnız ... için olmak, -den dışarı çıkmamak, bir şeyle sınırlanmak (Türkçe Sözlük, www.tdk.gov.tr, Erişim Tarihi: 31.05.2017) anlamındadır. Burada “*Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara özgüdür*” anlamında kullanılmıştır.

ödemesi olarak bilinmektedir. Fakat idare avansların hem şüpheli alacak olarak değerlendirilmesi hem de değerlendirilmemesi yönünde görüş beyan etmiştir.

Avansların kabul edilmesi yönünde verilen bir özalgede “Bu itibarla, ileride teslim alınacak bir hizmet için sipariş avansı niteliğindeki ödemelerin ticari faaliyetin devamı için yapılması ve bu tür ödemelerin Kanunun 323 üncü maddesinde belirtilen şartları haiz olması halinde, bu ödemelerin tahsil edilemediği durumlarda karşılık ayrılması mümkün bulunmaktadır.” denilmektedir (İstanbul VDB., 06.04.2015). Akyol ve Küçük de “ticari karın elde edilmesi amacına yönelik olarak yapılan ancak hasılat hesapları ile ilişkisi olmayan işlemlere ilişkin alacakları, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili saymamak, işlemleri tek taraflı olarak değerlendirmek anlamına gelebilecektir.” demektedirler (AKYOL & KÜÇÜK, 2016, s. 313).

Avansların kabul edilmemesi gerektiği yönünde verilen bir özalgede “Öte yandan, ileride yapılacak mal ve hizmet alımları için sipariş avansı niteliğindeki ödemelerin ticari faaliyetin devamı için yapılması ve bu tür ödemelerin Kanunun 323 üncü maddesinde belirtilen şartları haiz olması halinde, bu ödemelerin tahsil edilemediği durumlarda karşılık ayrılması mümkün bulunmaktadır. Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, ticari faaliyetinizin devamı için verilen sipariş avanslarının, 323 üncü madde de yer alan şartlar yerine getirilmediğinden şüpheli ticari alacak olarak zarar kaydı mümkün bulunmamaktadır” denilmektedir.

Yine her iki durum için de verilmiş yargı kararları bulunmakla birlikte avans ödemelerinin şüpheli alacak kapsamında değerlendirilmeyerek, ileride alınacak olan mal veya hizmetin henüz işletmenin kar veya zararına katkı sağlamadığından bahisle “karşılık ayırmak mümkün değildir demek” bize göre de çok doğru bir yaklaşım değildir. Zira vergi usul kanununu 3. maddesinde işlemlerin gerçek mahiyetinin esas olduğu ifade edilmektedir. Burada amaç işletmenin gelecekte kar elde etmesidir.

Kefil olunan borçlarda, gerçek borçlunun borcu ödememesi nedeniyle borcun kefil olan tarafından ödenmesi durumunda; kefilin, alacağın kendi nezdine geçtiğinden bahisle, alacağı şüpheli alacak olarak değerlendirmesi de mümkün bulunmamaktadır. Verilen bir özalgede konuya ilişkin “Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, ... San. ve Tic. Ltd. Şti. adına kefalet nedeniyle yaptığınız 1.171.361,00 TL'lik ödemenin **ticari kazancın elde edilmesiyle ilgili nitelikte**

bulunmaması sebebiyle söz konusu alacağınız için şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmamaktadır.” şeklinde görüş bildirilmiştir (Bursa VDB., 01.04.2011).

“Alacağın temlik durumunda davanın doğru kişiye açılması gerekmektedir. Temellük eden kişinin, alacağın temlik sözleşmesinin şartlarının gerçekleşmemesi nedeniyle hükümsüz olduğu durumda, vergi kanunlarına göre; temlik eden aleyhine dava açmadan şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi mümkün değildir. Temlik eden, temlik sözleşmesinde borçlunun aczini taahhüt etmişse; temlik sözleşmesi, bir teminat niteliği taşıyacaktır. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre şüpheli alacak karşılığı ayrılamayacaktır. (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2016, s. 314)”

Alacakları, KDV dahil toplamaları üzerinden değersiz alacak olarak değerlendirmek, diğer şartların varlığı halinde, ilgili dönem defter kayıtlarında kaydetmek ve ilgili dönem beyanlarına aksettirmek şartıyla 334 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile mükelleflere sağlanan bir haktır (334 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 05.05.2004).

Ferdi işletme ve şahıs şirketlerinde şirketin ortaklarından olan alacaklarını da şüpheli alacak kapsamına değerlendirmek mümkün bulunmamaktadır (YILDIRIM, 2014, s. 427).

Döviz cinsinden alacakların şüpheli hale gelmesi durumunda alacaktan kaynaklanan kur farklarının da şüpheli alacak kapsamında değerlendirilerek karşılık ayrılması hakkı vardır. Konuya ilişkin verilen bir özalgde “Yurt dışı inşaat işiyle ilgili olarak doğan dövize bağı alacağın dönem sonlarında değerenmesinden doğan kur farklarının ise kambiyo kârı olarak dikkate alınarak kurum kazancına eklenmek suretiyle vergilendirilmiş olması ve diğer yasal koşulların bulunması halinde, söz konusu değerleme farkları için ilgili dönemlerde şüpheli alacak karşılığı ayrılması ve safi kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkündür.” denilmektedir (Ankara VDB., 23.03.2015).

Kefaletle bağı alacaklar için kefil nezdinde de ayrıca takip yapılmalıdır. Yoksa dava veya icra safhasında olma unsuru tam anlamıyla sağlanmış olmayacaktır. Aynı zamanda alacağın kefilden de tahsil edilme ihtimali vardır. Bu nedenle kefile de gidilmesi gerekir.

İştirak edilen şirketlerden olan alacakların da değersiz alacak kapsamında değerlendirilmesi, gerekli diğer şartların sağlanması durumunda mümkündür. Yalnız alacağın ticari iş ve işlemlerden kaynaklanmış ve gelir gider hesaplarıyla ilişkilendirilmiş olması gerekir. “İşlemlerin ana kuruluş veya iştiraklerinden esas faaliyet konusu dışındaki işlemlerden (ödünç verme kefalet vb.) doğan alacakların ise, hasılat hesapları ile ilgilendirilmeleri söz konusu olmadığı için karşılık uygulamasına konu olamazlar (AKYOL & KÜÇÜK, 2016, s. 317).”

Kamu idare ve müesseselerinden olan alacaklar için de karşılık ayrılması mümkün değildir. Zira kamu yapısı gereği kendisine güven esasına dayanmakta olup devletin ödememe gibi bir durumu olamaz. “Fakat alacağın mevcudiyeti ve miktarı konusunda ihtilaf varsa karşılık ayrılmaması için herhangi bir neden bulunmamaktadır (AKYOL & KÜÇÜK, 2016, s. 317).”

Faktöring şirketleri kendilerine getirilen kıymetli evrakı vadesinden önce ödeyen bu işlemde komisyon elde eden kuruluşlardır. Verilen bir özelgede “... yapılan açıklamalara göre, hasılat kaydedilmeyen alacaklara şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmadığından, faktoring şirketlerinin hasılat kaydetmedikleri alacakları için şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün değildir...Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesi gereğince ayrılan karşılıklarınızı Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendine göre gider olarak indirim konusu yapmanız mümkün bulunmakta olup ...” denilmektedir (İstanbul VDB., 04.09.2013) (İstanbul VDB, 02.09.2013). Söz Konusu özelgede faktöring şirketlerinin hasılat kaydetmedikleri alacakları için karşılık ayırmamasına karşın Vergi Usul Kanunu’nun 323. Maddesi uyarınca şüpheli alacak karşılığı ayırabileceği ifade edilmiştir. Bu görüşe göre de alım satım arasındaki komisyon geliri için şüpheli alacak karşılığı ayırabilme hakkının ağır bastığı söylenebilir (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2016, s. 315).

2.1.1.3. Alacaklar Ne Zaman Şüpheli Alacak Kapsamında Değerlendirilmeli

Şüpheli alacaklar için karşılık ayırmak mükellefler için bir haktır. Ama bu seçimlik bir haktır. Mükelleflerin istemeleri durumunda ayırmamaları da kendi hakları dahilindedir. Bu hak, alacağın şüpheli hale geldiği diğer bir ifade ile şüpheli

alacak için yukarıda açıklanan tüm şartların yerine getirildiğinin anlaşıldığı dönemi içeren hesap dönemi veya takvim yılı içerisinde kullanılmalıdır. Verilen bir özelgede “Diğer yandan, 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.” denilmektedir. ... Buna göre, mükellefler borçlu müşterilerinin iflas etmesi halinde, şüpheli alacak karşılığı ayırabilirler. Ancak, karşılık alacağın masaya kaydının yapıldığı, diğer bir deyişle icra safhasına intikal ettiği hesap döneminde ayrılmalıdır (Bursa VDB., 14.04.2014)”. denilmektedir. Şüpheli alacak için karşılık ayırma işlemi ilgili dönemde kullanılmadıysa sonraki dönemlerde kullanılma hakkı kaybedilmektedir. Özel hesap dönemi kullanan mükellefler de özel hesap dönemi bitmeden evvel bu haklarını kullanmalıdırlar. Aksi halde onlar da bir daha kullanamayacaklardır.

Şüpheli alacak karşılığının ne zaman ayrılacağı konusu muhasebedeki dönemsellik ilkesi, Gelir Vergisinde “takvim yılı esası”, Kurumlar Vergisinde “hesap dönemi esası”nın birer izdüşümü niteliğindedir (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2016, s. 310).

Perakendecilik sektöründe faaliyet gösteren işletmelerden bir kısmı muhasebedeki ihtiyatlılık kavramı gereğince kanundaki şartlar taşınmadan da şüpheli ticari alacak karşılığı ayırabilmektedirler (YÜCEL, 2014, s. 238). Yalnız bu yöntem her ne kadar muhasebe sistematigi açısından mümkünse de çalışmamızda açıklandığı üzere vergisel açıdan, şüpheli alacaklar sıkı şartlara bağlanması dolayısıyla uygun değildir. Örneğin 2017 yılında ayrılacak şüpheli alacak karşılık tutarı, son iki yılda; vadeli satışlardan tahsil edilemeyen tutarların, vadeli satışlar içindeki payının ortalaması alınması suretiyle belirlenir. Bulunacak tutarın da KKEG olarak değerlendirilip, vergilendirilmesi sağlanır. İlerleyen yıllarda da fazla veya eksik ayrılan karşılıklar, kar veya zarar hesaplarına geçirilir.

Ayrıca şüpheli alacaklar, Vergi Usul Kanunu’nun amortismanlar bölümünde incelenmiş olup; Vergi Usul Kanunu’nun “Amortisman Uygulama Süresi b) Süre Bakımından” başlıklı 320. maddesinde “*Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir.*” hükmü yer almakta olup; hükümde ifade edildiği

üzere yalnızca alacağın şüpheli hale geldiği dönemde karşılık ayrılabilmesi mükelleflere tanınan bir haktır (Vergi Usul Kanunu).

2.1.1.4. Şüpheli Alacaklarda Muhasebe Uygulamaları

Yukarıda ifade edildiği üzere Şüpheli alacağın TL veya döviz cinsinden olmasının bir önemi bulunmamaktadır. fakat döviz cinsinden alacaklarda durum biraz farklıdır.

2.1.1.4.1. TL Cinsinden Şüpheli Alacaklarda Muhasebe Uygulaması

Örnek: GMBH. Limited Şirketi'nin, CORP. Limited Şirketine yaptığı satışı nedeniyle 300.000-TL tutarlı alacağı bulunmakta olup şirketin borcu ödememesi nedeniyle tahsilat için icra takibine başlanılmış, sonuç olarak şirketten olan alacakların değersiz alacak kapsamında değerlendirileceği kararına varılmıştır. Yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır (BULUT, Vergi Revizyonu Soru ve Çözümleri, 2015, s. 101, 102),

-----/	Kasım.2016	/-----	B	A
128. Şüpheli Ticari Alacaklar			300.000,00	
120. Alıcılar				300.000,00
<i>Alacağın Tahsil Edilememesi</i>				
-----/	31.12.2016	/-----	B	A
654. Karşılık Giderleri			300.000,00	
129. Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı				300.000,00
<i>Alacağa Karşılık Ayrılması</i>				
-----/	Şubat.2017	/-----	B	A
129. Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı			300.000,00	
128. Şüpheli Ticari Alacaklar				300.000,00
<i>Alacağın Tahsil İmkânının Ortadan Kalkması</i>				
-----/		/-----		

Şayet karşılık ayrılmış olan alacak, tahsil edilebilir ise aşağıdaki kayıtlar yapılacaktır (Yalnız bu kayıt üstteki örnekte Şubat-2017'de yapılan kayıt öncesinde yapılmalıdır. Yani aynı dönem içerisinde ise 644. Konusu Kalmayan Karşılıklar

hesabı, dönem değişmiş ise 671. Önceki Dönem Gelir ve Karları hesabı kullanılmalıdır²):

-----/	Ocak.2017	/-----	B	A
102. Bankalar			300.000,00	
128. Şüpheli Ticari Alacaklar				300.000,00
<i>Alacağın Tahsil Edilmesi</i>				
-----/	Ocak.2017	/-----	B	A
129. Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı			300.000,00	
644. Konusu Kalmayan Karşılıklar				300.000,00
<i>Ayrılan Karşılığın iptali işlemi</i>				
-----/		/-----		

² 129. Şüpheli Ticari Alacaklar hesabının Tek Düzen Hesap Planı açıklamalarında İşleyişi kısmında aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir (1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992):

*Hesaplanan karşılık tutarı bu hesaba alacak, "654. Karşılık Giderleri" hesabına borç kaydedilir. Şüpheli alacağın tahsiline bağlı olarak, tahmin olunan zararın kısmen ya da tamamen gerçekleşmemesi halinde, gerçekleşmeyen kısım "644. Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı" alacağına devredilerek bu hesaba borç kaydedilir. **Şüpheli alacağın tahsilinin imkansız olduğu kesinleştiği takdirde** bu hesaba borç, ilgili hesaba da alacak kaydedilir. Gerçekleşen zararın ayrılan karşılıklardan fazla olması halinde, ayrılan karşılık kadar bu hesaba borç, zarar fazlası ise "681. Önceki Dönem Gider ve Zararları" hesabına borç, tahsil edilemeyen tutar, ilgili alacak hesabına alacak kaydolunur.*

Perakende satış yönteminin uygulanması sonucunda bulunan, dönemin karşılık tutarının o tarihteki şüpheli alacaklar karşılığı tutarından az olması durumunda, aradaki fark "644. Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı"na aktarılacak üzere bu hesaba borç yazılır.

*Daha önce alacaklardan düşülen ve bu hesaba borç kaydedilen **alacakların tahsili söz konusu olduğu takdirde**, oluşlarına göre "671. Önceki Dönem Gelir ve Kârlar" hesabına alınır.*

2.1.1.4.2. Döviz Cinsinden Şüpheli Alacaklarda Muhasebe Uygulaması

Döviz cinsinden şüpheli alacaklarda oluşan lehte veya aleyhte kur farkı oluşması durumunda, oluşan farklar için karşılık ayrılması gerekmektedir. (Bir zorunluluk olmamakla beraber önceden karşılık ayrılmışsa devamı da getirilmeli, ayrılmamışsa getirilmemelidir.) Dövizli alacaklar mukayyet değeriyle değerlendirilir. “Ancak lehte oluşacak kur farkları gelir yazılmakla beraber karşılık ayrılmak suretiyle gider de yazılacaktır. Aleyhte oluşacak kur farkları da gider yazılacak ancak, alacaklarda bu şekilde meydana gelecek azalma için önceden ayrılmış bulunan karşılık kapatılacak yani azaltılacaktır. Muhasebe kayıtları şöyle olacaktır. (AKYOL & KÜÇÜK, 2016, s. 320).”

2.1.1.4.2.1. Lehte Oluşacak Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi

Örnek: 1 Euro=3,50-TL iken kayıtlara alınmış olan 30.000 Euro tutarındaki alacak değersiz alacak kapsamında olup; 2016 yılı sonunda Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen döviz kurunda 1 Euro= 3,80-TL olarak açıklanmıştır. Yapılacak muhasebe kaydı şöyle olacaktır:

-----/	31.12.2016	/-----	B	A
128. Şüpheli Ticari Alacaklar ³			9.000,00	
646. Kambiyo Karları				9.000,00
<i>Döviz cinsinden alacağın değerlendirme işlemi</i>				
-----/	31.12.2016	/-----	B	A
654. Karşılık Giderleri			9.000,00	
129. Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı				9.000,00
<i>Şüpheli Ticari alacak Karşılıklarını değerlendirme işlemi</i>				
-----/		/-----		

2.1.1.4.2.2. Aleyhte Oluşacak Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi

Yukarıdaki örnekte yer alan kur değerlerinin tersi düşünüldüğünde yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olmalıdır:

³ 1EURO'da (3,80TL-3,50-TL)=0,30-TL'lik kur farkı vardır. 30.000£*0,30=9.000,00-TL yapmaktadır.

-----/ 31.12.2016 /-----	B	A
656. Kambiyo Zararları	9.000,00	
128. Şüpheli Ticari Alacaklar		9.000,00
<i>Döviz cinsinden alacağın değerlendirme işlemi</i>		
-----/ 31.12.2016 /-----	B	A
129. Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı	9.000,00	
644. Konusu Kalmayan Karşılıklar		9.000,00
<i>Şüpheli Ticari alacak Karşılıklarını değerlendirme işlemi</i>		
-----/ /-----		

2.1.2. DEĞERSİZ ALACAKLAR

Vergi Usul Kanunu'nun (Vergi Usul Kanunu) 322. maddesinde Değersiz Alacaklar konusunda:

“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.”

hükümleri yer almaktadır.

2.1.2.1. TAHSİLİNE İMKAN KALMAYAN ALACAK TABİRİ

Tahsiline imkan kalmamak tabiri kesin olarak tüm hukuk yollarının bitirilmiş olması anlamına gelmektedir. Şöyle ki kişilerin ilk derece mahkemesinden almış olduğu kararlara istinaden alacağın değersiz hale geldiğini söylemeleri mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla itiraz mercilerine gerekli itirazlar yapıldıktan sonra verilen nihai karar değersiz alacak ayırmak için gerekli olan şarttır. Literatürde iç hukuk yollarının tüketilmesi, Anayasa Mahkemesine başvuru öncesinde yapılması gereken tüm işlemler olarak kabul edilmektedir.

Yabancı mahkemelerce alacağın tahsiline imkan kalmadığına yönelik verilecek kararların kazai bir hüküm olarak dikkate alınabilmesi için Türk Hukuk

Merciilerince tanıma kararı verilerek onaylanması gerekmektedir (YILDIRIM, 2014, s. 364, 365).

Alacağın uzun yıllar boyunca örneğin on yıl boyunca tahsil edilemediği gerekçesiyle tahsiline imkan kalmayan alacak olarak değerlendirmek de mümkün bulunmamaktadır.

İcra mercilerine başvuru yapmak da tek başına yeterli bir kıstas değildir. Burada başvurudan kastedilen icra işlemleri için sürekli olarak takibinin de sağlanması gerektiği konusundadır.

Keza bir alacağın zamanaşımına uğradığı gerekçesiyle tahsiline imkan kalmadığı da söylenemez. Çünkü zamanaşımına uğrayan bir borç eksik borç haline gelmekte fakat borcun mevcudiyetini ortadan kaldırmamaktadır. Dolayısıyla borç hala istenebilir durumdadır (YILDIRIM, 2014, s. 376).

2.1.2.2. TASARRUF DEĞERİ VE MUKAYYET DEĞERİ TABİRLERİ

Konuya ilişkin tanımlar Vergi Usul Kanunu'nda yapılmış olup söz konusu kanunun ilgili maddeleri şöyledir (Vergi Usul Kanunu):

Tasarruf Değeri (Madde 264): Bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir.

Mukayyet Değeri (Madde 265): Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.

2.1.2.3. KAZAI HÜKÜM VE KANAAT VERİCİ VESİKA TABİRLERİ

Kanun hükümlerine bakıldığında öncelikle “*Kazai hüküm*” veya “*kanaat verici vesikanın*” ne olduğunu irdelemek gerekecektir.

Kazai hüküm konusunda Özbacı, Kazai hükümden maksat alacağın tahsiline imkanın tamamen ortadan kalktığı hükme bağlayan bir mahkeme kararının mevcudiyetidir demiştir (ÖZBALCI, 2010, s. 838). Aynı hüküm özelgede de bulunmaktadır (İstanbul VDB., 14.11.2005).

Tarakçı ise dava konusu edilen alacak hakkında yargı organları zamanaşımı veya borçlunun gaybubetine karar vermişse alacağın değersiz hale geldiğinden söz etmek mümkündür demektedir (TARAKÇI, 1997).

Alacağın tahsil olanağının kalmamış sayılabilmesi için de öncelikle tahsili için tüm yasal yollara başvurulması, gerekirse icra takibi yapılması, fakat yapılan başvuru ve takipler sonucunda alacağın ödenmeyeceğinin veya talep edilmesinin olanaksız hale gelmiş olduğunun (alacağın tahsilinin hukuken ve fiilen imkansız bir hale geldiğinin) mahkeme kararı ile tespit edilmiş olması gerekmektedir (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2016, s. 304).

Kazai hükümden, alacağın borçlusu tarafından ödenmesi imkanının bulunmadığını hükme bağlayan bir mahkeme kararının anlaşılması gerekir (Beyanname Düzenleme Klavuzu, 2016, s. 278).

Kazai hüküm ifadesinden anlaşılması gereken alacağın tahsili için kanun yollarına başvurulmuş olması, icra takibinin yapılmış bulunması, bu müracaatlar ve takipler sonunda alacağın ödenemeyeceğine hakim tarafından hükmedilmiş olmasıdır (YILDIRIM, 2014).

2.1.2.3.1. Kazai Hüküm veya Kanaat Verici Vesika Olarak Tanımlanan Belgeler

Kanaat verici vesika hakkında ise Özbalcı aşağıdaki örnekleri sıralamıştır (ÖZBALCI, 2010, s. 838):

- Konkordato anlaşması. Konkordato ile alacaklının borçluyu ibra ettiği miktar değersiz alacak sayılır.
- Alacaktan vazgeçildiğini gösteren mahkeme tutanakları.
- Borçlunun varlık bırakmadan öldüğü ve mirasçılarının mirası reddettiğini gösteren belgeler.
- Borçlunun kesin olarak yurt dışına çıktığı ve haczi kabil (haczedilebilecek) malı olmadığını gösteren belgeler.
- Gerek doğuşu, gerekse vazgeçilmesi bakımından, belli ve inandırıcı sebepleri olmak şartı ile alacaktan vazgeçildiğini gösteren anlaşmalar.

Özyer ise yukarıda sayılanlara ek olarak aşağıdakileri saymıştır (ÖZYER, 2014, s. 796):

- Borçlunun Türk Medeni Kanununun 32. ve izleyen maddelerine göre mahkemelerce borçlu hakkında verilen gaiplik kararları
- Borçlu aleyhine alacaklı tarafından açılan davayı borçlunun kazandığına dair mahkeme kararı,

- Borçlunun dolandırıcılıktan mahkum olması ve malvarlığı bulunmadığını belgeleyen resmi evrak,
- Borçlunun adresinin saptanamaması nedeniyle icra takibat dosyasının kaldırıldığını ve yasal süresi içerisinde yenileme talebinde de bulunulmadığına gösteren icra memurluğu yazısı,
- Ticaret mahkemesince borçlu hakkında verilmiş ve ilgili masa tarafından tasfiyeye tabi tutulmuş bulunan iflas kararına ilişkin belgeler.

Ayrıca Beyanname Düzenleme Kılavuzu'nda 6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunun verdiği yetkiye istinaden arabuluculuk faaliyeti sonucunda taraflar arasında tanzim edilen tutanaklar da kanaat verici vesika olarak değerlendirilmiştir ki biz de bu görüşe katılmaktayız (Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2016, s. 278).

Konuya ilişkin idarenin görüşüne bakılırsa "...Maddede belirtilen "kazai hüküm"den kasıt, alacağın tahsil edilme imkanının tamamen ortadan kalktığını hükme bağlayan bir mahkeme kararının varlığıdır. Yine aynı maddede ifade edilen "kanaat verici bir belge"den söz edebilmek için ise, alacaktan açıkça vazgeçildiğini gösteren bir belgenin ya da tahsil imkansızlığını gösteren bir delilin varlığı şarttır. Vergi mevzuatımızda kanaat verici belgelerin neler olduğu hususunda kesin bir hüküm olmamakla birlikte, gerek Danıştay'a intikal eden ihtilaflar sonucu verilen kararlarda gerekse Gelir İdareimizin uygulamalarında; alacaktan vazgeçildiğini gösteren ve inandırıcı olan anlaşmalar ve benzeri vesikalar (mektup, muhasebe evrakı ve yazılı her türlü belge gibi), borçlunun kesin olarak yurt dışına çıkmış olduğunu gösteren belgeler kanaat verici belge olarak kabul edilmektedir... (İstanbul VDB., 04.09.2013)" şeklinde görüş bildirdiği görülmektedir. Konuya ilişkin idarenin benzer görüşleri vardır (Sakarya VDB, 13.04.2012).

2.1.2.3.2. Kazai Hüküm veya Kanaat Verici Vesika Sayılmayan Belgeler

2.1.2.3.2.1. Tek Taraflı İrade Beyanları

Alacaklının tek taraflı irade beyanı ile alınmasından vazgeçtiği alacaklar, değersiz alacak olarak kabul edilemez. Çünkü ortada ne bir kazai hüküm ne de kanaat verici bir vesika yoktur. Kaldı ki sıkı şekil şartlarına bağlanmış olan değersiz

alacaklar bu durumda tek taraflı irade beyanı ile giderleştirme imkanı kazanmış olurdu.

2.1.2.3.2.2. Aciz Vesikaları

Aciz vesikası (belgesi) İcra ve İflas Kanunu Madde 143/I'de ifade edildiği gibi; “haczedilen malların paraya çevrilmesi sonunda, alacağı tamamen ödemeyen alacaklıya (ve bir sureti de borçluya) icra memuru tarafından verilen ve takip konusu alacağın ödenmemiş olan miktarını belirten bir belge”dir (UYAR, 2007).

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 75. maddesinde ise “*Yapılan takip sonunda, borçlunun haczi caiz malı olmadığı veya bulunan malların satış bedeli borcunu karşılamadığı takdirde borçlu aciz halinde sayılır. Yapılan takip safhalarıyla bakiye borç miktarı bir aciz fişinde gösterilerek aciz hali tespit olunur.*” hükmü yer almaktadır (Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 28.07.1953).

Gerçek kişi borçlular için verilen aciz vesikası, belgenin tanzim tarihi itibarı ile gerçek kişileri aciz halinde saymaktadır. Müflisin İlerleyen zamanlarda tekrar bir servete kavuşma ihtimali vardır. Servetinin oluşması durumunda borcun ödenme ihtimali bulunduğundan, tahsiline imkan kalmama tabirine uygun hareket edilmiş olmayacaktır. Dolayısıyla aciz vesikası kanaat verici bir vesika niteliği taşımamaktadır. İleride de açıklanacağı üzere tüzel kişiler için verilen aciz vesikasına ise kanaat verici belge olarak itibar edilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

Konuya ilişkin Büyük Mükellefler VDB. tarafından verilen bir özelgede “*Buna göre, aciz vesikası, alacağını tamamen alamamış olan alacaklıya, ödenmeyen alacak miktarı için verilen bir belgedir. Bu belgenin verilmesi ile alacaklının alacağı son bulmaz, hatta alacaklının durumu kısmen kuvvetlendirilmiş olur. Örneğin alacağın zamanaşımı süresi belgenin düzenlenmesinden itibaren yirmi yıl olur ve artık borçlu borcunun olmadığını iddia edemez. Başka bir deyişle aciz belgesi İcra İflas Kanununun 68 inci maddesi anlamında borç ikrarını içeren bir belge olup, alacağın değersiz olduğuna ilişkin bir vesika değildir. Bu nedenle bir alacağın aciz belgesine bağlanmış olması, alacağın gelecekte tahsil edilme imkânını ortadan kaldırmamaktadır. Bu açıklamalara göre, şüpheli alacak karşılığı ayrılan ancak*

takip sonucu aciz vesikası alınan alacaklar için değersiz alacak ayrılması mümkün değildir.” şeklinde görüş bildirilmiştir (Büyük Mükellefler VDB., 01.03.2012).

Yıldırım tüzel kişiliklerde iflas kararı ile tüzel kişiliğin sona ereceğini ve aciz vesikasına bağlı olarak da alacağın tahsil edilemeyeceği kesinlik kazanacağından, tahsil edilemeyen alacakların şüpheli alacak kapsamında değerlendirilebileceğini ifade etmiştir (YILDIRIM, 2014, s. 386, 396).

Aciz vesikası alacağı şüpheli hale getirmesine rağmen değersiz hale getirmez (SARIGÜL, 2016, s. 159).

2.1.2.3.2.3. Semeresizlik Belgesi (Borçlunun Adresinin Saptanamaması)

Semeresizlik belgesi borçlunun bilinen tüm adreslerinde yapılan icra işlemlerinin sonuçsuz kalması ve borçlunun haciz yapılacak başkaca adresinin tespit edilememiş olması, ilgili yerlere yapılan haciz müzekkerelerinden herhangi bir sonuç alınamaması ve tahsilat yapılamadığını gösteren alacaklının talebi üzerine icra müdürlüğünce alacaklıya verilen bir belgedir. Söz konusu belge ile borçlunun borcu ortadan kalkmamakta olup, borçlunun tespit edilebilecek bir adresi bulunması halinde icra işlemine devam edilebilecektir. Bu nedenle semeresizlik belgesinin de alacaklı açısından değersiz alacağın ispatı açısından kanaat verici vesika olarak kabul edilmesi mümkün değildir (Büyük Mükellefler VDB., 01.03.2012).

Bu konuda, kendisine yapılan icra takibi sonucu ulaşılamayan borçlularda, Borçlar Kanunu hükümlerine göre hareket edilmesi gerektiğini dolayısıyla on yıl süreyle beklenilmesi gerektiğini savunan bir görüş de vardır.

Yukarıdaki görüşte on yılın sonunda söz konusu alacaklar değersiz alacak olarak değerlendirilmektedir. ÖZYER de bu görüşe göre on yılın sonunda düzenlenen semeresizlik belgesinin, kanaat verici bir vesika olarak nitelendirilebileceğini ifade etmiş olsa da (ÖZYER, 2014, s. 796), özgelede ifade edildiği üzere semeresizlik belgesi de borcun kati olarak tahsiline imkanın ortadan kalktığını gösteren bir belge niteliği taşımadığından ve alacağın hala tahsil imkanı olduğundan takibe konu alacağın değersiz alacak olarak değerlendirilebilmesinin mümkün bulunmadığı görüşündeyiz.

2.1.2.3.2.4. Borcun Yapılandırılması Anlaşmaları

Tarafların borç ve alacakları bazı durumlarda yeni şartlar ve yeni vade ile değiştirilmektedir. Bu durumda yine borç nihayete ermemekte, sadece şartları değişmektedir. Dolayısıyla bu durumda da alacağın hala tahsil ihtimali olduğu için söz konusu borç değersiz alacak kapsamında değerlendirilemeyecektir. Keza borcun vadesinin yeni vade ile değiştirilmesi de durumu değiştirmeyecektir.

2.1.2.4. DEĞERSİZ ALACAK AYIRMANIN ŞARTLARI

Alacakların şüpheli alacak kapsamında değerlendirilebilmesi için Vergi Usul Kanunu'nda sayılan şartları, şöyle sıralamak mümkündür:

2.1.2.4.1. Kazai bir Hüküm veya Kanaat Verici Vesikaya Göre Tahsiline İmkan Kalmamış Olması

Alacağın değersiz alacak olarak değerlendirilebilmesi için en temel şart kazai bir hüküm veya kanaat verici bir vesikaya göre artık tahsiline imkanın kalmamasıdır. Kazai bir hüküm veya kanaat verici bir vesika için mahkemeye veya diğer ilgili mercilere sadece başvuru yapılmış olması tek başına yeterli değildir. Somut olarak belgelendirilmesi gerekmektedir. Çalışmamızın ikinci bölümünün 1.2.3. bölümünde konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

2.1.2.4.2. Değersiz Alacak Ayırma İşlemi Yalnızca Ticari veya Zirai Kazanç Elde Eden İşletmelerde Mümkündür

Ticari veya zirai kazanç elde eden işletmeler tahakkuk esasına göre çalışmaktadırlar. Diğer bir ifade ile satış işlemi yapıldığı anda satışa konu bedelin tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın 6'lı hesaplara alınmakta ve dönem kar veya zararını etkilemektedir. Dolayısıyla bu uygulama, kazai hüküm veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsili mümkün bulunmayan alacağın gider yazılması suretiyle kar hesabından çıkarılmasını sağladığı için bir nevi garantör konumundadır.

Aşağıda da ifade edildiği üzere Serbest meslek kazançlarında tahsil esası geçerli olduğundan, serbest meslek erbabının değersiz alacak uygulamasından yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır.

2.1.2.4.3. Değersiz Alacak İşletmenin İş ve İşlemleri İle İlgili Olmalıdır

Değersiz sayılacak alacak mutlak surette işletmenin ticari veya zirai iş ve işlemlerinden kaynaklanan bir alacak olması ve işletmenin normal ve mutad faaliyetleri sonucunda doğmuş olması gerekmektedir. İstanbul VDB'nin özelgesinde de konuya ilişkin *“Bu hükme göre, bir alacağın değersiz alacak sayılabilmesi için alacağın iş ve işletme ile ilgili olması, ticari veya zirai faaliyet sonucu olarak doğmuş bulunması... gerekmektedir.”* görüş bildirmiştir (İstanbul VDB., 04.09.2013).

İşletme ortaklarının şahsi işlemleri nedeniyle işletmeye geçen alacaklar ile işletmenin ticari veya zirai işlemlerinden kaynaklanmayan ve özel hukuk hükümlerine dayanan alacaklarının değersiz alacak olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

İşletme personelinin zimmetine para geçirmesi ve bu durumun mahkeme kararı ile sabit olması üzerine veznedar aleyhine yapılacak takibat sonuç vermese bile, zimmete geçirilen para, veznedarın ödemediği değersiz veya şüpheli alacak olarak zarar yazılamaz (ÖZBALCI, 2010, s. 835). Kasadan çalınan para konusunda idarenin görüşü de aynı yöndedir (İstanbul VDB., 04.09.2013). Sonuç olarak hırsızlık olayı işletme sermayesinde meydana gelen bir eksilme veya azalmadır. Konuyu destekleyen bir diğer hüküm de Gelir Vergisi Kanunu'nun Zararların Kârlara Takas ve Mahsubu başlıklı 88. Maddesinde yer almakta olup, *“... sermayede vukua gelen eksilmeler zarar addolunmaz.”* şeklinde hüküm altına alınmıştır (Gelir Vergisi Kanunu, 06.01.1961).

2.1.2.4.4. Değersiz Alacağa Konu Edilecek Alacak, Dönem Karını Etkiler Nitelikte Olmalıdır

Bir alacağın değersiz alacak kapsamında değerlendirilebilmesi için gerekli olan ikinci şart ise alacağa konu işlem nedeniyle dönem kar veya zararı hesabına etki edilmiş olması gerektiğidir. Diğer bir ifade ile alacak için tek düzen hesap planında 6'lı hesapların çalıştırılarak dönem sonunda da bu hesapların Dönem karı veya zararı hesabına etki etmesinin sağlanması gerekmektedir.

Beyan dışı bırakılan fakat işletmenin iş ve işlemleriyle ilgili olan alacakları da değersiz alacak olarak değerlendirmek, söz konusu alacakların dönem karını etkiler nitelikte olmamaları hasebiyle mümkün olmayacaktır.

Yine piyasada hatır senedi olarak bilinen ve işletmelere kredibilite sağlama amacı taşıyan ve gerçek bir işleme dayanmayan alacakların da bu kapsamda değerlendirilmesi dönem karını veya zararını etkilememesi nedeniyle mümkün değildir.

“Şüpheli Alacakta Özellikli Durumlar” bölümünde avanslar için yapılan açıklamalarımız değersiz alacaklar konusunda da aynı doğrultudadır. Çünkü burada da dönem karına etki etmeyen bir alacağın değersiz alacak kapsamında değerlendirilebilmesinin mümkün olmadığı görülmektedir.

2.1.2.4.5. Bilanço veya İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutulması Gerekmemektedir

Bilanço veya İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler değersiz alacak müessesesinden yararlanabileceklerdir. Vergi Usul Kanunu’nun 322. Maddesinde “*İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler.*” hükmü yer almakta olup; işletme hesabında defter tutan ticari veya zirai kazanç erbaplarının alacaklarının şartların varlığı halinde değersiz alacak olarak değerlendirebilmelerine imkan tanımıştır. Söz konusu mükellefler değersiz alacakları defterlerinin gider kısmına, bunları tahsil etmeleri durumunda da gelirler kısmına kaydederler.

Serbest meslek erbabının alacaklarını değersiz alacak olarak değerlendirememesi nedenlerinden bir tanesi de, kazançlarını bilanço veya işletme hesabına göre değil Vergi Usul Kanunu’nun 210. maddesi hükmü gereğince Serbest Meslek Kazanç Defteri’ne göre tespit etmeleri nedeniyledir. Diğer bir ifade ile serbest meslek erbabı zaten tahsil esasına göre defterlerine kayıt yapmaktadır. Bu yüzden de serbest meslek erbabının değersiz alacaklar için karşılık ayırma hakları bulunmamaktadır.

2.1.2.4.6. Alacağın Kefalet veya Teminata Bağlanmamış Olması Gerekmemektedir

Bir alacağın değersiz alacak olarak değerlendirilebilme şartlarından bir tanesi de teminata veya kefaletle bağlanmamış olmasıdır. Şüpheli alacağın, kefile bağlanması durumunda kefilin takibi sonucu tahsil edilebilmesi ihtimali bulunmaktadır. Yine teminat verilmesi durumunda da teminatın paraya çevrilmesi hükümleri uygulanabilecektir. Bu nedenlerle alacağın kesin olarak tahsiline imkan kalmadığı söylenemeyecektir.

2.1.2.4.7. Alacağın Değersiz Hale Geldiği Dönemde Karşılık Ayrılmalıdır

Çalışmamızın bu bölümünün başında da yer verildiği üzere Vergi Usul Kanunu'nda "*Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler.*" hükmüne yer verilmiştir. Buna göre alacağın değersiz hale geldiği anlaşıldığı anın içinde bulunduğu yılda (Özel hesap dönemi kullananlar için ilgili dönemde) söz konusu alacak için karşılık ayrılması gerekmektedir. Yıl kelimesiyle kastedilen söz konusu döneme ilişkin beyanname verilme günüdür. Bu yılda ayrılmayanlar için sonradan karşılık ayrılması mümkün değildir. Yani sadece ilgili dönemde kullanılabilen bir haktır.

2.1.2.4.8. Alacağın Muhasebe Kayıtlarında Gösterilen Tutarı Kadar Karşılık Ayrılmalıdır

Ayrılmak olan karşılık ilgili alacağın muhasebe kayıtlarında gösterilen tutar kadar olacaktır. Bu tutar kadar karşılıklar hesabına kayıt yapılmalı, karşılığında ise gider (zarar) hesaplarına kayıt yapılmalıdır. İşletme hesabında defter tutan mükellefler de aynı hakkı defterin giderler bölümüne söz konusu alacak tutarı kadar gider kaydı yapmak suretiyle kullanacaklardır.

2.1.2.5. DEĞERSİZ ALACAKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Değersiz alacak kapsamında değerlendirilecek olan alacakların muhasebeleştirme işlemine bir örnek üzerinden değinilecektir.

Örnek: A AŞ'nin B AŞ'den ticari işlemlerinden kaynaklı 236.000-TL tutarında KDV dahil alacağı vardır. Fakat B AŞ. hakkında Ocak-2017'de iflas kararı verilmiştir. Ayrıca AŞ ve B AŞ satış ve alışı ilişkin faturayı yasal defterlerine kaydetmiş, KDV beyanlarında da beyan etmiştir. Buna göre A. AŞ'nin yapması gereken kayıt şöyle olacaktır: (NOT: A. AŞ şayet gerçek kişi olsa idi şartlar sağlanmamış olacaktı.)

-----/	Kasım.2016	/-----	B	A
120. Alıcılar			236.000,00	
600. Yurt İçi Satışlar				200.000,00
391. Hesaplanan KDV				36.000,00
<i>Satış İşlemi</i>				
-----/	Ocak.2017	/-----	B	A
681.Önceki Dönem Gider ve Zararları ⁴			236.000,00	
120. Alıcılar				236.000,00
<i>Alacağın değersiz hale gelmesi</i>				
-----/		/-----		

2.1.3. VAZGEÇİLEN ALACAKLAR

Yukarıda açıklanmaya çalışılan alacaklar, alacaklı açısından yapılan açıklamalardır. Vazgeçilen alacaklar konusunda yapılacak olan açıklamalar ise borçlu açısından yapılacak açıklamalardır. Vergi Usul Kanunu'nun "*Vazgeçilen Alacaklar*" başlıklı 324. Maddesinde vazgeçilen alacaklar konusunda aşağıdaki hükümlere yer verilmiştir (Vergi Usul Kanunu).

"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 zararla itfa edilmediği takdirde kar hesabına naklolunur."

Söz konusu maddenin alacaklı işletme (alacakların değerlemesi) yönünden ifade ettiği anlam; bir alacağın vazgeçilen alacak olarak değerlendirilip zarar kaydedilebilmesi için bu alacaktan sadece konkordato veya sulh yoluyla (alacaklı ve

⁴ Söz konusu işlem aynı hesap dönemi veya takvim yılı içerisinde yapılıyorsa 689. Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar hesabında muhasebeleştirilmesi gerekirdi.

borçlunun serbest irade beyanlarına uygun bir anlaşmaya varmalarıyla) vazgeçilmesi gerektiğidir (AKYOL & KÜÇÜK, 2016, s. 323).

Vazgeçilen alacaklarda, giderleştirme işlemi için sadece bir anlaşmaya ihtiyaç varken; değersiz alacaklarda kazai hüküm veya kanaat verici bir vesika gerekliliği bulunmaktadır. Vazgeçilen alacaklarda bu işlem biraz da borçlunun borcunu kar yazmasından kaynaklanmaktadır.

2.1.3.1. VAZGEÇİLEN ALACAK AYIRMANIN ŞARTLARI

Borçlu açısından borçların, şüpheli alacak kapsamında değerlendirilebilmesi için Vergi Usul Kanunu'nda sayılan şartları, şöyle sıralamak mümkündür:

2.1.3.1.1. Konkordato veya Sulh yapıldığını Gösteren Bir Anlaşma Olmalı

2004 sayılı İcra ve iflas Kanunu'nun Konkordatonun kabulü için lazım gelen ekseriyet başlıklı 297. Maddesinde Konkordatoya ilişkin, “kaydedilmiş olan alacaklıların yarısını ve alacakların üçte ikisini aşan bir çoğunluk tarafından imza edilmiş ise kabul edilmiş sayılır.” ve Konkordato talebinin nazara alınması şartları başlıklı 286. Maddesinde “İcra mahkemesi borçluyu ve talepte bulunmuş ise alacaklıyı dinledikten sonra borçlunun durumunu, malvarlığı ve gelirlerini, taahhütlerini yerine getirmesine engel olan sebepleri ve konkordatonun başarı ihtimalini göz önünde tutarak, projenin alacaklıları zarara sokmak kastından âri olup olmadığına göre konkordato talebinin uygun olup olmadığına karar verir” hükümlerine yer verilmiştir (İcra ve İflas Kanunu, 19.06.1932).

Sulh ise 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun Sulh başlıklı 313. Maddesinde “Görülmekte olan bir davada, tarafların aralarındaki uyuşmazlığı kısmen veya tamamen sona erdirmek amacıyla, mahkeme huzurunda yapmış oldukları bir sözleşmedir” şeklinde tanımlanmıştır (Hukuk Muhakemeleri Kanunu, 04.02.2011).

Sulhun yapılması HUMUK'un 154. maddesinde şekle tâbi tabi tutulmuş olup; tarafların talebi ile mahkeme huzurunda sözlü beyanlarının tutanağa geçirilmesi, taraflara okunması ve imzalatırılması suretiyle yapılabilir. Veyahut tarafların sulh olma konusundaki beyanlarını içeren dilekçelerinin mahkemede düzenlenen tutanağa yazılarak eklenmesi suretiyle de yapılabilir (Hukuk Muhakemeleri Kanunu, 04.02.2011). “Buna göre sulh, ilgili bulunduğu davayı sona erdirir ve kesin hüküm

gibi hukuki sonuç doğurur. (AKİL, 2012, s. 4, 6)” Fakat sulh belgelerinin tanzimi şekil şartına tabi tutulmuş ve noterler tarafından onaylanması gerektiği vazedilmiştir (açıklanmıştır) (284 Sıra Nol’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 05.02.2000).

Sulhun şarta bağlı olarak yapılmasına HUMUK cevaz vermiş (müsaade etmiş) olup; misal olarak tüm taksitler ödenmesi durumunda alacaktan vazgeçildiği vazedilebilir (açıklanabilir) (YILDIRIM, 2014, s. 508).

Uygulamada konkordato, vade konkordatosu veya tenzilat konkordatosu olarak ikiye ayrılmaktadır. Vade konkordatosunda sadece vadelendirme veya taksitlendirme işlemi yapıldığından ve borcun değerinde herhangi bir değişiklik yapılmadığından söz konusu alacak, vazgeçilen alacak olarak değerlendirilemeyecektir.

Kanun hükmüne göre konkordato anlaşmasının mahkemeye sunulması (asliye ticaret mahkemeleri) ve mahkemeden kabul görmesi, alacaklıların ise en az üçte ikisine ait borçların ödenmesi gerekli kılınmaktadır.

Sulh için ise öncelikle bir borçlu ve alacaklı arasındaki anlaşmazlık nedeniyle adli makamlara başvurulmuş olması ve dava sürecinin başlatılmış olması gerekmektedir.

Sonuç olarak borçlunun borcunun, vazgeçilen alacak olarak değerlendirebilmesi için yukarıda açıklanan şartlar dahilinde konkordato veya sulh anlaşmasına bağlı bir borç olması ve söz konusu borcun konkordato veya sulh anlaşması ile üzerinde anlaşma sağlanmış bir borç olması gerekmektedir. Alacaklı açısından ise diğer şartların varlığı halinde değersiz alacak kapsamında değerlendirmek mümkün olabilecektir.

2.1.3.1.2. Bilanço Hesabına Göre Defter Tutulmalı

Yukarıda da yer aldığı üzere kanunda “...vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır” hükmüne yer verilmiştir. Karşılıklar tek düzen hesap planında yer alan hesaplardır. Bu hükümden de anlaşılacağı üzere ancak bilanço hesabında defter tutan mükellefler karşılık ayırabilir. İşletme hesabında defter tutanlar tabii olarak bu haktan yararlanamayacaklardır. Çalışmamızın önceki kısımlarında da yer verildiği üzere mükellefleri sadece bilanço usulünde defter tutulmadığı için bu haktan yararlandırmamak, çok hakkaniyetli

değildir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerin de bu haktan yararlandırılması gerekmektedir.

İşletme hesabında defter tutan mükellefler (borçlu mükellefler) alacaktan vaz geçildiği hesap döneminde bu tutarları hasılat olarak kaydetmek zorundadır (YILDIRIM, 2014, s. 514).

2.1.3.1.3. Pasifte Karşılık Ayrılmalı

Yukarıda açıklandığı üzere kanun hükmünde vazgeçilen alacaklar için karşılık ayrılacağı hüküm altına alınmış, ayrılacak karşılık konusunda bilgi verilmemiştir. Konkordato anlaşmasının şartlarında alacağın en az 2/3'ünün ödenmesi gerektiği ifade edilmiştir. Buna göre elbette borcun tamamı özel hesaba alınmayacak, ödenecek kısımdan kalan kısım için karşılık ayrılacaktır. Sulh anlaşması da elbette alacağın belli bir kısmının ödenmesi için yapılacak olup kalan kısım için karşılık ayrılacaktır.

2.1.3.1.4. Üç Yıl İçerisinde Zararla İtfa Edilmeli

Kanun hükmünde vazgeçilen alacakların *alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak* üç yıl içerisinde zararla itfa edilmediği takdirde kar hesabına naklolunacağı hüküm altına alınmış olmasına karşın, üç yıllık sürenin başlangıcı konusunda literatürde iki farklı görüş bulunmaktadır. Bunlardan ilki alacağın vazgeçilen alacak olarak değerlendirildiği yılın ilk yıl olarak değerlendirilmesi gerektiği görüşü, diğeri ise o yılın atlanarak izleyen dönemden itibaren başlatılması gerektiği görüşüdür. İdarenin görüşü alacağın vazgeçilen alacak olarak değerlendirildiği dönemi de içine almaktadır.

Verilen bir özelgede “Şirketiniz hakkında **Aralık 2011’de** alınan bir kararla borçlarınızdan vazgeçildiği, ...borcun ticari işlemlerden kaynaklanan bir borç niteliği taşıması ve şirketinizin iflas veya mali zorluk nedeniyle borçlarını ödemeyecek duruma gelmiş olması halinde vazgeçilen alacak için karşılık ayrılması mümkün olup şirketiniz tarafından özel karşılık hesabına alınan tutarların 2011-2012-2013 hesap dönemine ait zararlara mahsup edilmesi, zararla itfa edilemeyen özel karşılık tutarlarının ise üçüncü yılın sonunda (2013) kâr hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir.” denilmektedir (İzmir VDB., 07.04.2014).

Biz bu görüşe katılmamaktayız. Çünkü kanunda *alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak* üç yıl içerisinde ifadesi kullanılmış olup; borcun, vazgeçilen alacak olarak değerlendirildiği yılın dahil edilmemesi daha hakkaniyetli olacaktır. Nitekim zor durumda olan mükelleflere destek olmak, onları yaşatmak adına bu işlem daha uygun olur.

Ayrıca özel fona alınan tutar geçmiş yıllarda oluşan zararlara mahsup edilemez. Yalnızca fona alınan dönemden sonra oluşan zararlarla itfa olunabilir (YILDIRIM, 2014, s. 515).

İşin terki, ölüm ve kurumlarda devir halinde terk, ölüm veya devir tarihinde söz konusu ödenmeyen borç karşılığı kar hesabına naklolunur (SARIGÜL, 2016, s. 160), (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2016, s. 318).

2.1.3.2. VAZGEÇİLEN ALACAKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Vazgeçilen alacak kapsamında değerlendirilecek olan alacakların muhasebeleştirme işlemine bir örnek üzerinden değinilecektir.

Örnek: Düzgün AŞ, Batık AŞ'den olan 236.000-TL tutarındaki ticari alacakları için konkordato yoluna gitmiş ve yapılan konkordato Ocak 2017'de onaylanmıştır. Buna göre Batık AŞ borçlarının 160.000-TL'sini ödeyecek, kalan alacaktan da vazgeçilecektir. Borçlu ve alacaklı şirketlerce yapılacak kayıtlar şöyle olacaktır (SARIGÜL, 2016, s. 160, 161):

2.1.3.2.1. Borçlunun Muhasebeleştirme İşlemi

Batık AŞ tarafından yapılacak kayıtlar şöyledir:

-----/	XX.XX.2017	/-----	B	A
153.Ticari Mallar			200.000,00	
191. İndirilecek KDV			36.000,00	
320. Satıcılar				236.000,00
<i>Emtia Alış İşlemi</i>				
-----/	Ocak.2017	/-----	B	A
320. Satıcılar			236.000,00	
336. Diğer Çeşitli Borçlar				160.000,00
549. Özel Fonlar				76.000,00
<i>Konkordato anlaşmasının yapılması</i>				

-----/	Ocak.2017	/-----	B	A
336. Diğer Çeşitli Borçlar			160.000,00	
102. Bankalar				160.000,00
<i>Borcun Ödenmesi</i>				
-----/		/-----		

2.1.3.2.1.1. Zararla İtfa Edebilme Durumu

Batık AŞ, 2017 yılında 30.000-TL, 2018 yılında 20.000-TL ve 2019 yılında da 40.000-TL **zarar** ettiği varsayıldığında aşağıdaki kayıtların yapılması gerekmektedir. Bu kayıtlar yapılmadan önce dönem sonlarında tüm gelir ve gider hesapları 690. Dönem Karı veya Zararı hesabında toplanır. Bu hesapta kar veya zarar olduğu görülebilir. Zarar olması durumunda, aşağıdaki mahsup (itfa) kayıtları yapılabilir.

-----/	31.12.2017	/-----	B	A
549. Özel Fonlar			30.000,00	
690. Dönem Karı veya Zararı				30.000,00
<i>Yapılan Zararın 30.000-TL'lik kısmının fon ile itfa edilmesi</i>				
-----/	31.12.2018	/-----	B	A
549. Özel Fonlar			20.000,00	
690. Dönem Karı veya Zararı				20.000,00
<i>Yapılan Zararın 20.000-TL'lik kısmının fon ile itfa edilmesi</i>				
-----/	31.12.2019	/-----	B	A
549. Özel Fonlar			26.000,00	
690. Dönem Karı veya Zararı				26.000,00
<i>Yapılan Zararın 26.000-TL'lik kısmının⁵ fon ile itfa edilmesi</i>				
-----/		/-----		

⁵ İlk yılda 30.000-TL; ikinci yılda 20.000-TL üçüncü yılda da 40.000-TL toplamda ise 90.000-TL zarar edilmiştir. Fakat itfa edilecek tutar 76.000-TL olduğundan üçüncü yılda maksimum 26.000-TL zarar ile itfa edilebilecek, kalan tutar dönem net zararında yer alacaktır.

2.1.3.2.1.2. Zararla İtfa Edememe Durumu

Batık AŞ, 2017 yılında 30.000-TL, 2018 yılında 20.000-TL ve 2019 yılında da 40.000-TL **kar** ettiği varsayıldığında 2019 yılının sonunda aşağıdaki kayıtların yapılması gerekmektedir⁶:

-----/	31.12.2019	/-----	B	A
549. Özel Fonlar			76.000,00	
671. Önceki Dönem Gelir ve Karları				76.000,00
<i>Ayrılan fon üç yıl boyunca zararla itfa edilemediğinden kar hesabına naklolunmuştur.</i>				
-----/		/-----		

2.1.3.2.2. Alacaklının Muhasebeleştirme İşlemi

-----/	Kasım.2016	/-----	B	A
120. Alıcılar			236.000,00	
600. Yurt İçi Satışlar				200.000,00
391. Hesaplanan KDV				36.000,00
<i>Satış İşlemi</i>				
-----/	Ocak.2017	/-----	B	A
136. Diğer Çeşitli Alacaklar			160.000,00	
120. Alıcılar				160.000,00
<i>Ödeme işleminin tahakkuk kaydı</i>				
-----/	Ocak.2017	/-----	B	A
689. Diğer OD. Gider ve Zararlar			76.000,00	
120. Alıcılar				76.000,00
<i>Vazgeçilen alacak kaydı</i>				
-----/	Ocak.2017	/-----	B	A
102. Bankalar			160.000,00	
136. Diğer Çeşitli Alacaklar				160.000,00
<i>Alacak işleminin tahsil kaydı</i>				
-----/		/-----		

⁶ Yılların hesabı konusundaki görüşümüz uyarınca kayıt yapılmıştır. İdarenin görüşüne göre 2018 yılında kar hesabına naklolunması gerekmektedir.

2.2. VERGİ USUL KANUNUA GÖRE SERMAYEDE AMORTİSMAN

Vergi Usul Kanunu'nda sermayede amortisman, sermayenin itfası, girişim sermayesi fonu, ilk tesis ve taazzuv giderleri ve özel maliyetler olarak dört kaleimde incelenmiş olup; bu sıralama ile açıklamalar yapılacaktır.

2.2.1. SERMAYE KAVRAMI

Sermaye kelime anlamıyla “Bir ticaret işinin kurulması, yürütülmesi için gereken anapara ve paraya çevrilebilir malların tamamı, anamal, başmal, kapital, meta” anlamındadır (Türkçe Sözlük, www.tdk.gov.tr, Erişim Tarihi: 05.11.2017).

İktisadi anlamda sermaye ise “belli bir bedel karşılığı üretim sürecinde üretim faktörlerinden biri olarak yer alan birden çok dönemde kullanılan, emeğin verimliliğini artıran ve kendisi de üretilmiş olan her türlü araç gereç veya gelir yaratma yeteneğine sahip ulusal veya uluslararası düzeyde her türlü mali veya fiziksel varlık.” anlamındadır. (İktisat Terimleri Sözlüğü, www.tdk.gov.tr, Erişim Tarihi: 05.11.2017).

Muhasebe tekniğinde sermaye işletme sahip veya sahiplerinin işe başlama tarihinde işletmeye koydukları iktisadi kıymetleri gösteren bir hesabın adıdır (YÜCEL, 2014, s. 571).

Tek düzen hesap planında ise 500. numaralı hesapta “Sermaye” yer almakta olup; “İşletmeye tahsis edilen veya işletmelerin ana sözleşmelerinde yer alan ve Ticaret Siciline tescil edilmiş bulunan sermaye tutarı bu hesapta yer alır. Kayıtlı sermaye sistemine alınan ortaklıklarda çıkarılmış sermaye gösterilir. Kayıtlı sermaye tavanı ayrıca dipnotlarda belirtilir.” açıklamalarına yer verilmiştir.

Çalışmamızın önceki kısımlarında yer aldığı üzere Vergi Usul Kanunu'nda sermayede amortisman tek başına ele alınmamış; alacaklar da işletmenin mevcutları kapsamında değerlendirilerek alacaklarda ve sermayede amortisman başlığında birlikte incelenmiştir. Kanunda sermayenin tamamının itfasına imkan tanınmamış, yalnızca öncesinde sayılan üç kalemin (imtiyazlı işletmelerin sermayesinin itfası, kuruluş ve örgütlenme giderleri ile şerefîyelerin itfası ve özel maliyet bedellerinin

itfası); sonrasında eklenen bir hüküm ile de girişim sermayesi fonunun itfasına imkan tanınmıştır. Kanundaki sıralama doğrultusunda açıklamalar yapılacaktır.

2.2.2. SERMAYENİN İTFASI

Vergi Usul Kanunu'nun Sermayenin İtfası başlıklı 325. Maddesi şöyledir:

“Madde 325: Sermayenin İtfası:

İmtiyazlı işletmelerde, tesisatın imtiyaz süresinden sonra, bedelsiz olarak devlete veya Devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikal etmesi imtiyazname gereğinden bulunduğu, imtiyaz mukavelenamesinde de sermayenin itfası için yıllık belli bir nisbet veya miktar ayrılması gösterilmiş olduğu takdirde, bu nispet veya miktar üzerinden sermaye itfa olunur.”

Devletin en önemli iş gördürme yöntemlerinden bir tanesi de belirli bir konuda imtiyaz vermektir. Sermayenin itfası konusunda imtiyaz sözleşmesi ve kanunda geçen imtiyazlı işletme kavramlarına bakmakta yarar vardır.

“İmtiyaz sözleşmesi, herhangi bir kamu hizmetinin gördürülmesi amacıyla, yetkili kamu idaresinin özel hukuk kişileriyle yaptığı bir sözleşme türüdür. Kamu kurum ve kuruluşlarıyla özel hukuk kişileri arasında yapılan imtiyaz sözleşmesi ile kamu idaresi, özel hukuk kişilerine herhangi bir kamu hizmetinin görülmesine ilişkin tesislerin kurulması ve işletilmesi konusunda yetki verir. İmtiyaz sözleşmelerinde Devlet imtiyaz sahibinin ürettiği mal veya hizmeti belli bir sürede, belirli bir fiyattan almayı taahhüt eder. İmtiyaz sahibi de her türlü gider ve zararı kendisine ait olmak üzere söz konusu kamusal hizmeti belirtilen fiyat ve şartlarda halka sunmak zorundadır. (ŞEKER, 1994)”

İmtiyazlı işletme ise açıklanan şartlar altında devletin belirlemiş olduğu bir tekel alanında hizmet veyahut mal üreterek, üretilen mal veya hizmetleri devlete veya belirlenen şartlar ile kamuya satan işletme olarak değerlendirilebilir. “İmtiyazlı şirketleri sermaye kâr hasar ve zararı kendisine ait olmak üzere belli bir kamu hizmetinin kurulması ve/veya işletilmesini uzun süreli bir sözleşme ile yüklenen ve hizmetin kurulması, işletilmesi ve yürütülmesi açısından idarenin denetim ve gözetiminde bulunan ve özel kişiler tarafından kurulan şirketler olarak tanımlamak mümkündür (GÜNEŞ, 2000).”

Örnek vermek gerekirse limanların işletim hakkı devlet tekelindedir. Devlet şayet limanların işletme hakkını bir işletmeye verirse, söz konusu işletme imtiyazlı işletmedir denilebilir. Keza bu süre örneğin on yıllık bir süre olsa ve bu sürenin sonunda limanlara yapılan tüm yatırımlarla beraber tekrar devlete geçecek olsa bu durumda sermayenin itfası 10 yıldır denilebilir. İşletme imtiyazının 20 yıllık olarak belirlenmesi fakat imtiyaz sözleşmesinde amorti süresinin 15 yıl olarak belirlenmesi durumunda da sermayenin itfası 15 yıl olacaktır. Bir diğer husus ise imtiyaz sözleşmelerinde amorti oranının belirlenmiş olabileceği hususudur. Örneğin yine 20 yıllık bir süre ile imtiyaz verilmiş olan bir işletmeye, imtiyaz sözleşmesinde sermayenin itfası konusunda % 7'lik bir oran verilmişse sermaye yıllık % 7 oranında itfa edilecektir.

Sermayenin itfasına göre itfa edilen bir iktisadi kıymetin normal amortisman yöntemine göre itfası mümkün bulunmaktadır. Daha doğrusu yalnızca bir tanesi ile itfa edilmesi mümkün olabilecektir. Ayrıca devir işleminin bedelsiz olması da önemli bir unsurdur. Nitekim verilen bir özelgede “... söz konusu tesislerden sözleşme süresince yenilenmeyip bedelsiz olarak Milli Emlak Genel Müdürlüğüne devredilecek olanlar, sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortismanına tabi tutulacak ve kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edileceklerdir. Devir karşılığında bir bedel alınması halinde ise, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışına ilişkin hükümlerin uygulanması gerekmektedir. (Gelirler Genel Müdürlüğü, 10.03.2005)”denilmektedir.

Şeker’e göre sermayenin amortismanından anlaşılması gereken, imtiyaz sözleşmesi ile yatırıma tahsis edilen sermayenin, tesisin kullanım ömrüyle ilgili kurulmaksızın imtiyaz süresi içinde eşit veya değişen miktar ve oranlarda itfa edilmesidir (ŞEKER, 1994). Biz de Şeker’in bu görüşüne katılmaktayız.

2.2.2.1. Sermayenin İtfasının Şartları

Yukarıdaki hükümler doğrultusunda sermayenin itfa şartları şöyle sıralanabilir:

- Devlet tarafından belirli bir konuda işletme ile imtiyaz sözleşmesi imzalanması ve bu sözleşmeye istinaden de işletmenin imtiyazlı işletme olması gerekmektedir.

- İmtiyaz konusu iktisadi kıymet sözleşme bitimi sonunda devlete, devlet tarafından belirlenen bir teşekküle –muhtemelen bu teşekkül Kamu İktisadi Teşekkülü, Kamu İktisadi Kuruluşu veya İktisadi Devlet Teşekkülü niteliğindedir- veyahut belediyelere devrolunması gerekmektedir.
- Devir işleminin bedelsiz olarak yapılması gerekir.
- İtfa olunacak tutarlar imtiyaz sözleşmesinde yıllık olarak ya oransal ya da miktar bakımından belli edilmelidir.

2.2.2.2. Sermayenin İtfasının Muhasebeleştirilmesi

Konuyu bir örnek üzerinden açıklamak yerinde olacaktır.

Örnek: KÖPRÜLÜ AŞ, deniz kenarında bulunan A şehrinin iki yakası ile ulaşımı sağlamak amacıyla deniz üzerine köprü yapacak ve köprü 01.01.2015’de hizmete açılacaktır. Yapılan imtiyaz sözleşmesi ile söz konusu işletmeye köprünün 10 yıllığına işletme hakkı verilecek, süre sonunda da köprü bedelsiz olarak Devlete intikal edecektir. Köprünün imtiyaz bedeli 12.000.000.000-TL olup; imtiyaz sözleşmesinde 1/10 oranında itfa edileceği ifade edilmiştir.

-----/ 31.12.2014 /-----	B	A
260. 01. Haklar (Yapımı devam eden) ⁷	12.000.000.000	
102. Bankalar		12.000.000.000
<i>Köprü yapımı için yapılan harcamalar</i>		
<i>Yapılan tüm harcamalar peyderpey bu hesaba kaydedilecektir.</i>		

⁷ Tek Düzen Hesap Planında (1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992):

260. Haklar Hesabının açıklamalarında “İmtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve ünvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile **kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamaları** kapsar.”

258. Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabının açıklamalarında ise 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.”

ifadelerine yer verilmiştir.

Yapımı tamamlanan iktisadi kıymetin maddi duran varlık hesabına alınması mümkün olmadığından ayrıca açıklamada **kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamaları** kapsar ifadesi yer aldığından yapım esnasında yapılan tüm harcamalar 260. Haklar hesabında izlenmesi gerekmektedir.

-----/ 01.01.2015 /-----	B	A
260. 02. Haklar (Kullanıma başlanan)	12.000.000.000	
260. 01. Haklar (Yapımı devam eden)		12.000.000.000
<i>İşletme hakkının kullanılmaya başlanması</i>		
-----/ 31.12.2015 /-----	B	A
770. Genel Yönetim Giderleri	1.200.000.000	
268. Birikmiş Amortismanlar		1.200.000.000
<i>İlk yılın sonunda sermayenin itfa kaydı</i>		
<i>Bu kayıt 10 yıl boyunca yapılacaktır.</i>		
-----/ 31.12.2024 /-----	B	A
268. Birikmiş Amortismanlar	12.000.000.000	
260. 02. Haklar (Kullanıma başlanan)		12.000.000.000
<i>Köprüünün Devlete devredilmesi işlemi</i>		
-----/ ... /-----		

2.2.3. GİRİŞİM SERMAYESİ FONU

Girişim sermayesi fonu bir çeşit ortaklık yöntemidir. Sistemde fon ihtiyacı olan işletmeler, fon oluşturmakta, fon fazlası olan veyahut kazanç elde etmek isteyen işletmeler veya kişiler de bu fonları iktisap etmek durumundadırlar. Tabiri caizse alan da satan da memnun durumdadır. Böylelikle fon çıkaran işletmeler fon ihtiyaçlarını karşılamakta, fon alan işletmeler de kazanç elde etmektedirler. Bu sistemle literatüre “melek yatırımcı” kavramı da girmiştir. Melek yatırımcı, “risk ve büyüme potansiyeli içeren projelere sahip ancak finansman ihtiyacı olan girişimcilere, sermaye sağlayan, yatırım yapan, tecrübelerini aktaran özel bir yatırımcı tipidir (ALPTEKİN, 2013, s. 3).” Söz konusu fonlar aynı zamanda yüksek risk unsuru da ihtiva etmektedir.

2012 yılında Türk vergi mevzuatına dahil edilen girişim sermayesi fonuna ilişkin Vergi usul Kanunu’nun 325/A maddesine aşağıda yer verilmiştir.

Madde 325/A: Girişim sermayesi fonu

Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye’de kurulmuş veya kurulacak olan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye

olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından veya beyan edilen gelirden girişim sermayesi fonu ayrılabilir. Bu fon, kurum kazancının veya beyan edilen gelirin %10'unu ve öz sermayenin %20'sini aşamaz.

Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar pasifte geçici bir hesapta tutulur. Mükelleflerce, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya girişim sermayesi yatırım fonlarına yatırım yapılmaması halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

Bu fon; amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, ortaklara dağıtılması, dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması veya işin terki, işletmenin tasfiyesi, devredilmesi, bölünmesi ya da girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde bu maddede belirtilen amaçla yeniden kullanılmaması halinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde vergiye tabi tutulur.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir

Kanuna bakıldığında uygulamanın tasarrufun özendirilmesini ve desteklenmesini ayrıca kurumların mali yapılarının kuvvetlendirmesini amaçladığı söylenebilir.

2.2.3.1. Girişim Sermayesi Fonunun Esasları

Yukarıdaki kanun metni ve 7 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği kapsamında Girişim Sermayesi Fonunun Esaslarını şöyle sıralayabiliriz (7 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 31.12.2012):

- Fonlar, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olmalıdır.
- Fon, Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulmalıdır.
- Fon, girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla da kullanılabilir.
- Ayrılacak fon tutarı, kurum kazancının veya beyan edilen gelirin %10'unu ayrıca her halükarda öz sermayenin de %20'sini aşamaz.
- Bilanço usulüne göre defter tutan mükellefler bu uygulamadan yararlanabilir.

- Fonlar pasifte geçici bir hesaba alınmak zorundadır. Bu işlem dönemin kapandığı tarihten Kurumlar Vergisi beyannamesi verme süresinin sonuna kadar yapılmalıdır. Misal 2016 yılının kurum kazançları için bu işlem, 01 Ocak 2017’de başlar ve en son 25.Nisan 2017 tarihine kadar yapılabilir.
- Fondaki tutar ile, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar, girişim sermayesi yatırım ortaklığı (GSYO) veya girişim sermayesi yatırım fonu (GSYF) alınmalıdır. Örneğin 2016 yılı için en son 25.Nisan.2017 tarihine kadar Kurumlar Vergisi beyanı vermek gerekir. Bu tarihte de diğer şartların varlığı halinde fona ayrılması planlanan tutar, fona alınır. 31.Aralık.2017 tarihine kadar da GSYO veya GSYF alınıp aktife kaydedilmelidir
- Ayrılan fon ilgili yılın beyannamesinin ilgili satırında gösterilmelidir.
- Dar mükellef kurumlar da müesseseden yararlanabilir.
- Fon sadece GSYO veya GSYF iktisap etme amacı ile kullanılabilir. Bu amaç dışında başka hesaba alınamaz, işletmeden çekilemez, işletme ortaklarına dağıtılamaz, dar mükelleflerce ana merkeze aktarılamaz,
- İşin terki, tasfiyesi, devri ya da bölünmesi halinde vergiye tabii tutulur.
- GSYO veya GSYF’nin elden çıkarılması mümkündür. Fakat elden çıkarma tarihinden itibaren 6 ay içerisinde yenisinin iktisap edilmesi gerekmektedir. Şayet iktisap edilmezse; bu işlem elden çıkarma amaçlı yapıldıysa elden çıkarıldığı dönemde, şayet yenisinin iktisap edilmesi amacıyla yapılmış olup yenisi iktisap edilmediyse de 6 aylık sürenin bittiği tarihte vergilendirilmesi gerekir.

Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklığı konusunda Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan *Seri: VI, No: 15 "Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklıklarına İlişkin Esaslar Tebliği"*nde açıklamalar yapılmıştır. Buna göre “Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklığı, Kayıtlı sermayeli olarak kurulan ve çıkarılmış sermayelerini esas olarak girişim sermayesi yatırımlarına yönelten ortaklıkları, ifade etmektedir (Sermaye Piyasası Kurulu, 20.03.2003).”

Girişim sermayesi yatırım fonu ise şöyle açıklanabilir (www.spk.gov.tr, 23.03.2017): “Girişim sermayesi yatırımlarını temel olarak girişim şirketlerine doğrudan ve dolaylı olarak ortak olunması ve girişim şirketlerinin borçlanma

araçlarının satın alınması diğer bir ifadeyle girişim şirketlerine kreditor olunması olarak iki başlık altında toplayabiliriz. Girişim şirketlerine doğrudan ortak olunması bu şirketlerin hisse senetlerinin satın alınması anlamındadır. GSYO'lar dolaylı olarak da girişim şirketlerine ortak olabilirler, bu dolaylı ortaklığı yurtiçinde kurulu özel amaçlı şirketler (holdingler) ve girişim sermayesi fonları ile yurtdışında kurulu girişim sermayesi fonları üzerinden gerçekleştirebilirler.”

“Girişim sermayesi yatırım ortaklıkları, girişim şirketlerine ortak olabilir ve girişim şirketlerinin ihraç ettiği borçlanma senetlerini satın alabilirler. Ayrıca diğer girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının ihraç ettiği sermaye piyasası araçlarına da yatırım yapabilirler (AKYOL & KÜÇÜK, 2016, s. 237)”

2.2.3.2. Girişim Sermayesi Fonunun Hesaplanması

“İndirim tutarının tespitinde beyan edilen gelir olarak ticari bilanço kâr veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmek ve geçmiş yıl zararları ile varsa tüm indirim ve istisnalar düşülmek suretiyle bulunan tutar [Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler - geçmiş yıl zararları - tüm indirim ve istisnalar] dikkate alınacaktır. (1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 03.04.2007, b.10.4.2)”

Kanunda fon tutarının öz sermayenin % 20'sini aşamayacağı ifade edilmiştir. Fakat bu tutarın her yıl ayrılan fon tutarında mı aranılacağı yoksa tüm yıllar toplamının mı öz sermayenin % 20'sini aşamayacağı ifade edilmemiştir. Kanımızca tüm yıllar boyunca ayrılacak olan fon tutarı, öz sermayenin % 20'sini geçemeyecektir.

Kurumlar Vergisi Beyannamesi tetkik edildiğinde aşağıdaki tabloda verilen sıralamaya göre işlem yapılması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Tablonun “C” satırında yer alan “Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler”in zarar artırıcı özelliği bulunmaktadır. Dolayısıyla beyannamedeki sıralamaya göre yapılması önemlidir. Yine aşağıdaki tablonun “İ” satırında yer alan indirimler de belirtilen sıralama ile indirim konusu yapılması gerekmektedir. Konuya ilişkin Kurumlar Vergisi Kanunu’nun Diğer indirimler başlıklı 10. Maddesinin 1. Fıkrasında “*Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde*

*ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından **sırasıyla** aşağıdaki indirimler yapılır” hükmüne yer verilmiştir. Bu nedenle sıralama önemlidir.*

İlk bakışta indirilecek tutarın tespiti konusunda 7 (1) Seri Nolu Kurumlar vergisi tebliği ile kanun maddesinin birbiriyle uyuşmadığı söylenebilir. Kanun maddesinde indirimlerin kanunda sayılan sırayla yapılacağı ifade edilmiş ve girişim sermayesi fonundan sonra da indirilebilecek birkaç tane gider daha sayılmıştır. Fakat söz konusu tebliğde de ticari bilanço kârına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenip geçmiş yıl zararlarının çıkarılmasından sonra tüm indirim ve istisnaların çıkarılmasıyla bulunacak tutar üzerinden hesaplama yapılacağı ifade edilmektedir. Kanun yorumlandığında, girişim sermayesi fonundan sonra bir indirim yapılamaması gerekir. Fakat burada sadece girişim sermayesi fonunun tutarı tespit edilmektedir. İndirim ise yine aynı sıralama doğrultusunda yapılmaktadır.

Fon ayırabilmenin şartları dönem sonunda tespit edildiğinden doğal olarak geçici vergi dönemleri itibarı ile fon ayrımı söz konusu olmayacaktır.

Kanunda “*girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde bu maddede belirtilen amaçla yeniden kullanılmaması halinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde vergiye tabi tutulur.*” hükümlerine yer verilmiştir. Söz konusu hükümdeki dönemden kasıtın ay mı yıl mı olduğu tam açık değildir. Kanımızca dönemden kasıt “Kurumlar Vergisi hesap dönemi” olup; normal hesap dönemi kullanan mükellefler için 31.12.201X olarak özel hesap dönemi kullanan mükellefler için de hesabın kapandığı ayın son gününün dikkate alınması gerekir. Ayrıca verginin ödemesinin ne zaman yapılacağına ilişkin de bir hüküm bulunmamaktadır. Yine kanımızca verginin ödenmesi tıpkı Kurumlar Vergisinde olduğu gibi beyanname verme süresini izleyen 4. ayın sonuna kadar yapılması gerekmektedir. Gelir Vergisi mükellefleri için de takvim yılı esası geçerli olup; dönem sonu yine 31.12.201X’dir. Ödeme ise izleyen yılın Mart ve Temmuz ayları sonuna kadar iki eşit taksitte yapılmalıdır.

Kanunda fon alımında kullanılan tutarın ne zaman fondan çıkarılabileceğine ilişkin bir süre belirlemesi yapılmamıştır. Fon, elden çıkarıldığı tarihten itibaren 6 ay içerisinde yenisi ile değiştirilmesi gerekmektedir. Söz konusu süre içerisinde değiştirilmezse vergilendirilecektir. Fakat ilelebet fonda tutulması mümkün olmayacağından; konuya ilişkin bir tarih belirlemekte fayda olacağı kanısındayız.

Aksi halde fon, sürekli olarak işletmenin pasifinde, işletmenin ömrü nihayete erene kadar yer alacaktır. Ayrıca mükelleflerin muhtemel bir vergi incelemesi durumu ile karşılaşmaları durumunda, inceleme elemanlarının durumu tespit etmeleri de çok zordur. Hatta imkansıza yakındır. Örnek vermek gerekirse bu dönemde ayrılan bir fonun, 50 yıl sonra hala fonda tutulması mümkündür. Fakat söz konusu fonun 50 yıl boyunca fondan çekilmediğinin tespiti veya fondan çekilip tekrar fona alınması durumunun tespiti de çok zor bir hal alacaktır. Zira durumun mükellefin yasal defter ve belgeleri üzerinden tespiti gerekecektir. Mükelleflerin Vergi Usul Kanunu açısından yasal defter ve belgelerini de ibrazı için zorunlu olduğu süre en fazla 6 yıldır. Bu süreden sonra mükelleflerin defter ve belgelerini ibraz etmeme hakları vardır. Ayrıca şu an itibarı ile Girişim Sermayesi Fonu uygulamasının kullanımını desteklemek amacıyla söz konusu fonun satışından elde edilen kazancın vergisinin ertelenmesi durumu söz konusudur. İlerleyen yıllarda Girişim Sermayesi Fonu'nun kullanımı arttığında uygulamanın desteklenmesi ihtiyacı da kalmayacaktır. Bu nedenle bu sürenin çok uzun olması uygulamada bu tür sıkıntılara yol açacaktır.

Konuyu bir tablo halinde göstermek yerinde olacaktır:

Tablo 7: Kurumlar Vergisi Beyannamesine Göre Girişim Sermayesi Fonuna Esas Tutar Tablosu

A	Ticari Bilanço Karı
B	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler
C	Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler
D=A+B-C	Kar ve İlaveler Toplamı
E	Cari Yıla Ait Zarar, İstisnalar ve İndirimler Toplamı
F=D-E	KAR
G	Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararı (Tümü)
H=F-G	İndirime Esas Tutar
İ	Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler
	• Risturnlar • Ar-Ge ve Tasarım İndirimleri • Sponsorluk Harcamaları, • Bağış ve Yardımlar, • Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağış ve Yardımlar, • Kızılay ve Yeşilay'a Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar, • (Girişim Sermayesi Fonu) –Bu fon, hesaplandıktan sonra aşağıda düşülecektir. • Türkiye'den Yurtdışı Mukim Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Sağlanan Kazançların %50'si, • Korumalı İşyeri İndirimi, • Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi • Teknogirişim ve Teknokent Sermaye Desteği indirimleri • Expo 2016 Antalya Ajansına Yapılan Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları, • Yatırım İndirimi İstisnası, • Diğer İndirimler
K	M*0,10= GİRİŞİM SERMAYESİ İÇİN AYRILABİLECEK TUTAR (Özsermayenin de en fazla % 20'si oranında ayrılabilir.)
L=H-İ	Kurumlar Vergisi Matrahı

M=L*0,20	Hesaplanan Kurumlar Vergisi
-----------------	-----------------------------

Yukarıdaki tabloda; hesaplanan tüm indirim ve istisnalar matrahtan çıktıktan sonra bulunan tutar üzerinden % 10 Girişim Sermayesi Fonu hesaplanmasına karşın, bulunan tutarın kazancın bulunması halinde indirilecek giderlerden düşüleceği hususuna özellikle dikkat etmek gerekmektedir.

Örnek: 300.000-TL öz sermaye ile kurulan Girişim AŞ'nin 2016 yılına ait bilanço verileri aşağıdaki gibidir.

Buna göre girişim sermayesi fonu hesaplaması şöyle olacaktır:

A	Ticari Bilanço Karı	500.000
B	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	+163.000
C	Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler 5/1-a:İştirak kazancı istisnası: 35.000 5/1-g:Yurt dışı şube kazancı istisnası: 100.000	(135.000)
D=A+B-C	Kar ve İlaveler Toplamı	=528.000
E	Cari Yıla Ait Zarar, İstisnalar ve İndirimler Toplamı	0
F=D-E	KAR	=528.000
G	Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararı (Tümü)	18.000
H=F-G	İndirime Esas Tutar	=510.000
İ	Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler	=132.000
	- Risturnlar: 50.000 - Sponsorluk Harcamaları, - Bağış ve Yardımlar: 14.000 - Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağış ve Yardımlar, - Kızılay ve Yeşilay'a Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar, (Girişim Sermayesi Fonu) –Bu fon, aşağıda hesaplandıktan sonra düşülecektir.=42.000 - Türkiye'den Yurtdışı Mukim Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Sağlanan Kazançların %50'si,	Girişim Sermayesi Fonu Hariç: =90.000 Girişim Sermayesi Fonu 42.000-TL olarak hesaplandı.

	• Korumalı İşyeri İndirimi: 12.000 • Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi • Expo 2016 Antalya Ajansına Yapılan Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları, • Yatırım İndirimi İstisnası: 14.000 • Diğer İndirimler	
Girişim Sermayesi Fonu=K	M*0,10= GİRİŞİM SERMAYESİ İÇİN AYRILABİLECEK TUTAR	510.000 <u>(-)90.000</u> =420.000*0,10 =42.000
L=H-İ	Kurumlar Vergisi Matrahı	378.000
M=L*0,20	Hesaplanan Kurumlar Vergisi	75.600

Bir diğer önemli husus ise girişim sermayesi fonlarının satışından elde edilen kar veya zararların nasıl değerlendirileceği konusudur ki kanunda buna ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.

Kural olarak, bir kazanç, vergiden istisna edilmiş ise söz konusu kazancın elde edilmesi için yapılan giderler ve söz konusu kazançlar nedeniyle oluşan zararlar da gider olarak kaydedilemez. Bir diğer deyişle girişim sermayesi fonunun satışı nedeniyle oluşan zararlar kanunen kabul edilmeyen gider niteliği kazanır.

Satıştan elde edilen kazancın nasıl değerlendirileceği ise ikinci bir sorundur. Girişim sermayesi fonunun satış kazancının vergiye tabii olup olmayacağı konusunda da bir hüküm bulunmamaktadır. Yukarıdaki, “*Kural olarak bir kazanç, vergiden istisna edilmiş ise söz konusu kazancın elde edilmesi için yapılan giderler de gider olarak kaydedilemez*” ilkesi tersten yorumlandığında girişim sermayesi fonunun satışından elde edilen kazancın da vergiye tabii olmayacağı kanısındayız.

Ayrıca söz konusu kazancın, yeni fon alınması durumunda fona dahil edilip edilemeyeceği de bir diğer sorundur. Mükellef odaklı düşünüldüğünde satıştan elde edilecek olan kazancın, yeni fon alımında kullanılması durumunda vergilendirilmeyerek yeni fon alımında kullanılmasının yerinde olacağı kanaatindeyiz. Bu işin birden fazla kez yapılması durumunda da sonuç aynı olacaktır. Yalnız kanunda hüküm altına alınan öz sermayenin %20’sini aşmaması şartıyla

sınırlı olacağı tabiidir. Şayet bu tutar aşılmış ise veyahut tutarın girişim sermayesi fonu alımında tekrar kullanımı düşünülmüyorsa vergilendirilmesinin yerinde olacağı kanaatindeyiz. Zira bu işlem mükellefe bir vergi erteleme hakkı tanımaktadır.

Kanun koyucu bu hususları göz önüne alarak kanunda bazı istisnalar getirmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu'na aşağıdaki hükümler eklenmek suretiyle kurumlar açısından girişim sermayesi fonunun satışından elde edilen kazançlar istisna kapsamına alınmıştır (Kurumlar Vergisi Kanunu, 21.06.2006).

“Madde 5: İstisnalar

(1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

a) Kurumların;

...

3) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları

...

d) Türkiye'de kurulu;

...

3) Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,”

Keza Gelir Vergisi Kanununda da benzer bir düzenleme yapılmıştır. Söz konusu kanuna eklenen hüküm şöyledir (Gelir Vergisi Kanunu, 06.01.1961):

“Geçici Madde 82

31.12.2017 tarihine kadar, 09.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı Hazine Müsteşarlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun ek 5 inci maddesi kapsamına giren bireysel katılım yatırımcısı tam mükellef gerçek kişiler, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra iktisap ettikleri tam mükellef anonim şirketlere ait iştirak hisselerini en az iki tam yıl elde tutmaları şartıyla, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümlerine göre hesapladıkları hisselerin tutarlarının %75'ini yıllık beyannamelerine konu kazanç ve iratlarından hisselerin iktisap edildiği dönemde indirebilirler. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu ile Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen araştırma, geliştirme ve yenilikçilik programları kapsamında projesi son beş yıl içinde

desteklenmiş kurumlara iştirak sağlayan bireysel katılım yatırımcıları için bu oran %100 olarak uygulanır.

...

Bireysel katılım yatırımcılarının vergi desteklerinden yararlanabilmesi için, birinci fıkrada belirtilen iştirak hisselerini iktisap etmeden önce Hazine Müsteşarlığına başvurarak bireysel katılım yatırımcısı lisansı almış olmaları ve lisans kapsamında ortaklık kurdukları kurumlar tarafından yapılacak faaliyetleri beyan etmeleri şarttır.”

Kurumlar Vergisi Kanunu ile Gelir Vergisi Kanunu hükümleri biraz farklılık arz etmektedir. Şöyle ki Kurumlar Vergisi mükellefleri başkaca bir şarta gerek kalmaksızın istisna kapsamından direkt yararlanmalarına karşın Gelir Vergisi mükelleflerinin Hazine Müsteşarlığı’ndan bireysel katılım yatırımcısı lisansı almış olmaları gerekmektedir. Başka bir deyişle lisans sahibi olmayanlar istisnadan yararlanamamaktadır. Ayrıca Kurumlar vergisinde şartsız istisna olmasına karşın Gelir Vergisinde fonu iki yıl elde tutma şartı vardır. Bir diğer fark da Kurumlar Vergisinde kazancın tamamı istisna iken Gelir Vergisinde % 75’lik bir istisna; bazı şartların varlığı halinde de % 100’lük bir istisna söz konusudur.

Girişim sermayesi fonu uygulamasında dikkat edilmesi gereken bir diğer husus, söz konusu fonun girişim sermayesi fonundan çekilmesi veya amacı dışında kullanılması durumunda söz konusu dönemde zarar dahi edilmiş olsa yine vergilendirileceği hususudur.

2.2.3.3. Girişim sermayesi Fonunun Muhasebeleştirilmesi

Girişim sermayesi fonunun muhasebeleştirilmesi konusunda, fonun ayrılması ve iktisap edilmesi, dönem sonuna kadar iktisap edilmemesi, satılması, amacı dışında kullanılması veya fondan çekilmesi ve son olarak da zarar edilen dönemde fondan çekilmesi veya amacı dışında kullanılması durumlarında muhasebeleştirme işlemlerine yer verilecektir.

2.2.3.3.1. Girişim Sermayesi Fonu Ayrılması ve Fonun İktisap Kayıtları

Yukarıdaki örneğimizde göre yapılacak muhasebe kayıtları şöyle olacaktır:

-----/ 31.12.2016 /-----	B	A
690. Dönem Karı veya Zararı	500.000,00	
691. Dönem Karı Vergi ve Diğer YY. Karşılıkları		75.600,00
692.Dönem Net Karı veya Zararı		424.400,00
<i>Vergi karşılığının ayrılması işlemi</i>		
-----/ 31.12.2016 /-----	B	A
692. Dönem Net Karı veya Zararı	424.400,00	
590. Dönem Net Karı		424.400,00
<i>Dönem Net Karının tespiti</i>		
-----/ 01.01.2017 /-----	B	A
590. Dönem Net Karı	424.400,00	
570. Geçmiş Yıllar Karları		424.400,00
<i>Geçmiş yıl karlarının ilgili hesaplara alınması</i>		
-----/ 01.01.2017 /-----	B	A
570. Geçmiş Yıllar Karları	42.000,00	
549.05. Özel Fonlar (Girişim Sermayesi Fonu)		42.000,00
<i>GSF'nin Özel Fonlar hesabına alınması</i>		
Bu kayıt en geç beyanname verme tarihi olan 25.04.2017 tarihine kadar yapılmalıdır.		
-----/ 01.06.2017 /-----	B	A
118. Diğer Menkul Kıymetler ⁸	42.000,00	
102. Bankalar		42.000,00
<i>GSF'nin iktisap edilmesi</i>		
Bu işlem en geç 31.12.2017 tarihine kadar yapılmalıdır.		
-----/	/-----	

⁸ Tek düzen Hesap Planı açıklamalarında:

110. Hisse Senetleri hesabı için “Geçici olarak, elde tutulan hisse senetleri bu hesapta izlenir.”;

111. Özel Kesim Tahvil, Senet Ve Bonoları için “Özel sektörün çıkartmış bulunduğu tahvil, senet ve bonolar bu hesapta izlenir.”

112. Kamu Kesimi Tahvil, Senet Ve Bonoları için “Kamu tarafından çıkartılmış bulunan tahvil, senet ve bonolar bu hesapta izlenir.”

118. Diğer Menkul Kıymetler hesabı için “Hisse senetleri, kamu ve özel sektör tarafından çıkarılmış bulunan tahvil, bono ve senetlerin dışındaki diğer menkul kıymetlerin takip edildiği hesaptır.” denilmektedir.

Hesap açıklamalarına bakıldığında Girişim Sermayesi Yatırım Fonu’nun 118.nolu hesapta izlenmesinin en uygun olacağı kanaatindeyiz.

2.2.3.3.2. Girişim Sermayesi Fonunun Dönem Sonuna Kadar İktisap Edilmemesi Kayıtları

Örnek: Girişim AŞ. 2016 yılına ait dönem karından 100.000-TL tutarında girişim sermayesi fonu için tutar ayırmış fakat fonu 2017 hesap döneminin sonuna kadar iktisap etmemiştir. Bu durumda gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir. Yapılması gereken kayıtlar şöyle olacaktır:

-----/ 01.01.2017 /-----	B	A
570. Geçmiş Yıllar Karları	100.000,00	
549.05. Özel Fonlar (Girişim Sermayesi Fonu)		100.000,00
GSF'nin Özel Fonlar hesabına alınması		
-----/ 31.12.2017 /-----	B	A
549.05. Özel Fonlar (Girişim Sermayesi Fonu)	100.000,00	
131. Ortaklardan Alacaklar ⁹	2.000,00	
368. Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya		20.000,00
Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler ¹⁰		
570. Geçmiş Yıllar Karları		80.000,00
369. Ödenecek Diğer Yükümlülükler ¹¹		2.000,00
GSF iktisap edilmediğinde Kurumlar Vergisi		
Tahakkuk kayıtları		
-----/ /-----		

2.2.3.3.3. Girişim Sermayesi Fonunun Satış Kayıtları

Girişim sermayesi fonunun satışından kar veya zarar elde edilmesi durumuna göre muhasebeleştirme işlemlerine yer verilmiştir.

2.2.3.3.3.1. Zararlı Satış Kaydı

Örnek: Girişim AŞ. 2016 yılında 150.000-TL tutarında girişim sermayesi fonu ayırmış ve fonu iktisap etmiştir. Söz konusu fon, Ocak 2017'de 145.000-TL'ye tekrar satılmıştır. Yapılacak kayıtlar şöyle olacaktır.

⁹ Söz konusu hesap yerine 689. Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar hesabı da kullanılıp, kanunen kabul edilmeyen gider kapsamında da değerlendirme yapılabilir.

¹⁰ 100.000-TL üzerinden %20 Kurumlar vergisi hesaplandığında 20.000-TL yapmaktadır.

¹¹ Dönem sonuna kadar 2.000-TL faiz tahakkuk ettirildiği varsayılmıştır.

-----/ 15.01.2017 /-----	B	A
102. Bankalar	145.000,00	
655. Menkul Kıymet Satış Zararları	5.000,00	
118. Diğer Menkul Kıymetler		150.000,00
<i>GSF'nin satılması</i>		
-----/ 15.01.2017 /-----	B	A
901. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (Alacaklı Hs.)	5.000,00	
900. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (Borçlu Hs.)		5.000,00
-----/ /-----		

2.2.3.3.2. Karlı Satış Kaydı

Örnek: Girişim AŞ. 2016 yılında 150.000-TL tutarında girişim sermayesi fonu ayırmış ve fonu iktisap etmiştir. Söz konusu fon, Ocak 2017'de 155.000-TL'ye tekrar satılmıştır. Yapılacak kayıtlar şöyle olacaktır.

-----/ 15.01.2017 /-----	B	A
102. Bankalar	155.000,00	
118. Diğer Menkul Kıymetler		150.000,00
645. Menkul Kıymet Satış Karları ¹²		5.000,00
<i>GSF'nin satılması</i>		
-----/ 15.01.2017 /-----	B	A
645. Menkul Kıymet Satış Karları	5.000,00	
549.05. Özel Fonlar (Girişim Sermayesi Fonu)		5.000,00
<i>GSF satış karının Özel Fonlar hesabına alınması</i>		

Not: Bu kayıta yukarıdaki görüşümüz doğrultusunda muhasebeleştirme işlemi yapılmıştır.

-----/ /-----

¹² Söz konusu kayıta öncelikle satış karı, Menkul Kıymet Satış karı hesabına alınmış, sonrasında da söz konusu hesaptan çıkılıp Özel Fonlar hesabına alınmıştır.

2.2.3.3.4. Fonun Amacı Dışında Kullanılması veya Tutarın Fondan Çekilmesi Durumunda Muhasebe Kaydı

-----/ 15.02.2017 /-----	B	A
102. Bankalar	150.000,00	
118. Diğer Menkul Kıymetler		150.000,00
<i>GSF'nin satma işlemi</i>		
-----/ 16.08.2018 /-----	B	A
549.05. Özel Fonlar (Girişim Sermayesi Fonu)	150.000,00	
671. Önceki Dönem Gelir ve Karları		150.000,00
<i>GSF'nin amaç dışı kullanılması-tekrar fon alınmaması</i>		

2.2.3.3.5. Fona Ayrılan Tutarın, Zarar Edilen Dönemde Fondan Çekilmesi veya Amacı Dışında Kullanılması Durumunda Muhasebe Kaydı

-----/ 15.11.2016 /-----	B	A
102. Bankalar	100.000,00	
118. Diğer Menkul Kıymetler		100.000,00
<i>GSF'nin satma işlemi</i>		
-----/ 15.11.2016 /-----	B	A
549.05. Özel Fonlar (Girişim Sermayesi Fonu)	100.000,00	
671. Önceki Dönem Gelir ve Karları		80.000,00
(Vergiye Tabii Olmayan Gelir ¹³)		
368. Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya		20.000,00
Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler		
<i>GSF'nin sonradan vergilendirilmesi</i>		
-----/ 31.12.2016 /-----	B	A
692. Dönem Net Karı veya Zararı	150.000,00	
592. Dönem Net Zararı		150.000,00
<i>Dönem Net Zararının Tespiti</i>		

¹³ Söz konusu kayıta önceki döneme ait vergilendirme işlemi yapıldığından, bu tutarın tekrar kar-zarar hesaplarına gitmesi mükerrer vergilendirmeye yol açacağından vergiye tabi olmaması gerekir.

-----/ 30.04.2017 /-----	B	A
368. Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler	20.000,00	
102. Bankalar		20.000,00
GSF'ye isabet eden verginin ödenmesi		
-----/ /-----		

2.2.4. İLK TESİS VE TAAZZUV GİDERLERİNİN VE PEŞTEMALLIKLARIN İTFASI

İşletmeler bir başka kişi veya kurumdan devralınabileceği gibi sıfırdan da kurulabilir. Gerek devralınmış işletmelerde gerekse sıfırdan kurulmuş işletmelerde bir takım giderler yapılmaktadır. Çalışmamızın ilerleyen aşamalarında kuruluş ve örgütlenme giderleri ile şerefiye giderlerine ilişkin açıklamalara ve muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir.

2.2.4.1. Peştamallık, Mukayyet Değeri ve Kuruluş Ve Örgütlenme Giderleri Kavramları

Vergi Usul Kanunu'nun (Vergi Usul Kanunu) 326. Maddesinde İlk Tesis ve Taazzuv Giderlerinin ve Peştemallıkların İtfası konusunda “Kurumların aktifleştirdikleri ilk tesis ve taazzuv giderleri ile peştemallıklar mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve beş yıl içinde itfa olunur.” hükümlerine yer verilmiştir.

Taazzuv kelimesinin günümüz Türkçesindeki karşılığı uzuv, organ, üye, kuruluş anlamındadır (MUTÇALI, s.575, 1995).

Peştamallık kelimesinin sözlükte “*hava parası*” yani “*yoğun ticaretin yapıldığı merkezdeki iş yerlerinde kiraya verilen taşınmazlarda, kiracının kira bedelinin dışında, taşınmazın sahibine ya da eski kiracısına bir kereye özgü verilen para*” olarak tanımlanmaktadır (Türkçe Sözlük, www.tdk.gov.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2015). Sözlükte peştamallık kelimesi her ne kadar kiralama için verilen para anlamında kullanılsa da satış işlemlerinde de hava parasına yer verildiği günlük hayatta görülmektedir.

Peştamallık, şirketin diğer şirketlere olan üstünlüğü ve ayırt edici özelliğidir. Çalışan personelin kalitesi, şirketin müşteri kitlesi ve bu kitle üzerindeki imajı, marka

malları, şirketin bulunduğu yer, Pazar payı peştemallık kapsamında değerlendirilir (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2016 s: 243).

Diğer bir tanımda peştemallık, *“bir ticari işletmenin bulunduğu yerin önemi, sahip olduğu şöhret, mevcut müşteri kitlesi ve benzeri unsurlara bağlı olarak bilanço değerlerine ilave olarak sahip olduğu değeri ifade eder”* şeklinde tanımlanmıştır (Beyanname Düzenleme Klavuzu, 2016, s. 238).

Verilen bir özelgede, “Peştemallık uygulamada, şerefiye veya hava parası olarak da adlandırılmakta olup, bir ticari işletmenin devri sırasında, o işletmenin aktifinde bulunan emtia ve demirbaş eşyalarının gerçek değerlerinden başka, o işletmenin bulunduğu yerin önemi, piyasada oluşturduğu haklı şöhret ve ticari itibar, müşteri kitlesinin büyüklüğü, hatta faaliyet gösterdiği sektörde "monopol" durumuna girmiş olması ve benzeri diğer nedenlerden dolayı bilanço değerlerine ilave olarak sahip olunan değeri ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile peştemallık, bir işletme devralınırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının değeri arasındaki olumlu farktır.” denilmektedir (İstanbul VDB, 18.08.2014).

Sonuç olarak “ilk tesis ve taazzuv giderleri”nin karşılığı Kuruluş ve örgütlenme gideri, “peştemallık”ın karşılığı ise hava parası bir diğer deyişle Şerefiye olarak karşımıza çıkmaktadır.

Söz konusu maddede geçen mukayyet değeri tabiri ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 265. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre mukayyet değeri “bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir” şeklinde tanımlanmıştır (Vergi Usul Kanunu).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 282. Maddesinde *İlk tesis ve taazzuv giderleri ve peştemallıklar* konusunda

“Kurumlarda aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değeri ile değerlendirilir.

Bu değer, ilk tesis ve taazzuv için yapılan giderlerden fazla olamaz.

Kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veyahut da işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler bu cümledendir.

İlk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir.

Gerçek veya tüzel kişilerde peştemallıklar da mukayyet değerleriyle değerlendirilir.

hükümlerine yer verilmiştir.

1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin V-Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları kısmında 261. Şerefiyeler'in açıklamasında *"Bu hesap, bir işletme devralınırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının (öz varlık) değeri arasındaki olumlu farkların izlenmesinde kullanılır. Şerefiye hesaplanırken rayiç bedelin tespit edilmemesi halinde, net defter değeri esas alınır."*; 262. Kuruluş ve Örgütlenme Giderlerinin açıklamasında *"Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri kapsamında işletmenin kurulması, yeni bir şubenin açılması, işlerin sürekli olarak genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir değer elde edilmeyen giderlerin aktifleştirilmeleri durumunda izlendiği hesaptır."* şeklinde açıklama yapılmıştır (1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992). (Net defter değeri ile ilgili açıklamalar için BKZ. 3.1. Amortisman Tabi Malların Satılması")

Bir giderin kuruluş örgütlenme gideri olabilmesi için, yapılan harcamanın, bir kurumun kurulması, yeni bir şubenin açılması ya da mevcut bir kurumun devamlı bir şekilde genişletilmesi için yapılmış olması ve yapılan harcamalar karşılığında maddi bir kıymet elde edilmemiş olması şartını birlikte taşımalıdır (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2016, s. 240). Buna ek olarak ERKAN, İlk tesis ve taazzuv işlemlerinin bir kuruma ait olması gerektiğini de ifade etmiştir (ERKAN, 2003).

Kuruluş Sırasında Yapılan Giderler

- Ana sözleşmenin hazırlanma sürecinde yapılan giderler.
- Hisse senedi çıkarılmasına ilişkin giderler
- İş ve piyasa etüdü ile proje ve fizibilite raporunun hazırlanması ile ilgili giderler
- Ayni sermaye konulması halinde ilgili iktisadi kıymetlerin ekspertiz giderleri, mahkeme harçları ve bilirkişi ücretleri
- İlk genel kurul toplantısına ilişkin giderler
- Kuruluşla ilgili seyahat giderleri

- Yeni malların ve işletmenin tanıtılması için yapılan reklam ve tanıtım giderleri
- İşçi ve personelin eğitim ve tedarik giderleri
- Tecrübe imalatı giderleri (yukarıdaki son üç gideri örgütlenme gideri kapsamında değerlendirenler de vardır. (BKZ: YÜCEL, 2014, s. 499, 500)

Faaliyetlerine Devam eden Kurumlarda Yapılan Giderler

- Esas sermayenin artırılması için yapılan giderler,
- Yeni şube açılması için yapılan giderler,
- Faaliyetin genişletilmesi veya değiştirilmesi için yapılan giderler.
- Tahvil ihraç giderleri

Örgütlenme Giderleri

- İdare ve muhasebe servislerine ödenen ücretler,
- İdare servisinde kullanılan malzeme giderleri,
- İdare servisinin ısıtma, aydınlatma ve temizlik giderleri,
- İdare servisi tarafından kullanılan araç ve demirbaşların amortismanı,
- Kuruluş döneminde ödenen kiralar ve benzeri giderler

Kurumlarda kuruluş ve örgütlenme giderlerinin belirlenmesi açısından kuruluşun ne zaman gerçekleştirildiğinin tespiti önem kazanmaktadır. Uygulamada kuruluş dönemi kurumun bilfiil ve tam olarak normal faaliyete geçtiği tarihe kadar, entegre tesisleri olan işletmelerde ise bir bütün halinde normal üretime başladığı tarihe kadar olan dönem olarak kabul edilmektedir (AKYOL & KÜÇÜK, 2016, c.1, s. 961). Bazen de kurumların ticaret siciline tescil anı kuruluş anı olarak kabul edilebilmektedir (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2016, s. 242). Bu durumda fiilen henüz kuruluş ve örgütlenmesini gerçekleştirilmemiş kurumların yaptıkları giderler bu kapsamda değerlendirilmediğinden aktifleştirmeden eksik faydalanacaktır.

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin amortismanına işletmenin tam olarak faaliyete geçtiği hesap dönemini içerisine alan hesap döneminden itibaren başlanacaktır. Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi konusunda kanun

mükelleflere ihtiyarilik hakkı tanımıştır. Bir diğer deyişle mükellefler isterlerse kuruluş ve örgütlenme giderlerini tek kalemde gider olarak kaydedebilme hakları vardır. Her ikisi yönünde de tercihlerini kullanabileceklerdir. Bu durum henüz kuruluş aşamasında olan ve yüksek maliyetlere katlanan mükelleflere verginin ötelenmesi gibi bir avantaj sağlamaktadır. Kanun koyucu madde hükmünde “kurumlarda aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değeri ile değeri” şeklinde hüküm koyduğu için kuruluş ve örgütlenme giderleri yalnızca kurumlar vergisi mükelleflerince aktifleştirilebilir veya giderleştirilebilir. Şahıs işletmeleri ve şahıs şirketleri için bu hak tanınmamış, doğrudan giderleştirme hakkı tanınmıştır. Aktifleştirmenin sadece kurum olanlara tanınması hakkaniyetli değildir. Bu nedenle şahıs işletmelerine de bu hak tanınmalıdır. Kurumlar haklarını aktifleştirme yönünde kullanmışlarsa kanun hükmü gereğince Beş yıl içinde eşit tutarlarda giderleştirmek zorundadırlar. Dolayısıyla önceden aktifleştirme hakkını seçen kurumların birkaç bir kaç yıl sonrasında bu haklarından vaz geçerek kalan bakiyeleri tek kalemde giderleştirmek durumları söz konusu değildir. Yani bu hak en baştan seçilen ve sonradan değiştirilemeyen seçimlik bir haktır. Olaya tersten bakıldığında ise zaten en başta tek kalemde tüm giderler giderleştirildiğinden, ilerleyen yıllarda aktifleştirme söz konusu olmayacaktır, zira bu mükerrer giderleştirme durumunu doğuracaktır. Söz konusu giderler için azalan bakiyeler yöntemi de uygulanamayacaktır. Yine kurumların aktifleştirmek suretiyle, mukayyet değeriyle değerledikleri kuruluş ve örgütlenme giderleri, kuruluş ve örgütlenme amacına özgü olup, sadece bu amaç için yapılan giderler aktifleştirilerek giderleştirilebilecek, aşan kısım ise aktifleştirilmeyecek veya gider olarak kaydedilemeyecektir. “Aktifleştirme hakkını kullanan bir işletmenin, herhangi bir nedenle varlığını sonlandırması durumunda kalan bakiyenin tamamını tek kalemde giderleştirebilecektir (YÜCEL, 2014, s. 496).”

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi veya tek kalemde giderleştirilmesi hakkı mükelleflere vergisel yönden de planlama yapmalarını sağlayan bir haktır. Şöyle ki mükellefler geçmiş yıl zararlarını bilançoda göstermek suretiyle ancak beş yıl boyunca mahsup hakkına sahiptirler. İlk yılda tek kalemde giderleştirilen bu giderler en fazla beş yıl mahsup edilebilecek iken, aktifleştirilerek peyderpey beş yılda yazılan giderlerin mahsup edilebilme süresi daha uzun olacaktır.

Kanun hükmü gereğince peştamallıkların aktifleştirilmesi zorunlu olup; yıllık amortisman ayırma tutarını aşan kısımlar tek kalemde giderleştirilemezler. Dolayısıyla Peştamallıklar da beş yıllık sürede eşit yüzdelerle itfa edilmek zorundadır ve peştamallıkların itfasında azalan bakiyeler yöntemi kullanılamaz. Şerefiyeler de kuruluş ve örgütlenme giderleri gibi mukayyet değeri ile değerlendirilmek zorundadır. Ayrıca şerefiyeler kurumların yanı sıra gerçek kişiler ve şahıs şirketleri tarafından da aktifleştirilebilecektir. Şerefiye hesaplanırken rayiç bedelin tespit edilememesi halinde de kurumun veya işletmenin net defter değerine bakılması gerekmektedir (Net defter değeri ile ilgili açıklamalar için BKZ. 3.1. Amortisman Tabi Malların Satılması”).

2.2.4.2. Muhasebeleştirme işlemleri

Çalışmamızın önceki kısımlarında açıklanan kuruluş ve örgütlenme giderleri ile şerefiyelerin muhasebeleştirme işlemlerine yer verilmiştir.

2.2.4.2.1. Kuruluş ve Örgütlenme Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Örnek: Kuruluş AŞ’nin kuruluş işlemleri esnasında 250.000-TL tutarında harcama yapıldığı bilinmektedir. Şirket 01.01.2016’de tescil edilmiştir. Kurumun yönetim kurulunun direkt giderleştirme/aktifleştirme kararı aldığı bilinmektedir.

2.2.4.2.1.1. Direkt Giderleştirme Durumunda Kayıtlar

Direk giderleştirme kararı alması durumunda yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

-----/	01.01.2016	/-----	B	A
262. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri			125.000,00	
100. Kasa				125.000,00
-----/	31.12.2020	/-----	B	A
770. Genel Yönetim Giderleri			125.000,00	
262. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri				125.000,00
-----/		/-----		

2.2.4.2.1.2. Aktifleştirme Durumunda Kayıtlar

Aktifleştirme kararı alması durumunda yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

-----/	01.01.2016	/-----	B	A
262. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri			125.000,00	
100. Kasa				125.000,00
-----/	31.12.2016	/-----	B	A
770. Genel Yönetim Giderleri			25.000,00	
268. Brikmiş Amortismanlar				25.000,00
125.000/ 5 yıl =25.000 (Bu kayıt 5 yıl tekrarlanır.)				
-----/	31.12.2020	/-----	B	A
268. Brikmiş Amortismanlar			125.000,00	
262. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri				125.000,00
(5. Yılın sonunda yok etme kaydı)				
-----/		/-----		

2.2.4.2.2. Şerefîyelerin Muhasebeleştirilmesi

Örnek: Şerefli AŞ'nin 01.03.2016'de devralmış olduğu bir işletmenin güzergâhı nedeniyle 150.000-TL tutarında hava parası ödediği bilinmektedir. Yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

-----/	01.03.2016	/-----	B	A
261. Şerefîyeler			150.000,00	
102. Bankalar				150.000,00
-----/	31.12.2016	/-----	B	A
770. Genel Yönetim Giderleri			30.000,00	
268. Birikmiş Amortismanlar				30.000,00
150.000/ 5 yıl =30.000 (Bu kayıt 5 yıl tekrarlanır.)				
-----/	31.12.2020	/-----		
268. Brikmiş Amortismanlar			125.000,00	
262. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri				125.000,00
(5. Yılın sonunda yok etme kaydı)				
-----/	...	/-----		

2.2.5. ÖZEL MALİYET BEDELLERİNİN İTFASI

Özel maliyet bedellerinin gider olarak kaydedilmesi de belirli şartlar dahilinde mükelleflere tanınan haklardandır. Çalışmamızın ilerleyen aşamalarında özel maliyet bedeli kavram ve açıklamalarına, özel maliyet harcamalarının taşınması gereken şartlara, özellikli durumlarına ve muhasebeleştirme işlemlerine yer verilmiştir.

2.2.5.1. Özel Maliyet Bedeli Kavramı ve Açıklamalar

İşletmeler, faaliyetlerini devam ettirebilmek için işyeri, depo, dükkan vb. yerleri kiralamak durumunda kalabilirler. Yine kiraladıkları yerleri kullanılabilir hale getirebilmek için çeşitli harcamalar yapabilirler. Örneğin bir kafe işletmesi, kiraladığı mekanın bahçesini müşterilerinin hizmetine sunmak için, tabanlara fayans, bahçe sınırlarına çit, aydınlatma, asma tavan veya herhangi bir mütemmim cüz yaptırması durumunda katlanmış olduğu maliyeti belirli şartlar dahilinde itfa hakkına sahip olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun (Vergi Usul Kanunu) 327. Maddesinde Özel Maliyet Bedellerinin İtfası konusunda *“Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve 272 nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır.”* hükümleri yer almaktadır.

Bahsi geçen *“Gayrimenkullerde veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarında maliyet bedelinin artması”* başlıklı 272. Maddesinde ise

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

(Bir geminin iktisap tarihindeki süratini 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.”

hükümleri yer almaktadır.

Tek düzen hesap planı açıklamalarında 264. Özel Maliyet Bedeli için “Kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile (normal bakım, onarım ve temizleme giderleri hariç) bu gayrimenkulün kullanılması için yapılıp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan, varlıkların bedellerini kapsar.” açıklamalarına yer verilmiştir (1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992).

Kanun metnine göre mutat olarak yapılan bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderlerin özel maliyet bedeli kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu noktada karşımıza iki durum çıkmaktadır. Bunlardan ilki eşyada kiracı olma, ikincisi ise eşyayı kullanma durumudur. Örnek vermek gerekirse kiralama yöntemi ile veya bedelsiz olarak kullanılan bir binanın ön bahçesine pide fırını yapılması, söz konusu gayrimenkulün değerini arttıracak ve özel maliyet kapsamında değerlendirilecektir.

2.2.5.2. Özel Maliyet Harcamalarının Taşınması Gereken Şartlar

Yapılan harcamaların Özel Maliyet Bedeli kapsamında değerlendirilebilmesi için taşınması gereken şartları şöyle sıralayabiliriz:

- Kiralamaya veya kullanıma konu olan iktisadi kıymet, Gayrimenkul veya gayrimenkul niteliğinde olmalıdır. Gayrimenkul niteliğinde olanlar hakkında

kanunda açık hüküm olmamakla beraber idarenin görüşü bu yöndedir (Gelirler Genel Müdürlüğü, 10.03.2005).

- Elektrik üretim veya dağıtım varlıkları için işletme hakkına haiz olunması gerekmektedir.
- Yapılan harcama, normal bakım, tamir ve temizleme amacı dışında bir amaçla yapılmalıdır.
- Yapılan harcama iktisadi kıymetin değerini sürekli olarak artıran, kullanım ömrünü uzatan bir harcama olmalı veya değerini veya kullanım ömrünü artırmamakla birlikte kullanıldığı süre boyunca gerekli ve işletme amaçları için hizmet eder nitelikli olmalıdır.
- Yapılan harcama, iktisadi kıymetin genişletilmesi veya iktisadi değerinin arttırılması için yapılmış olmalıdır.
- Harcamaya yapan bizzat kiracı veya işletme hakkına sahip olanlar olmalıdır. Malik tarafından yapılması durumunda bu kapsamda değerlendirilemeyecektir.
- Yapılan harcama, aslından ayrıldığında değersiz hale gelmeli veya değerinde bir düşüklük olmalı, dolayısıyla münhasıran bir işlevi ifade etmemelidir. Bu nedenle kira süresi sonunda sökülüp götürülebilen kıymetler, özel maliyet kapsamında değerlendirilemez. “Daha açık bir ifade ile yapılan gidereler gayrimenkulün mütemmim cüz-i olmalıdır (YILDIRIM, 2014, s. 221).”

2.2.5.3. Özel Maliyet Bedelinde Özellikli Durumlar

Özel maliyet bedelinin itfası, hüküm gereğince eşit yüzdeler yöntemi ile yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla azalan bakiyeler yöntemi ile itfa edilemeyecektir. Bu durumda karşımıza süre sorunu çıkmaktadır. Kiralanan iktisadi kıymetin kira süresi itfa süresi olacaktır. Örneğin dört yıllığına kiralanan bir bina için yapılan balkon düzenlemesine ait harcamalar özel maliyet bedeli kapsamında dört yıl içinde eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerekmektedir. Sürenin beş yıldan fazla olması durumunda da yine ilgili süre boyunca itfa edilecektir. Fakat bu görüşün tersini öngören, beş yıldan uzun kiralamalarda da beş yıl içinde itfa edileceğini savunanlar da vardır (YÜCEL, 2014, s. 520). Özel Maliyet bedelinde kira süresi belli edilmemiş ise 333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinin 56. Sırasında açıklandığı üzere beş yılda itfa edilecektir (333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği,

28.04.2004). “Bu süresinin daha sonra başka sözleşmelerle değiştirilmesinin bir önemi yoktur (Beyanname Düzenleme Klavuzu, 2016, s. 183).” Kira süresi dolmadan iş yerinin tahliyesi durumunda da yapılan harcamaların tek kalemde gider kaydedilmesi hakkı da vardır. Özel maliyetler, kullanıma hazır hale geldikleri yılı kapsayan dönemden itibaren itfa edilmeye başlanabilir. Özel maliyet bedeli uygulamasında mükellefin tuttuğu defter türünün bir önemi de bulunmamaktadır. İşletme hesabı esasında da özel listelerde gösterilmek şartıyla itfa edilebilir.

Gayrimenkul için yapılan özel maliyetin itfa edilmemiş kısmı, bahse konu gayrimenkulün satın alınması durumunda ilgili iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenerek amorti edilebilecek, defaten gider yazılamayacaktır (İstanbul VDB, 17.09.2013). Yıldırım, satın almada Danıştay kararlarını da baz alarak “Bu nedenle satış tarihi itibarıyla, yapılan özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamaların itfa edilmemiş kısmı ayrıştırılmalı, gayrimenkulün maliyetine ilave edilmesi gerekenler ilave edilmeli ve söz konusu gayrimenkulün maliyetinin itfasına ilişkin hükümler uyarınca itfa edilmeli, buna karşılık gayrimenkulün maliyetine ilave edilmeyenler niteliğine göre demirbaş, tesis makine ve cihazlar vs. olarak muhasebeleştirilerek bunlara ilişkin genel hükümler uyarınca itfa edilmelidir (YILDIRIM, 2014, s. 224).” demektedir.

Özel maliyet bedellerinin itfasında, kiralama süresi veya kiralama süresi belli değilse de beş yıllık süre baz alınmaktadır. Bu durumda katlanılan özel maliyet bedeli, kira süresinin çok uzun olması nedeniyle kendisinden beklenen verimi çoktan yitirmiş olabilmesine karşın hala itfası devam ediyor olabilir. Bize göre bu sürelerin, mükellef lehine hareket edilmek suretiyle belirlenmesi gerekir. Şöyle ki yapılan harcama için, 333 sıra nolu tebliğde belirlenen süre ile kira süresi mukayese edilerek kısa olan sürenin baz alınması ve bu sürede itfa edilmesi gerekir. Kira süresinde sonradan yapılan bir değişiklik ise itfa süresinde bir değişikliğe yol açmayacaktır (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2016, s. 188).

Mükellefler hiçbir zaman uzun vadeli kullanmadıkları bir yer için maliyete katlanmazlar. Bu nedenle yapılan kira sözleşmeleri başlangıçta 1 yıllık olmasına karşın her yıl yenilenmektedirler. Kira sözleşsesinin bir yıllık olduğundan bahisle yapılan özel maliyet harcamalarını defaten gider yazmak mümkün değildir. Bu

durumda kira süresi belli değilmiş gibi amortisman ayırmak daha yerinde olacaktır (AKYOL & KÜÇÜK, 2016, s. 972).

Özel maliyet bedellerinin kira süresinin sonunda bedelsiz olarak kiralayana devrolunması durumunda ise kiralayanın gerçek kişi veya kurum olmasına göre farklılık arz edecektir. Kiralayanın gerçek kişi olması durumunda (tacir olmayanlar) Gelir Vergisi Kanunu'nun gayrimenkul sermaye iradı hükümleri gereğince özel maliyete konu iktisadi kıymet, gayrimenkul sermaye iradı sayılacak ve emsal bedeli üzerinden gelir vergisi tevkifatına tabi olacaktır. Kiralayan gerçek kişi tacir veya kurum ise söz konusu iktisadi kıymetin emsal bedeli ticari kazanç veya kurum kazancı kapsamında değerlendirilecektir.

2.2.5.4. Özel Maliyet Bedelinin Muhasebeleştirilmesi

Örnek: Kafe AŞ, 2015 yılında kiraladığı bir kafe işletmesinin balkonunun kullanılabilir hale gelmesi için taban ve çevre düzenlemesi işlemlerine 150.000-TL tutarında bedel ödemiştir.

2.2.5.4.1. Kiralama Sürenin Belirli Olması Durumu

İşletmenin 4 yıllığına kiraladığı biliniyorsa yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

-----/	01.03.2015	/-----	B	A
264. Özel Maliyetler			150.000,00	
102. Bankalar				150.000,00
-----/		/-----		

Özel maliyetlerin inşası bir yıldan fazla dönem süreceksa yapılan harcamalar, tek düzen hesap planında boş olan 265. Nolu hesap “özel maliyet harcamaları” adı altında söz konusu hesap borçlandırılmak suretiyle kayıt altına alınacak; bittiği dönemde de 264. Nolu hesapla mahsup edilerek kapatılacaktır (AKYOL & KÜÇÜK, 2016, s. 976, 978).

-----/	31.12.2015	/-----	B	A
770. Genel Yönetim Giderleri			37.500,00	
268. Birikmiş Amortismanlar				37.500,00
150.000/ 5 yıl =37.500				
(Bu kayıt 4 yıl tekrarlanır.)				

2.2.5.4.2. Kiralama Süresinin Belli Olmaması Durumu

-----/	01.03.2015	/-----	B	A
264. Özel Maliyetler			150.000,00	
102. Bankalar				150.000,00
-----/	31.12.2015	/-----	B	A
770. Genel Yönetim Giderleri			30.000,00	
268. Birikmiş Amortismanlar				30.000,00
150.000/ 5 yıl =37.500				
(Bu kayıt 5 yıl tekrarlanır.)				
-----/		/-----		

2.2.5.4.3. Kiralanan Eşyanın Tahliye Durumu

En baştaki örneğe göre 01.07.2017 tarihinde kafenin boşaltılması durumunda yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

2015 ve 2016'da amortisman ayrıldığına göre kalan tutar $37.500,00 \times 2 = 75.000$ -TL'dir. Bu durumda kalan tutar $150.000 - 75.000 = 75.000$ -TL olacaktır.

-----/	01.07.2017	/-----	B	A
268. Birikmiş Amortismanlar			75.000,00	
689. Diğer O.D. Gider ve Zararlar			75.000,00	
264. Özel Maliyetler				150.000,00
-----/		/-----		

2.2.5.4.4. Kiralanan Eşyanın Bedelsiz Devir Durumu

Örnek: Özel AŞ, kiraladığı depo için kurdurmuş olduğu asansör, kira müddetinin sonunda bedelsiz olarak kiralayana bırakmış ve takdir komisyonu asansör bedelini 60.000-TL olarak belirlemiştir. KDV kiracı tarafından ödenecektir (SARIGÜL, 2016, s. 459, 460) (Örnek değiştirilerek alınmıştır).

-----/	01.03.2016	/-----	B	A
770. Genel Yönetim Giderleri			88.500,00	
679. Diğer O.D. Gelir ve Karlar				60.000,00
391. Hesaplanan KDV				13.500,00
(KDV Tutarı: $75.000 \times 0,18 = 13.500$)				
360. Ödenecek Vergi ve Fonlar				15.000,00
(Gelir Vergisi Kanunu 94. Maddeye göre Tevkifat				
Matrahı: $60.000 / 0,80 = 75.000$				
Tevkifat Tutarı: $75.000 \times 0,20 = 15.000$)				
-----/		/-----		



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE AMORTİSMANLARDA ÖZEL HALLER

Vergi Usul Kanunu, özel haller başlığında üç adet konu başlığı sıralamıştır. Bunlar Amortismanına tabi malların satılması, amortismanına tabi sigorta tazminatı ve emtia sigorta tazminatıdır. Kanun sistematigi açısından kanunun bu bölümünde yer alan “emtia sigorta tazminatlarına” çalışma konumuzun amortismanlar olması hasebiyle yer verilmeyecektir. Diğer iki başlığa ise aşağıda yer verilmiştir.

3.1. AMORTİSMANA TABİ MALLARIN SATILMASI

Amortismanına tabi malların satılması durumunda kar veya zarar edilebilir. İşletmeye kayıtlı olmayan şahsi mülkiyete konu malların satılmasında kar veya zarar kolayca hesaplanabilir. Fakat işletmeye kayıtlı malların satışında kar veya zararın belirlenmesi için ayrılan amortismanlar, satış fiyatı ve iktisap bedeli etkili olmaktadır. Konuyla ilgili açıklamalara ve muhasebeleştirme işlemine aşağıda yer verilmiştir.

3.1.1. Genel Açıklamalar

Ticaretin temel kurallarından bir tanesi de kar elde etmektir. Tacirler aktiflerinde bulunan iktisadi kıymetlerini, gerek ekonomik ömürlerini tamamlamaları, gerekse beklenen verimin sağlanamaması gibi nedenlerle kar ya da zarar elde etmek suretiyle satma yönüne gidebilirler. Mükelleflerin de oluşan kar ya da zararları hasılat veya gider yazma hakları bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu’nun Amortismanına tabi malların satılması başlıklı 328. Maddesinde

“Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler.

Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır.

Devir ve trampa satış hükmündedir.”

hükümlerine yer verilmiştir.

Hükümden de anlaşılacağı üzere amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması durumunda öncelikli olarak net defter değerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Amortisman tabi bir iktisadi kıymet işletmenin aktifinde yer alan hesaplara kaydedilmektedir. Ayrılan amortismanlar ise aktif görünümlü fakat pasif karakterli hesaplara kaydedilmektedir. ATİK'lerin satışı esnasında aktife kayıtlı tutarlarından, söz konusu ATİK'ler için ayrılmış amortisman tutarları çıkarılmak suretiyle net defter değeri bulunacaktır. Örnek vermek gerekirse aktifte kayıtlı değeri 120.000-TL olan bir taşıta, satış tarihine kadar 48.000-TL amortisman ayrıldığı varsayılırsa taşıtın net defter değeri $120.000-48.000=72.000$ -TL olarak hesaplanacaktır.

Yücel'e göre net aktif değeri (net defter değeri), bir varlığın brüt defter değerinden o varlıkla ilgili birikmiş amortismanlar ile birikmiş değer düşüklüğü karşılığı düşüldükten sonra kalan tutarı ifade etmektedir (YÜCEL, 2014, s. 484).

Net defter değeri, iktisadi kıymetin Vergi Usul Kanununun değerleme hükümlerine göre tespit edilen değerinden birikmiş amortismanların tenzili yoluyla bulunan değeri ifade etmektedir (365 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 30.12.2006).

“Defter değeri işletmenin sahip bulunduğu bir varlığın muhasebe defterlerinde kayıtlı bulunan değerini ifade etmektedir. Varlıkların çoğu defterlerde tarihi maliyetleriyle kayıtlı olduğundan bu varlıkların defter değerleri onların piyasa değerlerini yansıtmaz. Bilançolarda sabit varlık kalemlerine yer verilirken, tali bir sütunda bunların defter değerlerinden birikmiş amortismanları çıkarılarak, aktif tutarları sütununa net defter değerleri rakamlarının kaydırılması sağlanır. Böylece aktifler toplamına sabit varlıkların yalnızca net defter değerlerinin dahil edilmesi sağlanmış olur (İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, 15.07.2008, s. 17, 18).”

Buna göre mükelleflerin aktiflerine kaydettikleri amortisman tabi iktisadi kıymetlerinin satışından elde ettikleri kar veya zararları gelir veya gider olarak kaydetme hakları bulunmaktadır. İşletme hesabı esasına göre defter tutan tacirler ile serbest meslek erbabı da aynı hakka haizdir.

“KDV Hariç Satış Bedeli > Maliyet Bedeli- Birikmiş Amortisman ise Karlı Satış;
KDV Hariç Satış Bedeli < Maliyet Bedeli- Birikmiş Amortisman ise Zararlı Satış;
KDV Hariç Satış Bedeli = Maliyet Bedeli- Birikmiş Amortisman ise Başa baş Satış

(AKYOL & KÜÇÜK, 2016, s. 773)” söz konusu olacaktır. İktisadi kıymet satışlarında önemli noktalardan biri de KDV hesaplanmasında matrah olarak dikkate alınacak matrah; iktisadi kıymetin iktisap veya net defter değeri değil, satış fiyatı üzerinden hesaplandığı noktasıdır.

Satılan iktisadi kıymet için satış yapılan yılda amortisman ayrılıp ayrılmaması kar veya zarar durumuna bir etki sağlamamaktadır. Geçici vergi dönemleri itibarı ile ayrılan amortismanlar da aynı şekilde satış tarihinde net defter değerinin tespitinde dikkate alınacağından, mükellefin brüt kar veya zararına bir etki yapmayacaktır.

Devir de satış hükmündedir. Şöyle ki devir esnasında iktisadi kıymetin net defter değeri bulunacak ve bu değer üzerinden devir işlemi sağlanacaktır. Dolayısıyla muhasebeleştirilmesinde tıpkı satış işlemi yapılmış gibi kayıt yapılacak, aradaki fark kar veya zarar olarak kayıt altına alınacaktır. Kurumlar Vergisi tebliğinde “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 ayrılmaya devam edilecektir. (1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 03.04.2007, b. 19.3.2)” denilmektedir ki burada da net defter değerine göre amortisman ayrılacağı sonucu çıkmaktadır.

Trampa bir eşyanın diğer bir eşya karşılığında mübadelesi olarak tanımlanabilir. Bize göre mübadele edilen eşyaların kıymet takdiri, takdir komisyonlarınca takdir edilmelidir. Kanun hükmü gereğince trampa da satış hükmünde olduğundan satış bedeli olarak takdir edilen bedel dikkate alınacaktır. Aksi yönde yapılan uygulamalarda mükelleflere, vergi aslı ve vergi ziyası cezası ile dönüş yapabilecektir.

3.1.2. Muhasebeleştirme İşlemi

Örnek: Çoksatar AŞ, ekonomik ömrü 10 yıl olan, 2012 yılında iktisap ettiği, 160.000-TL tutarındaki CNC tezgâhını Şubat 2017’de;

a. 70.000-TL bedelle satmıştır:

-----/	01.02.2017	/-----	B	A
102. Bankalar (70.000+12.600 KDV=82.600)			82.600,00	
257. Birikmiş Amortismanlar (160.000/10)*5 yıl= 80.000)			80.000,00	
689. Diğer O.D. Gider ve Zararlar			10.000,00	
253. Tesis Makine ve Cihazlar				160.000,00
391. Hesaplanan KDV(70.000*0,18=12.600)				12.600,00

Örnekte görüldüğü üzere söz konusu makinenin iktisap bedeli 160.000-TL, ayrılan amortisman tutarı ise 80.000-TL'dir. Net defter değeri ise iktisap bedelinden ayrılan amortisman tutarının düşülmesiyle 80.000-TL olarak hesaplanmıştır. Satış bedeli ise 70.000-TL'dir. İki tutar arasındaki 10.000-TL'lik fark da satış sonucu oluşan zarardır.

b. 90.000-TL bedelle satmıştır:

-----/	01.02.2017	/-----	B	A
102. Bankalar (90.000+16.200 KDV=106.200)			106.200,00	
257. Birikmiş Amortismanlar (160.000/10)*5 yıl= 80.000-TL)			80.000,00	
253. Tesis Makine ve Cihazlar				160.000,00
391. Hesaplanan KDV(90.000*0,18=16.200)				16.200,00
679. Diğer O.D. Gelir ve Karlar				10.000,00

Net defter değeri 80.000-TL olarak hesaplanmıştır. Satış bedeli ise bu sefer 90.000-TL'dir. İki tutar arasındaki 10.000-TL'lik fark da satış sonucu oluşan kardır.

3.1.3. Esas Faaliyet Konusu Hava ve Deniz Araçlarının İşletilmesi Olmayan İşletmelerin Söz Konusu Taşıtları Satmaları Durumu ve Muhasebeleştirilmesi

Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/8 ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/f. Maddesinde "kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanlarının" gider olarak kaydedilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. "Esas

faaliyet genel olarak, işletme faaliyetlerinden bir kar amacı güdülerek yapılan ve dönem içinde hasılat elde edilen faaliyetler olarak tanımlanabilir” (AKYOL & KÜÇÜK, 2016, s. 780, 781). Söz konusu araçların işletmenin faaliyet konusu içerisinde yer alması durumunda normal olarak satışı ve kaydı yapılacaktır. Fakat faaliyet konusunun sayılanların işletilmesi olmayan mükelleflerin satış kaydını nasıl yapacağı konusunda kanunda açıklık bulunmamaktadır. Sadece Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi kanunlarında giderlerinin kabul edilmeyeceği ifade edilmiştir. Konuyu bir örnek üzerinden açıklamaya çalışalım:

3.1.3.1. Amortisman Ayrılması Durumu

Faaliyet konusu tarım makineleri imalatı olan bir kurum, 2011 yılında maliyet bedeli 5.000.000-TL olan bir helikopteri iktisap etmiş; 2017 Ocak ayında da 4.000.000-TL bedelle satmış olsun. Helikopterin ekonomik ömrünün 10 yıl olduğu varsayılırsa; bulunan $(5.000.000/10)=500.000$ -TL tutarındaki amortisman her yıl gider olarak yazılacak ve Kanunen Kabul Edilmeyen Gider kapsamında dönem sonunda bilançoya eklenerek vergilendirilmesi sağlanacaktır. 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 ve 2016 yılında ayrılması gereken toplam amortisman tutarı $(5.000.000/10*6 \text{ yıl}=3.000.000$ -TL) olacaktır. Satışın yapıldığı dönemde söz konusu helikopterin net defter değeri $(5.000.000-3.000.000)=2.000.000$ -TL’dir. Bu durumda oluşan kar $(4.000.000-2.000.000)=2.000.000$ -TL olarak hesaplanacaktır. Yapılacak muhasebe kayıtları da şöyle olacaktır (KDV’ler ihmal edilmiştir.)

-----/	01.02.2011	/-----	B	A
254. Taşıtlar			5.000.000,00	
102. Bankalar				5.000.000,00
	<i>Alış kaydı</i>			
-----/	31.12.2011	/-----	B	A
770. Genel Yönetim Giderleri			500.000,00	
257. Birikmiş Amortismanlar				500.000,00
<i>2011, 2012, 2013, 2014, 2015 ve 2016 dönem sonunda bu kayıtlar yapılacaktır. Toplamda 3.000.000-TL’dir.</i>				

-----/ 31.12.2011 /-----	B	A
901. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (Alacaklı Hs.)	500.000,00	
900. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (Borçlu Hs.)		500.000,00
2011, 2012, 2013, 2014, 2015 ve 2016 dönem sonunda bu kayıtlar yapılacaktır. Toplamda 3.000.000-TL'dir.		
-----/ 10.01.2017 /-----	B	A
257. Birikmiş Amortismanlar	3.000.000,00	
102. Bankalar	4.000.000,00	
254. Taşıtlar		5.000.000,00
679. Diğer O.D. Gelir ve Karlar		2.000.000,00
Karlı satış kaydı		
-----/ /-----		

Esas faaliyet konusu hava ve deniz taşıma araçlarının işletilmesi olmayan işletmelerin, söz konusu araçlar için ayırdıkları amortismanların kanunen kabul edilmeyen gider kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini savunanlar; söz konusu araçların satış işleminde ayrılan amortismanların satış işlemi ile ilişkilendirilmemesi gerektiği görüşündedirler. Buna göre yukarıdaki kayıta yer alan 3.000.000-TL tutarındaki her yıl ayrılmış ve Kanunen kabul edilmeyen gider olarak her yıl beyannameye eklenmiş olan tutarın “Kanunen Kabul Edilmeyen Gider”; satışın yapıldığı kayıta hasıl olan 2.000.000-TL tutarındaki gelirin de “Vergiye Tabi Olmayan Gelir” olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Böylece hem gelir, hem de kayıta borçlu hesaba yazılarak elde edilen zımni gider satışla ilişkilendirilmemiş olacaktır. Dolayısıyla sanki hiç amortisman ayrılmamış gibi olunacaktır. “Aksi halde KKEG niteliğindeki amortismandan kaynaklanan matrah kısmı için yersiz vergileme söz konusu olacaktır. Yine burada mükellefin KKEG niteliğindeki amortismanı ayırmış olmasını, sabit kıymet kazancını haksız yere arttırıcı bir cezaya dönüştürmemek gerektiği savunulmaktadır (AKYOL & KÜÇÜK, 2016, s. 784).”

Satış işleminde diğer tüm veriler sabit olmakla beraber satış tutarının 1.000.000-TL olduğu varsayılırsa yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

-----/	10.01.2017	/-----	B	A
257. Birikmiş Amortismanlar			3.000.000,00	
102. Bankalar			1.000.000,00	
679. Diğer O.D. Gider ve Zararlar			1.000.000,00	
254. Taşitlar				5.000.000,00
Zararlı satış kaydı				
-----/		/-----		

Söz konusu satış işleminde ticari açıdan 1.000.000-TL zarar var gibi görünmektedir. Söz konusu tutarın yine Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak; borçlu hesaba yazılmak suretiyle gider gibi kayıtlanan 3.000.000-TL tutarındaki amortismanın da yine Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak mali kara eklenmesi gerektiği kanaatindeyiz.

3.1.3.2. Amortisman Ayrılmaması Durumu

Amortisman ayırma işlemi, mükelleflere verilmiş seçimlik bir hak olup; amortisman ayrılması zorunlu değildir. Bu nedenle söz konusu araçlar için ayrılacak olan amortismanlar KKEG. yazılacağından hiç ayrılmamasının da mükellefin hakkı olduğu kanısındayız. Fakat bu durumun muhasebe ve vergi tekniğine uyduğu söylemek de doğru olmayacaktır. Şayet mükellefler hesapladıkları amortismanları hem gider yazmayıp hem de Kanunen kabul edilmeyen gidere atmazlarsa; satış esnasında, Kanunen kabul edilmeyen gider tutarı kadar bir kısmın ekstra olarak vergilenmesine yol açacaklardır. Bu durumda satış işleminde de sadece alış bedeli ve satış bedeli arasındaki farka göre kar veya zarardan bahsedilebilecektir. Örneğimize tekrar dönecek olursak 5.000.000-TL maliyet bedeli; 4.000.000-TL satış bedeli vardı. Aradaki 1.000.000-TL tutarındaki fark da Olağan dışı zarar olarak hesaplara intikal ettirilecektir. Veya satış bedelinin 6.000.000-TL olduğu varsayılırsa bu durumda aradaki 1.000.000-TL tutarındaki fark da Olağan dışı Gelir olarak kayıt altına alınacaktır.

-----/ 01.02.2011 /-----	B	A
254. Taşitlar	5.000.000,00	
102. Bankalar		5.000.000,00
<i>Alış kaydı</i>		

Çalışmamızın önceki bölümlerinde de ifade edildiği üzere amortisman ayırmak bir haktır ve bu hak seçimlik bir haktır. Mükellef, ikinci durumda bu hakkını hiç amortisman ayırmama yönünde kullanmıştır. Bu durumda 1.000.000-TL zararlar ve 1.000.000-TL karla sonuçlanan satış kayıtları şöyle olacaktır:

-----/ 10.01.2017 /-----	B	A
102. Bankalar	4.000.000,00	
689. Diğer O.D. Gider ve Zararlar	1.000.000,00	
254. Taşitlar		5.000.000,00
<i>Zararla sonuçlanan satış işlemi</i>		

-----/ 10.01.2017 /-----	B	A
102. Bankalar	4.000.000,00	
254. Taşitlar		5.000.000,00
679. Diğer O.D. Gelir ve Karlar		1.000.000,00
<i>Karla sonuçlanan satış işlemi</i>		

Kayıtlarda görüleceği üzere mükellefin seçimlik hakkını hiç amortisman ayırmama yönünde kullanması durumunda, satış nedeniyle oluşan kar veya zararı direkt olarak hesaplarına intikal ettirebileceği kanısındayız. Yalnız bu durumun, işletmeler için ticari kar ve mali karın tespitinde tam olarak açıklama sağlamaması nedeniyle muhasebeleştirme tekniğine uygun olmayacağı kanısındayız.

Her iki görüş netice olarak aynıdır. Fakat muhasebeleştirme tekniği ve muhasebedeki tam açıklama kavramı gereğince amortisman ayrılıp, sonrasında Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak ele alınmasının daha yerinde olacağı kanısındayız.

3.1.4. Amortismanına Tabi Malların Elden Çıkarılması ve Muhasebeleştirilmesi

Çalışma konumuz her ne kadar Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre amortisman uygulaması hükümleri olsa da, amortismanına tabi malların elden çıkarılması konusuna da çok sınırlı olarak değinilecektir. Çalışmamızın bir önceki kısmında ATİK'lerin bir süre kullanıldıktan sonra kendilerinden beklenen faydayı henüz tamamlamadan elden çıkarılması diğer bir ifade ile satılması hükümlerine yer verilmiştir. Bu bölümde ise kendilerinden beklenen ekonomik verimleri yani ekonomik ömürleri tamamlandıktan sonra iskartaya ayrılma durumları anlatılmaya çalışılacaktır.

Tek düzen hesap planında “294. Elden Çıkarılacak Stoklar Ve Maddi Duran Varlıklar”ın açıklamasında “*Çeşitli nedenlerle işletmede kullanılma ve satış olanaklarını yitiren stoklar ve duran varlıkların izlendiği hesaptır. Tanımdaki niteliğe dönüşen varlıklar ilgili bulundukları varlık hesaplarından çıkarılarak bu hesaba alınır; elden çıkarıldıklarında ise hesap kapatılır.*” denilmektedir (1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992). Söz konusu hükümlerden de anlaşılacağı üzere bir ATİK şayet işletmede artık kullanım olanağına sahip değilse ve satış imkanı da yoksa, söz konusu kıymet bu hesaba alınmalıdır. Fakat bir iktisadi kıymet kendisinden beklenen ekonomik ömrü ifa etmiş olmasına karşın hala satıldığında ciddi bir değere sahip ise bu durumda bu hesapta izlemek doğru olmayacaktır. Örnek vermek gerekirse bir otomobil veya kamyon işletmede beş yıl boyunca kullanılmış fakat hala kullanılabilir durumda ise bu hesapta izlenmesi yerinde olmayacaktır. Keza söz konusu araçlar satıldığında hala bir alıcısı vardır ve ciddi olarak da bir ederi vardır. Başkaca bir örnek vermek gerekirse işletmede kullanılmış sandalye takımı ekonomik ömründen sonra satılsa bile bir değer ifade etmeyeceğinden ve sadece hurda olarak değerlendirileceğinden bu hesapta izlenmesi yerinde olacaktır. “Kullanma olanağı kalmayan ve hurda olarak ayrılması gereken sabit kıymetlerin hurdaya ayrıldığı döneme kadar oluşan Birikmiş Amortismanların da yine 299. Birikmiş Amortismanlar hesabında izlenmesi gerekmektedir (YILDIRIM, 2014, s. 90).” Satış durumunda ise bu hesaplar kullanılarak satış işleminin yapılması gerekir (YILDIRIM, 2014, s. 91).

Örnek: İşletme 2012 yılında 20.000-TL’ye iktisap ettiği, ekonomik ömrü 5 yıl olan koltuk takımı için 2012, 2013, 2014, 2015 ve 2016 yıllarında yıllık 4.000-TL amortisman ayırmış; 2017 yılında kullanılmaz hale geldiğini değerlendirmiştir. Muhasebe kaydı şöyle olacaktır (KDV İhmal edilmiştir):

-----/	31.12.2012	/-----	B	A
770. Genel Yönetim Giderleri			4.000,00	
257. Birikmiş Amortismanlar				4.000,00
2012, 2013, 2014, 2015 ve 2016 yıllarında tekrarlanmıştır.				
-----/	10.01.2017	/-----	B	A
294. Elden Çıkarılacak Stoklar Ve Maddi Duran Varlıklar			20.000,00	
254. Taşıtlar				20.000,00
Taşıtlar hesabının kapatılması				
-----/	10.01.2017	/-----	B	A
257. Birikmiş Amortismanlar			20.000,00	
299. Birikmiş Amortismanlar				20.000,00
257. Birikmiş Amortismanlar hesabının kapatılması				
-----/		/-----		

3.2. YENİLEME FONU UYGULAMASI

İktisadi kıymetler kullanılsın veya kullanılmasın doğal olarak eskirler, yıpranırlar veya demode olurlar. Bu nedenle ihtiyaçlara cevap vermez hale gelebilirler. Söz konusu iktisadi kıymetlerin işletme faaliyetlerinde kullanılması önemli ise ihtiyaçlara cevap verir hale getirilmesi bir diğer ifade ile yenilenmesi gerekir. Kanun koyucu da işletmelerin bu durumunu göz önüne alarak aşağıda açıklamaya çalıştığımız yenileme fonunu mükelleflere sağlanan bir hak olarak 1981 yılının başından bu tarafa uygulamaya koymuştur. Hatta uygulamanın sınırları o kadar çok genişlemiş durumdadır ki canlı hayvanların bile yenileme fonuna konu edildiğine şahit olmaktayız. Denizli VDB tarafından verilen bir özelgede “... Bu itibarla, şirket aktifinize kayıtlı olan canlı hayvanların satışından doğan kârın, Vergi Usul Kanununun 328 inci maddesinde sayılan şartlara uyulmak kaydıyla yenileme fonuna alınması, söz konusu fona alınan satış kârının yeni alınan veya üreme yoluyla şirket aktifine giren canlı hayvanların amortisman tutarlarından mahsup edilmek

suretiyle kullanılması mümkün bulunmaktadır. (Denizli VDB., 29.01.2015)” denilmek suretiyle uygulamaya yön verilmiştir.

Yenileme fonuna ilişkin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun *Amortisman Tabi Malların Satılması* başlıklı 328. Maddesinin 4 ve 5. Fıkraları aşağıdaki gibidir (Vergi Usul Kanunu, 01.04.1961):

“Şu kadar ki, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassül eden kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kar, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.”

Yine Yenileme fonuna ilişkin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun *Amortisman Tabi Malların Sigorta Tazminatı* başlıklı 329. Maddesinin 2-4. Fıkraları aşağıdaki gibidir (Vergi Usul Kanunu, 01.04.1961):

...

şu kadar ki, alınan sigorta tazminatı ile ziyaa uğrıyan malların yenilenmesi işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Bu süre içinde kullanılmamış olan tazminat farkları kara ilave olunur.

Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu tazminat fazlası, o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan tazminat fazlası, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.

3.2.1. NORMAL YENİLEME FONU UYGULAMASININ ŞARTLARI

İktisadi kıymetlerin değışmesinin elzem olduğu veya işletmeyi yönetenlerce değışim kararı verilmesi durumunda normal yenileme fonu söz konusu olabilmektedir. Konuya ilişkin şartlara aşağıda yer verilmiştir.

3.2.1.1. Bilanço Hesabına Göre Defter Tutulmalıdır

Yukarıda yer verildiğı üzere *kanunda “...satıştan tahassül eden kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir.”* hükmüne yer verilmiştir. Bilindiğı üzere aktif ve pasif bilançonun ana unsurlarındandır. Dolayısıyla yenileme fonu uygulaması sadece bilanço usulüne göre defter tutan mükelleflere sağlanan bir haktır. İşletme hesabı esasında defter tutan, basit usule tabi olan, mükellefler ile serbest meslek erbabı bu haktan yararlanamamaktadır. İdarenin zıt yönde de görüş bildirdiğı durumlarla da karşı karşıya kalındığı görülmektedir (Ankara VDB., 03.01.2012).

Bize göre işletme hesabı esasında defter tutan mükellefler ile serbest meslek erbabının da uygulamadan yararlandırılması bahsi geçenlerin desteklenmesi adına yerinde bir uygulama olacaktır.

3.2.1.2. Satış Nedeniyle Oluşan Kar Fon Hesabına Alınmalıdır

Satış işlemi esnasında ATİK’in net defter değeri net tespiti ve buna bağılı olarak karın tespiti önem kazanmaktadır. (BKZ. Net defter değeri için 3.1. Amortisman tabi malların satılması). Kar tespiti yapıldıktan sonra söz konusu kar, tek düzen hesap planında yer alan 549. Özel Fonlar hesabına alacak kaydedilir. Böylece özel fonlar hesabına alınma şartı sağlanmış olur. Bu uygulama ile normalde kar hesaplarına alınarak vergilendirilmesi gereken tutarlar için üç yıllık süre tanınmakta ve üç yıl boyunca vergilendirme yapılmamaktadır. Uygulamanın amacı işletmelerde yenilik yapmak suretiyle rekabet etme güçlerini arttırmaktır.

3.2.1.3. Fon Hesabı Bakiyesi Üç Yıl İçinde Kullanılmalıdır

Yukarıda yer aldığı üzere *kanunda “satıştan tahassül eden kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir”* hükümlerine yer verilmiştir. Bu noktada tutarın fona alındığı yılın dahil

edilip edilmeyeceği konusu tartışmalı durumdadır. Birinci görüşe göre misal 2014 yılında fona alınmış bir tutarın kara nakledileceği yılın hesaplanmasında fona alındığı yılın dahil edilmeyerek, en son 2017 yılının kabul gördüğü savunulmaktadır. Bu görüşe göre süre her zaman üç yılı aşmaktadır. Diğer görüşe göre ise tutarın fona alındığı yılın da üç yıllık sürenin hesabında dikkate alınması gerektiği savunulmaktadır. İkinci görüşte süre hiçbir zaman üç yıl olmamakla beraber idarenin genel görüşü de ikinci görüş yönündedir. Ayrıca kanun gerekçesinde de ikinci görüş savunulmaktadır. Nitekim verilen bir özelgede “...Şirketiniz aktifinde kayıtlı binanın .../2008 tarihindeki satışından elde edilen kârın yenileme fonuna alınmasının başlangıcı olarak satışın gerçekleştiği .../2008 tarihinin dikkate alınması, bu tarih itibarıyla tesis edilen yenileme fonunun en geç 31.12.2010 tarihi itibarıyla kullanılmış olması, 31.12.2010 tarihine kadar kullanılmamış olması halinde ise 2010 hesap dönemi kurumlar vergisi matrahınıza ilave edilmesi gerekmektedir.” denilmektedir (İstanbul VDB., 10.09.2011). “Maddede geçen yıl deyimi hesap dönemini ifade etmektedir (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2016, s. 276).” Üçüncü görüşe göre ise tarih hesaplaması baz alınmakta, misal olarak 01.03.2017’de fona alınmış bir bedeli en son 01.03.2020 yılına kadar kullanmak gerektiği savunulmaktadır. Bu görüşte süre tam üç yıl olarak hesaplanmaktadır.

Yıldırım’a göre ise kanunda geçen “her ne sebeple olursa olsun” ifadesi nedeniyle haklı veya mücbir sebep dahi olsa üç yıllık kullanım süresi aşılamayacaktır (YILDIRIM, 2014, s. 191).

Bahsi geçen özelgede dikkat çekici başka bir nokta ise fona konu olan iktisadi kıymetin üç yıl içinde iktisap edilerek; fonun üç yıl ile sınırlı olmaksızın kullanılabileceği yönünde görüş bildirilmesidir. Söz konusu bölüm şöyledir:

“Diğer taraftan, şirketinize yukarıda belirtilen tarih aralığında (.../2008-31/12/2010), yenileme fonuna alınmış kârın kullanımıyla işin mahiyetine uygun bir bina alınmış olması halinde, yeni alınan binanın iktisabında kullanılan kâr, 3 yıllık süreyle sınırlı olmaksızın yeni alınan bina için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen faydalı ömür ve amortisman oranı dikkate alınarak ayrılacak amortismanlara mahsup edilecektir. (İstanbul VDB., 10.09.2011)”

Daha açık bir dille ifade etmek gerekirse, binanın yenileme amacıyla satışından elde edilen karın fona alındıktan üç yıl içinde yeni bir bina alımında

kullanılması durumunda, yenileme fonu üç yıla sınırlı olmaksızın yani bitene kadar mahsup edilebilecektir.

Tablo 10: Yenileme Fonunda 3 Yıllık Sürenin Hesabına İlişkin Görüşler

GÖRÜŞLER	SATIŞ TARİHİ	BAZ ALINAN BAŞLANGIÇ TARİHİ	BİTİŞ TARİHİ	SÜRE
1. GÖRÜŞ	18.03.2017	01.01.2018	31.12.2020	3 Yıl+10Ay+14 Gün
2. GÖRÜŞ	18.03.2017	01.01.2017	31.12.2019	2 Yıl+10Ay+14 Gün
3. GÖRÜŞ	18.03.2017	18.03.2017	18.03.2020	3 Yıl

Kaynak: (YILDIRIM, 2014, s. 196)(Düzenleyen: Ertürk YILMAZ)

Yukarıdaki tabloda da görüleceği üzere fon kullanımında üç yıllık sürenin hesabı için üç ayrı görüş bulunmakta olup sonuçları gösterilmiştir. Bir görüşe göre 2 yıl 10 ay 24 gün olan süre, diğer görüşe göre 3 yıl 10 ay 24 gün; diğerine göre ise tam 3 yıldır. 3 yıl 10 ay 24 gün olan görüş, duruma göre 3 yıl 11 ay 29 gün dahi olabilir. Ama bunun kötüye kullanılmaması da gerekir.

Ayrıca fonun kullanılmaya başlanmasının ne zaman yapılacağı konusunda da tartışmalar vardır. İdare fonun kullanımının ATİK'in satışından elde edilen karın fona alındığı yıl içerisinde kullanılamayacağı görüşüne sahiptir. Diğer bir görüş ise fona alındığı yıl içerisinde kullanılabileceği yönündedir. İlk uygulama çok hakkaniyetli değildir. Çünkü mükellef, yeni iktisap ettiği ATİK için iktisap ettiği yılda amortisman ayıracaktır. Bu nedenle hem fona alınan tutarı amortisman hesaplarından mahsup ettirmemek hem de fonun üç yıl içerinden itfa edilmesi gerektiğini -ki bu durumda iki yıla düşmektedir- söylemek kanımızca çok doğru bir yaklaşım değildir.

Kanunun getiriliş amacının işletmelerin iktisadi kıymetlerini yenilemek suretiyle sermaye yapılarını güçlendirerek, rekabet gücünü artırmak olduğu söylenebilir. Bu meyanda üç yıllık sürenin hesabında ilk yılın dikkate alınmaması bize göre daha uygun olacaktır. Kanunda açık olarak üç yıl içerisinde kullanılmayan fonun kara ilave edilmesi gerektiği ifade edilse de sayılan nedenlerle yukarıdaki özelge yönünde yorumlamanın yani ATİK'in üç yıl içerisinde iktisap edilmesi şartıyla fonun tüketilene kadar kullanılmasının daha uygun olacağı kanısındayız.

3.2.1.4. Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetin Yenilenmesi Zaruri Olmalıdır veya İşletmeyi İdare Edenlerce Karar Verilmiş ve Teşebbüse Geçilmiş Olmalıdır

İşletmelerin rekabet edebilmeleri için gelişen teknolojiye ayak uydurmaları gerekmektedir ki varlıklarını devam ettirebilsinler. Örneğin bilgisayar otomasyonu ile donatılmış bir makine ile yapılan üretim ile her şeyin insanlarca takip edildiği bir sistem arasında elbette maliyet açısından farklılıklar olacaktır. İşletmelerin faaliyetleri için gerekli olan bir işyerinin, işletme ihtiyaçlarına cevap vermemesi durumunda daha geniş, daha ferah bir işyeri ile değiştirilmesi işletme için bir zorunluluk olabilir. Bu bölümün başında da ifade ettiğimiz üzere bazen süt veren hayvanların dahi yenilenme için gerekli olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Yenileme fonu uygulamasında, ya yenilenmesi zaruri bir iktisadi kıymet ya da iktisadi kıymetin yenilenmesi için işletmeyi idare edenlerce verilmiş bir karar ve bu karar neticesinde de uygulama için harekete geçilmiş olması gerekir. Gerçek kişi işletmelerinde gerçek kişinin kendisi, Limited şirketlerde ortaklar kurulu, anonim şirketlerde ise şirket yönetim kurulu bu kararı vermek ve harekete geçmek durumundadır. “İşletme için söz konusu iktisadi kıymetin yenilenmesi zorunlu ise bu durumda idarecilerin konuya ilişkin kararı ve teşebbüse geçilmiş olması şartı aranmaz. (Beyanname Düzenleme Klavuzu, 2016, s. 275)” “Uygulamada satış veya tazminattan doğan karın yenileme fonuna alınmış olması işletmeyi idare edenlerin işletmeyi idare edenlerin yenileme kararı verip teşebbüse geçtiklerinin dayanağı kabul edilmektedir (AKYOL & KÜÇÜK, 2016, s. 795).”

3.2.1.5. Yeni Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet, Eski Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet ile Aynı Nitelikte Olmalıdır

Öncelikle üzerinden amortisman ayrılabilen bir iktisadi kıymet yenileme fonuna konu edilebilir. Fonun getiriliş amacı eski iktisadi kıymeti yenisi ile değiştirip, işletmenin ihtiyaçlarına cevap verir hale gelmesini sağlamaktır. Kanunda geçen “yenilenmesi” tabiri eski iktisadi kıymet ile yeni iktisadi kıymetin aynı neviden olmasına delalet etmektedir. Örneğin kullanılan yönetim binasını satıp yerine arsa almak kabul edilir bir durum değildir. “Alınacak iktisadi kıymetin yenilenmesinden kastedilen; markası, özellikleri, kapasitesi vb. gibi vasıfların birebir

aynı olduğu başka bir iktisadi kıymet olmadığı açıktır (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2016, s. 299).” Verilen bir özelgede de konuya ilişkin “İşletmelerin aktifinde yer alan amortismanına tabi iktisadi kıymetin satışı sonucunda elde edilen kâr, aynı nitelikte ve aynı hizmete tahsis edilecek yeni bir iktisadi kıymetin alınması durumunda pasifte geçici bir hesapta (yenileme fonu) azami üç yıl süreyle tutulabilecek ve bu fon yeni alınacak iktisadi kıymetin amortismanında kullanılacaktır.” denilmektedir (İstanbul VDB., 08.03.2012).

3.2.1.6. Yenileme Fonu Yeni Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetin Amortisman Giderlerinde Kullanılmalıdır

Yenileme fonu, Yeni alınan ATİK’in bedelinden direkt olarak düşülemez; sadece yıllar itibarı ile amorti edilebilir. Kanun koyucunun amacı da satış veya tazminat nedeniyle oluşan karın vergilendirilmeyerek, iktisap edilen yeni ATİK’in ayrılacak amortismanlarından mahsubunu sağlamaktır. Bu noktada tazminat veya kar nedeniyle oluşan karın mahsup işlemi tamamlandıktan sonra iktisap edilen yeni ATİK’e ait amortismanların giderleştirilmesine imkan tanınmıştır. Konuya ilişkin kanunda aşağıdaki hükümlere yer verilmiştir:

Madde 328: *Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kar, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.”*

Madde 329: *Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan tazminat fazlası, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.*

3.2.2. YENİLEME FONUNDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

Öncelikle yenileme fonuna konu edilecek olan iktisadi kıymet maddi bir duran varlık olmalıdır ve üzerinden amortisman ayrılmalıdır. “Örneğin iştirak hissesi satışından doğan karın veya ticari işletmedeki ortaklık payının devrinden sağlanan karın yenileme fonu olarak pasifte geçici bir hesapta tutulmasına olanak yoktur (YILDIRIM, 2014, s. 190).”

Yenileme fonuna konu iktisadi kıymet, döviz üzerinden satılmış ise oluşan kur farkları yenileme fonuna dahil edilmez. Söz konusu kıymetler değerlendirme işlemi neticesinde dönem karına veya zararına ilave edilir. Fakat aksini söyleyenler de vardır. Aksi görüşte olumlu kur farkları yenileme fonunu arttıracak ve mükellefler lehine bir durum oluşturacak iken zararlar da yenileme fonunu azaltacağından mükellef aleyhine durum oluşturacaktır. Bu nedenle kur farklarının yenileme fonuna dahil edilmemesinin daha uygun olduğu kanısındayız.

İşin terki, devir ve tasfiye hallerinde fonda bulunan tutar kar hesaplarına geçirilir. Yenileme fonunun amacının, yeni ATİK'in eskisinden daha iyi biri işlem görmesini sağlamak ve işletmelerin ATİK parkını yenilemelerini sağlamak olduğundan bahsi geçen durumlarda amaç ortadan kalktığından yenileme fonunu da kara intikal ettirmek gereklidir.

Fakat Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri uyarınca yapılan devir işlemlerinde kanunda açık hüküm bulunmamakla birlikte, fona ayrılan ATİK'in aynı amacı gerçekleştirmesi ve diğer şartlara da uyulması şartıyla yenileme fonu uygulamasından faydalanılabileceği kanaatindeyiz.

Yenileme fonundan yararlanarak satılan iktisadi kıymetin sayısından daha az veya daha fazla sayıda iktisadi kıymet satın alınabilir (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2016, s. 299). Verilen bir özalgde de konuya ilişkin “Anılan Kanunun 328 inci maddesinde yenileme fonunun kullanılacağı iktisadi kıymetlerin aynı neviden olması şartı yer almış, ancak adet sınırlaması yer almamıştır. Bu nedenle, satılan kıymetler ile aynı neviden olması koşulu ile (satılan uçağın yerine uçak motoru veya ekipmanı değil, yeni uçak alımı) yeni alınan kıymetlerin satılan kıymetler ile aynı sayıda olması gibi bir şart bulunmamaktadır.” denilmektedir (Büyük Mükellefler VDB., 20.07.2011).

Bir iktisadi kıymetin önceden yenileme fonu kapsamında yenilenmesi, tekrardan yenileme fonuna konu edilmesine mani değildir.

Yenileme boş arsa ve araziler, işletmenin emtiası niteliğinde olan (alım satıma konu olan) bina tesisat makine ve demirbaşlar için yenileme fonu oluşturulamaz (AKYOL & KÜÇÜK, 2016, s. 794).

Yine yenileme fonunda hiç kullanılmamış bir ATİK'in alınması zorunluluğu yoktur (AKYOL & KÜÇÜK, 2016, s. 795). Önemli olan ATİK'in eskisi ile yenisinin

aynı fonksiyonu yerine getirmesine karşın, eskisine nazaran biraz daha belirgin özellikleri olan bir ATİK olmasıdır. Misal idare binası olarak kullanılan bir binanın satılarak yerine kullanılmış daha geniş bir binanın alınması durumunda diğer şartların da varlığı halinde söz konusu bine yenileme fonuna konu edilebilir.

Yenileme fonuna konu edilecek olan ATİK'in illaki satışı elzem değildir. Zira trampa veya devir suretiyle de elden çıkarılabilir (AKYOL & KÜÇÜK, 2016, s. 796).

ATİK'in finansal kiralama yoluyla iktisap edilmesi durumunda, diğer şartların da varlığı halinde söz konusu ATİK yenileme fonu marifetiyle itfa edilebilecektir. Verilen bir özelgede *“Bu açıklamalar çerçevesinde, mülkiyeti şirketinize ait olan uçakların satışından tahassül eden kârın mezkûr Kanunun 328 inci maddesine uygun olarak pasifte geçici bir hesaba alınması kaydıyla, bilahare mükerrer 290 inci madde kapsamında finansal kiralama yoluyla edindiğiniz uçakların kullanma hakkı üzerinden ayrılan amortismanların, bu hesapta tutulan tutardan (yenileme fonundan) mahsup edilmesi mümkündür. **Bu mahsup için kiralama konusu iktisadi kıymetlerin mülkiyetinin şirketinize intikal etmesi beklenmeyecek, mahsup iktisadi kıymeti kullanma hakkının itfa edilmeye başlanıldığı yıldan itibaren yapılacaktır.**”* denilmektedir (Büyük Mükellefler VDB., 20.07.2011). Özelgede ifade edildiği üzere finansal kiralama ile iktisap edilen ATİK'lerin amortismanlarının fondan mahsup işlemi için malik olma şartı aranmamaktadır. Hâlbuki amortisman ayırmanın temel şartlarından bir tanesi de ATİK'in işletme envanterine kayıtlı olmasıdır.

Keza verilen özelgelerde finansal kiralama ile yeni iktisap edilen ATİK'lerin amortismanlarının, önceden alınan sigorta tazminatlarının fona alınması suretiyle mahsubunun da mümkün olduğu ifade edilmektedir.

3.2.3. DOĞAL AFETLER SONUCU ZAYİ OLAN MALLARDA YENİLEME FONU UYGULAMASI

Yukarıda açıklandığı üzere yenileme fonu mükelleflere idarenin görüşüne göre üç yıl süreyle vergi erteleme sağlayan bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Aynı amaca hizmet etmesi bakımından da yangın, deprem sel gibi doğal afetler nedeniyle zayı olan ATİK'ler için işletmelerin daha önceden yaptıkları

sigortalardan alınan tazminatlar da yenileme fonunda değerlendirilebilecektir. Dolayısıyla yenisi ile değiştirilecek olan bu iktisadi kıymetler için ayrılacak yenileme fonunun varlığı, elbette yangın, deprem, sel gibi bir doğal afet nedeniyle zayi oluşuna ve sigorta şirketinden de bu nedenle bir tazminat alınmasına bağlıdır. Sigortadan alınan tazminat, ATİK'in değerinden fazla veya eksik olabilecektir. Yalnız burada ATİK'in net defter değeri ile sigortadan alınan bedelin mukayesesi yapılmalıdır. (BKZ. Net defter değeri için 3.1. Amortismanla tabi malların satılması"). Net defter değerine göre oluşan kar, yenileme fonuna alınabilir. Zarar ise zarar hesaplarına alınabilir. Kanunda konuya ilişkin aşağıdaki hükümlere yer verilmiştir (Vergi Usul Kanunu, 01.04.1961):

"Madde 329: Amortismanla Tabi Malların Sigorta Tazminatı

Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrıyan amortismanla 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."

Zayi olan mallar nedeniyle alınan sigorta tazminatlarının işletmeden çekilmesi veya işletmeden çekilmemekle beraber vergi matrahına dahil edilmesi durumunda fon tesisi mümkün değildir (ÖZBALCI, 2010, s. 873).

3.2.4. YENİLEME FONUNUN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Çalışmamızın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere iktisadi kıymetler, normal olarak yenileme fonuna veya doğal afetler sonucu yenileme fonuna konu edilebilirler. Aşağıda her iki duruma da sırasıyla yer verilmiştir.

3.2.4.1. NORMAL YENİLEME FONUNUN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İktisadi kıymetin yenilenmesinin zorunlu olması durumunda veyahut işletmeyi yönetenlerin iktisadi kıymeti değiştirme kararı almaları sonucunda normal yenileme fonu uygulaması söz konusu olacak olup, muhasebeleştirme işlemine aşağıdaki örneklerde yer verilmiştir.

3.2.4.1.1. Özel Fon Hesabının İlk Yılda İtfa Edilmesi

Ayrılan yenileme fonları, iktisap edilen yeni kıymetlerin amorti edilmesinde üç yıl içerisinde kullanılması gerekir. İlk yılda yok edilecek olan fon için; ayrılan fonun iktisap edilen iktisadi kıymetin değerine eşit olması veya daha küçük olması durumlarında amortisman kayıtlarına yer verilmiştir.

3.2.4.1.1.1. Özel Fon Hesabı Bakiyesi ile Yeni Alınan ATİK'in Amortisman Bakiyesinin Eşit Olması Durumu

Örnek: “C” AŞ. 2012 yılında iktisap ettikleri her birinin bedeli 250.000-TL olan 5 adet kamyonu 2017 yılında şirkete yönetim kurulunda alınan karara istinaden yerine yenisi ile değiştirmek üzere tamamını 300.000-TL bedelle satmıştır. Aynı yıl içerisinde 4 adet kamyon toplam 1.500.000-TL bedelle iktisap edilmiştir. Yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır (KDV ihmal edilmiştir):

-----/	XX.XX.2012	/-----	B	A
254. Taşıtlar			1.250.000,00	
102. Bankalar				1.250.000,00
	<i>Kamyonların alış kaydı</i>			
-----/	31.12.2012	/-----	B	A
770. Genel Yönetim Giderleri			250.000,00	
257. Birikmiş Amortismanlar				250.000,00
	<i>Kamyonlar için Amortisman ayrılması</i>			
	<i>(Bu kayıt her yıl dönem sonunda yapılacaktır.)</i>			
-----/	XX.XX.2017	/-----	B	A
102. Bankalar			300.000,00	
257. Birikmiş Amortismanlar ¹⁴			1.250.000,00	
254. Taşıtlar				1.250.000,00
649. Diğer Olağan Gelir ve Karlar				300.000,00
	<i>Kamyonların satılması</i>			

¹⁴ Her yıl 250.000-TL amortisman ayrılmıştır. 5 yıl*250.000=1.250.000-TL yapmaktadır.

-----/ XX.XX.2017 /-----	B	A
649. Diğer Olağan Gelir ve Karlar	300.000,00	
549. Özel Fonlar		300.000,00
<i>Satıştan tahassül eden karın Özel Fonlar hesabına alınması</i>		
-----/ XX.XX.2017 /-----	B	A
254. Taşıtlar	1.500.000,00	
102. Bankalar		1.500.000,00
<i>Yeni Kamyonların alış kaydı</i>		
-----/ 31.12.2017 /-----	B	A
549. Özel Fonlar ¹⁵	300.000,00	
257. Birikmiş Amortismanlar		300.000,00
<i>Yeni Kamyonlar için Amortisman ayrılması</i>		
-----/ /-----		

3.2.4.1.1.2. Özel Fon Hesap Bakiyesinin Yeni Alınan ATİK'in Amortismanın Bakiyesinden Düşük Olması Durumu

Diğer veriler yukarıdaki örnek ile aynı olmak kaydıyla kamyonların toplam alış bedeli 1.800.000-TL olduğu varsayılırsa yapılacak kayıt şöyle olacaktır. (Yeni araçların alış işlemi öncesine kadar yapılan kayıtlar aynı olacaktır.)

-----/ XX.XX.2017 /-----	B	A
254. Taşıtlar	1.500.000,00	
102. Bankalar		1.500.000,00
<i>Yeni Kamyonların alış kaydı</i>		
-----/ 31.12.2017 /-----	B	A
549. Özel Fonlar ¹⁶	300.000,00	
770. Genel Yönetim Giderleri	60.000,00	
257. Birikmiş Amortismanlar		360.000,00
<i>Yeni Kamyonlar için Amortisman ayrılması</i>		

¹⁵ Kamyonların itfa süresi 5 yıldır. İktisap bedeli 1.500.000-TL olduğundan yıllık 1.500.000/5=300.000-TL'ye tekabül etmektedir.

¹⁶ Kamyonların itfa süresi 5 yıldır. İktisap bedeli 1.800.000-TL olduğundan yıllık 1.800.000/5=360.000-TL'ye tekabül etmektedir.

Görüleceği üzere araçların satışından toplam 300.000-TL'lik kar elde edilmiş fakat bu tutar Özel fonlar hesabına alınmıştır. Yeni araçların yıllık amortisman tutarı ise 360.000-TL olarak hesaplanmıştır. Buna göre hesaplanana amortisman tutarından fon olarak ayrılan tutar mahsup edilmiş, kalan tutar olan 60.000-TL ise giderleştirilmiştir.

3.2.4.1.2. Özel Fon Hesabının Birden Fazla Yılda İtfa Edilmesi

Özel fondaki tutarın, iktisap edilen kıymetin değerinden büyük olması durumunda birden fazla yılda amorti edilmesi gerekmektedir. Diğer veriler yukarıdaki örnek ile aynı olmak kaydıyla kamyonların toplam alış bedeli 900.000-TL olduğu varsayılırsa yapılacak kayıt şöyle olacaktır. (Yeni araçların alış işlemi öncesine kadar yapılan kayıtlar aynı olacaktır.)

-----/	XX.XX.2017	/-----	B	A
254. Taşıtlar			900.000,00	
102. Bankalar				900.000,00
	<i>Yeni Kamyonların alış kaydı</i>			
-----/	31.12.2017	/-----	B	A
549. Özel Fonlar ¹⁷			180.000,00	
257. Birikmiş Amortismanlar				180.000,00
	<i>Yeni Kamyonlar için Amortisman ayrılması</i>			

Burada da görüleceği üzere ayrılan fon tutarı 300.000-TL olmasına karşın; ayrılacak olan amortisman tutarı 180.000-TL'dir. Buna göre ilk yıl 180.000-TL ayrılacak, kalan 120.000-TL'lik tutar ise müteakip yıllarda ayrılacaktır.

-----/	31.12.2018	/-----	B	A
549. Özel Fonlar			120.000,00	
770. Genel Yönetim Giderleri			60.000,00	
257. Birikmiş Amortismanlar				180.000,00
	<i>Yeni Kamyonlar için 2. Yılda Amortisman ayrılması</i>			

¹⁷ Kamyonların itfa süresi 5 yıldır. İktisap bedeli 900.000-TL olduğundan yıllık $900.000/5=180.000$ -TL'ye tekabül etmektedir.

3.2.4.1.3. Özel Fon Hesabının Kar Hesabına Devredilmesi (Naklölunması)

Üç yılın sonunda şayet bir kamyon alınamadıysa varsayılırsa yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

-----/	31.12.2019	/-----	B	A
549. Özel Fonlar			300.000,00	
649. Diğer Olağan Gelir ve Karlar				300.000,00
<i>Kamyon alınamaması nedeniyle ayrılan fonun kar hesaplarına nakil işlemi</i>				
-----/		/-----		

3.2.4.1.4. İşin Terki, Devri veya Tasfiye Durumunda Yenileme Fonunun Muhasebeleştirilmesi

İşin terki, devri veya tasfiye durumunda yenileme fonu amacı kalmayacağı için söz konusu fon, karlar hesabına geçirilecektir. Yukarıdaki örneğimize tekrar dönecek olursak; diğer veriler aynı kalmak kaydıyla şirketin yeni bir kamyon almadan 2018 yılında tasfiyeye girdiği varsayılmıştır. Bu durumda kayıtlar şöyle olacaktır:

-----/	XX.XX.2017	/-----	B	A
649. Diğer Olağan Gelir ve Karlar			300.000,00	
549. Özel Fonlar				300.000,00
<i>Satıştan tahassül eden karın Özel Fonlar hesabına alınması</i>				
-----/	XX.XX.2018	/-----	B	A
549. Özel Fonlar			300.000,00	
679. Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar				300.000,00
<i>Tasfiye nedeniyle Özel Fonlar hesabının kara alınması</i>				
-----/		/-----		

3.2.4.2. DOĞAL AFETLER SONUCU ZAYİ OLAN MALLARDA YENİLEME FONUNUN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Konuya ilişkin açıklamalar, çalışmamızın önceki bölümlerinde yapılmıştır. Uygulamaya bir örnek üzerinden devam edilecektir.

Örnek: İşletmenin 150.000-TL'ye iktisap ettiği arazi taşıtının çıkan hortum nedeniyle zayi olduğu öğrenilmiş, konu takdir komisyonuna bildirilmiş, takdir komisyonu da aracın zayii olduğuna ilişkin belge vermiştir. Söz konusu araç için önceki yıllarda 90.000-TL amortisman ayrıldığı belirlenmiş olup; sigortadan alınacak bedelin 140.000-TL olduğu öğrenilmiştir. Aracın yenileme fonu marifetiyle yenisinin alınması için şirket yönetim kurulu karar almıştır. Yapılacak kayıtlar şöyle olacaktır:

-----/	XX.XX.2015	/-----	B	A
254. Taşıtlar			150.000,00	
102. Bankalar				150.000,00
	<i>Ziyaa uğrayan aracın alış kaydı</i>			
-----/	31.12.2015	/-----	B	A
770. Genel Yönetim Giderleri			30.000,00	
257. Birikmiş Amortismanlar ¹⁸				30.000,00
	<i>Ziyaa uğrayan araç için Amortisman ayrılması</i>			
	<i>(Söz konusu kayıt 3 yıl boyunca yapılmıştır.)</i>			
-----/	XX.XX.2017	/-----	B	A
136. Diğer Çeşitli Alacaklar			140.000,00	
257. Birikmiş Amortismanlar			90.000,00	
254. Taşıtlar				150.000,00
649. Diğer Olağan Gelir ve Karlar				80.000,00
	<i>Aracın aktiften çıkarılması</i>			
-----/	XX.XX.2017	/-----	B	A
102. Bankalar			140.000,00	
136. Diğer Çeşitli Alacaklar				140.000,00
	<i>Sigorta Tazminatının Tahsil Edilmesi</i>			
-----/	XX.XX.2017	/-----	B	A
649. Diğer Olağan Gelir ve Karlar			80.000,00	
549. Özel Fonlar				80.000,00
	<i>Sigorta Tazminatının Özel Fonlar hesabına alınması</i>			
-----/		/-----		

¹⁸ İktisap bedeli 150.000-TL olan aracın ekonomik ömrü 5 yıl olup; her yıl 150.000/5= 30.000-TL amortisman ayrılacaktır.

Yukarıdaki örneğimizde sağlama işlemi yapacak olursak, aracın iktisap bedeli 150.000-TL; birikmiş amortismanı da 90.000-TL'dir. Aracın net defter değeri de $(150.000-90.000)= 60.000$ -TL olarak hesaplanmıştır. Sigortadan alınan tazminat 140.000-TL'dir. Fona alınacak tutar da $(140.000-60.000)=80.000$ -TL olarak hesaplanmıştır. Sonraki aşamalarda aracın alınış ve amortisman kayıtları yukarıdaki örneğimiz ile aynı olacaktır.

3.3. AMORTİSMANA TABİ MALLARIN SİGORTA TAZMİNATI

Ticari hayatın gerçeklerinden bir tanesi de doğal afet ve yangın sonucu oluşan zararlar gerçeğidir. Bu nedenle işletmeler kendilerini güvence altına almak için işletmelerini, mallarını veya emtialarını sigorta yaptırmaktadırlar. Yapılan sigorta sonucunda da oluşan zararlar sigorta şirketlerince karşılanmaktadır. Bu durumda kendilerine ödenen sigorta tazminatı ATİK'lerin net defter değerine bağlı olarak kar veya zararla sonuçlanabilecektir. Oluşan zararlar, zararlar hesabına; karlar da karlar hesabına alınacaktır. İşletmeler kar hesabına alınan tutarları aynı neviden yeni bir iktisadi kıymet almak için kullanma hakkına sahiptirler. Konuya ilişkin kanun metnine aşağıda yer verilmiştir (Vergi Usul Kanunu, 01.04.1961).

“Madde 329: Amortisman Tabi Malların Sigorta Tazminatı

Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrıyan 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.

Şu kadar ki, alınan sigorta tazminatı ile ziyaa uğrıyan malların yenilenmesi işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Bu süre içinde kullanılmamış olan tazminat farkları kara ilave olunur.

Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu tazminat fazlası, o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan tazminat fazlası, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.”

Konuya KDV açısından da değinilecek olursa söz konusu kanunun30/c. maddesinde “deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı’nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere zayı olan mallara ait KDV”nin indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır (Katma Değer Vergisi Kanunu, 02.11.1984). Yani sayılan nedenlerle oluşan zayılerde KDV’ler indirim konusu yapıldığından KDV açısından herhangi bir işlem yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Su basması için ise kanunda hüküm bulunmadığından KDV yönünden indirim konusu yapılan tutar, ilave edilecek KDV’ye ilave edilmek suretiyle düzeltilecek ve ödenecektir. Burada karşımıza indirimi kabul edilmeyen KDV’nin durumunun ne olacağı çıkmaktadır. Yine söz konusu kanunun Verginin Gider Kaydedilemeyeceği başlıklı 58. Maddesinde “Mükellefın vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez” hükümlerine yer verilmiştir. Hükümün mefhumu muhalifinden (yani tersten değerlendirildiğinde) indirilemeyen KDV’nin Gelir ve Kurumlar vergisinde gider kaydedilebileceği hükmüne ulaşılmaktadır.

Vergisel açıdan olaya bakıldığında, ATİK’in aktiften silinebilmesi için konunun tevsik edilmesi (belgelendirilmesi) gereklidir. Bu işlem de Vergi Dairesi Başkanlıkları nezdinde bulunan takdir komisyonlarına başvurulması suretiyle yapılacaktır. Takdir komisyonları ATİK’in zayii olduğuna dair belge verecektir. Bu belgeye istinaden de ATİK’i envanterden silme işlemi yapılabilir.

Fakat Vergi Usul Kanununda yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden ziyaa uğrayan ATİK’ler nedeniyle alınan sigorta tazminatının ATİK’in net defter değerinden fazla veya eksik olması durumunda farkın kar veya zarar hesabına geçirileceği hüküm altına alınmış, diğer nedenlerle örneğin çalınma nedeniyle alınan sigorta tazminatlarına ilişkin bir açıklama yapılmamıştır. Aynı zamanda yangın, deprem, sel, su basması gibi sayılanlar haricindeki durumlar nedeniyle yenileme fonu oluşturulup oluşturulmayacağı da belirlenmemiştir.

Sigorta tazminatlarında genel görüş alınan tazminat ile ATİK’İN net defter değerinin mukayesesıyla oluşan karın kar hesaplarına alınarak vergilendirilmesinin sağlanması; zarar oluşursa da zararın kabul edilmemesi yani kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi yönündedir.

“Hasar ister tam ister kısmi olsun sabit kıymetteki değer kaybı fevkalade amortisman yoluyla zarar yazılır. **Alınan sigorta tazminatı ayrıca kara intikal ettirilir.** Sigorta tazminatı, zarar tutarından düşülmek suretiyle ayrılacak amortisman miktarı azaltılamaz (ÖZBALCI, 2010, s. 823).”

“ATİK, afet nedeniyle değer kaybına uğramışsa, Maliye Bakanlığı’nın istek üzerine belirleyeceği olağan üstü amortisman tutarı, yalnız hasarın olduğu yıl için geçerlidir. Müteakip yıllar yine normal amortisman ayrılacaktır. **Alınan sigorta tazminatı da doğrudan kara alınacaktır** (YÜCEL, 2014, s. 466).”

“Vergi Usul Kanunu’nun 329. maddesi hükmünden, sigorta tazminatı alınan durumlarda değer kaybıyla alınan tazminatın karşılaştırılıp aradaki farkın kar veya zarara yazılacağı yönünde bir anlam çıkmaktadır. Oysa yangın, deprem, su basması gibi afetler sonucunda meydana gelen değer kayıplarının fevkalade amortisman yoluyla gider yazılması gerekir. Bu durumlarda meydana gelen değer kaybının birikmiş amortismanla karşılaştırılmak suretiyle tamamen gider yazılması alınan tazminatın ayrıca gelir olarak kaydını gerektirir. İktisadi kıymetin tamamen hasara uğraması halinde sonuç değişmez. (AKYOL & KÜÇÜK, 2016, s. 790)”

Görüşlere bakıldığında sigorta tazminatlarının direkt kara alınması gerektiği ifade edilmekte, tazmin edilen tutarın zararları karşılamasına ve kalan kısmın kar olarak değerlendirilmesine de müsaade edilmemektedir.

Hırsızlık konusunda da ATİK’in kayıtlardan çıkarılmasıyla oluşacak zararlar da “Sermayede meydana gelen eksilmeler zarar addolunmaz” ilkesi gereğince kabul edilmemektedir. Hırsızlık konusunda elde dilen karın miktarı ve vergilendirilmesi konusunda üç farklı görüş olmakla birlikte (SARIGÜL, 2016, s. 422) söz konusu karın yenileme fonuna alınabilirliği yönünde bir görüşe rastlanmamıştır.

Bize göre kanunda sayılan nedenlerin haricindeki diğer nedenlerle elde edilen tazminatların net defter değerini aşan kısımlarının yenileme fonu kapsamında değerlendirilmesi yerinde olacaktır. **Kasıt unsuru olmadığı sürece** hiçbir mükellef zarar etmek istemez ve işletmede kullanılıp zayı olan ATİK’leri elbette yenisi ile

değiştirmek ister. Dolayısıyla yenileme fonunun amacı da eskiyi yeni ile değiştirmek olduğundan kanımızca mükelleflerin bu haktan yararlandırılması gerekmektedir. Görüşümüz yukarıda açıklanmış olmakla beraber çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde kanunda sayılan haller haricinde de karların yenileme fonuna alınması konusunda diğer görüşler doğrultusunda muhasebeleştirme işlemi yapılacaktır.

3.3.1. Muhasebeleştirme İşlemi

Çalışmamızın 3. bölümünün 2.4.2. “Doğal Afetler Sonucu Zayi Olan Mallarda Yenileme Fonunun Muhasebeleştirilmesi” bölümünde doğal afetler nedeniyle zayi olan mallar için sigortadan alınan tazminatların yenileme fonuna alınmasına ilişkin muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir. Burada ise, KDV kanununda sayılan nedenler dışında zayi olan malların muhasebe kayıtlarına bir örnek üzerinden yer verilecektir.

3.3.1.1. KDV’nin Gider Olarak Kabul Edildiği Durumlarda Muhasebeleştirme İşlemi

Örnek: İşletmenin 350.000-TL’ye %18 KDV hariç iktisap ettiği CNC tezgahının, su basması nedeniyle zayi olduğu öğrenilmiş, konu takdir komisyonuna bildirilmiş, takdir komisyonu da söz konusu makinenin zayii olduğuna ilişkin belge vermiştir. Söz konusu makine için önceki yıllarda 280.000-TL amortisman ayrıldığı belirlenmiş olup; sigortadan alınacak bedelin 310.000-TL olduğu öğrenilmiştir. Yapılacak kayıtlar şöyle olacaktır:

-----/	XX.XX.2010	/-----	B	A
253. Tesis Makine ve Cihazlar			350.000,00	
191. İndirilecek KDV			63.000,00	
102. Bankalar				413.000,00
<i>Ziyaa uğrayan makinenin alış kaydı</i>				
-----/	31.12.2010	/-----	B	A
730. Genel Üretim Giderleri			35.000,00	
257. Birikmiş Amortismanlar ¹⁹				35.000,00

¹⁹ İktisap bedeli 350.000-TL olan makinenin ekonomik ömrü 10 yıl olup; her yıl 350.000/10= 35.000-TL amortisman ayrılacaktır.

<i>Ziyaa uğrayan makine için Amortisman ayrılması</i> (Söz konusu kayıt 8 yıl boyunca yapılmıştır.)				
-----/	XX.XX.2017	/-----	B	A
136. Diğer Çeşitli Alacaklar			310.000,00	
257. Birikmiş Amortismanlar			280.000,00	
689. Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar			69.000,00	
253. Tesis Makine ve Cihazlar				350.000,00
391. Hesaplanan KDV (İlave edilecek KDV)				69.000,00
649. Diğer Olağan Gelir ve Karlar				240.000,00
<i>Makinenin aktiften çıkarılması</i>				
-----/	XX.XX.2017	/-----	B	A
102. Bankalar			310.000,00	
136. Diğer Çeşitli Alacaklar				310.000,00
<i>Sigorta Tazminatının Tahsil Edilmesi</i>				

3.3.1.2. KDV'nin Gider Olarak Kabul Edilmediği Durumlarda Muhasebeleştirme İşlemi

Örnek: İşletmenin 400.000-TL'ye %18 KDV hariç iktisap ettiği forkliftin, çalıştığı öğrenilmiş, konu polis raporu ile tevsik edilmiştir. Söz konusu araç için önceki yıllarda 300.000-TL amortisman ayrıldığı belirlenmiş olup; sigortadan alınacak bedelin 325.000-TL olduğu öğrenilmiştir. Yapılacak kayıtlar şöyle olacaktır:

-----/	XX.XX.2014	/-----	B	A
254. Taşitlar			400.000,00	
191. İndirilecek KDV			72.000,00	
102. Bankalar				472.000,00
<i>Forkliftin alış kaydı</i>				
-----/	31.12.2014	/-----	B	A
730. Genel Üretim Giderleri			100.000,00	
257. Birikmiş Amortismanlar ²⁰				100.000,00

²⁰ İktisap bedeli 400.000-TL olan forkliftin ekonomik ömrü 4 yıl olup; her yıl 400.000/4= 100.000-TL amortisman ayrılacaktır.

<i>Forklift için Amortisman ayrılması</i>				
<i>(Söz konusu kayıt 3 yıl boyunca yapılmıştır.)</i>				
-----/	XX.XX.2017	/-----	B	A
136. Diğer Çeşitli Alacaklar			325.000,00	
679. Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar				325.000,00
<i>Sigorta tazminatının tahakkuk kaydı</i>				
-----/	XX.XX.2017	/-----	B	A
257. Birikmiş Amortismanlar			300.000,00	
689. Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar (KKEG)			172.000,00	
253. Tesis Makine ve Cihazlar				400.000,00
391. Hesaplanan KDV (İlave edilecek KDV)				72.000,00
<i>Çalınan Forkliftin aktiften çıkarılması</i>				
-----/	XX.XX.2017	/-----	B	A
901. Kanunen Kabule Edilmeyen Giderler Alacaklı Hs. ²¹			172.000,00	
900. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Borçlu Hs.				172.000,00
<i>Zararın KKEG. Olarak izlenmesi</i>				
-----/	XX.XX.2017	/-----	B	A
102. Bankalar			325.000,00	
136. Diğer Çeşitli Alacaklar				325.000,00
<i>Sigorta Tazminatının Tahsil Edilmesi</i>				

²¹ Söz konusu tutarlar dönem sonunda beyannamede bulunan “Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler” bölümüne eklenmek suretiyle vergi matrahına dahil edilecektir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Çalışmamızın 1. Bölümünde açıklandığı üzere Vergi Usul Kanunu, beş kitaptan oluşmakta ve söz konusu kanunun üçüncü kitabında “değerleme” konusu işlenmektedir. Üçüncü kitap da üç kısımdan oluşmakta ve söz konusu kitabın üçüncü kısmında “amortismanlar” konusu işlenmektedir. Amortismanlar da kendi içinde mevcutlarda amortisman, alacaklarda ve sermayede amortisman ve son olarak da özel haller olmak üzere üç bölüme ayrılmaktadır. Çalışma konumuz ise Vergi Usul Kanunu’na göre amortismanlar, mükellefe sağladığı haklar ve muhasebeleştirilmesi konusundadır.

Çalışmamızın başında açıklandığı üzere mükellefler, vergi incelemeleri esnasında, amortismanlar, amortisman hesaplamaları ve amortismanların muhasebeleştirilmesi konularında vergisel açıdan çokça eleştiriye muhatap kalmaktalar ve inceleme sonucunda cezalı işlemlerle karşılaşmaktadırlar. Bu nedenle amortismanlar, gerek önemli bir hak olması gerekse de işlemlerin doğru yapılması açısından mükellefler nezdinde önemli bir yere sahiptir.

Amortisman, işletmede birden fazla yıl kullanılan, eskimeye, yıpranmaya ve kıymetten düşmeye maruz kalan ve ekonomik değerleri yıllar itibari ile azalan maddi veya maddi olmayan iktisadi kıymetlerin Maliye Bakanlığınca belirlenen hadler dahilinde peyderpey giderleştirilmek suretiyle dönem kar veya zararına eklenerek işletme için ekonomik değerinin yok edilmesi şeklinde tanımlanabilir. Söz konusu giderleştirme işlemi mükellefin seçimlik bir hakkı olup kendi istemesi durumunda gider kaydedecek; istememesi durumunda da kaydetmeyecektir. Yapılan bu işlem vergi matrahını azaltacağından, mükellefe daha az vergi ödeme avantajı sağlayacaktır.

Bir iktisadi kıymet için amortisman ayırmanın belirli şartları vardır. Bunlar ekonomik bir değere sahip olmak, işletme envanterine kayıtlı olmak, işletmede kullanılmış olmak, kullanıma hazır halde bulunmak, kullanım süresi bir yılı aşmak, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalmak, gayrimenkul veya gayrimenkul niteliğinde olmak ve son olarak değeri belli bir tutarın üzerinde olmak şeklinde sıralanabilir.

Amortisman ayırırken mükelleflere normal amortisman veya azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırma seçimlik hakkı tanınmış olup; yeni kurulan

işletmelerde daha çok azalan bakiyeler usulünün seçimi tercih edilmektedir. Fakat azalan bakiyeler yöntemi bilanço usulüne göre defter tutan mükelleflere tanınan bir hak olduğundan serbest meslek erbabı bu haktan yararlanamamaktadır. Söz konusu gruba da bu hak tanınmalıdır.

Mükelleflerin, işletme alacakları ve sermayesi için de belirli şartlar dahilinde amortisman ayırmak suretiyle gider yazabilme (itfa edebilme) hakları vardır. Alacaklar; şüpheli alacak, vazgeçilen alacak ve değersiz alacak olarak üç kısımda incelenmiştir.

şüpheli alacak karşılığı ayırabilmek için gerekli şartlar şöyle sıralanabilir. Alacağın ticari veya zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle ilgili olması gerekmektedir. Bize göre serbest meslek kazançlarında her ne kadar tahsil esası geçerli olsa da serbest meslek erbabının da bu haktan yararlandırılması gerekir. şüpheli alacak için diğer bir şart, alacak için dava açılması veya icra makamlarına başvurulmasıdır. Alacak, yapılan protestoya veya en az iki defa istenmesine rağmen denmemeli ve tahsili için yapılacak harcamaları karşılamayacak derecede küçük olmalıdır. Diğer önemli şartlardan bir tanesi de Bilanço usulüne göre defter tutmaktır. Bu hakkın sadece Bilanço usulüne göre defter tutan mükelleflere verilmesi, hakkaniyetli değildir ve bilanço esasına göre defter tutmak bir kriter olmamalıdır. Bu yüzden işletme hesabında defter tutan mükelleflere de bu hak sağlanmalıdır. Yine alacağın teminatlı olmaması alacağın, şüpheli alacak kapsamında değerlendirilmesi için gerekli bir diğer şarttır. Mal veya hizmet tesliminden önce yapılan avans ödemeleri de şüpheli alacak olarak değerlendirilmemektedir. Zira kar elde etmek için yapılan ve ticaretin bir gerçeği olan avans ödemelerinin de şüpheli alacak kapsamında değerlendirilmemesi hakkaniyetli bir uygulama değildir.

Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar **değersiz alacak olarak tanımlanmaktadır**. Tahsiline imkan kalmamak tabiri, kesin olarak tüm iç hukuk yollarının bitirilmiş olması anlamına gelmektedir. Kazai hüküm, alacağın tamamen ortadan kalktığını gösteren mahkeme kararlarını; kanaat verici vesika tabiri ise alacaktan açıkça vazgeçildiğini veya alacağın tahsilinin imkansız hale geldiğini gösteren belgeyi ifade etmektedir.

Bir alacağın **değersiz alacak kapsamında değerlendirilebilmesi için** kazai bir hüküm veya kanaat verici vesikaya göre tahsiline imkan kalmamış olması, ticari

(veya kurum kazancı) veya zirai kazanç elde edilmesi, alacağın işletmenin iş ve işlemleri ile ilgili olması, dönem karını etkiler nitelikli olması, bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutulması, alacağın kefalet veya teminata bağlanmamış olması gerekmekte ve alacağın şüpheli hale geldiği dönem kapanmadan önce muhasebe kayıtlarında gösterilen tutar kadar karşılık ayrılması gerekmektedir.

Yukarıda ifade edildiği üzere serbest meslek erbabının da uygulamadan faydalandırılması yerinde olacaktır. Avanslar konusunda şüpheli alacaklar kısmında yaptığımız açıklamalar burada da geçerlidir.

Konkordato veya sulh yoluyla anlaşılacak suretiyle artık talep edilmeyen alacaklar ise, **vazgeçilen alacaklardır**. Vazgeçilen alacak tabiri diğer alacaklardan farklı olarak, daha çok borçlu açısından anlam ifade etmektedir.

Alacakların vazgeçilen alacak olarak değerlendirilebilmesi için konkordato veya sulh yapıldığını gösteren bir anlaşma olması, bilanço hesabına göre defter tutulması, pasifte karşılık ayrılması ve son olarak da üç yıl içerisinde zararla itfa edilmesi gerekmektedir.

Yukarıda da ifade edildiği üzere salt tutulan defterin türüne göre mükellefleri bu haktan faydalandırmamak hakkaniyetli değildir. Borçlu tarafından özel fona alınan tutarın, üç yıl fonda tutulması gerekmekte olup; üç yıllık sürenin başlangıcının tespitinde açıklık bulunmamaktadır. Alacağın vazgeçilen alacak olarak değerlendirildiği yılın üç yıllık sürenin hesaplamasında süreye dahil edilmemesi gerektiği kanaatindeyiz.

Devletin iş gördürme yöntemlerinden bir tanesi de “imtiyaz vermek” suretiyle işlerinin gördürülmesidir. Bu yöntemle gördürülen işlerin mukavelesinde iş bitiminde kamuya geçecek olan iktisadi işletmeler için belirlenen süreler veya nispetler dahilinde sermayeleri itfa edilebilecektir. İşletmenin kullanım ömrü ile imtiyaz süresinin farklı olması durumunda, kullanım ömründen bağımsız olarak, imtiyaz süresince amorti edilmelidir. Ayrıca İmtiyaz alınan işlerde azalan bakiyeler yöntemi kullanmak mümkün bulunmamaktadır. Yüksek yatırım maliyeti gerektiren işlerin bir an önce amorti edilebilmesi için bu durumda da azalan bakiyeler yönteminin kullanılmasına müsaade edilmesi yerinde olacaktır.

Girişim Sermayesi Fonu uygulaması ile mükelleflere, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olan Türkiye’de kurulmuş olan girişim

sermayesi yatırım fonları, beyan edilen gelirin % 10'u ve özsermayenin % 20'sini aşmamak kaydıyla satın alınma imkanı getirilmiştir. Uygulama ile parası olup, parasını değerlendireceği yeri tam olarak bilemeyen yatırımcılar için fırsat sağlanmıştır. Yalnız kar olması durumunda indirim konusu yapılabilecek bir giderdir. Söz konusu fonun, elden çıkarılarak yeniden fon alınmaması durumunda fon vergilenecek olup; bu vergilendirmeye ilişkin ödeme tarihinin açıklığa kavuşturulması gerekir. Yine söz konusu fonların vergilendirilmeme işlemine ilişkin bir tarih belirlenmemiştir. Meblağlar belirli bir süre fonda tutulduktan sonra vergilendirilmesi sağlanmalı, açıkçası Gelir Vergisi Kanununda olduğu gibi bu konuda bir süre belirlenmelidir. Yine söz konusu fonun satışından elde edilen kara istisna getirilmiş zararın nasıl değerlendirileceği konusunda bir açıklama yapılmamıştır. Satış karı ile tekrar fon alımı yapılıp yapılmayacağı da açık değildir. Zararların nasıl değerlendirileceği ve fon satış karıyla fon alınıp alınamayacağı konusunda da bir açıklama yapılmalıdır.

İlk tesis ve taazzuv diğer adıyla kuruluş ve örgütlenme giderleri de işletme için önemli gider kalemlerindendir. Bu noktada kurumlara kuruluş ve örgütlenme giderlerinin amorti edilmesi konusunda seçimlik bir hak tanınmış olup; bir kül halinde veya peyderpey giderleştirebilme hakkı tanınmıştır. Gerçek kişilere ise sadece kül halinde giderleştirme imkanı tanınmıştır. Zira zarar mahsubu açısından iki durum çok farklıdır. Peyderpey giderleştirilmesi durumu mükelleflerin lehinedir. Bu nedenle sadece kurum olmak bir kıstas olmamalı, gelir vergisi mükellefleri olan gerçek kişilere de bu haklar tanınmalıdır.

Peştemallıklar ise Şerefiye olarak bilinmekte olup; işletmenin bilançosunda kayıtlı değerinden ziyade, işletmenin alım satımına konu edildiğinde gerçek piyasa değerinin ne olduğunun anlaşılmasını sağlar. Söz konusu değer, işletmenin gerçek değeri üzerinden itfa edilmek suretiyle amorti edilerek vergi avantajı sağlar. Böylelikle yeni iktisap edilmiş bir işletme daha kolay gelişebilir.

İşletmelerin zilyetinde olan gayrimenkullerin mutat bakım ve onarım giderleri dışında kalan ve gayrimenkullerin değerini sürekli olarak artıran, kullanım ömrünü uzatan ve aslından ayrılınca bir önem ifade etmeyen harcamalar özel maliyet bedeli kapsamında değerlendirilmektedir. Kiralama süresi çok uzun olan kiralamalar için katlanılan özel maliyetlerde, kendisinden beklenen verimin çoktan kaybedilmesine

karşın hala itfası devam eden işlemlerle karşılaşılabilmektedir. Yapılan harcama için, 333 sıra nolu tebliğde belirlenen süre ile kira süresi mukayese edilerek kısa olan sürenin baz alınması ve bu sürede itfa edilmesinin daha yerinde olduğu kanısındayız.

Çalışma konumuza bakıldığında, genellikle bilanço usulüne göre defter tutulmasının desteklendiği ve çoğu haklardan bilanço usulüne göre defter tutan mükelleflerin faydalandırıldığı görülmektedir. Bu durum küçük esnafı olumsuz yönde etkilemektedir.

Ayrıca çalışma konularımızla ilgili olarak güncel ve özgün örneklerimiz üzerinden muhasebe uygulama genel tebliğinde yer alan açıklamalar kapsamında muhasebeleştirme işlemlerine yer verilmeye çalışılmıştır.



KAYNAKÇA

İTERNET KAYNAKLARI

www.spk.gov.tr. (23.03.2017). Mart 2017, 23 tarihinde <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=16&pid=5> adresinden alındı

GİB. (09.06.2015). http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/amortisman_ayirma.html. 08 30, 2016 tarihinde alındı

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/amortisman_oranlari_2014.htm. (tarih yok). 10 30, 2016 tarihinde http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/amortisman_oranlari_2014.htm adresinden alındı

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu TMS-16. (2005, 12 31). *Türkiye Muhasebe Standartları -16*. 05 08, 2015 tarihinde <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS16.pdf> adresinden alındı

Türk Dil Kurumu. (tarih yok). *Türkçe Sözlük*. 03 24, 2015 tarihinde www.tdk.gov.tr adresinden alındı

Türkçe Sözlük, www.tdk.gov.tr. (Erişim Tarihi: 24.03.2015). www.tdk.gov.tr. 03 24, 2015 tarihinde www.tdk.gov.tr adresinden alındı

KANUNLAR

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. (28.07.1953). (8469). Resmi Gazete.

Gelir Vergisi Kanunu. (06.01.1961). (10700). Resmi Gazete.

Hukuk Muhakemleri Kanunu. (04.02.2011). (27836).

İcra ve İflas Kanunu. (19.06.1932). (2128). Resmi Gazete.

Kat Mülkiyeti Kanunu. (02.07.1965). (12038). Resmi Gazete.

Katma Değer Vergisi Kanunu. (02.11.1984). (18563). Resmi Gazete.

Kurumlar Vergisi Kanunu. (21.06.2006). (26205). Resmi Gazete.

Türk Medeni Kanunu. (08.12.2001). (24607). Resmi Gazete.

Vergi Usul Kanunu. (01.04.1961). (10703). Resmi Gazete.

KİTAPLAR

- AKYOL, M. E., & KÜÇÜK, M. (2016). *Vergi ve Muhasebe Uygulamaları* (Cilt 1). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- ALTUNCU, H., KÜTÜK, Z., & AKDAĞ, Y. (2014). *Vergisel İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi*. Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği.
- Beyanname Düzenleme Klavuzu* (Cilt 3). (2013). İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Beyanname Düzenleme Klavuzu* (Cilt 3). (2016). İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Beyanname Düzenleme Rehberi* (Cilt 3-Vergi Usul Kanunu Rehberi). (2016). Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği.
- BIYIK, R., & KIRATLI, A. (2008). *Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- BULUT, F. (2015). *Vergi Muhasebesi Soru ve Çözümleri*. Ankara: Çanta Yayıncılık.
- BULUT, F. (2015). *Vergi Revizyonu Soru ve Çözümleri*. Ankara: Çanta Yayıncılık.
- Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu*. (Aralık-2006). Ankara: Türmob.
- GÜRBOĞA, E., ATABEY, T., & VURAL, İ. (2014). *Vergi Rehberi*. (Ü. AYFER, H. SENCAR, M. YILDIRIM, Y. BERK, & A. T. BERK, Dü) Gelirler Kontrolörleri Derneği.
- KAYA, M. G., İLİK, H. K., & TÜRKMEN, H. (2017). *Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim: Türkiye ABD İngiltere ve Diğer Ülkeler*. Ankara: Nobel Bilimsel Eserler.
- KILDİŞ, Y. (2010). *Gelir Vergisinde Matrahın Tespitinde Giderler ve İndirimler*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- MUTÇALI, S. (1995). *Yeni Arapça-Türkçe Sözlük*. İstanbul: Dağarcık Yayınları.
- NOHUTÇU, A., ASLAN, O., EKŞİOĞLU, O., & ERDURMAZ, S. (2016). *Konsensus Özel Hukuk* (Cilt 2). Ankara: Savaş Yayınevi.
- ÖZBALCI, Y. (2010). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık AŞ.
- ÖZYER, M. A. (2014). *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

- SARIGÜL, S. (2016). *Vergisel Yönleriyle Genel Muhasebe*. Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği.
- TARAKÇI, H. (1997). *Vergi Mevzuatında Amortismanlar ve Enflasyona Karşı Oluşturulan Müesseseler*. İstanbul: Klavuz Yayınları.
- TOSUNER, M., & ARIKAN, Z. (2016). *Türk Vergi Sistemi*. İzmir: Kanyılmaz Matbaası.
- TOSUNER, M., & ARIKAN, Z. (2016). *Vergi Usul Hukuku*. İzmir: Kanyılmaz Matbaası.
- TUNA, S. (2012). *Tüm Vergisel Yönleriyle Muhasebe ve Dönem Sonu İşlemleri Ders Notları*. İstanbul.
- TÜĞEN, K. (2012). *Devlet Bütçesi*. İzmir: Bassaray Matbaası.
- Yaklaşım Kariyer. (2016). *KPSS A Grubu Alan Bilgisi Özel Hukuk*. Ankara: Yaklaşım Kariyer Basım Yayın ve Dağıtım Ltd. Şti.
- YILDIRIM, A. H. (2014). *Son Şekliyle Amortisman Uygulamaları Özelge, Danıştay Kararları ve Uygulama Örnekli*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- YÜCEL, A. T. (2014). *Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş Genel Muhasebe*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

MAKALELER

- AKİL, C. (2012). Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda Sulh Ve Sulh Yoluyla Şarta Bağlı Hüküm Verilip Verilemeyeceği Meselesi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XVI(4).
- ALPTEKİN, E. (2013, Şubat). Sermayesi Olmayan Girişimcilerin Tek Şansı: Melek Yatırımcılar. *Ar-Ge Bülten*.
- ÇAKIR, H. (1982, Temmuz-Ağustos-Eylül). Amortismanlar ve Karşılıklar. *Vergi Sorunları Dergisi*(6), 45.
- ÇELİK, B., & GÜVEN, F. (2013, Nisan). Mevcutlarda Amortisman ve Özellik Arz Eden Hususlar. *E-Yaklaşım*(244).
- DERAN, A., & YAKUPÇEBİOĞLU, N. S. (2006, Ağustos). Türk Vergi Mevzuatı'nda Amortisman Muhasebesi. *Mevzuat Dergisi*(104).
- ERKAN, M. (2003, Aralık). İlk Kuruluş Ve Örgütlenme Giderleri ile Şerefîyeler. *Vergi Dünyası*.
- GÜNEŞ, C. (2000, Nisan, Mayıs, Haziran). Son Anayasa Değişikliğinin Vergi Uygulamaları Açısından Sonuçları. *Mali Çözüm*.
- İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası. (15.07.2008). *Defter Değerinin Hesaplanması*.
- KÜÇÜK, M. (Ocak-2014). *Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri (Yaklaşım Dergisi Eki)*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- ÖZKAN, A. (2003, Mart). Mülkiyeti Muhafaza Sözleşmesiyle Yapılan Satışlar ve Muhasebe Uygulamaları Üzerine Etkileri. *Gazi Üniversitesi İİBF. Dergisi*, 97, 98.
- ŞEKER, S. (1994, Nisan). Serbest Bölgelerde Yap İşlet Devret Modeli Uygulaması Ve İmtiyazlı Şirketler. *Yaklaşım*.
- UYAR, T. (2007). Takip Hukukunda Borç Ödemeden Aciz Vesikası (İİK. M.143). *TBB Dergisi*(70), 345.
- YURTGÜN, F. (2015, Nisan). Girişim Sermayesi Fonu Yatırım Ortaklıklarına Ve Girişim Sermayesi Yatırım Fonuna Yapılan Yatırımların Kurumlar Vergisi Mükellefleri Açısından Avantajları. *Vergi Raporu*(187).
- YÜCE, M. (2013, Ocak-Şubat). Vergi Mevzuatımız Açısından Girişim Sermayesi Fonu. *Bursa Bilanço*.

ÖZELGELER (MUKTEZALAR)

- Ankara VDB. (03.01.2012). Özelge. (Sayı:B.07.1.GİB.4.06.18.02-32328-8407-14).
- Ankara VDB. (23.03.2015). Özelge. (Sayı:27575268-105[323-2013-9481]-31023/03/2015).
- Antalya VDB. (28.04.2014). Özelge. (Sayı:77058783-105-11028/04/2014).
- Bursa VDB. (01.04.2011). Özelge. (Sayı:B.07.1.GİB.4.16.17.02-VUK-10-78-2701/04/2011).
- Bursa VDB. (14.04.2014). Özelge. (Sayı: 95462982-105[VUK.ÖZLG-13-54]-112).
- Büyük Mükellefler VDB. (01.03.2012). Özelge. (Sayı: 2012/B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-323-68).
- Büyük Mükellefler VDB. (11.04.2014). Özelge. (2014/64597866-105[323-2014]-46).
- Büyük Mükellefler VDB. (20.07.2011). Özelge. (Sayı: B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-mük.290-7520/07/2011).
- Denizli VDB. (29.01.2015). Özelge. (Sayı:95133703-105[328-2014/12]-15).
- Düzce Valiliği- DGM. (18.04.2014). Özelge. (Sayı:13334133-VUK-05-1218/04/2014).
- Gelirler Genel Müdürlüğü. (10.03.2005). Özelge. (SAYI: B.07.0.GEL.0.29/2947-269-70-16102).
- Gelirler Genel Müdürlüğü. (10.04.2000). Özelge. (B.07.0.GEL.0.29/2976-317-856/16138).
- Gelirler Genel Müdürlüğü. (30.04.2003). Özelge. (B.07.0.GEL.0.31/3185-64-018114).
- İstanbul VDB. (02.09.2013). Özelge. (Sayı:11395140-105[323-2012/VUK-1- . . .]-138902/09/2013).
- İstanbul VDB. (17.09.2013). Özelge. (Sayı: 11395140-105[327-2012/VUK-1-...]-1506).
- İstanbul VDB. (18.08.2014). Özelge. (Sayı:11395140-105[326-2012/VUK-1- . . .]-208518/08/2014).
- İstanbul VDB. (03.10.2013). Özelge. (Sayı:11395140-105[323-2012/VUK-1- . . .]-163103/10/2013).

İstanbul VDB. (04.04.2011). Özelge. (Sayı:B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-23004/04/2011).

İstanbul VDB. (04.09.2013). Özelge. (Sayı:62030549-120[68-2012/903]-143504/09/2013).

İstanbul VDB. (06.04.2015). Özelge. (Sayı:62030549-125[6-2013/354]-62706/04/2015).

İstanbul VDB. (08.03.2012). Özelge. (Sayı:B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-91908/03/2012).

İstanbul VDB. (09.09.2015). Özelge. (11395140-105[229-2012/VUK-1- . . .]-79877).

İstanbul VDB. (10.09.2011). Özelge. (Sayı:B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-156910/09/2011).

İstanbul VDB. (14.11.2005). Özelge. (B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/32311863/1810).

İstanbul VDB. (24.07.2014). Özelge. (Sayı:11395140-019.01-194924/07/2014).

İzmir VDB. (07.04.2014). Özelge. (Sayı:84098128-125[6-2012/928]-17507/04/2014).

Kahramanmaraş VDB. (20.03.2013). Özelge. (Sayı: 47285862-VUK-6-320/03/2013).

Sakarya VDB. (13.04.2012). Özelge. (Sayı: B.07.1.GİB.4.54.15.01-124-2010-19-2413/04/2012).

Sakarya VDB. (06.08.2014). Özelge. (Sayı: 41931384-105[313-2014-10]-48).

TEBLİĞLER

- 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği. (03.04.2007). (26482). Resmi Gazete.
- 7 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği. (31.12.2012). (28514-4. *Mükerrer*). Resmi Gazete.
- 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. (26.12.1992). Maliye Bakanlığı.
- 284 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (05.02.2000). (23955). Resmi Gazete.
- 333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (28.04.2004). (25446). Resmi Gazete.
- 334 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (05.05.2004). (25453).
- 365 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (30.12.2006). (26392). Resmi Gazete.
- Sermaye Piyasası Kurulu. (20.03.2003). Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklıklarına İlişkin Esaslar Tebliği. (Seri: VI, No: 15). Resmi Gazete.

TEZLER

PALA, C. (2007, Nisan). Tapu Kütüğüne Taşınmaz Olarak Kaydedilen Bağımsız Ve Sürekli Haklar. TC. İstanbul Kültür Üniversitesi, SBE. Özel Hukuk Yüksek Lisans Tezi.

TOPAL, M. (2010). Amortismanların Türk Vergi Sistemindeki Yeri. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, SBE., Mali Hukuk Yüksek Lisans Tezi .

