



AMORTİSMAN UYGULAMALARINDA VERGİSEL YÖNDEN ÖZELLİKLİ KONULAR

10 MAYIS 2021

KAPSAM

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK),
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK),
- 7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun,
- 7104 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun,
- 5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu'nda ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun,
- 4842 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun,
- 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliği,
- 163 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği,
- 217 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği,
- 319 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği,
- 333 Seri No.lu VUK Genel Tebliği.

1. Amortisman

- VUK'un 313. maddesinde; *“İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.”* hükmüne yer verilmiştir.
- İktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri boyunca amortisman yoluyla itfa edilmesi, muhasebenin dönemsellik kavramının da yerine getirilmesini sağlamaktadır.
- VUK hükümleri uyarınca iktisadi kıymete amortisman ayırabilmek için amortisman ayrılacak kıymetin bazı özelliklere ve şartlara sahip olması gerekmektedir. Buna göre;
 - İşletmede bir yıldan fazla kullanılabilir olması,
 - Yıpranmaya, aşınmaya, kıymetten düşmeye maruz kalması,
 - Değerleme gününde envantere kayıtlı olması,
 - Değerinin belirli bir tutarı geçmesi,şeklinde sıralanabilmektedir.

1.1. Amortisman Uygulamasında Faydalı Ömür

- 333, 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439 ve 458 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğlerinde iktisap edilen kıymetlerin faydalı ömürlerine göre amortisman süreleri hesaplanmıştır.

1.1.1. Faydalı Ömür Prensibi

1.1.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarında (UMS) Faydalı Ömür

UMS 16'da; *"Maddi duran varlıklarda amortisman uygulamalarındaki faydalı ömür kavramı;*

a) Bir varlığın işletmenin kullanımına amade olacağı beklenen süre,

b) Bir işletmenin varlığından elde etmeyi beklediği ürün veya benzeri birimlerin sayısı,"
olarak tanımlanmaktadır.

- Yani, maddi duran varlığa ilişkin ekonomik ve de faydalı ömür kavramı farklılaştırılmaktadır. Ekonomik ömürden kasıt, maddi duran varlığın bir veya birden fazla kullanıcı tarafından yararlanılacak toplam ekonomik ömrü ile bir veya birden fazla kullanıcı tarafından belirli süre içinde elde edilmesi istenen birimlerin sayısıdır.
- Faydalı ömür ise, sahibi olunan işletmeye sağlayacağı faydayı belirlemektedir. İşletmenin varlık yönetime göre duran varlıklar edinildikten belirli bir müddet sonra veya gelecek ekonomik faydalarının belirli bir kısmı tüketildikten sonra elden çıkarılmayı gerektirebilmekte ve böylelikle, faydalı ömür ekonomik ömürden kısa olabilmektedir.
- Yine UMS 16'da; *"Maddi duran varlığın hurda değeri ve faydalı ömrü de en az her mali yıl sonunda yeniden gözden geçirilerek olabilecek önemli değişiklikler yansıtılmaktadır."* cümlesi yer almaktadır.

1.1.1.2. Türkiye Muhasebe Standartlarında (TMS) Faydalı Ömür

- TMS'ye göre maddi duran varlıklarda işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre amortisman süreleri ve oranları belirlenebilmektedir.
- TMS 16 da; işletmenin varlık yönetim politikasına göre, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik faydalarının belirli bir oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılması gerekebileceği, bu nedenle de bir varlığın, yararlı ömrünün ekonomik hizmet süresinden kısa olabileceği kabul edilmektedir.
- TMS 16'ya paralel olarak UMS 16'da da; *“Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesi olarak algılamaktadır.”* ifadesine yer verilmiştir.

1.1.1.3. Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) Göre Muhasebe Standartlarında Faydalı Ömür

- SPK Tebliği'nde de UMS ve TMS 16'ya paralel düzenlemeler getirilmiştir. Tebliğ'in 167. maddesinde; *“Varlığın Maddi varlığın amorti edilebilir tutarı, söz konusu varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik olarak amorti edilir. Uygulanan amortisman yöntemi işletme tarafından kullanılan varlığın kendisinden elde edilecek ekonomik faydanın kullanım biçimini yansıtmalıdır. Amortisman tutarları bir maddi varlığın kayıtlı değerinin hesaplanmasında dikkate alınmıyorsa dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Bir maddi varlıktan elde edilecek ekonomik faydalar işletme tarafından tüketileceğinden, varlığın kayıtlı değeri, bu tüketimi yansıtacak şekilde, amortisman giderinin mali tablolara alınması yoluyla azaltılır. Amortisman, varlığın değerinin kayıtlı değerini aşması halinde de yapılır. Maddi varlıkların içerdiği ekonomik fayda, ilke olarak Varlığın faydalı ömrü, varlıktan beklenen faydaya göre belirlenir. İşletmeler, varlığın belli bir süreden veya faydasının bir bölümünün tüketilmesinden sonra hizmet dışı bırakılmasına yönelik politikalar geliştirebilir. Bu nedenle varlığın faydalı ömrü ekonomik kullanım süresinden daha kısa olabilir. Maddi varlıkların faydalı ömürleri, işletmenin benzer varlıklara ilişkin deneyimlerine bağlı olarak verilen kararlar belirlenir.”* hükmüne yer verilmiştir.

1.2. Amortisman Ayırma Yöntemleri

1.2.1. Normal Amortisman	1.2.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi	1.2.3. Fevkalade Amortisman
Bu yöntemde ayrılacak amortisman tutarı, duran varlığın maliyetinin, tahmini ekonomik ömrüne bölünmek sureti ile bulunmaktadır.	Bu yöntemde de, yıllık amortisman tutarı, önceki yıllarda ayrılan birikmiş amortismanlar, varlığın maliyet değerinden düşülerek kalan değer üzerinden hesaplanmaktadır.	Bu yöntemde ise, yaşanan olağandışı durumlar sebebiyle sabit kıymetin değerinin tamamen veya kısmen kaybedilmesi sebebiyle ve belli nedenlere dayanarak amortisman ayırmak suretiyle gider yazılmaktadır.

1.2.1. Normal Amortisman Yöntemi

- Normal amortisman için VUK'un 315. maddesinde; *“Mükellefler amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.”* hükmüne yer verilmiştir.
- Amortisman tabi iktisadi kıymetler (ATİK'ler) için her yıl eşit oran ve tutarda amortisman ayrılmaktadır. Duran varlığın maliyeti ile amortisman oranının çarpımı ya da duran varlığın maliyetinin faydalı ömre bölünmesi ile elde edilmektedir.

- VUK'un 320. maddesinde; *“Bir iktisadi kıymet için, normal amortisman usulüne göre amortisman ayrıldıysa, sonrasında bu usulden dönülemeyeceği”* açıkça ifade edilmektedir. Fakat, başlangıçta azalan bakiyeler yöntemi seçildiğinde, sonraki dönemler için normal amortisman yöntemine geçilebilmektedir. Azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilmesi durumunda, duran varlık bakiyesinde yer alan tutarın kalan faydalı ömre bölünmesi ile elde edilmektedir.
- Ancak ATİK'ler aktife girdiği ilk yıllarda, normal amortisman yönteminin iki katı kadar amortisman ayırma imkanı yarattıkları için, kârlı firmalar için azalan bakiyeler yönteminin kullanılması daha avantajlıdır. Ancak kârlı olmayan bir firma için azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman ayırmak normal amortismanına göre olumsuz etki yaratmaktadır. Çünkü ayrılan amortisman tutarı, kâr etmeyen firmanın zararı olarak sonraki yıllara devredecektir. Zarar mahsubu müessesesi kapsamında geçmiş yıllar zararları takip eden beş yıl içerisinde vergi matrahından düşülebilmektedir. Dolayısıyla; kâra geçemeyen bir mükellef, normal amortisman yöntemini seçtiğinde gelecek yıllar için görece avantajlı sayılmaktadır.

1.2.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

- VUK mükerrer madde 315'te; *“Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanına 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, amortismanına 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.” hükmüne yer verilmiştir.*

- Hızlandırılmış amortisman yöntemi olarak da adlandırılan azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılması durumunda; iktisadi kıymetin iktisap edildiği ilk yıllarda fazla tutarda amortisman ayrılması sebebiyle enflasyonun olumsuz etkisinin kısmen azaldığı belirtilmektedir.
- Azalan bakiyeler yöntemi; vergi matrahını ilk yıllar için azaltmakta ve dolayısıyla sabit kıymetleri enflasyonun olumsuz etkisinden korumaktadır. Ancak, hesap dönemini zararlar kapatan firmalar için aynı durumdan bahsedilememektedir.
- Azalan bakiyeler yöntemi, hem teknik yetersizliği, hem de sadece bilanço esasına göre defter tutan mükellefleri kapsamaması sebebiyle ve de sadece ATİK'leri enflasyona karşı korumaya yönelik kısmî bir düzeltme aracı olmaktan öteye geçemediğinden eleştiri konusu olmaktadır. Bununla beraber, işletmenin kârlılık durumu, fiyat artışları ve iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeye tabi tutulup tutulmaması gibi birtakım değişkenlerin dikkate alınmadan uygulanması durumunda da vergisel avantaj sağlamadığı görülmektedir.
- Azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman ayrılmasıyla; yeni teknoloji kullanımı teşvik edilmekte ve işletmelerin elde ettiği ATİK'ler için, özellikle aktife alındıkları dönemlerde daha yüksek tutarda amortisman ayrılmış olmasıyla beraber ödenecek verginin ertelenmesine izin vermektedir.

Örnek 1:

- XYZ A.Ş. 2018 yılında 5.000 TL tutarında ve faydalı ömrü 5 yıl olan bir demirbaş satın almış ve amortisman hesaplamasında azalan bakiyeler yöntemini seçmiştir. Buna göre;
- Amortisman Oranı: $1 / \text{Faydalı Ömür} = 1 / 5 = 0,20 = \%20$
- Azalan Bakiyeler Amortisman Oranı: $\%20 * 2 = \%40$

• <u>Yıllar</u>	• <u>Maliyet Bedeli</u>	• <u>Oran</u>	• <u>Amortisman Tutarı</u>	• <u>Net Defter Değeri</u>
• 2018	5.000 TL	%40	2.000 TL	3.000 TL
• 2019	3.000 TL	%40	1.200 TL	1.800 TL
• 2020	1.800 TL	%40	720 TL	1.080 TL
• 2021	1.080 TL	%40	432 TL	648 TL
• 2022	648 TL	----	648 TL	----

- Muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibidir ;

----- 31.12.2018 -----

770 Genel Yönetim Giderleri 2.000 TL

770.01 Amortisman Giderleri

257 Birikmiş Amortismanlar 2.000 TL

257.01 2018 Yılı Amortismanları

----- / -----

----- 31.12.2019 -----

770 Genel Yönetim Giderleri 1.200 TL

770.01 Amortisman Giderleri

257 Birikmiş Amortismanlar 1.200 TL

257.01 2018 Yılı Amortismanları

----- / -----

----- 31.12.2020 -----

770 Genel Yönetim Giderleri 720 TL

770.01 Amortisman Giderleri

257 Birikmiş Amortismanlar 720 TL

257.01 2018 Yılı Amortismanları

----- / -----

----- 31.12.2021 -----

770 Genel Yönetim Giderleri 432 TL

770.01 Amortisman Giderleri

257 Birikmiş Amortismanlar 432 TL

257.01 2018 Yılı Amortismanları

----- / -----

----- 31.12.2022 -----

770 Genel Yönetim Giderleri 648 TL

770.01 Amortisman Giderleri

257 Birikmiş Amortismanlar 648 TL

257.01 2018 Yılı Amortismanları

----- / -----

1.2.3. Fevkalade Amortisman Yöntemi

- VUK'un 317. maddesinde aşağıdaki hükümlere yer verilmektedir. Buna göre;

“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.” hükmüne yer verilmiştir.

- Yani, fevkalade amortisman yöntemi, iktisadi kıymetlerde çeşitli nedenlerden kaynaklanan olağanüstü değer kayıpları oluştuğunda kullanılmaktadır. İktisadi kıymetlerin doğal afetlerden zarar görmesi ve buna bağlı olarak sigorta şirketlerinden tazminat alması durumunda, fevkalade amortisman yöntemini kullanmaksızın, alınan tazminat ile iktisadi kıymetin net değerinin karşılaştırılması sonucu elde edilen tutarın kâr ya da zarar tutarı olarak ilgili hesaplarda izlenmesi gerekmektedir.

2. Amortisman Konusunda Bazı Özellikli Durumlar

2.1. Amortisman Tabi Kıymetin Yeni Olması Şart Değildir !

- Bir iktisadi kıymet üzerinden amortisman ayrılması için bu kıymetin yeni olması gerekmemektedir. Yani, kullanılmakta olan bir kıymetin aktife dahil edilmesi durumunda yeni iktisap edilen kıymetlerde olduğu gibi amortisman uygulanması mümkündür.

2.2. Sanat Eseri Niteliğindeki Kıymetler Üzerinden Amortisman Ayrılabilir !

- İşletmeler, idari binalarında satın aldıkları sanat eserlerini kullanabilmektedir. Çoğunlukla; tablo, biblo, heykel, vb. sanat eserleri için yapılan ödemelerin giderleştirilmesi tartışma konusu olmaktadır. Fakat; sanat eserlerinin alınması için yapılan harcama, işletme faaliyetiyle ilgili olmadığından, gider olarak dikkate alınamamaktadır. Buna karşın, bir bankanın aktifine aldığı tabloların amortisman tabi tutulabileceği, Danıştay tarafından kabul edilmiş bulunmaktadır (Danıştay 4. Dairesi E.No:1994/ 3132, K.No: 1995/1916).

2.3. Binalara Ait Arsalar Üzerinden Amortisman Ayrılabilir !

- Boş arazi ve arsalar amortisman konusunun dışında tutulmaktadır. Buna karşın, üzerinde inşaat ve tesisat bulunan arsalar amortisman tabi tutulabilmektedir.

2.4. Sabit Kıymet Alımları için Ödenen Faiz ve Kur Farklarına Amortisman Ayrılabilir !

- 163 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği uyarınca, mükelleflere sabit kıymetlere aktife alındıktan sonra ödenen kredi faiz giderleri ve kur farklarının aktifleştirilmesi veya doğrudan gider yazılması konusunda ihtiyari hak tanınmaktadır. Ancak, söz konusu iktisadi kıymetlerin aktifte yer aldıkları yılın sonuna kadar oluşan kredi faizleri ve kur farklarının maliyet bedeline dahil edilerek amortisman yoluyla ödenerek kapanması gerekmektedir.

2.5. Bilgisayar Programlarına Amortisman Uygulanabilmektedir !

- Bilgisayar programlarını amortisman uygulaması açısından, işletim sistemleri ve uygulama programları olarak ayrı ayrı incelemek gerekmektedir. İşletim sistemleri, bilgisayarın kullanılması için gereken ve bilgisayar beraberinde satılan programlardır. Yani işletim sistemi programları, bilgisayarla birlikte amortismanına tabi tutulmaktadır.
- Uygulama programları ise, bilgisayarın kullanımına bağlı olarak çeşitli fonksiyonları yapabilen programlardır. Bu programların varlığı bilgisayarın kullanılması için zorunlu değildir. Dolayısıyla, bu programlar bilgisayardan ayrı olarak değerlendirilmekte ve maddi olmayan hak olarak amortismanına tabi tutulmaktadır.

2.6. Yapılmakta Olan Yatırımlara Amortisman Ayrılamamaktadır !

- İktisadi kıymetlerin amortismanına tabi tutulmasıyla, yatırımın tamamlanıp kıymetin ilgili aktif hesabına kaydedilmesiyle başlamaktadır. Yatırımlar, ATİK'ler arasında yer almamaktadır.

2.7. Finansal Kiralamaya Konu İktisadi Kıymetlere Amortisman Ayrılabilirliktedir !

- Finansal kiralama, bir yatırım ürününün finansal kiralama şirketinde kalarak, belirli kira kullanım hakkının kiracıya verilmesinin sağlanmasıdır. Yatırım mallarının kiralanarak kullanılması sağlamak, işletmelerin sermayelerinin ihtiyaçlarını karşılamasında ve verimlilikle beraber kârlılığın da artmasında önemli bir faktördür.
- 4842 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile finansal kiralamaya konu edinilen iktisadi kıymetlerin kiracı tarafından amortismanına tabi tutulması gerekmektedir.
- *“01.07.2003 tarihinden itibaren finansal kiralama işlemlerinde finansal kiralama sözleşmesi tutarının iktisadi kıymetin bedeline tekabül eden kısmı (kiralama konusu iktisadi kıymetin rayiç bedeli ile yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı) kiracı tarafından “kullanım hakkı” olarak aktifleştirilmekte ve amortismanına tabi tutulmaktadır (VUK mükerrer 290. maddenin uygulanmasına yönelik usul ve esasların belirlenmesi amacı ile Maliye Bakanlığı tarafından 319 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği (R.G. 1.7.2003-25155)).”*

2.8. Aktif Kıymetin Maliyeti Birkaç Aşamada Tamamlanmaktadır !

- Satın alınan iktisadi kıymetin maliyeti birkaç aşamada tamamlanmaktadır. Satın alınan, ancak bekletilen makine ve tesisatın amortismanına tabi tutulabilmesi için fiilen kullanılması şartı aranmamaktadır. Ancak bu kıymetlerin kullanıma hazır halde bulundurulması gerekmektedir.
- Makine, montajının bittiği yıl kullanılmaya hazır hale geleceğinden, montajın tamamlandığı yıl sonuna kadar oluşan diğer maliyet unsurlarının da alış bedeline eklenmesiyle oluşan bedel üzerinden amortisman ayrılması gerekmektedir.

2.9. Aktif Kıymetin Kullanıma Hazır Hale Gelmesi Belli Bir Yasal Prosedür Gerektirmektedir !

- Bir sabit kıymetin işletmede kullanılabilmesi için, yurt içinde bazı yasal zorunlulukların yerine getirilmesi gerekmektedir. Yasal sorumluluklar yerine getirildiği zaman, iktisadi kıymet tam olarak kullanıma hazır hale gelmediyse, amortisman uygulanmasına başlanamamaktadır.

2.10. İktisadi veya Teknik Açıdan Bütünlük Oluşturan Sabit Kıymetlere Amortisman Ayrılmaktadır !

- İktisadi ve teknik bütünlük kavramı, Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu tarafından, bir işletmede belli bir fonksiyon etrafında birleşerek bir üretimde bulunan veya üretime herhangi bir safhada bir değer kazandıracak nitelikteki bir fonksiyonu birbirini tamamlayarak yerine getiren amortismanına tabi değerler topluluğu olarak tanımlanmaktadır.
- İktisadi veya teknik açıdan bir bütünlük oluşturan aktif kıymetlerin amortismanına, bütünü oluşturan parçaların tamamının aktife girmesi ve kullanıma hazır hale gelmesi ile başlanmaktadır.

2.11. Gayrimenkullerde Maliyete Eklenen Giderlere Amortisman Ayrılmaktadır !

- VUK'un 272. maddesinde; *"Gayrimenkullerin maliyetinin oluşmasından sonra ortaya çıkan bazı giderlerin doğrudan gider yazılmayarak maliyet bedeline eklenmesi ve amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekmektedir."* hükmüne yer verilmiştir.
- İlgili maddede normal bakım, tamir ve temizleme giderlerinin haricinde, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderlerin, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenmesi gerektiği belirtilmektedir.

2.12. Geçici Vergi Dönemlerinde Uygulanan Amortisman Yöntemi ve Oranının Hesap Dönemi Sonunda Değiştirilmemesi Gerekmektedir !

- 217 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği uyarınca, mükellefler ilk defa aktive aldıkları kıymetler için geçici vergi açısından seçtikleri amortisman usul ve oranını yıllık olarak da uygulamak zorundadır.
- Faydalı ömürleri değiştirilen iktisadi kıymetlerin net defter değerleri (iktisadi kıymetin VUK hükümlerine göre tespit edilen değerinden birikmiş amortismanın tenzili yoluyla bulunan değeri) bulunmakta ve bu tutar, kıymetin yeni faydalı ömür süresinden, amortisman ayrılmış sürenin tenzili yoluyla tespit edilen kalan amortisman süresi esas alınarak itfa edilmektedir.
- Özel hesap sistemini uygulayan mükelleflerin yeni amortisman sürelerini Tebliğ'in yayımlandığı tarihten sonraki ilk geçici vergi döneminden itibaren dikkate alması gerekmektedir.

2.13. Özel Maliyetlere Amortisman Ayrılmaktadır !

- Kiralanan gayrimenkuller için iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran her nitelikteki giderler ile faaliyetin icrası için yapılan tesisata ait giderler özel maliyet bedeli olarak dikkate alınmaktadır.
- Kiralanan gayrimenkule bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulün iktisadi değerini devamlı arttırmak amacıyla yapılan giderler, özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmektedir. Özel maliyet bedelinde, kira süresi eşit yüzdelerle itfa edilmektedir. Yani kira süresi dolmadan, mülkün boşaltılması veya bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltmanın yapılmış olduğu yılda bir defa gider yazılmaktadır. Örneğin; 28.12.2020 tarihinde 3 yıllığına kiralanan bir dükkan için de tam yıl amortisman ayrılması gerekmektedir.

Örnek 2:

- İşletme 25.06.2019 tarihinde satış mağazası açmak amacıyla 4 yıllık olarak kiraladığı dükkân için 10.000 + %18 KDV TL tutarında dekorasyon harcaması yapmıştır. Yapılan bu harcama dükkanın kıymetini arttırdığından işletme tarafından aktifleştirilmiştir. Bilançoda özel maliyetler hesabında görülen bu dekorasyona ilişkin amortisman uygulama süresi ise kira süresince uygulanmıştır. Özel maliyete ait amortisman payları aşağıda gösterilmektedir.
- Özel maliyetin ekonomik ömrü kira sözleşmesine bağlı olduğundan uygulanacak amortisman oranı $\frac{1}{4}$ 'ten % 25 olarak gerçekleşmektedir. Dekorasyon bedeli her yıl % 25 oranında amortisman tabi tutularak itfa edilecektir. Kira süresi boyunca her yıl ayrılan amortisman tutarı $10.000 \times 0.25 = 2.500$ TL olmaktadır.

Dönem sonlarında yapılması gereken muhasebe kaydı ise;

<u>31.12.2019</u>	
760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	2.500
257 Birikmiş Amortismanlar	2.500

(Kira süresince yapılması gereken kayıt)

şeklindedir.

- Kira süresinin dolmasından önce dükkanın boşaltılması durumunda özel maliyetlere ilişkin tutarın itfa edilmemiş kısmı bir defa da giderleştirilerek amortisman tabi tutulmaktadır.

2.14. Kiralanan Gayrimenkulün Kira Süresi Dolmadan Boşaltılması Halinde !

- Kiralanan gayrimenkulün kira süresi dolmadan boşaltılması durumunda, henüz itfa edilmemiş olan giderler bir defada gider olarak kaydedilmektedir.

Kira Süresinin Belli Olmaması Halinde

- Uygulamada, kira süresinin belli olmaması durumunda, özel maliyet bedelinin 5 yılda itfa edileceği belirtilmiştir.

Kira Süresinin Kira Sözleşmesinde Yazılı Süreden Daha Fazla Olacağına Anlaşılması Halinde

- Uygulamada genellikle kira sözleşmelerinin süresinin tam olarak bilinmediği, bu nedenle de sözleşmenin 1 yıllık yapıldığı ve her yıl uzatıldığı görülmektedir. Sözleşmede 1 yıl olarak görünmesine rağmen kira süresinin çok daha uzun olduğu durumlarda, **özel maliyet bedelinin beş yılda itfa edilmesi gerekmektedir.**

2.15. Kuruluş ve Örgütlenme Giderlerine Amortisman Ayrılmaktadır !

- Başlıca Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri:

- İlk Kuruluşta;
- Uygulamada en çok karşılaşılan ve kabul görmüş ilk kuruluş giderleri şunlardır;
 - ✓ İş ve piyasa etüdü ile proje ve fizibilite raporunun hazırlanmasıyla ilgili giderler,
 - ✓ Şirket ana sözleşmesinin düzenlenmesi için yapılan giderler (sözleşmenin sicil gazetesinde yayımlanması için ödenen giderler, damga vergisi, noter harcı, noter ücreti vs),
 - ✓ Kuruluşun gerçekleştirilmesi için yapılan seyahat harcamaları,
 - ✓ Ayni sermaye konulması halinde bunun için ödenecek bilirkişilik ücretleri,
 - ✓ Kuruluş genel kurul toplantısı için yapılacak giderler (hükümet komiseri için ödenenler dahil).
- Hisse senedi ihracı için yapılacak giderler,
 - ✓ Hisse senetlerinin kağıt ve basım giderleri,
 - ✓ Mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderleri,
 - ✓ Sermaye Piyasası Kurulundan izin alması gereken şirketlerde izin alınması için yapılacak giderler,
 - ✓ İhraç nedeniyle ödenen diğer vergi ve resimler,
 - ✓ İzahname ve broşür giderleri ile ilan ve reklam giderleri,
 - ✓ Hisse senetlerinin satışını üstlenen bankalara verilen komisyonlar,
 - ✓ Hisse senedinin borsaya kaydedilmesi için ödenen bedeller.

2.15. Kuruluş ve Örgütlenme Giderlerine Amortisman Ayrılmaktadır !

- İşçi ve personelin eğitim giderleri,
- Kuruluş tamamlanıncaya kadar yapılan genel yönetim gideri niteliğindeki diğer giderler. Kuruluş döneminde söz konusu olabilecek genel yönetim giderleri şunlardır;
 - ✓ İdare servisi ve muhasebe servisi personeline ödenen ücretler,
 - ✓ İdare servisinde kullanılan malzeme bedelleri,
 - ✓ İdare servisinin ısıtma, aydınlatma ve temizleme giderleri,
 - ✓ İdare servisi tarafından kullanılan araç ve demirbaşların amortismanı,
 - ✓ Kuruluş döneminde ödenen kiralar,
 - ✓ İdari personelin seyahat giderleri.
- Bu giderlerin kuruluş ve örgütlenme gideri olarak değerlendirilebilmesi için sabit kıymetin maliyetine eklenebilecek nitelikte bir gider olmaması gerekmektedir.

2.15. Kuruluş ve Örgütlenme Giderlerine Amortisman Ayrılmaktadır !

- İlk tesis ve taazzuv giderlerinin doğrudan gider yazılması veya aktifleştirilerek amortisman yolu ile itfa edilmesi için kurumlara seçme hakkı tanınmaktadır. Kuruluş ve örgütlenme gideri sayılmayan giderlerin, hesaplara sonuçta yazılması zorunlu olduğu halde, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin kurumlar tarafından aktifleştirilerek daha sonraki yıllarda itfası mümkün olmaktadır. Ancak bu, ilk değerlendirme gününe kadar yapılmış olması gerekmektedir.
- Örneğin, 28.07.2020 tarihinde faaliyete başlayan bir mükellef bu tarihe kadar yaptığı kuruluş ve örgütlenme giderlerini 31.12.2020 tarihi itibarıyla yapacağı değerlemede dilerse doğrudan gider kaydedebilmekte, dilerse aktifleştirmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edebilmektedir. Bu tercihin 28.07.2020 tarihi itibarıyla defter kayıtlarına alınırken yapılmış olması önemli değildir. Ancak 31.12.2020 günü itibarıyla yapılacak tercih kesindir ve değiştirilmesi mümkün değildir. Zira aktifleştirilmesinden vazgeçilmesi halinde bu, amortisman süresi ve nispetinin değiştirilmesi anlamına gelmektedir. Oysa böyle bir değişiklik 319 uncu madde uyarınca mümkün olmamaktadır. VUK'nun 282'nci maddesine göre, kurumlarda aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet (kayıtlı) değeri ile değerlendirilmektedir. Bu değer de, ilk tesis ve taazzuv için yapılan giderlerden fazla olamamaktadır.

2.15. Kuruluş ve Örgütlenme Giderlerine Amortisman Ayrılmaktadır !

- Kuruluş ve örgütlenme giderleri VUK'un 282. maddesinde, kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması ya da işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymete iktisap olunmayan giderler olarak tanımlanmaktadır. Kuruluş ve örgütlenme harcamalarının aktifleştirilmesi gerekmektedir. İlgili oldukları dönemde doğrudan gider kaydedilmeleri mümkündür. "262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri" hesabında izlenen giderlerin, bu amaçla yapılan fiili harcamalardan fazla olması mümkün değildir.
- İşletme döneminin başladığı hesap dönemi sonunda seçimlik hakkın kesinleştirilmesi gerekmektedir. Seçimlik hakkı izleyen hesap dönemlerinde bunun değiştirilmesi mümkün değildir. VUK'un 326. maddesine göre ilk tesis ve taazzuv giderleri eşit miktarlarda beş yıl içinde itfa edilmektedir. **Amortisman uygulamasına, kurumun kuruluşunun tamamlandığı veya işletmenin fiilen ve tam olarak faaliyete geçtiği, hesap döneminden itibaren başlanmaktadır.**

2.16. Peştamallıklara (Şerefiye'ye) Amortisman Ayrılmaktadır !

- Peştamallık bir ticari işletmenin devri sırasında o işletmenin aktifinde bulunan eşyaların gerçek değerinin haricinde, **bulunduğu yerin önemi, piyasada oluşturduğu şöhret ve ticari itibarı, sahip olduğu müşteri kitlesi ve hatta faaliyet gösterdiği alanda tekel durumuna gelmiş olması ve benzeri** unsurlara bağlı olarak, bilanço değerlerine ilave olarak sahip olduğu değer olarak tanımlanmaktadır. Başka bir ifadeyle peştamallık, bir işletme devralınırken üstlenilen maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle (güncel piyasa koşullarına veya arz-talep isteklerine göre yıldan yıla değişiklik gösteren değere) hesaplanan net varlıklarının değeri arasındaki olumlu farktır. VUK'un 326. maddesine göre peştamallıklar **mukayyet değerleri üzerinden ve 5 yılda itfa edilmektedir.**

2.17. İşletmede Kullanılan Binek Otomobillere Amortisman Ayrılmaktadır !

- Binek otomobil yapısı itibarıyla, sürücüsü dahil en çok sekiz oturma yeri olan ve insan taşımak için imal edilmiş bulunan motorlu araçlardır şeklinde tanımlanmaktadır.
- Hafif Ticari Araç olarak sınıflandırılan kamyonetlerin tanımında ise, izin verilebilen azami yüklü, ağırlığı 3,5 tonu geçmeyen ve yük taşımak için imal edilmiş motorlu araçtır şeklinde tanımlanmaktadır.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.07.2008 tarih ve KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.30.6288 sayılı özelgesinde hafif ticari aracın binek otomobil sayılmasından dolayı (bu otomobilin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar kist amortisman ayrılması, amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilmesi gerekmektedir.) kist amortismanına tabi tutulması gerektiği anlatılmaktadır.
- VUK'a göre, hafif ticari araç alımlarında aracın maliyet değeri ve VUK hükümlerine göre maliyet değerlerinin yok edilmesi amortismanın mevzunu teşkil etmektedir. Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlamaktadır.

2.17. İşletmede Kullanılan Binek Otomobillere Amortisman Ayrılmaktadır !

- Mükelleflerin işletmeye aldığı binek otomobillerin alımında amortismanla alakalı herhangi bir değişiklik olmamaktadır.
- Aracın maliyet değeri (Kanun gereği indirimi mümkün olmayan KDV'nin, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde işin önemine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate almaktadır. Mükellef bu ödediği KDV'yi maliyet unsuru olarak dikkate aldığı anda aracın maliyet değerine de bu tutar eklenmektedir) amortismanın mevzuu oluşturmaktadır.
- Ancak, Vergi Usul Kanununun 320 nci maddesinin ikinci fıkrasına göre "*Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.*" hükmüne yer verilmiştir.
- Bu hükme göre, işletmelerine binek otomobil alanlar aldıkları yılı tam olarak kabul edememektedir.

2.17. İşletmede Kullanılan Binek Otomobillere Amortisman Ayrılmaktadır !

Örnek 3:

- İşletme 21.10.2010 tarihinde 30.000 TL (%18 KDV hariç) değerinde bir hafif ticari araç almıştır. Hafif ticari aracın ekonomik ömrü 4 yıldır. Amortisman hesaplamasını ve muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir. Buna göre;

-----28.10.2018-----

254 Taşıtlar	30.000 TL	
191 İndirilecek Kdv	5.400 TL	
320 Satıcılar		35.400 TL

(Hafif Ticari Araç Alınması)

Amortisman oranı: 1 / Ekonomik Ömür

1 / 4 = 0,25 yani % 25 dir. 30.000 x % 25 = **7.500 TL** yıllık amortisman tutarı,

-----31.12.2010-----

760 Paz.Sat.Ve.Dağ.Gid.	7.500 TL	
257 Birikmiş Amortismanlar		7.500 TL

(2018 Yılı Amortisman Ayrılması)

2.17. İşletmede Kullanılan Binek Otomobillere Amortisman Ayrılmaktadır !

- 7194 Sayılı Kanun kapsamında, işletmelerin kiralamış olduğu ya da satın aldığı binek otolar için yapılan harcamaların tamamı gider olarak yazılmaktadır.
- Binek otomobillerin ÖTV ve KDV'sinin toplamının gider yazılabilecek kısmı her sene belirli oranda sınırlandırılmaktadır. Aynı şekilde ÖTV ve KDV'nin maliyet bedeline eklenmesiyle veya otomobilin ikinci el olarak alınması halinde, amortisman tabi tutarı için de limit sınırı getirilmektedir. Bu limiti geçen tutar Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) olarak muhasebe kayıtlarına almaktadır.

2.17.1. Vergilerin Doğrudan Gider Kaydedilme Hakkının Kullanıldığı Hallerde Amortisman Uygulaması !

- 7194 Sayılı Kanun ile 2019 yılında doğrudan gider olarak kaydedilen vergilerin en fazla 115.000 TL'si (2020 yılı için: 140.000 TL – 2021 yılı için: 150.000 TL) gider yazılmaktadır. Bu itibarla, binek otomobilin maliyet bedelinin en fazla 135.000 TL (2020 yılı için: 160.000 TL- 2021 yılı için: 170.000 TL) üzerinden ayrılan amortisman kârdan düşülmektedir. Geriye kalan tutarlar ise Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) olarak dikkate alınmaktadır.

Örnek 4:

- **Binek Otomobil Bedeli (1600 cm³ aşağısı):** 100.000 TL
- **KDV Tutarı:** 27.000 TL
- **ÖTV Tutarı:** 50.000 TL

KDV ve ÖTV'nin Gider Olarak Muhasebe Kayıtlarına Alınması				KDV ve ÖTV'nin Maliyet Unsuru Olarak Muhasebe Kayıtlarına Alınması			
770 Genel Yönetim Giderleri	77.000			254 Taşıtlar	177.000		
254 Taşıtlar		100.000					
						102 Bankalar	177.000
			177.000				

2.17.2. Alıma İlişkin Vergilerin Maliyete Eklendiği Hallerde Amortisman Uygulaması !

- 7194 Sayılı Kanun ile binek otomobillerin kiralanması veya işletilmesi alanında faaliyet gösterenlerin bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, ÖTV ve KDV hariç ilk iktisap bedeli 2019 yılı için: 135.000 TL (2020 yılı için: 160.000 TL - 2021 yılı için 170.000 TL), ÖTV ve KDV'nin tercihen maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak edinildiği hâllerde, amortismanına tabi tutarı 2019 yılı için: 250.000 TL (2020 yılı için: 300.000 TL - 2021 yılı için: 320.000 TL)'yi aşan binek otomobillerin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gelir ve kurumlar vergisi açısından safî kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir.

2.17.3. KKEG Olarak Dikkate Alınan Amortismanın, Araç Satışı Sırasında “Diğer İndirim” Olarak Kullanılabilmektedir !

- Mükelleflerin aktiflerinde yer alan binek otomobiller için amortisman tabî bedelin tutarı üzerinden amortisman ayrılması halinde, ayrılan amortisman tutarı ile amortisman esas bedel üzerinden ayrılan amortisman tutarı arasındaki fark, KKEG sayılarak, o yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisi kazancına ilave edilmektedir. Şirket aktifinde yer alan binek otomobillerin mükellefler tarafından satışı halinde ise, ilgili yıllarda amortisman ayırma aşamasında KKEG olarak kazanca ilave edilen tutarların toplamı mükelleflerce vergiye tabi olmayan gelir olarak dikkate alınacak ve bu tutar, gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde “612 Diğer İndirimler” satırında izlenmek suretiyle kazanç üzerinden indirim konusu yapılabilmektedir.

2.17.4. 07.12.2019 Tarihinden Önce Alınmış Olan Binek Otomobiller İçin Amortisman Uygulaması !

- 7/12/2019 tarihinden önce iktisap edilmiş binek otomobillerde amortisman, 7194 Sayılı Kanun’un değişikliği öncesi hükümlere göre gider olarak muhasebe kayıtlarına alınabilmektedir.

2.17.5. 7194 Sayılı Kanun'un Yürürlüğe Girdiği 07.12.2019 Tarihi ile 31.12.2019 Tarihleri Arasında Satın Alınan Binek Otomobiller İçin Amortisman Uygulaması !

- 7194 Sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 07.12.2019 tarihi ile 31.12.2019 tarihleri arasında satın alınan binek otomobiller için 2019 yılına ilişkin amortismanda bir kısıtlama bulunmamaktadır. Amortismanlara ilişkin gider kısıtlaması 7194 sayılı Kanun'un yayımlandığı 7/12/2019 tarihinden itibaren edinilen binek otomobillere uygulanacak olup, bu tarih ile 2019 yılı sonuna kadar edinilenler için sonraki vergilendirme dönemlerinde gider olarak dikkate alınabilecek amortismana esas bedel; ÖTV ve KDV hariç ilk iktisap bedeli 135.000 Türk lirası (2020 yılı için: 160.000 TL- 2021 yılı için 170.000 TL);, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde amortismana tâbi tutarı 250.000 Türk lirasıdır (2020 yılı için: 300.000 TL – 2021 yılı için: 320.000 TL).
- Ancak, bu tarih aralığında iktisap edilen binek otomobiller için 2019 yılında amortisman gideri kısıtlaması söz konusu olmayacak, bu otomobiller için ayrılan amortismanlar mezkur Kanunun yayımı tarihinden önceki hükümlere göre gider olarak yazılabilecektir. 2020 yılı başta olmak üzere ve takip eden yıllarda da 2019 yılı sonuna kadar edinilen binek otomobiller amortisman gider kısıtlamasına tabi olacak, amortismana esas bedelin tespitinde 2019 yılı için belirlenen tutar dikkate alınacaktır.

2.18. Amortisman Ayırmama veya Eksik Amortisman Ayırma Halinde !

- VUK'un 320. maddesinde; *“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.”* hükmüne binaen amortisman ayırmak bir zorunluluk gibi düşünülmemelidir ancak, maliyetin hesaplandığı dönemle amortisman gideri yazılan dönem arasında uyumluluk sağlanması gerekmektedir. Mali İdare, amortisman ayırmanın bir yasal hak olduğunu kabul etmektedir. Vergiye esas bir matrah çıkmayacağı dönemlerde işletmeler amortisman ayırmama yoluna gidebilmektedir.
- Örneğin; işletme faaliyetlerinden dolayı zarardaysa, ATİK'lerini zarar döneminde itfa ederek giderlerini arttırmayı tercih etmeyecek ve kıymetin net defter değeri bilanço aktifinde yüksek görünecektir.

2.19. Birleşme Halinde Amortisman Uygulaması !

- Bilançonun önceki işletmeye ait haliyle devri olamayacağından, iki işletme birleşerek yeni bir tüzel kişiliği oluşturmaktadır. Dolayısıyla, ATİK'lerin daha önce tabi oldukları işletmede bulundukları süre devam edememekte ve yeni bir itfa dönemi başlamaktadır.

2.20. Devir Halinde Amortisman Uygulaması !

- 5520 sayılı KVK'nın 19. maddesi çerçevesinde yapılan birleşmeler devir niteliğinde sayılmaktadır.
- Devir halinde; devrolan işletme devir tarihinin içinde bulunduğu hesap döneminin başından devir tarihine kadar geçen süre içinde, devralan şirket de devir tarihinden devir tarihinin içinde bulunduğu hesap döneminin sonuna kadar geçen süre için amortisman ayırabilmektedir.

2.21. Bölünmede Amortisman Uygulaması !

- VUK hükümleri uyarınca, ATİK'lerin maliyet bedeli üzerinden hesaplanan amortismanlar bilançonun aktifinde, aktifi düzenleyici hesaplarda izlenmektedir. Buna göre; 5520 sayılı KVK'nın 19/4. maddesinde *"Bölünme işlemlerinde, aktif ve pasifi düzenleyici hesapların ilgili olduğu aktif ve pasif hesaplara birlikte devir olunacağı"* hüküm altına alınmış olduğundan bölünen kurumun devrettiği ATİK'leri devralan kurumlar, bu iktisadi kıymetlere ilişkin olarak bilançoda yer edinen birikmiş amortismanları da devralmaktadır. İşletmeler bu devralmayla beraber devraldıkları ATİK'ler için kalan itfa süresinde amortisman ayırabilmektedir. Aksi takdirde, ATİK'leri de devralan kurumların devralmış oldukları iktisadi kıymetlerin kayıtlı değeri için amortisman ayırabilmesi mümkün değildir.

2.22. ATİK'lerin Satılması Halinde Amortisman Uygulanması !

- ATİK'lerin satılması halinde satış bedeli ile satılan iktisadi kıymetin envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kâr veya zarar hesabına aktarılarak dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaktadır.
- İşletme hesabı esasında defter tutan mükellefler, ATİK'lerin satılmasıyla elde ettikleri kâr ya da zararı, gelir ya da gider olarak kaydetmektedir. ATİK'lerin devri ya da trampa edilmesi halinde de satılması gibi değerlendirilmektedir.

Örnek 5:

- İşletme aktifinde bulunan bir demirbaşı 8.260 TL bedelle (KDV ihmal edilmiştir) peşin olarak satmaktadır. Defter kayıtlarında demirbaşın maliyet bedeli 8.000 TL ve birikmiş amortismanı 6.000 TL olarak görülmektedir. Amortismanına tabi demirbaşın satılmasında yapılması gereken muhasebe kayıtları ise aşağıdaki gibidir. Buna göre;

..... 28.10.2020.....			
100 Kasa	8.260		
257 Birikmiş Amortismanlar	6.000		
255 Demirbaşlar		8.000	
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar		6.260	
(Amortismanına tabi demirbaşın satılması)			
.....//.....			

- Demirbaşın net değeri maliyet bedeli ile birikmiş amortisman tutarı arasındaki fark olup örnekte demirbaşın net değeri 2.000 TL'dir. Satış fiyatının 2.000 TL üzerinde olması kârlı bir satış sonucu verirken, 2.000 TL altındaki bir satış fiyatı demirbaşın satışından zarar edilmesini ifade etmektedir.
- Demirbaş satılmış olduğunda ortaya çıkan kâr, yenileme giderlerini karşılayacak ve pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulacaktır. Süre içerisinde yenisi alınan demirbaşın amortisman giderleri ise geçici hesaptaki değer eriyene kadar buradan karşılanmaktadır. Ancak, üç yıl sonunda yeni bir demirbaşın alınmaması durumunda demirbaşın satışından ortaya çıkan gelirin, içinde bulunulan yılın matrahına ilave edilmesi söz konusudur.

2.23. ATİK'lerin Sigorta Tazminatı !

- ATİK'lerin doğal afetler yüzünden tamamen veya kısmen zarara uğraması sonucu alınan sigorta tazminatının, ATİK'lerin değerinden eksik ya da fazla olması halinde aradaki fark kâr ya da zarar olarak muhasebe kayıtlarına alınmaktadır. Hesaplamadan önceki yıllarda ayrılmış amortismanlar iktisadi kıymetin kayıtlı değerinden düşülmek suretiyle dikkate alınmaktadır.

2.24. Kredi ile Alınan ATİK'lerin Durumu !

- VUK'un 163 Seri No.lu Genel Tebliği'nde yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanları sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmekte, işletme dönemine ait olanların ise ilgili bulundukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmesi suretiyle amortismanına tabi tutulması gerekmektedir.

2.25. Yenileme Fonu !

- Bilindiği üzere; yenileme fonu uygulaması, bilanço usulünde defter tutan mükelleflerin yapabileceği bir uygulama olup, yenilenen kıymetin eskisi ile aynı nitelikte olması gerekmektedir.
- Duran varlığın satılması ya da hasara uğraması halinde satış bedeli veya hasar tazminatı ile o varlığın net bedeli arasındaki fark olumlu yazılabileceği gibi, satıştan elde edilen kâr ya da alınan sigorta tazminatının net bedelini aşan kısmı, VUK'un tanıdığı seçim hakkı kullanılarak, yenileme giderlerini karşılamak üzere pasifte bir hesapta tutulabilmektedir.

Örnek 6:

- Ticari aracın satış kaydı ve aynı yıl içerisinde yeni aracın satın alınarak yenileme fonu ayrılması yine aynı yıl içerisinde ve izleyen iki yılda yenileme fonundan amortisman mahsubunun yapılmasının muhasebe kaydı;

Satılan Ticari Araç Bilgileri

Ticari aracın defter değeri : 30.000 TL

Birikmiş amortisman : 9.000 TL

Satış bedeli : 50.000 TL

Araç Satışının ve Satış Kârının Yenileme Fonuna Virman Muhasebe Kayıtları:

----- 21.01.2020 -----		
136.01 Diğer Alacaklar	59.000	
257.01 Birikmiş Amortisman	9.000	
254.01 Ticari Araçlar	30.000	
391.01 Hesaplanan KDV	9.000	
679.01 Ticari Araç Satış Kârı	29.000	
----- 21.01.2020 -----		
679.01 Ticari Araç Satış Kârı	29.000	
549.01 Ticari Araç Yenileme Fonu	29.000	
----- . / . -----		

- Satışın yapıldığı tarih itibariyle oluşan kâr “549 Özel Fonlar” hesabı altında Yenileme Fonu başlıklı alt hesapta muhasebeleştirilmektedir. Kârın “679 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kârlar” hesabında muhasebeleştirilerek aynı tarihte “549 Özel Fonlar” hesabına aktarımı mümkündür.

Yeni Aracın Satın Alınması ve Yenileme Fonu Amortisman Muhasebe Kayıtları:

----- 06.10.2020 -----

254.01 Ticari Araçlar 40.000

191.01 İndirilecek KDV 7.200

336.01 Diğer Borçlar 47.200

----- 31.12.2020 -----

549.01 Ticari Araç Yenileme Fonu 8.000

257.01 Ticari Araç Birikmiş Amort. 8.000

----- . / . -----

- Yeni iktisadi kıymete ilişkin amortisman tutarları “549 Özel Fonlar” hesabına borç, “257 Birikmiş Amortisman” hesabına alacak kaydedilmektedir.

Kullanılmayan Yenileme Fonunun Gelir Hesabına Virmanı Muhasebe Kayıtları:

----- 31.12.2022 -----

549.01 Ticari Araç Yenileme Fonu 5.000

671.01 Önceki Dönem Gelir Ve Kârları 5.000

----- . / . -----

- 3 Yıl içinde yeni sabit kıymet alınmaması durumunda ayrılan fon 3. yılın kârına “549 Özel Fonlar” hesabına borç “671 Önceki Dönem Gelir ve Kârları” hesabına alacak kaydedilerek kapatılmaktadır.

2.26. Finansal Kiralamada Amortisman Süresi !

- VUK'ta finansal kiralama yapılan amortismanına tabi tutulabilecek kıymetler için dikkate alınacak hesaplama süresi bakımından hangi kriterin dikkate alınacağı hakkında açık bir hüküm bulunmamaktadır. Burada bir kiralama işlemi söz konusu olup ilgili kıymet "260-Haklar" hesabında takip edilmektedir. Bu nedenle, faydalı ömür hesaplamasında, ilgili VUK tebliğlerindeki oranların mı dikkate alınacağı yoksa kiralama süresinin mi dikkate alınması gerektiği tartışma konusudur. Nitekim benzer bir durum olan kiralanan kıymet için yapılan bakım masrafı dışındaki maliyetlerin, VUK'un 327. maddesine göre kiralama süresi müddetinde amortismanına tabi tutulabileceği belirtilmektedir.

2.27. Amortisman Süresi Dolmadan Hurdaya Ayrılan İktisadi Kıymetlerin Durumu !

- Amortisman ayırma süresi dolmadan hurdaya ayrılan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılmamaktadır. İktisadi kıymetler hurda olarak satıldığında amortisman dikkate alınmalı ve satıştan elde edilen kâr ya da zarar buna göre belirlenmektedir.

2.28. Faaliyetin Durması Halinde Amortisman !

- İşletmede faaliyetlerin durdurulduğu andan itibaren amortisman uygulamasına son verilmektedir. Başka bir deyişle; faaliyetin durdurulduğu zamana kadar amortisman ayrılmaktadır.

2.29. Amortismanda KDV ve ÖTV !

- Mükellefler vergiye tabi işlemleri üzerinden KDVK'nın 30/(b) bendi uyarınca faaliyeti binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi üzerine olan mükellef haricindekiler, işletmelerine ait binek otomobillerin alış vesikalarındaki indiremedikleri KDV tutarlarını; ya doğrudan giderleştirebilmekte ya da maliyet unsuru olarak dikkate alabilmektedir. Bu durumda, iktisap edilen kıymetin anılan Kanun maddesi kapsamında indirilemeyen KDV tutarları iktisadi kıymetin değerine eklenerek amortismanına tabi tutulabilmektedir.
- Yine VUK'un 270. maddesinin son fıkrasında gayrimenkullerle ilgili olarak *“Özel tüketim vergilerini maliyet bedeline ithal etmekte veya genel gideler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.”* hükmü yer almıştır. Bu bağlamda, ATİK'ler için ödenen ÖTV bedelleri de gider yazılabilecek veya malın maliyetine eklenerek amortismanına tabi tutulmaktadır.

2.30. Hesap Dönemi Değişikliklerinde Amortisman Uygulanabilmektedir !

- ATİK'ler için takvim yılından özel hesap dönemine ya da özel hesap döneminden takvim yılına geçişte, 12 aydan daha kısa bir dönem ortaya çıkmakta ve bu döneme denk gelen süre zarfında amortisman ayrılamamaktadır. Sadece ilgili süre zarfına isabet eden kısma kıst amortisman ayrılması gerekmektedir.

2.31. Kıst Amortisman !

- VUK'un 320. maddesinde kıst amortisman için; *"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."* hükmüne yer verilmiştir.
- Binek araçların edinildikleri ilk hesap döneminden o hesap döneminin bitimine kadar kaç ay kaldıysa, o hesap dönemi için ay kesri tam sayılmak suretiyle kalan aylar için amortisman hesaplanması kıst amortisman yöntemi adını almaktadır.

Örnek 7:

- Reklam şirketi olan Kartop Reklamcılık 28.10.2018 tarihinde 120.000 TL bedel ile bir binek oto satın almıştır. Bu otomobil için %20 nispetinde amortisman ayrılacaktır. Azalan bakiyeler usulüne göre amortisman yöntemi uygulanmasına karar verilmiş olup, ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir. Buna göre;

Kıst Amortisman Hesaplaması;

Amortisman tutarı/ amortisman ömrü= $120.000/5=24.000$ TL

Azalan Bakiyeler usulüne göre amortisman ayrıldığı için; *2 yapılması gerekmektedir.

Yani $24.000*2=48.000$ TL

1.YIL	120.000	%40	48.000	72.000
2.YIL	72.000	%40	28.800	43.200
3.YIL	43.200	%40	17.280	25.920
4.YIL	25.920	%40	10.368	15.552
5.YIL	15.552	%40	15.552	-

31.10.2018

770 Genel Yönetim Giderleri	48.000
257 Birikmiş Amortismanlar	48.000

//

- **48.000 TL**, 1 yıllık amortisman tutarı olup, 1 aya isabet eden amortisman tutarını bulabilmek için yıllık amortisman tutarının 12'ye bölünmesi gerekmektedir.
- **48.000 TL / 12 : 4.000 TL**, 1 aya isabet eden amortisman tutarıdır.
- **4.000 TL * 3 Ay : 12.000 TL** Bu tutar binek otomobilin alındığı ilk hesap döneminden Ekim Kasım ve Aralık ayı için geçerli olan yıllık amortisman payıdır.
- Amortisman ayrılmayan kısım için, binek otonun alındığı ay olan Ekim ayı ve onu izleyen Kasım Aralık ayları haricinde kalan 9 aylık sürecin amortisman payı binek otonun ekonomik ömrünün son yılına ilave edilir.
- **48.000 TL – 12.000 TL : 36.000 TL**, Amortisman ayrılmayan kısım için binek otonun ekonomik ömrünün son yılına yani 5. yılına eklenecektir.

3. Yargı Kararları

T.C. Danıştay 4. Daire E. 2013/3324 K. 2017/9092 T. 26.12.2017 Sayılı Kararı

- *"İstemin Özeti: Davacı şirket tarafından aktifindeki binalarla ilgili normal amortisman yöntemini seçmesi nedeniyle amortisman süresinin son yılında itfa edemediği 579.295,42 TL bakiye değerinin tamamının gider olarak dikkate alınması gerektiği ihtirazi kaydıyla verilen 2011 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde fazladan tahakkuk ettirilen 115.859,08 TL'nin terkin ve yasal faizi ile iadesi istemiyle dava açılmıştır. İstanbul 3. Vergi Mahkemesinin 28/12/2012 gün ve E:2012/1531, K:2012/3490 sayılı kararıyla; davalı idare tarafından, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman" başlıklı mükerrer 315. maddesinin son fıkrasında yer alan, "bu sürenin son yılına devreden bakiye değer o yıl tamamen yok edileceği" ibaresinin aynı Kanunun "Normal Amortisman" başlıklı 315. maddesinde yer almadığı ve Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 17 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu 17. Nolu VUK Sirküsünün "Düzeltilme İşlemine Tabi Tutulmuş Binalarda Amortisman Uygulaması" başlıklı 7. bölümünde yapılan örnekleme ile normal amortisman usulünde amortisman süresinin sonunda kalan bakiye değer için ayrıca bir işlemin öngörülmediği nedenleriyle davacı kurumun aktifinde kayıtlı bulunan binalar için normal amortisman yönteminin uygulanması nedeniyle amortisman süresinin sonunda kalan bakiye değer son yılda tamamen yok edilemeyeceği belirtilerek davacı kurumun gider talebinin kabul edilmemesi suretiyle davacı kurum adına tahakkuk işlemi yapılmış ise de, amortismanla ilişkin mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere amortismanla tabi değerlerin yok edilmesinin amortismanın konusunu oluşturduğu dolayısıyla amortismanla tabi bir iktisadi kıymetin amortisman süresinin sonunda yok edilmesi gerektiği ve ...*

3. Yargı Kararları

Danıştay 4. Daire E. 2013/3324 K. 2017/9092 T. 26.12.2017 Sayılı Kararı

- ... Vergi Usul Kanunu'nun 315. maddesinde yer alan normal amortisman uygulamasının seçilmesi durumunda eğer yeniden değerlendirme ve enflasyon düzeltmesi söz konusu değilse amortisman süresinin son yılında amorti edilmeyen bir değer kalmasının mümkün olmadığı, diğer taraftan azalan bakiyeler yöntemi seçildiğinde ise, amortisman süresinin sonunda yapılan hesaplama kaynaklı amorti edilmeyen kalan bir değer kaçınılmaz olduğu dolayısıyla Kanun koyucu tarafından özellikle 213 sayılı Kanun'un "Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman" başlıklı mükerrer 355. maddesinin son fıkrasına "kalan bakiye değer tamamen yok edileceği" ibaresinin eklendiği, diğer taraftan, 213 sayılı Kanun'un değişmeden önceki mükerrer 298. maddesine göre binaların yeniden değerlendirilmeden önceki değerler üzerinden yani ilk kayıtlı değer üzerinden amortisman ayrılmasına ilişkin düzenlemenin 5018 sayılı Kanunla yürürlükten kalktığı ve 5018 sayılı Kanunla getirilen yeni düzenlemede eski düzenlemedeki gibi bina amortismanlarına ilişkin bir özel düzenlemeye yer verilmediği dolayısıyla yeni düzenleme ile artık binaların alış bedeli üzerinden amortisman uygulamasına son verildiği ve artık eski düzenlemenin aksine yeniden değerlemeye tabi tutulan binaların amortisman süresinin sonunda itfa olmamaları gibi bir durumun söz konusu olmadığı gibi yeni Kanuni düzenlemeye göre bina değerinin, amortisman süresinin sonunda yeniden değerlendirme ve enflasyon düzeltmesinde yapılan hesaplama kaynaklı bir artı değer kalması durumunda ise kalan artı değer son yılda yok edilmeyeceğine ilişkin Kanunda bir hüküm bulunmadığı ve amortismanın genel mantığı açısından da son yılda kalan değer indirilmesi gerektiği anlaşılmakla, davacı kurumun aktifine kayıtlı binalar için normal amortisman yönteminin uygulanması nedeniyle amortisman süresinin sonunda kalan bakiye değer son yılda gider olarak yazılmasının kabul edilmemesi suretiyle davacı kurum adına fazladan tahakkuk ettirilen 115.859,08-TL kurumlar vergisi tutarında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle davanın, kabulüne, dava konusu tutarın yasal faizi ile davacıya iadesine karar verilmiştir.
- Kararın, hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.”

3. Yargı Kararları

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu E. 2017/551, K. 2017/486 T. 25.10.2017 Sayılı Kararı

- *“İstemin Özeti : Dava, 30.12.2006 tarih ve 26392 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 365 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Eki, aktife giren amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve uygulanacak amortisman oranlarını gösteren "Amortismanla Tabi İktisadi Kıymetler" başlıklı listede "Ahşap inşaat kalıpları" için faydalı ömrün (5) yıl olarak belirlenmesine dair düzenlemenin iptali istemiyle açılmıştır.*
- *Danıştay Dördüncü Dairesi, 22.3.2017 gün ve E:2014/8720, K:2017/2835 sayılı kararıyla; 2013 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen 19.9.2014 tarihli vergi inceleme raporu uyarınca, doğrudan gider kaydedilen ... TL tutarındaki iktisadi kıymetin demirbaş hesabına kaydedilerek amortismanla tabi tutulması ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353'üncü maddesinin 6'ncı fıkrası uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği sonuç ve kanaatine varılması üzerine 25.11.2014 tarihli uzlaşma tutanağı ile önerilen cezada uzlaşan davacı tarafından, aynı gün bakılmakta olan davanın açıldığı, dava dilekçesinde uygulama işlemi tarihinin uzlaşma davetiyesi tutanağının tebliğ edildiği 1.10.2014 tarihi olarak beyan edildiği, davacı hakkında, vergi inceleme raporu uyarınca tesis edilmiş bir uygulama işlemi bulunmadığı gibi 1.10.2014 tarihli uzlaşma davetiyesinin de icrai ve uygulama işlemi niteliğinde olmadığı, ...*

3. Yargı Kararları

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu E. 2017/551, K. 2017/486 T. 25.10.2017 Sayılı Kararı

- ... 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 7'nci maddesinde sözü edilen "uygulama işlemi" kavramının, kural koyucu nitelikteki düzenleyici işlemlere dayanılarak ilgililer hakkında tesis edilen ve onların menfaatlerinin ihlal edilmesi sonucunu doğuran, başka bir ifadeyle; hukuksal durumlarında değişiklik doğuran bireysel nitelikteki işlemleri ifade etmesi karşısında, icrai olmayan işlemlere dayanılarak düzenleyici işlemlerin iptal davasına konu edebileceğinin kabulünün, kamu düzeninden sayılan dava açma süresinin gözardı edilmesi sonucunu doğuracağı, bu durumda, 30.12.2006 tarihinde yürürlüğe girerek hukuki sonuçlarını doğurmuş olan Tebliğe karşı, Resmî Gazetede yayımlanmasından itibaren öngörülen 60 günlük dava açma süresi geçirildikten sonra, 25.11.2014 tarihinde açılan davanın esasının incelenmesine yasal olanak bulunmadığı gerekçesiyle davayı süre aşımı nedeniyle reddetmiştir.
- Davacı tarafından, tarhiyat öncesi uzlaşma davetiyesi konulu idari işlem ile vergi inceleme raporunun icrai, kesin işlem niteliğini kazandığı, uzlaşma tutanağının da düzenleyici işleme dayalı bir uygulama işlemi olduğu, düzenleyici işlemin dava konusu edilebilmesi için uygulama işlemlerinin ilgililerin hukuki durumlarında değişiklik yapar nitelikte olması yeterli olup, ayrıca mutlak surette idari yargıda denetlenecek bir işlem olması gerekmediği ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir.”

3. Yargı Kararları

Danıştay 4. Dairesi E.2005/2191 ,K.2006/2809 T. 19.12.2006 Sayılı Kararı

- *"Yedi yıllığına kiraladığı bina için özel maliyet niteliğindeki harcamalarını yeniden değerlemeye tabi tutan ve söz konusu binayı satın alması üzerine özel maliyet niteliğindeki harcamalarını yeniden değerlendirilmiş tutarlarını binanın satın alma bedeline ekleyerek amortisman ayıran şirket aleyhine yapılan tarhiyatı, VUK'un 272. maddesi uyarınca kira süresi içinde eşit yüzdelerle itfası mümkün olan özel maliyet bedellerinin ve yeniden değerlendirme değer artış farkının kira süresi dolmadan aynı binanın satın alınması nedeniyle kira bedeline ilave edilerek çok daha uzun sürede amortisman yoluyla itfa edilmesinin davalı idarenin aleyhine olmadığı gerekçesiyle terkin eden vergi mahkemesi kararı temyiz edilmiştir. VUK'un 298/1-4. maddesinin son cümle uyarınca "bina arsa ve araziler yeniden değerlemeden önceki kıymetleri üzerinden amortisman tabi" tutulacaklarından kiracı tarafından taşınmazın satın alınması nedeniyle itfa edilemeyen özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamaların yeniden değerlemeye tabi tutulmadan önceki tutarları üzerinden binanın satın alma bedeline eklenmesi gerekmektedir.*
- *Kiracının, kiracı olarak kullandığı taşınmazı satın almasıyla birlikte, kiracılık vasfı sona erdiğinde, aktife kaydedilen taşınmaz için amortisman ayrılmasında bina, arsa ve arazilerin amortismanındaki genel ilkelere uygun olarak yeniden değerlemeden önceki kıymetler esas alınmalıdır. Bu itibarla tarhiyatın kaldırılmasına karar veren mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir."*

3. Yargı Kararları

Danıştay 4. Dairesi E. 2005/396, K. 2005/1823 T. 19.10.2005 Sayılı Kararı

- *“Amortisman ayırmak için iktisadi kıymetin kullanılmaya başlandığı tarih değil, aktife girdiği tarihin dikkate alınması gerekir.”*
- **Danıştay 4. Dairesi E.2000/6537, K.2001/4779 T. 5.12.2001 Sayılı Kararı**
- *“VUK'un 313. maddesine göre; işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan alet, edevat ve demirbaş değerlerinin bu kanuna göre yok edilmesi amortismanın konusunu teşkil eder. Aynı kanunun 320. maddesinde ise amortisman süresinin, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlayacağı, her yılın amortismanının ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabileceği, amortismanın, herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir halde yapılmasından dolayı amortisman süresinin uzatılamayacağı belirtildiğinden amortismanı konu olan makine ve cihazlar için aktife kaydedildikleri tarihten itibaren amortisman ayrılması mümkündür.”*

4. Özelgeler

- “Diğer yandan, yenileme fonunun ayrılabilmesi, amortismanına tabi bir iktisadi kıymetin varlığı ile bu kıymetin satılmasından oluşan kârın aynı neviden ve aynı faaliyete/hizmete tahsis edilecek yeni bir iktisadi kıymetin alımında kullanılması halinde söz konusu olabilmektedir. Maddede geçen "satılan iktisadi kıymetin yenilenmesinden" kasıt, satılan iktisadi kıymetle aynı özelliklere sahip ve aynı işi ifa edecek yeni bir iktisadi kıymetin alınmasıdır. Ancak, alınacak iktisadi kıymetin, satılan iktisadi kıymetle aynı sayıda olması gibi bir şart bulunmamaktadır.
- Buna göre, aktifinize kayıtlı 12 adet çekici ile 12 adet yarı römorkun satışından elde edilen ve aynı faaliyete/hizmete tahsis edilmek üzere aynı neviden iktisadi kıymetlerin (çekici ve yarı römork) iktisabında kullanılması amacıyla yenileme fonu hesabına aktarılan karın, satışın gerçekleştiği yıl dahil en geç üçüncü yılın son gününe kadar yeni alınan iktisadi kıymetler için kullanılması gerekmekte olup, söz konusu iktisadi kıymetlerin ikinci el veya sıfır olması, söz konusu hesaba aktarılan tutarın yeni alınan iktisadi kıymetlere ilişkin amortismanlara mahsupta kullanılmasına engel teşkil etmemektedir.
- Ayrıca, söz konusu tutarın, ilgide kayıtlı başvurunuzda iktisap edildiği belirtilen ikinci el çekicilere ve yarı römorklara ilave olarak, Kanunda öngörülen süre dahilinde, alınacak çekici ve yarı römorklara ilişkin amortismanlara mahsupta da kullanılması mümkündür.” ([Hatay Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü 88031814-010\[VUK-2020/17-01\]-68881 Sayılı 02/10/2020 Tarihli Özelge](#)).

4. Özelgeler

- "Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, Şirketinizin aktifinde kayıtlı olan taşınmazın 6361 sayılı Kanun kapsamında satılması, kiralanması ve Şirketinize geri devri, taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda Şirketinize devredilmesi koşuluyla KDV'den istisnadır.
- Diğer taraftan, söz konusu taşınmazın kira süresinin sonunda finansal kiralama şirketinden geri alınarak üçüncü kişilere satışı halinde, KDV Kanununun 17/4-r maddesinin uygulaması açısından iki yıllık sürenin hesabında, finansal kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu sürelerinde dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. ([İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV Ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü B.07.1.Gib.4.35.17.01-130\[2016-02-6057\]-76516 Sayılı 20/02/2020 Tarihli Özelge](#))."

4. Özelgeler

- “488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu, bu kanundaki kağıtlar teriminin, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade ettiği; 3 üncü maddesinde, damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu; 9 uncu maddesinde ise, bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.
- 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesi kapsamında, Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tabloda yazılı olan kağıtlar damga vergisinin konusunu oluşturmakta olup, başvurunuzda bahsi geçen sözleşmeler hususunda özelge tayin edilmesi somut olaya ilişkin olarak düzenlenen kağıt örneklerinin görülmesi ile mümkün olacaktır.” ([Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü B.07.1.Gib.4.99.16.02-125\[5-1 \(E\)-2015\]-3381 Sayılı 30/01/2020 Tarihli Özelge](#))

4. Özelgeler

- “Sanayi sicil belgesini haiz olanlar, kapsamı 5/5/2018 tarihli ve 30412 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 2018/11674 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen makina ve teçhizat için Geçici 30 uncu madde uygulamasından yararlanabilecek olup, makina ve teçhizatın iktisap edildiği tarih itibarıyla sanayi sicil belgesini haiz olunması gerekmektedir.” açıklamalarına yer verilmiştir.
- Buna göre, ilgili Genel Tebliğ kapsamındaki makine ve teçhizat için bahse konu uygulamadan münhasıran KDV’den istisna olarak iktisap edilmek suretiyle yararlanılabildiğinden, KDV istisnasından faydalanılmadan ithal edilen kimyasal su arıtma cihazı için 213 sayılı Kanunun geçici 30 uncu maddesi uygulamasından yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır ([İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Usul Grup Müdürlüğü 11395140-105\[VUK-1-21711\]-E.977270 Sayılı 14/11/2019 Tarihli Özelge](#)).”

4. Özelgeler

- “Bu bağlamda, bahse konu imkandan, mezkûr madde ve Genel Tebliğde öngörülen mahiyetteki makine ve teçhizatlardan, katma değer vergisinden müstesna olarak iktisap edilerek işletme aktifine/envanterine dahil edilenler bakımından, diğer şartların da sağlanmasına bağlı olarak faydalanılabilmekte olup, Kanunun mükerrer 290 ıncı maddesinde öngörülen şartları haiz finansal kiralama sözleşmeleri kapsamında iktisap edilen makine-teçhizat mahiyetindeki amortismanına tabi iktisadi kıymetler bakımından da bu imkandan yararlanılabilmesi mümkün bulunmaktadır.
- Buna göre, ilgili Genel Tebliğ kapsamındaki makine ve teçhizat için bahse konu uygulamadan münhasıran katma değer vergisinden istisna olarak iktisap edilmek suretiyle yararlanılabildiğinden, finansal kiralama yoluyla katma değer vergisine tabi olarak iktisap ettiğiniz makine ve teçhizatlar nedeniyle mezkûr Kanunun Geçici 30 uncu maddesi düzenlemesinden yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır.” ([Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü 64597866-105-E.18343 Sayılı 12/09/2019 Tarihli Özelge](#))

5. Sonuç

- İşletmeler açısından vergi önemli bir maliyet unsurudur. Bu sebeple, maliyeti oluşturan yüklerden kurtulmak istendiğinden cezai bir durum gerektirmeyen ve devlet tarafından da öngörülen vergi planlaması yoluna başvurulmaktadır. İşletmelerin mali kârlarının belirlenmesinde önemli bir giderleştirme yöntemi olan amortisman, maliyet unsuru olma özelliğinden dolayı işletmelerin vergi yükünü erteleyebilmektedir. Bu nedenle, seçilen amortisman yöntemi kısa veya orta vadede yapılan vergi planlamalarında vergi avantajı sağlayacağından amortisman yönteminin doğru tercih edilmesi büyük önem arz etmektedir.



SAYGILARIMIZLA

Sitemizde(cumhurbilenymm.com.tr) paylaşılan vergi ve vergileme ile ilişkili çalışmalarda şahsi görüş ve yorumlarımız yer almaktadır. Sitemizde yer alan bilgi veya verileri kullanmanız sonucunda ortaya çıkabilecek her türlü risk tarafınıza aittir. Sitemiz ve yazarları, söz konusu kullanımdan dolayı (ihmkarlık kaynaklı olanlar da dahil olmak üzere) her türlü özel, dolaylı veya arızı zararlardan ve cezai tazminattan dolayı sorumlu tutulamaz.