

**VERGİ USUL KANUNU VE
TEKDÜZEN HESAP PLANINA GÖRE
AMORTİSMAN
UYGULAMALARI**

Mehmet Tahir UFUK
Baş Hesap Uzmanı

TÜRMOB YAYINLARI- 108
ANKARA - 2000
Sirküler Rapor Serisi
Seri No : 2000 - 2

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın -Yayın Servisi

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

ÖNSÖZ

Muhasebecilik, Mali Müşavirlik mesleğinin temeli, hiç kuşku yoktur ki bilgi ve birikime dayanmaktadır. Mesleki gelişimin yolu da sürekli mesleki eğitimden geçmektedir. Mesleki eğitime katkı sağlaması ve uygulamalara yol göstermesi amacıyla yayınlamaya başladığımız **Sirküler Rapor serisi** bu amacımıza ulaşmada oldukça önemli bir fonksiyon üstlenmiştir.

Geçtiğimiz bir yıllık dönemde **Sirküler Rapor serisi** meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin büyük takdirini toplayarak, yoğun bir ilgiyle karşılanmıştır. Böylesi geniş bir talebi karşılama uğraşımız devam ederken, eğitim serisinin sürekli hale gelmesi yönünde talepleri karşılamak için çalışmalarımızı aralıksız sürdürmekteyiz.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayan 2000-2 Seri Numaralı bu kitabı; Baş Hesap Uzmanı Mehmet Tahir UFUK tarafından hazırlanan **“VERGİ USUL KANUNU VE TEKDÜZEN HESAP PLANINA GÖRE AMORTİSMAN UYGULAMALARI”** isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum. Eğitim serimize gösterilen ilgi ve destekten dolayı meslektaşlarımıza ve stajyerlerimize teşekkürlerimi sunarım.

Uğur BÜYÜKBALKAN
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

1. GİRİŞ	1
2. MEVCUTLARDA AMORTİSMAN	3
2.1. Amortisman Konusu	3
2.2. Amortisman Şartları	4
2.2.1. Duran Varlığın Envantere Dahil Olması Gerekir	4
2.2.2. Duran Varlığın İşletmede Bir Yıldan Fazla Kullanılması Gerekir	5
2.2.3. Duran Varlık Yıpranma, Aşınma ve Değerden Düşmeye Maruz Bulunmalıdır	5
2.2.4. Duran Varlığın Değerinin Belli Bir Tutarı Aşması Gerekir	6
2.3. Amortisman Ayırma Yöntemleri	6
2.3.1. Normal Amortisman	7
2.3.2. Azalan Bakiyeler Usulü	15
2.3.3. Madenlerde Amortisman	16
2.3.4. Fevkalade Amortisman	17
2.3.4.1. Duran Varlığın Afet Yüzünden Değer Kaybına Uğraması	17
2.3.4.1.1. Afetle İlgili Fevkalade Amortismanın Normal Amortismanına Etkisi	18
2.3.4.1.2. Aynı Dönemde Fevkalade Amortismanına İlaveten Normal Amortisman Ayrılamaz	19

2.3.4.2.	Teknolojik Gelişmeler Dolayısıyla Uygulanan Fevkalade Amortisman	20
2.3.4.3.	Cebri Çalışma Dolayısı İle Fevkalade Amortisman	20
2.3.5.	Arsa ve Arazide Amortisman	21
2.4.	Amortisman Uygulama Esasları	22
2.4.1.	Amortisman Bazı	22
2.4.2.	Amortisman Oranları	23
2.4.2.1.	Normal Amortisman Oranları	23
2.4.2.2.	Maden Amortismanı ve Fevkalade Amortisman Oran	23
2.4.2.3.	Amortismanın Başlangıç Oranı Değişmez	23
2.4.3.	Amortisman Süresi	24
2.4.3.1.	Genel Esas	24
2.4.3.2.	Gayrimenkullerde Maliyet Artıcı Giderlerin İtfa Süresi	25
2.4.3.2.1.	Kullanma Ömrünü Uzatıcı Giderler	25
2.4.3.2.2.	Gayrimenkulün Fonksiyonunu Artırıcı Giderler	25
2.4.3.2.3.	Afet Yüzünden Fevkalade Amortisman Tabi Tutulan Kıymetlere Ait Tamir Giderleri	26
2.4.4.	Amortisman Uygulamasının Başlangıcı	27
2.4.5.	Amortisman Yıllık Olarak Ayrılır	28
2.4.5.1.	Binek Otomobillerin Aktife Girdiği Dönemde Kıst Amortisman Uygulaması	28
2.4.5.2.	Diğer Özellikli Durumlar	30

2.4.5.2.1. Ticari İşletmenin Ölüm Dolayısı İle Mirasçılara İntikal Etmesi Halinde Amortisman	30
2.4.5.2.2. Tasfiye, Birleşme, Devir ve Dönüşüm Nedeniyle Mükellefiyetin Sona Ermesi Halinde Amortisman	31
2.4.6. Amortisman Usulünün Seçimi	32
2.4.6.1. Genel Esas	32
2.4.6.2. Azalan Bakiyeler Usulünden Normal Usule Geçiş	32
2.5. Faaliyetin Durdurulması Halinde Amortisman	33
2.5.1. Faaliyetine Devam Eden İşletmede Kullanılmayan Duran Varlıklar	34
2.6. Amortisman Kayıtlar	35
2.6.1. Direkt Yöntem	35
2.6.2. Endirekt Yöntem	36
3. AKTİFLEŞTİRİLEN GİDERLERDE AMORTİSMAN	37
3.1. Kuruluş ve Örgütlenme Giderlerinin İtfası	37
3.1.1. İtfa Süresi	37
3.1.2. Kuruluş ve Örgütlenme Giderlerinde Amortismanın Başlangıcı.	38
3.2. Menkul Kıymetler İhraç Farkı	39
3.3. Özel Maliyet Bedeli	41
3.3.1. Kapsam	41
3.3.2. İtfa Süresi	42

4. AMORTİSMANATA Bİ KIYMETLERİN SATILMASI	45
4.1. Satış Karının Tespiti	45
4.2. Yenileme Fonu	46
4.2.1. Yenileme Fonu Ayırmanın Şartları	48
4.2.1.1. Bilanço Esasında Defter Tutulmalıdır	48
4.2.1.2. Satılan Veya Afetler Yüzünden Elden Çıkan Duran Varlığın Yenilenmesinin Zaruri Bulunması Veya Bu Hususta İşletmeyi İdare Edenlerce Karar Verilip Teşebbüse Geçilmiş Olunması Gerekir	48
4.2.1.3. Alınacak Duran Varlık Yenilenen Duran Varlıkla Aynı Neviden Olmalıdır	49
4.2.2. Yenileme Fonunun Kullanım Süresi	49
4.2.3. Özellik Arzeden Bazı Durumlar	53
4.2.3.1. İşin Terk Edilmesi	53
4.2.3.2. Ölüm Halinde	54
4.2.3.2.1. İşletmenin Faaliyetine Gelir Vergisi Kanunu'nun 81 nci Maddesine Uygun Olarak Devam Edilmesi	54
4.2.3.2.2. İşletmenin Faaliyetine Gelir Vergisi Kanunu'nun 81 nci Maddesindeki Koşullar Dahilinde Devam Edilmemesi	54
4.2.3.2.3. Birleşme, Devir ve Nev'i Değişirme Durumunda	55
4.2.3.2.4. Yenileme Fonuna Alınan Satış Veya Tazminat Tutarında Vergi İncelemesi İle Fark Bulunması	55
5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	56

1. GİRİŞ

Duran varlıklar gerek fiziki gerekse ekonomik nedenlerle değer kaybına uğrarlar. İşletmede bir yıldan fazla süreyle kullanılan duran varlıklardaki değer kayıplarının bir döneme yüklenmesi, dönemsellik ilkesi ile bağdaşmaz.

İşletmede kullanılmak üzere iktisap edilen bir duran varlığın bedelinin; alındığı dönemde ya da ekonomik ömrünü tamamladığı dönemde gider yazılması seçenekleri tartışılabilir. Ancak, kullanma süresi boyunca düşülecek olursa, bu varlık için yapılan harcamanın bir dönemde gider yazılması, söz konusu giderin ilgili dönemin gelirleri ile karşılaştırma olanağını ortadan kaldıracaktır. Ayrıca işletmenin bilançosunda duran varlıklar ya olduğundan düşük ya da olduğundan yüksek değerle yer alacaktır.

Bu nedenle katlanılan maliyetin ilgili dönemlere yayılması gerekir. Bu işlem "amortisman" kavramı ile ifade edilir.

Duran varlıklarda amortisman için değişik tanımlar verilebilir. Örneğin "amortisman; işletmede kullanılan duran varlıkların kullanıldıkları sürece uğradıkları değer azalmalarının gider yazılması" olarak tanımlanabileceği gibi, "bir duran varlığın elde edilmesi için yapılan giderin, o duran varlık tan yararlanılan dönemlere bölünmesi" şeklinde veya "maddi duran varlıklarda kullanıma ve teknolojik gelişmeler sonucunda eskime, yıpranma ve demode olma şeklinde beliren değer azalışları" biçiminde de tanımlanabilir.⁽¹⁾

1) Amortismanla yakın anlamlar içeren iki kavram bulunmaktadır ki bunlar, tükenme payı ve itfa payı olup, şu şekilde tanımlanabilirler:

Tükenme Payı: Doğal kaynakların değerlerindeki düşüşü ifade eden ve bu duran varlıklara ilişkin maliyetlerin gider haline getirilmesidir.

İtfa Payı: Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin maliyetlerin gider haline getirilmesinde kullanılan terimdir.

SPK Mevzuatında amortisman, Seri: XI No: 1 Tebliğin 38 inci maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir.

"Amortisman muhasebesinin konusu, duran varlıklarda, kullanımdan, belli bir sürenin geçmesinden ve teknolojik gelişmeler nedeniyle varlığın de-mode olmasından dolayı ortaya çıkabilecek eskime,yıpranma ve tükenme şeklindeki değer kayıplarını dikkate alarak, duran varlıkların faydalı ömürlerini tahmin etmek ve bu süre içerisinde söz konusu varlıkların elde etme maliyetlerini gider olarak muhasebeleştirmeektir.

İşletmelerde bir yıldan fazla kullanılan ve sınırlı bir ömre sahip olan duran varlıklar için amortisman ayrılması şarttır"

Amortisman, Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesinde ise aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

"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."

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/7 nci maddesinde Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Amortisman hesap ve uygulamalarına ilişkin düzenlemelere Vergi Usul Kanunu'nun 313 ve 327 nci maddeleri arasında yer verilmiştir.

Yukarıda çeşitli tanımlarını verdiğimiz amortismanların vergi sistemimiz-

deki konumu ve uygulamaları çeşitli yönleri ile bu çalışma boyunca ayrıntıları olarak incelenecektir

2. MEVCUTLARDA AMORTİSMAN

2.1. AMORTİSMAN KONUSU

Vergi Usul Kanunu'nun 313 üncü maddesinde amortisman konusu aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.

"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.

İlgili mevzuat gereğince sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak devlete veya devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç) sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortismanına tabi tutulanlar, genel hükümler uyarınca ayrıca amortismanına tabi tutulmazlar.

Değeri 50.000.000 TL' nı aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 50.000.000.-TL' nı aşmayan alet edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arzedenlerde bu hal topluca dikkate alınır"

2.2. AMORTİSMAN ŞARTLARI

Vergi Usul Kanunu'nun 313 üncü maddesine göre duran varlıkların amortismanına tabi tutulabilmesi için, şu şartların bulunması gereklidir:

2.2.1. DURAN VARLIĞIN ENVANTERE DAHİL OLMASI GEREKİR

Amortisman ayrılabilmesi için duran varlığın envantere alınmış olması gerekir. Envantere alınma envanter defterinin ayrı bir yerinde, amortisman defterinde, amortisman listelerinde gösterilmeyi ifade etmektedir. Amortisman konusu duran varlıklar gerek bilanço ve işletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerde, gerekse serbest meslek erbabı ve çiftçilerde Vergi Usul Kanunu'nun 189 uncu maddesinde gösterildiği şekilde envantere alınırlar

Envantere dahil olmayan duran varlıklar fiilen işletmede kullanılsalar dahi amortismanına konu olmazlar. Bu bakımdan, kiralanmış bir duran varlık için amortisman ayrılmayacağı gibi, işletme sahibinin işletmede kullanılan, fakat aktife kaydedilmeyen bir duran varlığı veya demirbaş ve amortisman listesine alınmayan mallar için amortisman ayrılamaz.

Envantere kayıtlı olma koşulu duran varlığın işletmenin tasarrufunda bulunma koşulu ile birlikte göz önüne alınmalıdır Bu itibarla, işletme bünyesinde meydana getirilen ancak işletmenin tasarrufunda bulunmayan duran varlıklar üzerinden amortisman ayrılamaz.

Mülkiyeti muhafaza kaydıyla taşıt alınması durumu işletmeye dahil olma açısından özellik taşıyır Bu tür satışlarda taşıtın mülkiyeti alıcıya geçmez, satıcıda kalır Ancak alıcının borcunu tamamen ödemesi durumunda mülkiyet kendisine verilir. Bu durumda, taşıtın mülkiyeti muhafaza kaydıyla

dahi olsa, alınması durumunda işletmeye dahil edilmesi ve amortismanına tabi tutulması gerekir.

Ayrıca, satın alınıp belli bir süre için kira karşılığı satıcının kullanımına bırakılan duran varlıklar amortismanına tabi tutulur. Çünkü, böyle bir durumda, fiilen işletmeye taşınmamış veya monte edilmemiş ya da fiili zilyetliğe girmemiş olmakla birlikte duran varlık işletmede kiraya verilme suretiyle kullanılmaya ve gelir yaratmaya başlamıştır.

2.2.2. DURAN VARLIĞIN İŞLETMEDE BİR YILDAN FAZLA KULLANILMASI GEREKİR

Bir duran varlığın amortismanına tabi olması için gerekli şartlardan biri, işletmede bir yıldan fazla kullanılmasıdır.

İşletmede bir yıldan fazla kullanılması mümkün olmayan duran varlıklar değeri ne kadar yüksek olursa olsun, o yıl için zarar yazılır.

Duran varlığın özelliği, kısa sürede tüketilememesi, belli bir ömrünün olmasıdır. Bir varlığın amortismanına konu duran varlık sayılabilmesi için bir yılı aşan bir sürede yok edilmesi gerekmektedir. Buna göre, kullanım süresi bir yılı aşan duran varlıklar için amortisman uygulanabilecek, kullanım süresi bir yılı aşmayan duran varlıkların bedelleri doğrudan gider kaydedilecektir.

2.2.3. DURAN VARLIK YIPRANMA, AŞINMA VE DEĞERDEN DÜŞMEYE MARUZ BULUNMALIDIR

Diğer bir koşul ise, duran varlığın yıpranma, aşınma ya da değerden düşme etkisi altında bulunmasıdır. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu boş arsa ve araziler için amortisman ayrılmayacağını öngörmüştür.

Yıpranma, aşınma, değerden düşme çeşitli nedenlerle meydana gelebilir. Bu etkilerin fiilen mevcut olması şart değildir. Bu tür sonuçlara yol açabilecek etkilerin duran varlıklar için bir olasılık taşıması yeterli sayılmaktadır.

2.2.4. DURAN VARLIĞIN DEĞERİNİN BELLİ BİR TUTARI AŞMASI GEREKİR

Bu koşul amortisman uygulamasında kolaylık sağlamak amacıyla yöneliktir. Duran varlık niteliğini taşıyan bir kıymetin bedeli belli bir tutarın altına da ise, bu bedel doğrudan gider kaydedilebilir.

Değeri 50.000.000.-TL'ni aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 50.000.000.-TL'ni aşmayan alet edavat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir.⁽²⁾ İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arzedenlerde bu hal topluca dikkate alınır.⁽³⁾

Burada dikkat edilmesi gereken husus, sözkonusu 50.000.000.- TL'lik tutarın KDV hariç tutar olduğudur.

2.3. AMORTİSMAN AYIRMA YÖNTEMLERİ

Vergi Usul Kanunu'nda, mevcutların amortismanı bakımından esas itibarıyla, normal ve azalan bakiyeler olmak üzere iki usul kabul edilmiştir.

2) Bu tutar 98/12044 m.s. BKK ile 29.7.1998 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 50.000.000.-TL. olarak belirlenmiştir.

3) "İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arzeme" ifadesi şöyle açıklanabilir. **İktisadi bütünlük**, duran varlıkların bir arada kullanılmasının daha rasyonel, istenen amacı gerçekleştirmede daha etkili olmasını ifade eder. **Teknik Bütünlük** ise, duran varlıkların bir amacı gerçekleştirmede bir arada kullanılmalarının zorunlu olmalarını belirler.

Ayrıca madenler için de özel bir amortisman şekli öngörölmüş, belli nedenlerle olağandışı yıpranma, aşınma veya değer kaybına uğrayan kıymetlerde, fevkalade amortisman uygulaması esası benimsenmiştir.

2.3.1. NORMAL AMORTİSMAN

Normal amortisman, duran varlığın belli bir süre içinde her yıl, eşit tutarlarda itfa edilmesini ifade eder. % 20 nisbetine tabi 100 birimlik bir duran varlığın her yıl 20 birimi amorti edilerek amortisman beş yılda tamamlanır.

Vergi Usul Kanunu'nun 315 inci maddesinde 4008 sayılı Kanunun 10 uncu maddesiyle yapılan ve 1.1.1995 tarihinde yürürlüğe giren değişikliğe göre, bu tarihten itibaren iktisap edilecek duran varlıklarda, genel olarak amortisman oranı, % 20' yi geçmemek üzere mükelleflerce serbestçe tesbit edilecektir.⁽⁴⁾ Buna göre, dileyen mükellefler % 20 oranı ile amortisman konusu kıymeti beş yılda itfa edeceklerdir. Ancak, istenirse, % 20' den daha düşük bir oran seçilebilecektir. Bu takdirde, örneğin % 10 oranı seçildiğinde amortisman 10 yılda tamamlanacaktır.

ÖRNEK 1: 1996 yılında satın alınan ve maliyet bedeli 4 milyar lira olan bir duran varlığın, amortisman oranı % 20 dir. Bu durumda amortisman süresi beş yıl olup, normal usule göre amortisman uygulaması aşağıdaki gibidir.⁽⁵⁾

4) Vergi Usul Kanunu'na 4008 sayılı kanunun 23 üncü maddesiyle eklenen Geçici 18 inci Maddede "Bu kanun yürürlüğe girdiği tarihten önce aktive giren iktisadi kıymetler hakkında aktive alındıkları yılda yürürlükte hükümlere göre amortisman ayrılmasına devam olunur." hükmü yer almaktadır.

5) Bu ve bunu takip eden tüm örneklerde yeniden değerlendirme yapılmadığı varsayılmaktadır.

<u>Yıllar</u>	<u>Amortisman</u>		<u>Ayrılan</u>
	<u>Bazı</u>	<u>Oranı</u>	<u>Amortisman</u>
1996	4.000.000.000.-	% 20	800.000.000.-
1997	4.000.000.000.-	% 20	800.000.000.-
1998	4.000.000.000.-	% 20	800.000.000.-
1999	4.000.000.000.-	% 20	800.000.000.-
2000	4.000.000.000.-	% 20	800.000.000.-
			4.000.000.000.-

Arazi ve binalar ile % 20'den daha yüksek oranda amortismana tabi tutulacak kıymetler 4008 sayılı Kanun değişikliğinde de genel uygulamanın dışında tutulmuştur. Bunlardaki amortisman oranları, Maliye Bakanlığınca tespit edilmektedir.

Bu konuda halen geçerli olan 153 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁽⁶⁾ ile yapılan tespitler aşağıda yer almaktadır

% 20'den Farklı Oranda Amortismana Tabi İktisadi Kıymetler ve Bunların Amortisman Oranları

6) 18.10.1983 tarih ve 18195 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

**Amortisman
Nispeti (%)**

I- ARAZİ VE BİNALAR:

A- BİNALAR

a) Ticari, sınai, zirai mesleki işletmelerin idare binaları ile sağlık ve sosyal hizmetlerinde kullandıkları binalar ticarethane, muayenehane, yazıhane, banka, sigorta, pansiyon, otel, okul, hamam, banyo binaları, tiyatro ve benzeri eğlence yerleri, depo, ardiye, kapalı spor sahaları binaları, spor sahalarındaki tribünler ve benzerleri hizmetlere tahsis olunan sair binalar, ikamete mahsus ev, apartman ve emsali binalar :

Beton, kargir, demir, çelik	2
Yarı kargir, yarı ahşap (Ahşap yapılar üzerine beton ve emsali püskürtmek suretiyle yapılmış binalar dahil)	3
Ahşap, kerpiç	4
Galip malzemesi saç, çinko, teneke muvakkat barakalar, inşaat şantiye binaları, mevsimlik faaliyette bulunan sinema, gazino ve emsali yerlerdeki cam veya ahşap tesisler ile benzeri binalar	6
Galip malzemesi cam olan binalar (Ser, depo ve tesisler) ve benzerleri	5
Sarnıçlar ve benzerleri	2
Tanklar :	
İspirto ve saire tankları	5
Asit Tankları:	10

b) Fabrika, atölye, istasyon, terminal, garaj, hangar, kantar dairesi, kazan dairesi, pompa dairesi, elektrik santral binaları ile

emsali hizmetlere mahsus binalar :	
Beton, kargir, demir, çelik	4
Yarı kargir	5
Ahşap	6
Kerpiç	8
Galip malzemesi saç, çinko, teneke	10

B- ARAZİ (Tarım İşletmeleri) :

a) Arazi ıslahatı (Tarla kurutma ve sulama kanalları gibi)	5
b) Tesisat ve tertibat :	
Su yolları ve arklar	5
c) Tesisler :	
1. Zeytinlikler	1,5
2. Dutluklar	2
3. Fındıklıklar	3
4. Süs ağaçları, parklar, güllükler	5
5. Bağlar	5
6. Narenciye	4
7. Şeftali Ağaçları	10
8. Kayısı, erik, badem ağaçları	4
9. Elma, armut, ayva, incir ağaçları	4

10. Vişne, kiraz ağaçları	5
11. Ceviz, kestane, antep fıstığı	2
12. Sair meyveli ağaçlar	8
13. Seralar	4

**II- %25 NİSPETİNDEN DAHA YÜKSEK BİR NİSPETTE
AMORTİSMANATA BİTÜTÜLÜCEK İKTİSADİ
KIYMETLER VE BUNLARA UYGULANACAK
NİSPETLER⁽⁷⁾**

A- DEMİRBAŞLAR :

a) Branda bezi, çuval, kanaviçe, bez torba. Naylon torba, küfe, su hortumu, sebze ve meyve kasaları (Tasir torbaları hariç)	50
b) Liman stoklama ve yükletme tesislerinin inşaatında kullanılan palplanşlar	35

B-MADEN İŞLETMELERİ VE MADEN OCAKLARI :

a) İzabe Potaları	50
b). Madeni emniyet şapkaları (baretler)	30

C-MUHTELİF SANAYİ KOLLARI VE MUHTELİF İŞLER :

a) Petrol Sanayiinde :

7) Vergi Usul Kanunu'nun 315 inci maddesinde 4008 sayılı Kanunun 10 uncu maddesiyle yapılan ve 1.1.1995 tarihinde yürürlüğe giren değişikliğe göre, bu tarihten itibaren iktisap edilecek duran varlıklarda genel olarak amortisman oranı % 20 olarak tespit edilmiştir.

1.Buhar kazanlarından acı su kullanılanlar	50
2.Pompaj çubuklarından, emiciler	35
b) Demir-Çelik Fabrikaları ve Buna Müteferri Sanayide:	
1. Kızaklar, merdaneler (asit sıyırma), konveyör kayışı, şerit sarma tamburu	30
2. Pik kalıpları ve benzeri kalıplar	50
c) Tıbbi Müstahzarat Sanayiinde :	
1. Çift cidarlı buhar kazanları, komprime makinaları, doldurma makinaları, cihazları ve vasıtaları, tephir kazanları, merhem sıvağı hazırlama kapları, merhem karıştırma cihazı (Melanjör),merhem ezme makinası (Melaksör),odistile ve obidistile cihazları, siterilizasyon tertibatı (otoklav ve kod kazanı), biyolojik ve müstahzarları yapan laboratuvarlarda kullanılan cihaz, makina tesisat, tertibat ve vasıtalar	30
2. Vakum cihazı veya buna muadil tertibat, tüp veya kavanozlara merhem doldurma ve kapama makinaları, ajitatörlü ve termostatlı suppozituar makinası, harici tesirattan muhafaza için hususi empermeabilize ambalaj makinası, ampul kapatma doldurma makinaları	40
3. Kurutma etivü (elektrik, havağazı ve buharlı), süzme tertibatı (muhtelif cins filtre cihazları) alkol distilasyon inbikleri, filtrasyon tertibatı, muhtelif filtre cihazları, bakteriyolojik ve immünolojik-serolojik müstahzar yapan laboratuvarlarda kullanılan cihaz, makine, tesisat ve vasıtalar kalıplar (Tablet ve kaşeler ve diğer müstahzarlar için hususi surette hazırlanmış bulunan kalıplar). tıbbi müstahzarlara ait ambalaj maddelerinin baskısında kullanılan klişe, kalıp ve hususi bıçaklar	50

d) Bisküvi, çikolata ve şekerleme fabrikalarında :	
Lehimli kalıplar	40
e) Balık Avlama Sanayiinde :	
Salma ağları	35
f) Süngercilikte :	
1. Dalgıç hortumu	35
2. Sürütme aleti komple	50
g) Likit Petrol Gaz Sanayiinde :	
Filtreler	50
h) Tiyatro dekorları	50

D) KONAKLAMA İŞLETMELERİ İLE LOKANTA-GAZİNO,KAHVEHANE KIRAATHANE, PAVYON, KIR BAHÇESİ,PLAJ, PASTAHANE, BAR VE EMSALİ UMUMİ İSTİRAHAT, EĞLENCE VE TOPLANTI YERLERİ :

- a) Turistik belgeli lüks ve birinci sınıf işletmeler
- b) Turistik belgeli diğer işletmeler
- c) Turistik belgesi bulunmayan lüks ve birinci sınıf işletmeler
- d) Turistik belgesi bulunmayan 2 ve daha aşağı sınıflara dahil işletmeler (sınıfı olmayanlar da dahil)
- 1)Porselen veya camdan yapılmış (kristal hariç)her nevi mutfak ve servis takım ve malzemeleri :

(a) grubuna dahil işletmelerde	35
(b), (c) ve (d) grubuna dahil işletmelerde	% 25 oranını aşmamak şartıyla serbest amortisman uygulaması yapılabilecektir ⁽⁸⁾
2) El, yüz ve banyo havluları, yatak çarşafı, yastık kılıfları, masa örtüleri, plato ve her nevi peçeteler ve benzerleri :	
(a) ve (b) grubuna dahil işletmelerde (Amortisman tabi değildir)	-
(c) grubuna dahil işletmelerde	50
(d) grubuna dahil işletmelerde	35

E-FİLM AMORTİSMANLARI VE VİDEO KASETLERİ :⁽⁹⁾

a) Film amortismanları	
Birinci yıl	75
İkinci yıl	25
b) Video Kasetleri	
Birinci yıl	60
İkinci yıl	40

8) Vergi Usul Kanunu'nun 315 inci maddesinde 4008 sayılı Kanunun 10 uncu maddesiyle yapılan ve 1.1.1995 tarihinde yürürlüğe giren değişikliğe göre, bu tarihten itibaren iktisap edilecek duran varlıklarda genel olarak amortisman oranı % 20 olarak tespit edilmiştir.

9) 18.10.1983 gün ve 18195 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 153 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanununun Genel Tebliğindeki oranlar; 27.05.1988 gün ve 19824 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 180 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değiştirilmiştir.

2.3.2. AZALAN BAKİYELER USULÜ

Azalan bakiyeler usulünde amortisman, bir teşvik uygulaması niteliğindedir. Yeni bir duran varlık iktisap eden mükelleflerin, ilk yıllarda daha fazla amortisman ayırmak suretiyle, başlangıçta ödeyecekleri verginin bir kısmının daha sonra alınması ve bu suretle belirli bir mali imkan sağlanması öngörülmüştür.

Azalan bakiyeler usulünde amortisman uygulaması ile ilgili esaslar şöyle özetlenebilir:

- Azalan bakiyeler usulünde amortisman, yalnız, bilanço esasında defter tutanlar tarafından uygulanabilir İkinci sınıf tüccarlar, serbest meslek erbabı, zirai işletme hesabı esasında defter tutan çiftçiler, gayrimenkul sermaye iradı erbabı, azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayıramazlar
- Azalan bakiyeler usulünde, amortisman oranı normal oranın iki katıdır Ancak, uygulanacak oran hiçbir zaman yüzde kırkı geçemez.
- Normal amortisman usulünde, amortisman, duran varlığın, maliyet bedeli üzerinden ayrılır Azalan bakiyeler usulünde, amortisman bazı her yıl değişir. Baz olarak alınacak tutar, önceden ayrılmış amortismanlar düşülmek suretiyle bulunur.
- Azalan bakiyeler usulünde amortisman süresi, normal amortisman oranlarına göre, hesaplanır Son yıla devreden bakiye, o yıl tamamen itfa edilir.

ÖRNEK 2: 1998 yılında satın alınan ve maliyet bedeli 10.000.000.000.- TL olan bir duran varlık için % 20 lik oran seçilmiştir. Buna göre amortisman süresi beş yıldır. Azalan bakiyeler usulüne göre uygulama aşağı -

daki gibi olacaktır.

<u>Yıllar</u>	<u>Bazı</u>	<u>Oranı</u>	<u>Ayrılan</u> <u>Amortisman</u>
1998	10.000.000.000.-	% 40	4.000.000.000.-
1999	6.000.000.000.-	% 40	2.400.000.000.-
2000	3.600.000.000.-	% 40	1.440.000.000.-
2001	2.160.000.000.-	% 40	864.000.000.-
2002	1.296.000.000.-	% 100	1.296.000.000.-
			<hr/>
			10.000.000.000.-

Görüldüğü üzere, azalan bakiyeler usulünde amortisman süresi değişmediği gibi, beş yıllık sürede ayrılan toplam amortisman tutarı gene normal amortismandaki kadardır. Ancak, normal amortismanda, her yıl 2.000.000.000.-TL'lık amortisman ayrılması gerektiği halde, azalan bakiyelerde amortismanın büyük kısmı ilk iki yılda ayrılmaktadır

2.3.3. MADENLERDE AMORTİSMAN

Maden ve taş ocaklarında amortisman farklı esasta düzenlenmiştir. Bunlar üretim yapıldıkça, değerlerini kaybederler. Bu işletmelerde, maden veya taş ocaklarının maliyet veya imtiyaz bedelleri, ilgililerin müracaatı üzerine, Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca tespit edilen özel oranlar üzerinden amorti edilir. Yani, mükellefler tarafından hemen uygulanabilecek önceden belirlenmiş amortisman oranları sözkonusu değildir. Başvuru üzerine

yukarıda anılan bakanlıklarca saptanır

Maden cevherleri ve taş ocakları iki şekilde iktisap edilebilir.

● Belli bir sahada, Maden Kanununa göre, yetkili mercilerden alınan ruhsat üzerine gerekli arama ve sondajlar yapılır Maden cevherinin tespiti halinde arama ruhsatı sahibi adına, maden işletme imkanını veren imtiyaz ruhsatı verilir.

● Veya maden yahut taş ocağı sahası imtiyaz ruhsatına sahip önceki sahibinden satın alınır

Maden amortismanı ile ilgili esaslara göre itfa edilecek bedel, birinci halde imtiyaz bedeli, ikincisinde maliyet bedelidir.

2.3.4. FEVKALADE AMORTİSMAN

2.3.4.1. Duran Varlığın Afet Yüzünden Değer Kaybına Uğraması

Yangın, deprem, su basması gibi afetler sonucunda duran varlığın değerini tamamen veya kısmen kaybetmesi halinde, meydana gelen kayıp, fevkalade amortisman yolu ile zarar yazılır

Afete bağlı değer kaybının fevkalade amortisman yolu ile zarar kaydedilmesi şu koşulların varlığına bağlıdır

● Duran varlıktaki değer kaybının, afet yüzünden doğduğunun tespit edilmesi gerekir. Fevkalade amortisman, ancak afetler yüzünden meydana gelen değer kayıplarında uygulanır Örneğin bir binanın kendiliğinden çökmesi, halinde fevkalade amortisman uygulanamaz. Çöken binanın normal şekilde amortismanına devam olunur. Bu nedenle, fevkalade amortisman

uygulaması için ilk şart, duran varlıktaki hasarın yangın deprem su basması veya benzeri bir afet yüzünden meydana geldiğinin tespittir.

Bu tespit, ilgili mahkeme, yangın ve deprem halinde belediye, su basması, kasıya trafik kazası halinde bayındırlık veya ziraat müdürlüğü yahut mahalli trafik amirliğince yapılır.

● Hasarın afet yüzünden ileri geldiği hususu ile ilgili tespitte, hasar derecesi belirtilmez. Belirtilmiş olsa da değer ifade etmez. Zarar derecesinin tespiti için, mükellefin Maliye Bakanlığına müracaatı zorunludur. Zararın derecesini, ilgili Bakanlıkların mütalaasını almak suretiyle, Maliye Bakanlığı tespit eder ve buna göre fevkalade amortisman oranını belirler.

● Maliye Bakanlığına, zararın vuku bulduğu dönem içinde, başvurulması gerekir. Her yıla ait amortismanın, o yıl dikkate alınacağı, herhangi bir yılda hiç ayrılmayan veya eksik ayrılan amortismanın diğer yıllara intikal ettirilemeyeceği kanunda açık olarak belirtilmiştir (V.U.K. md. 320). Afet yüzünden ayrılacak fevkalade amortisman hasarın vuku bulduğu yılla ilgilidir.

Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun 318 inci maddesinde, fevkalade amortisman oranının başvuru yılından geçerli olacağı belirtilmiştir. Bu nedenle müracaatın hasarın meydana geldiği yılda yapılması gereklidir.

2.3.4.1.1. Afetle İlgili Fevkalade Amortismanın Normal Amortismanına Etkisi

Duran varlığın afet yüzünden değerini tamamen kaybetmesi halinde, sonraki dönemlerde normal amortisman uygulaması söz konusu olmaz. Fevkalade amortisman yolu ile değerini tamamı itfa olunur. Kısmi değer kaybı halinde, normal şekilde, önceki dönemlerde ayrılmış amortismanlarla,

fevkalade amortismanına rağmen, itfa edilmeyen kısmı, sonraki dönemlerde, gene normal şekilde itfa olunmaya devam olunur.

ÖRNEK 3: 1997 yılında 2 milyar liraya alınan bir demirbaş, % 20 oranı üzerinden 1997 ve 1998 yıllarında amortismanına tabi tutulmuştur. 1999 yılında yangın dolayısı ile 800 milyon liralık değer kaybı olmuştur. Başvuru üzerine Maliye Bakanlığı 800 milyon liranın 1999 yılında fevkalade amortisman olarak ayrılacağını tespit etmiştir.

Bu durumda, demirbaşın 800 milyon lirası normal şekilde, 800 milyon lirası fevkalade amortisman yolu ile itfa edilmiştir. Kalan 400 milyon liralık kısmın itfası, 2000 yılında, gene 2 milyar liralık bedel üzerinden ayrılan amortismanla tamamlanacaktır. (Fevkalade amortisman olmasa, amortisman 2001 yılında bitecektir. Fevkalade amortisman yolu ile 1999 da, iki yılın normal amortismanına isabet eden kısım, itfa edilmiştir)

2.3.4.1.2. Aynı dönemde Fevkalade Amortismanına İlaveten Normal Amortisman Ayrılamaz

Kısmi hasarda, fevkalade amortisman ayrılan yılda, ayrıca normal amortisman ayrılmaz. Yukarıda verilen örnekte, yangın 1999 Nisan ayında çıkmış olsa, yangından sonra da duran varlığın kullanılmış olduğu gerekçesi ile ayrıca normal amortisman ayrılamaz. Aslında, fevkalade amortisman oranının belirlenmesinde, cari dönemin normal amortisman oranı de dikkate alınmış olmak gerekir.

ÖRNEK 4: 1997 yılında 9 milyar lira maliyet bedeliyle aktife giren bir makine 1999 yılında su basması sonucunda hasar görmüştür. Takdir Komisyonunca 2 milyar lira değer takdir edilmiştir. 1997 ve 1998 yıllarında normal usulde amortisman ayrılmıştır.

Makine için ayrılan amortisman tutarı toplam 3.6 milyar liradır Hasar sonrası kalan değer 2 milyar lira olduğuna göre, uğranılan hasar $9 - (3.6 + 2) = 3.4$ milyar liradır. Maliye Bakanlığınca aynı oranda fevkalade amortisman oranı belirlendiği takdirde 3.4 milyar lira amortisman ayrılır Amortisman oranı %20 olduğuna göre, amortisman süresi beş yıl olup, 2001 yılında tamamlanır 1999 yılı sonu itibariyle $(3.6 + 3.4 \times 5) = 7$ milyar liralık amortisman ayrılmış olur. 2000 yılında 1.8 milyar lira, 2001 yılında da kalan 200 milyon lira amorti edilir.

2.3.4.2. Teknolojik Gelişmeler Dolayısı İle Uygulanan Fevkalade Amortisman

Yeni icatlar dolayısı ile teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz hale gelen kıymetlere fevkalade amortisman uygulamak için Maliye Bakanlığınca başvurulur Başvuru dilekçesine fevkalade amortisman tabi tutulması istenen duran varlıkların bir listesi eklenir Bu liste mükellefçe imzalanır

Başvuru, teknik verim ve kıymetini kaybetmiş ve henüz itfa edilmemiş olan duran varlıklar için, her zaman yapılabilir Ancak, teknolojik gelişme dolayısı ile fevkalade amortisman, sadece üretime doğrudan doğruya katkısı olan kıymetler için uygulanır Büro demirbaşları için, teknik verim ve kıymetlerini kaybettikleri gerekçesi ile fevkalade amortisman uygulanmaz.

2.3.4.3. Cebri Çalışma Dolayısı İle Fevkalade Amortisman

Cebri çalışma dolayısı ile fevkalade amortismanın uygulaması ile ilgili esaslar aşağıdaki gibidir.

- Cebri çalışma dolayısı ile fevkalade amortisman uygulayabilmek için,

işletmenin faaliyete geçmiş ve duran varlığı, normalinden fazla çalışmaya tabi tutmuş olması gerekir. Henüz faaliyete geçilmeden ve duran varlıklar aşırı çalışmaya sokulmadan, geleceğe yönelik olarak fevkalade amortisman talep edilemez.

● Başvuru Maliye Bakanlığına yapılır Başvuru dilekçesine, cebri çalışma dolayısı ile fevkalade amortisman tabi tutulması istenen duran varlıkların listesi eklenir. Listenin mükellef veya temsilcisince imzalanması gerekir.

Maliye Bakanlığı ilgili Bakanlıklarla birlikte gerekli inceleme ve araştırmaları yaptıktan sonra, oranı belirler

● Cebri çalışma ile ilgili fevkalade amortisman oranları şu şekilde tespit edilmektedir.

* Duran varlığın yılda üçbin saate kadar çalışması halinde, cebri çalışma durumu kabul edilmemekte, ilave amortisman imkanı verilmemektedir. Cebri çalışmaya bağlı fevkalade amortisman için yıllık çalışmanın üç bin saati geçmesi gereklidir.

* Yılda üçbin saatle dört bin sekiz yüz saat arasında çalışma halinde, normal orana yüzde yirmibeş ilave yapılmaktadır.

2.3.5. ARSA VE ARAZİDE AMORTİSMAN

Vergi Usul Kanunu'nun 314 üncü maddesinde göre, boş arazi ve boş arsaların amortisman tabi olmadığı;

Ancak,

● Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ve

- İşletmede inşa edilmiş olan ve her nev'i yollar ve harkların

amortismanına tabi tutulacağı öngörülmüştür.

Arazi ve arsa boş olduğu durumda, işletmeye dahil olsa bile amortismanına konu edilmeyeceklerdir. Çünkü aşınmaya ve yıpranmaya maruz bulunmaktadırlar. Ancak, Danıştay Beşinci Dairesi 08.03.1963 tarih ve E.1960/2092, K.1963/887 sayılı kararında "Tuğla ve kiremit imalinde toprağı hammadde olarak kullanılan arsa ve arazinin değer kaybına uğradığını dolayısıyla amortisman ayrılabilceğı" hükmünü vermiştir

Bu açıklamalardan anlaşılacağı gibi, boş arazi ve arsalar üzerine yapılan tarım tesisleri ile arsa üzerine bina, yol, tesis yapımı durumunda; söz konusu duran varlıkların maliyet bedeline arsa, arazi bedeli ilave edilecek ve amortisman uygulanacaktır.

2.4. AMORTİSMAN UYGULAMA ESASLARI

2.4.1. AMORTİSMAN BAZI

Amortismanına tabi tutulacak değer, amortisman konusu kıymetlerin maliyet bedelidir. Maliyet Bedeli, Vergi Usul Kanunu'nun 262 nci maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır:

"Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder"

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298 inci maddesine göre, sadece iktisa-

di işletmelere dahil olanlar bakımından, amortisman konusu kıymetlerin yeniden değerlemeye tabi tutulması imkanı vardır Bu takdirde amortisman yeniden değerlendirilmiş bedel üzerinden ayrılacaktır

2.4.2. AMORTİSMAN ORANLARI

2.4.2.1. Normal Amortisman Oranı

Normal ve azalan bakiyeler yöntemlerine göre ayrılan amortismanlarda esas alınan normal amortisman oranları 4008 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeye göre % 20'yi geçmemek üzere mükelleflerce serbestçe belirlenir. % 20'den daha yüksek bir oranla itfa edilmesi gereken kıymetlerle bina ve arazi ise Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan oranlar üzerinden itfa olunur. Yukarıda değinildiği üzere, Maliye Bakanlığı bu oranları 153 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde açıklamıştır

Yine yukarıda bahsedildiği üzere, azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranı % 40 oranını geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır

2.4.2.2. Maden Amortismanı ve Fevkalade Amortisman Oranları

Maden amortismanları ve fevkalade amortisman oranları başvuru üzerine her mükellef için ayrı ayrı tespit edilir Bu amortismanlarda, oran başvuru yılından itibaren geçerlidir Maliye Bakanlığı tespiti geç yapmış olsa bile, mükellef başvuruda bulunduğu yıldan itibaren, kendisine bildirilen oranlar üzerinden amortisman ayırma hakkına sahiptir.

2.4.2.3. Amortismanın Başlangıç Oranı Değişmez

Mükellefler, yasal orandan daha yüksek bir oran uygulayamazlar. Yasal

oran genelde, % 20'dir. (1.1.1995 ten önce % 25) % 20'lik oran (veya belli kıymetler için Maliye Bakanlığınca tesbit ve ilan olunacak oranlar) amortisman uygulamasında üst sınırı teşkil eder

Dileyen mükellefler, daha düşük bir oran uygulayabilirler. (VUK md.319) Ancak, başlangıçta yasal oranın altında bir oran uygulayan mükellef, sonraki yıllarda yasal oran çerçevesinde de olsa bunu artıramaz. Buna karşılık amortisman süresi, seçilen orana göre uzar. % 20 oranı ile beş yılda itfa edilebilecek bir kıymet için başlangıçta % 10 oranı seçilmişse, bu oran sonuna kadar devam eder. Süre ise on yıl olarak kabul edilir.

Başlangıç oranı belirdikten sonra, amortisman süresinin sonraki yılların herhangi birinde oran düşürülmesi halinde ise, başlangıç oranı ile düşürülen oran arasındaki amortisman hakkı kaybedilir. Fakat ertesi yıl tekrar başlangıç oranına dönülebilir.

2.4.3. AMORTİSMAN SÜRESİ

2.4.3.1. Genel Esas

Amortisman süresinin yıl olarak hesabı için (1) rakamı uygulanan orana bölünür. Örneğin, yüzde yirmi oranına tabi bir kıymetin amortisman süresi $1/20/100 = 5$ yıl olarak bulunur. Sonucun kesirli çıkması halinde, bakiye kısım tam yıla iblağ edilir. Yüzde oniki nisbetine tabi bir kıymetin amortisman süresinin bulunması için, (1) rakamı % 12'ye bölündüğünde sonuç 8,5 olarak çıkar. Amortisman süresi 9 yıl olarak kabul edilir. Dokuzuncu yıl amortismanı önceki yıllardan eksik olur.

Azalan bakiyeler usulünün seçilmesinde de süre aynıdır. Süre, gene (1) rakamı uygulanacak orana bölünerek hesaplanır.

Bu suretle bulunan süreler, amortisman oranlarının değiştirilmesi veya kıymetin tahsis yerindeki farklılık nedeniyle artar veya eksilebilir

2.4.3.2. Gayrimenkullerde Maliyet Artırıcı Giderlerin İtfa Süresi

Gayrimenkullerde, maliyet artırıcı giderler;

- Gayrimenkulün kullanma ömrünü uzatıcı,
- Gayrimenkulün kullanma ömrünü uzatmamakla birlikte normal ömründeki fonksiyon ve yararını artırıcı nitelikte olurlar

2.4.3.2.1. Kullanma Ömrünü Uzatıcı Giderler

Gayrimenkulün kullanma ömrünü uzatıcı nitelikteki giderler asıl gayrimenkule ait sürede, fakat aktifleştirildikleri yıldan başlayarak itfa edilirler.

***ÖRNEK 5:** 1997 yılında 5 milyar liraya alınan ve yüzde yirmi oranında itfa edilen bir kamyonun, motoru 1 milyar lira harcanarak 1999 yılında değiştirilmiştir.*

Motor değiştirilmesi kamyonun kullanma ömrünü arttırmaktadır. 5 milyar liralık bedelin, 2 milyar lirası 1997 ve 1998 yıllarında itfa edilmiştir. Kalan 3 milyar lira, 1999, 2000 ve 2001 yıllarında itfa edilir. 1999 yılında yapılan 1 milyar liralık maliyet artırıcı gider 1999 dan itibaren gene yüzde yirmi oranı ile beş yılda ayrıca amorti edilir.

2.4.3.2.2. Gayrimenkulün Fonksiyonunu Artırıcı Giderler

Gayrimenkulün, normal kullanma ömründeki fonksiyon ve yararını fazla-

laştırdığı için, maliyet artırıcı sayılan giderlerasil gayrimenkulün kalan itfa süresi içinde eşit tutarlarda amorti edilir.

ÖRNEK 6: 1998 yılında 3 milyar liraya alınan ve yüzde yirmi oranına tabi olan bir makinada 2000 yılında 600.000.000.-TL'lık maliyet artırıcı gider yapılmıştır.

Bu gider, makinenin kullanma ömrünü uzatmamaktadır Fakat normal kullanma süresindeki fonksiyon ve yararını artırmaktadır Bu takdirde, makina 3 milyar lira üzerinden 2002 yılına kadar normal şekilde itfa edilir Ayrıca 600.000.000.-TL'lık maliyet artırıcı gider 2000, 2001 ve 2002 yıllarında üç eşit taksitte itfa edilir.

2.4.3.2.3. Afet Yüzünden Fevkalade Amortismanına Tabi Tutulan Kıymetlere Ait Tamir Giderleri

Afet yüzünden fevkalade amortismanına tabi tutulan duran varlıkların hasardan önceki haline getirilmesi için yapılan giderler de aktifleştirilir. Bu durumda, başlangıç maliyetinden, fevkalade amortisman yolu ile itfa edilmeyen kısım, normal şekilde amorti edilmeye devam olunur. Yapılan giderler ise, duruma göre; yapıldıkları yıldan itibaren baştan başlayarak asıl kıymetin tabi olduğu sürede veya asıl kıymetin kalan itfa süresi içinde amorti edilirler.

ÖRNEK 7: 1996 yılında 10 milyar liraya alınan ve yüzde yirmi amortisman oranına tabi olan bir makina, 1998 yılında doğal afet sonucunda hasara uğramıştır. 1998 yılında Maliye Bakanlığı 3,5 milyar liralık fevkalade amortisman tespit etmiştir. Makina tamir edilmiş ve bunun için 3 milyar liralık harcama yapılmıştır.

Bu durumda

● 1996 ve 1997 yıllarında normal şekilde ayrılan (2.000.000.000.- + 2.000.000.000.- =) 4.000.000.000.-TL'lık amortismanlarla, 1998 yılında fevkalade usulle ayrılan 3.500.000.000.-TL'lık amortisman toplamı olan 7.500.000.000.-TL'lık amortismandan sonra, 10.000.000.000.-TL'lık bedelin, henüz 2.500.000.000.-TL itfa edilmemiştir. Bunun 2.000.000.000.-TL (10 milyar lira üzerinden %20 oranı ile) 1999 yılında, kalan 500.000.000.-TL ise 2000 yılında amorti edilir

● 1998 de yapılan 3 milyar liralık gider aktifleştirilir Bu gider, makinanın normal kullanma ömrünü uzatmışsa, 3 milyar lira, 1998 den başlayarak beş yıl içinde, yüzde yirmi oranı üzerinden itfa edilir. Makinanın kullanma ömründe bir uzama olmamışsa, 3 milyar liralık tutar, makinanın 1998 itibariyle kalan itfa süresi olan üç yıl içinde eşit tutarlarda amorti edilir.

2.4.4. AMORTİSMAN UYGULAMASININ BAŞLANGICI

Vergi Usul Kanununun 320 nci maddesinde amortisman uygulamasına duran varlıkların aktife girdiği yıldan itibaren başlanacağı öngörülmüş bulunmakla beraber, aktife girme konusunda bir belirleme yapılmamıştır

Bu nedenle, alındıktan sonra montajı gereken veya işletmede inşaa ve imal edilen duran varlıkların amortisman başlangıç sürelerinin ne olacağı hususunda belirsizlik bulunmaktadır

Bu konudaki genel kanıları şu şekilde aktarabiliriz.

● Alındığı şekliyle kullanılacak olan duran varlıkların yurt içinden satın alınması halinde, teslim alındığı dönemden başlayarak amortisman ayrılmalıdır

● İthal edilmeleri halinde gümrükten çekilip işletmeye girdikleri dönemden itibaren amortismanına tabi tutulmalıdırlar.

● Alındıktan sonra montajı gereken duran varlıklarda, montaj işleminin tamamlandıktan yani kullanılabilir duruma geldikten sonra amortisman uygulamasına başlanmalıdır.

2.4.5. AMORTİSMAN YILLIK OLARAK AYRILIR

Amortisman yıllık olarak ayrılır Amortismanında kıst yapılamaz. Dönemin son gününde de aktife girmiş olsa, amortisman tam yıl itibariyle ayrılır Ancak, bu genel ilkenin binek otomobillerle ilgili bir istisnası bulunmaktadır.

2.4.5.1. Binek Otomobillerin Aktife Girdiği Dönemde Kıst Amortisman Uygulaması

Amortisman ilke olarak yıllık ayrılır Ancak, bu konuda 4008 sayılı Kanunun, 12 inci maddesiyle Vergi Usul Kanunu'nun 320 nci maddesine eklenen fıkra hükmü ile ilk iktisap yılında amortismanının kıst esasta ayrılacağı esası getirilmiş daha sonra fıkra hükmünde 4108 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle ilk iktisap yılındaki kıst amortisman sadece, binek otomobillerine indirgenmiştir.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobiller kıst amortisman uygulaması kapsamı dışında bırakılmıştır.

Bunların dışındaki binek otomobilleri için kıst amortisman ayrılacaktır Sözelimi, imalatçı bir firmanın aktifine kayıtlı binek otomobilleri için kıst amortisman ayrılacaktır Hatta, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan şirke -

tin yöneticisine tahsis edilen binek otomobil için kıst amortisman ayrılması gerekmektedir.

Kıst amortisman uygulamasında binek otomobillerinin aktife dahil oldukları hesap dönemine ait amortisman tutarı (yıllık amortisman x kalan ay sayısı / 12) formülü ile hesaplanır Hesaplama da binek otomobilinin aktife girdiği ay kesri tam ay sayılır

ÖRNEK 8: Şirket 20.10.1998 tarihinde 6 milyar liraya kıst amortismana tabi binek otomobil satın almıştır.

Binek otomobil Ekim ayında alındığına göre, kıst dönemde 3 ay söz konusu olmaktadır.

Buna göre, normal usule göre amortisman uygulaması şu şekilde olacaktır

Yıllık amortisman tutarı: $6.000.000.000.- \times \% 20 = 1.200.000.000.-TL$

3 aylık amortisman tutarı: $1.200.000.000 \times 3/12 = 300.000.000.-TL$ olmaktadır. Binek otomobili için 1998 yılında ayrılmayan (1.200.000.000.- - 300.000.000.- =) 900.000.000.-TL'lık amortisman tutarı, son yılın yani 2002 yılının ayrılacak amortisman tutarına ilave edilecektir

1998 yılı için ayrılan 300.000.000.-TL'lık amortisman tutarının yevmiye kaydı aşağıda yer almaktadır

7/A Seçeneğine göre:

<hr/>	
770- Genel Yönetim Giderleri	300.000.000,-
257-Birikmiş Amortismanlar	300.000.000.-
<hr/>	

7/B Seçeneğine göre:

<hr/>	
796- Amortisman ve Tükenme Payları	300.000.000,-
257-Birikmiş Amortismanlar	300.000.000.-
<hr/>	

2.4.5.2. Diğer Özellikli Durumlar

Uygulamada ortaya çıkan özel bazı durumlar amortismanın yıllık olma ilkesinden sapmalara neden olmaktadır. Bu hallerde amortismanın yıllık olma durumu değişmemekle beraber, yıllık olarak ayrılan amortisman dönem itibariyle bölünmektedir.

2.4.5.2.1. Ticari İşletmenin Ölüm Dolayısı ile Mirasçılara İntikal Etmesi Halinde Amortisman

İşletme sahibinin ölmesi durumunda işletme mirasçılara intikal eder. Dönem başından ölüm tarihine kadar geçen süre ölene ait kıst hesap dönemi, ölüm tarihinden dönemin sonuna kadar geçen süre de mirasçılara ait kıst dönemidir. Ölüm tarihinde ölenin kazancı tespit edilirken amortismanlar,

dönem başından ölüm tarihine kadar geçen süre için kıst olarak ayrılır

Mirasçılar da dönem sonunda ölüm tarihinden dönem sonuna kadar geçen süre için kıst amortisman ayırırlar Hem ölene ait kıst dönemde hemde mirasçılara ait kıst dönemde tam amortisman ayrılması durumunda bir yılda iki yıllık amortisman ayrılmış olur Amortismanların kıst dönemlerden birinde ayrılması durumunda ise yılda bir amortisman ayrılmış olmakla birlikte gelirin, gerçek ve safi tutarı ile vergileme ilkesine aykırı hareket edilmiş olunur.

2.4.5.2.2. Tasfiye, Birleşme, Devir Ve Dönüşüm Nedeniyle Mükellefiyetin Sona Ermesi Halinde Amortisman

Kurumlar Vergisi Kanununun 37 ve 38 inci maddeleri kapsamında meydana gelen devir ve nevi değiştirmelerle Gelir vergisi kanununun 81 inci maddesi kapsamında meydana gelen dönüşümlerde hem infisah eden şirkette hem de yeni şirkette kıst amortisman ayrılır Tam amortismanın devir ve nevi değiştirme tarihine kadar geçen süreye isabet eden kısmı infisah eden şirkette, sonraki süreye isabet eden amortisman tutarı ise yeni şirkette ayrılır

Kurumlar Vergisi Kanununun 37 ve 38 inci maddelerine uygun devir ve nevi değiştirme dışındaki koşullarda meydana gelen tasfiye, devir, birleşme ve ya dönüşümlerde, tasfiye veya devir olan, birleşen veya dönüşen işletmeler kıst amortisman ayırır Fakat bu işletmeleri devralan şirketler tam amortisman ayırır Bu şirketler için kıst amortisman ayrılması zorunluluğu yoktur.

2.4.6. AMORTİSMAN USULÜNÜN SEÇİMİ

2.4.6.1. Genel Esas

Vergi Usul Kanunu'nun, mükerrer 320 nci maddesine göre, mükellefler normal ve azalan bakiyeler usulünden birini seçmekte serbest olmakla birlikte aşağıdaki hususlara uymak zorundadırlar

- Azalan bakiyeler usulünde amortisman ayırmak isteyenler bu seçimlerini, amortismanın ilk yılında yapmak zorundadırlar
- Bir duran varlık üzerinden, normal usulde, amortisman ayrıldıktan sonra, azalan bakiyeler usulüne geçilmez. Ancak, azalan bakiyeler usulünden, normal usule geçilebilir.
- İktisadi ve teknik bakımından bir bütün teşkil eden kıymetler için, normal veya azalan bakiyeler usulünden yalnız biri uygulanabilir. Bunlardan bir kısmı için normal, diğer kısmı için azalan bakiyeler usulünde amortisman ayrılamaz.

2.4.6.2. Azalan Bakiyeler Usulünden Normal Usule Geçiş

Yukarıda belirtildiği gibi, azalan bakiyeler usulünü seçen, mükellef, belli bir süre sonra isterse normal amortisman usulüne geçebilir.
Bu durumda;

- Değişikliğin vergi beyannamesinde veya beyanname eki bilançoda belirtilmesi zorunludur.
- Değişiklik, bildirim yapıldığı beyannamenin ilgili bulunduğu yıldan itibaren geçerli olur. İlk defa normal usulde amortisman ayırdığı dönemle

ilgili olarak verdiği beyannamede durumu belirtir.

- Normal usule geçildiği yıl, henüz itfa edilmemiş kısım, kalan amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarlarda yok edilir.

ÖRNEK 9 : 1998 yılında 10 milyar liraya alınan ve normal amortisman oranı % 20 olan bir duran varlık için 1998'de azalan bakiyeler usulünde amortisman ayrılmıştır. Mükellef 1999 da normal usule geçmiştir. Oran % 20 olduğuna göre, amortisman süresi beş yıldır. 1999 da henüz dört yıllık süre vardır.

1998 yılında, 4 milyar liralık kısım itfa edilmiştir. Kalan 6 milyar lira dört yılda eşit şekilde amorti edilir.

Mükellef, normal usule 1999 yılında geçtiğinden, 1999 yılı için, 2000 yılında vereceği beyannamede değişikliği belirtmek zorundadır.

2.5. FAALİYETİN DURDURULMASI HALİNDE AMORTİSMAN

Amortisman ayırma, faaliyetin devamı şartına bağlıdır. Faaliyetin durdurulması halinde amortisman ayrılamaz.

Ticari, zirai ve mesleki faaliyette mükellefiyet, vergiye tabi işlemlerin tamamen sona erdirilmesine kadar devam eder. Vergiye tabi işlem deyimine, işletme aktifindeki duran varlıkların satışı (veya işletmeden çekilmesi) dahildir.

Faaliyetin durdurulmasından sonra, vergiye tabi işlemlerin tamamen sona ermesine kadar geçen devrede amortisman ayrılmaz. Ancak, mükellef faaliyeti duran işletmedeki duran varlıkları, işletmeden çekmeden veya sat-

madan, tekrar faaliyete geçerse, faaliyetin durduğu yıllardaki amortisman ayırma hakkı kaybolmaz.

ÖRNEK 10: 1996 ve 1997 yılları arasında ticari faaliyette bulunan bir mükellef 1.1.1998 tarihinde ticari faaliyetini durdurmuştur. 1999 yılında faaliyetine yeniden başlamıştır. İşyerindeki demirbaş faaliyetin durdurulduğu sırada işletmeden çekilmemiş, aynen muhafaza edilmiştir. demirbaşın alış bedeli 400 milyon lira, amortisman oranı % 20 dir.

Bu durumda , 1998 yılında demirbaş için amortisman ayrılması sözkonusu değildir. Mükellef, faaliyetini durdurduğu tarihe kadar iki yılda toplam 160 milyon lira amortisman ayırmıştır Henüz itfa edilmeyen bedel 240 milyon lira, kalan itfa süresi üç yıldır Faaliyetin yeniden başladığı 1999 yılından itibaren 240 milyon liralık bedel başlangıç maliyeti olan 400 milyon lira üzerinden % 20 oranında olmak üzere 1999, 2000 ve 2001 yıllarında itfa edilecektir

2.5.1. FAALİYETİNE DEVAM EDEN İŞLETMEDE KULLANILMAYAN DURAN VARLIKLAR

Faaliyetine devam etmekte olan bir işletmede, amortisman konusu bir kıymet, belli bir dönemde hiç kullanılmamış olsa bile, amortisman tam olarak ayrılır Amortisman ayrılmadığı takdirde o yıla ait amortisman hakkı kaybedilir. Buradaki durum, faaliyetin durdurulması halinden farklıdır Faaliyetine devam eden bir işletmede, bir duran varlığın, fevkalade amortisman uygulanmasını gerektiren bir sebep dışında, kullanılmaz hale gelmesi halinde dahi, henüz itfa edilmemiş kısmın normal şekilde amortismanına devam olunur. Amortismanına başladıktan sonra, herhangi bir nedenle, sadece bir veya birkaç dönem kullanılmayan duran varlıklar için de, amortisman ayrılması gerekir

2.6. AMORTİSMAN KAYITLARI

Vergi Usul Kanunu'nun 321 inci maddesine göre, duran varlıklar üzerinden ayrılan amortismanlar, hesaplarda ayrıca gösterilmek şartıyla, ilgili buldukları hesaplardan doğrudan doğruya indirilirler veya pasifte ayrı bir karşılık hesabında gösterilirler

Mükellefler dönem sonunda amortismanına tabi duran varlıkları üzerinden ayırdıkları amortismanları defterlerinde ayrıca göstermek zorundadırlar

Vergi Usul Kanunu amortisman kayıtlarının ayrıca gösterilebileceği yerleri, envanter defterinin ayrı bir yeri, amortisman defteri ya da listeleri olarak belirlemiştir. (VUK. Madde 189) Ayrıca kanun koyucu yıl sonunda amortisman kaydı konusunda seçimlik hak tanımıştır Yıl sonunda mükellefler isterlerse amortisman tutarlarını doğrudan duran varlıkların bedellerinden düşebilecekler, isterlerse ayrılan amortismanları pasifte bir karşılık hesabında toplayabileceklerdir. Direkt Yöntem ve Endirekt Yöntem olarak adlandırılan bu yöntemler aşağıda açıklanmıştır

2.6.1. DİREKT YÖNTEM

Bu yönetime göre her dönemin ayrılan amortismanı o dönem sonunda doğrudan duran varlığın değerinden düşülür. Amortisman süresi içerisinde duran varlık yok edilir.

Tekdüzen Hesap Planına göre, amortismanlar ilgili duran varlığın bedelinin direkt olarak düşülemeyeceğinden, bu yöntemin uygulanma imkanı kalmamıştır.

2.6.2. ENDİREKT YÖNTEM

Bu yöntemde ayrılan amortismanlar pasifte karşılık hesabında tutulur Uygulamada bu karşılık hesabına "Birikmiş Amortisman Hesabı" adı verilmektedir. Bu yöntemde duran varlık bedelleri azaltılmamakta, her yılın amortismanı pasifte karşılık hesabında toplanmaktadır⁽¹⁰⁾

ÖRNEK 11: 1999 yılı içerisinde satın alınan ve 1.000.000.000.- TL değerle aktife kaydedilen bir demirbaşın 1999 yılına ilişkin amortisman kaydı, aşağıdaki şekilde olacaktır.

<hr/>	
770- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	200.000.000
770-006 Demirbaş Amortismanları	200.000.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	200.000.000
257-001 Demirbaş Birikmiş Amortis.	200.000.000
<hr/>	
632 - GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	200.000.000
771- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA	200.000.000
<hr/>	

10) Tekdüzen Hesap Planının yürürlüğe girmesinden önce Birikmiş Amortismanlar bilançonun pasifinde yer almakta iken, Tekdüzen Hesap Planının yürürlüğe giriş tarihi olan 1.1.1994'den itibaren Birikmiş Amortismanlar bilançonun aktifinde Maddi Duran Varlıklar hesabının altında indirim (-) kalemi olarak yer almaktadır.

<hr/>	
771- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA	200.000.000
770- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	200.000.000
770-006 DEMİRBAŞ AMORTİSMANLARI	200.000.000
<hr/>	
690- DÖNEM KARI VEYA ZARARI	200.000.000
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	200.000.000
<hr/>	

3.AKTİFLEŞTİRİLEN GİDERLERDEAMORTİSMAN

Aktifleştirmek suretiyle amortisman konusu olan giderler; kurumlarda kuruluş ve örgütlenme giderleri, anonim şirketlerle, iktisadi kamu müesseselerinde, menkul kıymetler ihraç farkı ve özel maliyet bedelleridir

3.1. KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİNİN İTFAŞI

3.1.1. İTFA SÜRESİ

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin bir defada gider yazılması veya aktifleştirilmesi, mükelleflerin seçimine bırakılmıştır Aktifleştirme usulü seçildiği takdirde, bu giderler beş yılda eşit tutarlarda itfa edilir.

3.1.2. KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİNDE AMORTİSMANIN BAŞLANGICI

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinde itfa süresi, kurumun normal faaliyetine geçtiği yıldan başlar.

Örneğin 1989 yılında başlayan bir entegre tesisin kurulması, on yıl devam eder ve kurum 1999 yılında imalat faaliyetine geçerse, on yıllık süre ile yapılmış ve kuruluş ve örgütlenme gideri olarak aktifleştirilmiş olan giderlerin amortismanına, 1999 yılında başlanır Bu tarihten itibaren beş yıllık sürede itfa edilir.

Kuruluş ve örgütlenme giderleri, aktifleştirme yılından değil faaliyete geçilen yıldan itibaren itfa edilmeye başlanır.

Ticari bir organizasyonda, kesin sonuç, vergilendirme dönemi olan takvim yılından daha uzun sürede alınır Vergi sistemimizde, zarar mahsup süresinin beş yıl olarak tespit edilmiş olması, kesin sonucun beş yıl içinde alınabileceği varsayımına dayanmaktadır Bir vergilendirme dönemindeki zararın yol açtığı sermaye azalmasının, bu zarar unsurlarını teşkil eden gider ve ödemelerin takip eden beş yılın sonuçlarını olumlu yönde etkileyip, özsermayede artış yaratması ile telafi edilebileceği kabul edilmiştir. Zarar beş yıllık sürede mahsup edilemediğinde, sermayedeki kayıp kesinlik kazanmış olur. Mahsup imkanı kaybedilir.

Bu itibarla, yeni kurulan kurumlarda, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin, aktifleştirildiği yıldan itibaren itfasına başlanması, henüz kesin sermaye kaybına dönüşmemiş işletme zararlarının mahsup dışı bırakılmasına yol açabilir. Bu zararların akibetinin belli olması için, kurumun faaliyete geçtiği 1999 yılından başlayarak beş yıla ait sonuçların alınmasına ihtiyaç vardır. Bu nedenle de, amortismanın, faaliyete geçilen 1999 yılında başlama-

sı gereklidir.

Aksi halde, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi hususunda kurumlar vergisi mükelleflerine seçimlilik hakkı tanınmanın anlamı kalmaz.

3.2. MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI

Anonim şirketler ile iktisadi kamu müesseselerinin ihraç ettiği tahviller itibari değer ile değerlendirilir. Bunlar itibari değerden daha düşük bir bedelle satıldığında, aradaki fark menkul kıymetler ihraç farkı hesabına alınır ve tahvil ihracından doğan borcun ödeme süresi içinde, eşit tutarlarda itfa edilir.

ÖRNEK 12: Bir Anonim Şirket 15.07.1998 tarihinde 2 yıl vadeli itibari değeri 100 milyar Lira olan tahvilleri 10 milyar lira iskontolu olarak ihraç etmiştir.

	01.07.1998
102 Bankalar	90.000.000.000.-
408 Menkul Kıymetler İhraç Farkı	10.000.000.000.-
407 Çıkartılmış Diğer Menkul Kıymetler	100.000.000.000.-
İhraç Kaydı	

Finansman Giderinin Hesaplanması:

10.000.000.000/24 =	416.666.666.-TL
1999 Yılı Faizi = 6 ay X 416.666.666	= 2.499.999.999.-TL
2000 Yılı Faizi = 12 ay X 416.666.666	= 4.999.999.999.-TL
2001 Yılı Faizi = 6 ay X 416.666.666	= 2.499.999.999.-TL

	31.12.1998	
780 Finansman Gideri		2.499.999.999.-
408 Menkul Kıymetler İhraç Farkı		2.499.999.999.-
Dönem Finansman Gider Kaydı		
	31.12.1999	
780 Finansman Gideri		4.999.999.999.-
408 Menkul Kıymetler İhraç Farkı		4.999.999.999.-
Dönem Finansman Gider Kaydı		
	31.12.1999	
308 Menkul Kıymetler İhraç Farkı		2.499.999.999.-
408 Menkul Kıymetler İhraç Farkı		2.499.999.999.-
Kısa Vadeli Hesaplara Devir ⁽¹¹⁾		
	15.07.2000	
407 Çıkarılmış Menkul Kıymetler		100.000.000.000.-
780 Finansman Gideri		2.499.999.999.-
308 Menkul Kıymet İhraç Farkı		2.499.999.999.-
102 Bankalar		100.000.000.000.-
Menkul Kıymet İtfası		

780 No.lu hesap bakiyesi cari dönem sonunda 661 No.lu hesaba (2000 yılında 660 Nolu hesaba) orandan da 690 No.lu hesaba aktarılarak dönem ticari kazancının tespitinde dikkate alınacaktır Söz konusu finansman giderleri 1998 ve 1999 yıllarında KKEG olarak değerlendirilecektir Şir-

11) 408 Menkul Kıymetler İhraç Farkı Hesabında izlenen tutarlar, ödenmesine bir yıldan az süre kaldığı değerlendirme gününde bu hesaptan çıkartılarak 308 no.lu hesaba, oradan da ödeme ile birlikte dönem giderlerine aktarılır.

ketin ihraç ettiği tahvillere ilişkin finansman giderinin tamamı (örnekte 10 milyar lira) ancak 2000 yılı kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

3.3. ÖZEL MALİYETBEDELİ

3.3.1. KAPSAM

Vergi Usul Kanunu'nun 272 nci maddesi aynen aşağıdaki gibidir.

"Madde 272 -Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında gayri - menkulü genişletmek ve iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulun 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 vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alındığında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir.)

Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise, kiracı tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlenir. Kiracının faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükimdedir.

Gayrimenkuller için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde mükellef, bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir."

Özel maliyet bedeli, iktisadi bir faaliyetin icrası için kiralanan gayrimen-

kullerde, bizzat kiracı tarafından gayrimenkulü genişletmek ve iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak için yapılan "değer artıcı" giderler ile kiracının faaliyetini yürütebilmek için oluşturduğu "tesisat"a ait gideri ifade etmektedir.

Diğer bir ifade ile özel maliyet bedeli, kiracı tarafından yapılan ve kiralanın gayrimenkulün maliyetini artıran harcamalardır

Kiracı tarafından yapılan harcamaların özel maliyet bedeli kapsamında mütaala edilebilmesi için, bu harcamalar ile oluşturulan değer, gayrimenkulde bir değer azalışına yol açmadan ayrılamaması ve tek başına bir iktisadi değer göstermemesi şarttır.

Yukarıda ifade edilen giderler, Medeni Kanunun mülkiyet bölümünde "mütemmim cüzü" olarak tanımlanan ve "mahalli örfü göre bir şeyin esaslı unsurunu teşkil eden o şey telef veya tahrip, yahut tağyir edilmedikçe ayrılması kabil olmayan" kıymetler için yapılan giderleri ifade etmektedir

Bu özelliği taşımayan giderlerin yapılması halinde ise, yeni bir duran varlık iktisabı sözkonusu olacaktır

3.3.2. İTFA SÜRESİ

Aktifleştirilen özel maliyet bedellerinin itfasına ilişkin usul ve esaslar Vergi Usul Kanunu'nun 327 nci maddesiyle düzenlemeye tabi tutulmuş bulunmaktadır ve söz konusu madde hükmü aşağıdaki gibidir

"Madde 327: Gayrimenkullerin ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran ve 272 nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir.

Kira süresi dolmadan, kiralanan şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma yılında bir defada gider yazılır."

Kanunda kira süresinin belli olmaması hali öngörülmemiştir. 2791 sayılı Kanundan önce, geçerli amortisman oranlarının belirlendiği 55 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, kira süresinin belli olmadığı durumlarda, özel maliyet bedelinin %20 oranı ile amorti edileceği açıklanmıştır. Bu Tebliğin yayımlanmış olduğu tarihten sonra, Vergi Usul Kanunu'nun, özel maliyet bedellerinde amortismanı belirleyen 327 nci maddede herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Buna rağmen, 2791 sayılı Kanundan sonra yayımlanmış olan 153 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, bu hususta oran belirtilmemiştir. Bunun nedeninin, 2791 sayılı Kanunla, genel olarak amortisman oranlarının esasen %25 (daha sonra 4008 sayılı Kanunla %20) olarak tespit edilmiş olmasında aranması gerekir. Buna göre de, % 20 oranının bu defa Kanun hükmü olarak geçerli olacağının kabulü gerekir.

Özel maliyet bedelinin itfası ile ilgili özellikli durumlar aşağıda yer almaktadır:

- Uzun süreli kiralamalarda itfa süresi 5 yılı geçmemelidir. Halen amortisman oranı kanunen % 20 olarak tespit edilmiştir. Bu, itfanın beş yılda yapılacağını ifade eder. Özel maliyet bedellerinin bu genel düzenlemenin dışında tutulması için neden yoktur. Vergi Usul Kanunu'nun 327 nci maddesinde öngörülen kira süresine göre eşit dilimler halinde amortisman uygulaması, ancak kira süresinin beş yıldan daha az olduğu durumlarda geçerli olabilir.
- Kira süresinin sonradan değişmesi halinde özel maliyet bedelinin itfası bakımından, aktifleştirme yılındaki kira süresi esas alınır. Sonradan kira süresinin uzatılması itfa süresini etkilemez.

- Kira süresi dolmadan, yani aktifleştirilen özel maliyet bedelinin itfası tamamlanmadan, kiralanan şeyin boşaltılması halinde, henüz itfa edilmiş giderler, boşaltma yılında tamamı ile gider yazılır
- Yazılı kira kontratları, genellikle yıllık olarak yapılırUygulamada, kiracılar yaptıkları değer artırıcı giderlerin tutarı ne kadar yüksek olursa olsun, yazılı kira kontratının yıllık olduğu hallerde, tamamını bir defada gider yazmaktadırlar

Bu konuda şu iki husus önem taşır.

* Gayrimenkulün bir yıl içinde boşaltılması, gerçekten ihtimal dahilinde olsa bile, kiracının değer attırıcı giderleri mutlaka aktifleştirmesi gerekir Zira gayrimenkul kıymetinde meydana gelen artış, tahliye sırasında değerlemeye tabi tutulacak ve duruma göre kiralayan ve kiracı yönünden gelir unsuru olacaktır Giderlerin aktifleştirilmiş olması, kira süresinin gerçekten bir yıl olması şartı ile tamamının bir yılda gider yazılmasına engel değildir.

*Ayrıca, kiracı tarafından yapılan giderlerin tutar ve mahiyetine göre, kiralanan gayrimenkulün bir yıl içinde boşaltılmasının söz konusu edilemeyeceği hallerde, yazılı kontrat yıllık olarak yapılmış olsa bile, kira süresinin belli olmadığı kabulü ve aktifleştirilen giderin genel oranlara göre itfa edilmesi gerekir.

Ancak, Danıştay bir kararında, başlangıçta öngörülen kira süresinin sonradan uzatılması halinde, fiili tasarruf imkanına kavuşulmamış olsa bile, yapılan ilave kıymetlerin, irat sahibince başlangıçta tespit edilen kira süresinin sonunda tahsil edilmiş sayılacağını kabul etmiştir.⁽¹²⁾

12) Danıştay 4. Daire E. 1986/2966 K. 1986/4813

ÖRNEK 13: Bir iktisadi işletme, 10 yıllığına kiraladığı bir işyeri için 2.000.000.000.- lira tutarında değer artırıcı ilaveler yapmıştır.

Yapılan masraflar önce özel maliyet bedeli hesabına alınacak; daha sonra bu hesaptaki tutar, kira süresi olan on yıl içinde ve her yıl eşit tutarlar üzerinden itfa edilecektir. Söz konusu işlem, aşağıdaki yevmiye maddelerinin tesisi ile kayıtlara intikal ettirilecektir.⁽¹³⁾

<hr/>	
264 Özel Maliyetler	2.000.000.000.-
100 Kasa	2.000.000.000.-
<hr/>	
796 Amor. Ve Tük. Pay.	200.000.000.-
268 Birikmiş Amortisman	200.000.000.-
<hr/>	

Yukarıdaki ikinci yevmiye maddesi, kiralama süresinin sonuna kadar her yıl aynı şekilde tekrarlanacaktır

4. AMORTİSMANA TABİ KIYMETLERİN SATILMASI

4.1. SATIŞ KARININ TESPİTİ

Amortismanına tabi duran varlıkların satılması halinde, satış bedeli ile bunların envanter defterinde kayıtlı değeri arasındaki fark kâr zarar hesabına

13) KDV ihmal edilmiştir.

yazılır

İşletme hesabı esasında defter tutan mükellefler bu farkı defterlerine hasılat veya gider kaydederler

Satış kârının tesbitinde birikmiş amortismanlar dikkate alınır

4.2. YENİLEME FONU

Amortismanına tabi duran varlıkların satışından doğan kâr veya doğal afetler yüzünden hasara uğraması halinde sigortadan alınan tazminat fazlası, bazı şartlarla yenileme fonuna alınabilir.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan bu düzenleme ile yenileme fonuna alınan kâr, üç yıl beyan edilmemek suretiyle, mükelleflere bir kaynak kullanma imkanı doğurmaktadır

Yenileme Fonunun düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nun 328 ve 329 uncu maddeleri aşağıda yer almaktadır:

"Madde 328: Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kâr 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.

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 kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan kârlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârlar o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kâr, 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: Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (Amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kâr veya zarar hesabına geçirilir.

Şu kadar ki, alınan sigorta tazminatı ile ziyaa uğrayan 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 kâra 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."

Yukarıya alınan maddelere göre, yenileme fonu uygulaması aşağıdaki esaslara tabi bulunmaktadır:

4.2.1. YENİLEME FONU AYIRMANIN ŞARTLARI

Anılan maddelere göre yenileme fonu ayırmanın şartları aşağıda açıklanmıştır:

4.2.1.1. Bilanço Esasında Defter Tutulmalıdır

Yenileme fonu ayrılabilmesi için, bilanço esasında defter tutulması gerekir. Çünkü yukarıda anılan maddelerde söz konusu kârın **pasifte geçici bir hesapta** tutulacağı açık bir şekilde belirtilmiştir. Pasif kelimesi ile kastedilen ise bilanço denkleminin pasifidir. Bu nedenle işletme hesabı esasına göre defter tutanlar yenileme fonu ayıramazlar. Nitekim, Danıştay 4. Dairesi'nin 6.4.1972 gün ve E.1971/5306, K.1972/2287 sayılı Kararı da bu doğrultudadır.

4.2.1.2. Satılan Veya Afetler Yüzünden Elden Çıkan Duran Varlığın Yenilenmesinin Zaruri Bulunması Veya Bu Hususta İşletmeyi İdare Edenlerce Karar Verilip Teşebbüse Geçilmiş Olunması Gerekir

Elden çıkarılan duran varlığın yenilenmesinin zaruri bulunduğu açıksa bu yenileme fonu ayrılması için yeterlidir. Örneğin, fotoğrafçılıkla uğraşan bir mükellefin laboratuvarındaki tek printeri satması halinde ya faaliyetini sona erdirecektir ya da yeni bir printer satın alacaktır.

Ancak, işin mahiyetinden bu durum açıkça anlaşılmıyorsa, yani satılan duran varlığın yenilenmesi işletmenin faaliyetini sürdürebilmesi için zorun-

lu değilse işletmeyi idare edenlerce ilgili sabit kıymetin yenilenmesi konusunda karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olması gerekir.

Uygulamada kârın yenileme fonuna alınmış olması, işletmeyi idare edenlerin, yenileme kararı verip, teşebbüse geçtiklerinin dayanağı kabul edilmektedir. Oysa yenileme fonunu, yenilemenin yapılmayacağı hallerde, bir vergi erteleme mekanizması değildir. Yenileme işin niteliğine göre, zorunlu olmadığı hallerde, en azından yenileme kararının ciddiyeti ispat edile bilmelidir.

4.2.1.3. Alınacak Duran Varlık Yenilenen Duran Varlıkla Aynı Neviden Olmalıdır

Bazı önemsiz teknik özellikler hariç olmak üzere, satın alınan duran varlığın yenilenen duran varlıkla aynı nevi'den olması gerekir. Örneğin satılan duran varlık kamyonet ise, ve bunun yerine binek otomobil alınmışsa yenileme değil yeni bir duran varlığın satın alınması söz konusudur.

Burada vurgulanması gereken husus satılan duran varlığın gördüğü fonksiyonun niteliğidir. Yukarıda bahis konusu olan kamyonet yerine kamyon, hatta bir trayler alınması bir sakınca oluşturmayacaktır. Ancak, yeni duran varlığın tahsis edileceği hizmet aynı olmadığı takdirde eski duran varlığın hasara uğraması nedeniyle oluşan kârın yenileme fonuna alınması mümkün değildir.

4.2.2. YENİLEME FONUNUN KULLANIM SÜRESİ

Vergi Usul Kanunun'un yukarıda anılan hükümlerinde, yenileme fonunun pasif geçici hesapta azami üç yıl süre ile tutulabileceği ve her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan kârların üçüncü yılın

vergi matrahına ekleneceği öngörülmüştür. Ayrıca üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârların o yılın matrahına ekleneceği de hükme bağlanmıştır

Burada bir hususun iyice açıklığa kavuşturulması gerekir Yenileme Fonuna alınan kârın üç yıl bekletilip, bu süre içinde kullanılmaması halinde üçüncü yılın matrahına ilave edileceği ifadesi uygulamada süre yönünden bazı tereddütler yaratmaktadır Bu konuda iki ayrı görüş mevcuttur.

Bunlardan birincisine göre, yenileme fonu ayrılma tarihi ne olursa olsun, iki dönem bilançosunda matraha ilave edilmeyecek, üçüncü dönemin sonuna kadar kullanılmamışsa, bu dönemin vergi matrahına dahil edilecektir.

ÖRNEK 14: *Maliyet bedeli 10 milyar lira, birikmiş amortismanı 6 milyar lira olan bir kamyon 30.12.1997 tarihinde 5 milyar liraya satılmıştır. Buna göre, satıştan doğan 1 milyar liralık kâr 1997 ve 1998 bilançolarında 549- Özel Fonlar Hesabında (Yenileme Fonu) tutulacak, beyan edilmeyecektir. Yenileme Fonu 31.12.1999 tarihine kadar kullanılmazsa, 1999 yılı matrahına dahil edilecektir.*

İkinci görüş ise, üç yıllık sürenin, duran varlığın satış tarihinden değil, değerlendirme gününden itibaren hesaplanması gerektiği şeklindedir. Bu görüşe göre üç yıllık süre, bilançonun düzenlenme tarihinden sonraki üç yıllık dönemdir. Danıştay'ın da bu görüşü benimsediği 4. Daire'nin 20.2.1974 gün ve E.1973/4073, K.1974/555 sayılı kararından anlaşılmaktadır

Danıştay Dördüncü Daire, daha sonraki tarihlerde verdiği kararlarla da anlayışını devam ettirmiştir 10.11.1991 tarih ve E.1998/4562, K.1991/3074 sayılı kararda; 1982 yılında yapılan satıştan doğan ve yenileme fonuna alınan kârın 1985 yılı matrahına dahil edileceği, 17.1.1994 tarih ve

E.1992/3956, K.1994/159 sayılı kararında da, 1987 yılındaki satışa bağlı yenileme fonunun 1990 yılı matrahına dahil edilmesi gerektiği şeklinde hüküm vermiştir.

İdarenin ve vergi inceleme elemanlarının uygulamaları yukarıda açıklanan görüşlerden birincisi doğrudur. Biz de birinci görüşün daha isabetli olduğu kanaatindeyiz.

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda yenileme fonu uygulamasına ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır.

ÖRNEK 15: Maliyet bedeli 20.000.000.000.-TL birikmiş amortismanı 16.000.000.000.-TL olan bir makina 20.12.1997 tarihinde 10.000.000.000.-TL'na satılmıştır.

	20.12.1997
100- Kasa	10.000.000.000.-
257- Birikmiş Amortismanlar	16.000.000.000.-
253-Tesis Makina ve Cihazlar	20.000.000.000.-
679-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	6.000.000.000.-
	20.12.1997
679- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	6.000.000.000.-
549-Özel Fonlar	6.000.000.000.-
549.00 Yenileme Fonları	
Makinanın satışından doğan kârın yenileme fonuna alınması	

Ayrılan 6.000.000.000.-TL'lık yenileme fonu, 1997 ve 1998 bilançolarında yer alabilecek, yani vergi matrahına dahil edilmeyecektir 31.12.1999 tarihine kadar kullanılmadığı takdirde 1999 yılı beyanına eklenecektir

_____ 31.12.1999 _____

549- Özel Fonlar

549.00 Yenileme Fonları	6.000.000.000,-
679-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	6.000.000.000.-

_____ / _____

Görüleceği üzere, yukarıdaki örnek Danıştay'ın görüşüne aykırı ancak, bizim de katıldığımız idarenin görüşüne uygundur

ÖRNEK 16: Bir önceki örnekte satılan makinanın yerine aynı nevi'den 10.12.1998 tarihinde 25.000.000.000.-TL'na yeni bir makina alındığını ve yeni makinanın amortisman oranının % 20 olduğunu varsayalım.

_____ 10.12.1998 _____

253-Tesis, Makina ve Cihazlar	25.000.000.000,-
100- Kasa	25.000.000.000.-

_____ / _____

Normal amortisman uygulandığında, yıllık amortisman tutarı 5.000.000.000,-TL olacaktır. Buna göre 1998 ve 1999 yıllarındaki amortisman uygulamaları sırasıyla şöyle olacaktır

	31.12.1998	
549-Özel Fonlar	5.000.000.000,-	
257- Birikmiş Amortismanlar	5.000.000.000,-	
	31.12.1999	
549- Özel Fonlar	1.000.000.000,-	
796- Amortismanlar ve Tükenme Payları	4.000.000.000,-	
257-Birikmiş Amortismanlar	5.000.000.000,-	

Görüldüğü üzere, 6.000.000.000.-TL'lık yenileme fonunun 5.000.000.000.-TL'lık kısmı 1998 yılında yeni makinanın amortismanına mahsup edilmiştir. 1999 yılında ise 5.000.000.000.-TL'lık amortisman tutarının ancak 1.000.000.000.-TL bakiye fondan mahsup edilebilmiş, geri kalan 4.000.000.000.-TL ise, 796-Amortismanlar ve Tükenme Payları Hesabının borcuna yazılmıştır. Sonraki yılların amortismanına ise, normal şekilde, yani zarar yazılmak suretiyle devam edilecektir.

4.2.3. ÖZELLİKARZEDEN BAZI DURUMLAR

4.2.3.1. İşin Terk Edilmesi

İşin terk edilmesi durumunda, daha önce ayrılmış olan yenileme fonunun üç yıllık süre dolmamış olsa dahi, terk tarihinde kâra eklenmesi gerekir. İşletmenin devri durumunda da üç yıl dolmasa bile, yenileme fonunun işin devri veya faaliyetin durdurulduğu tarihte kâra eklenmesi gerekmektedir.

Bu gibi durumlarda satılan veya hasara uğrayan amortismanına tabi duran

varlıkların yenilenmesi söz konusu olmayacağından, yenileme fonu ayrılması mümkün değildir. Hatta daha önce ayrılmış olan yenileme fonu varsa; satılan veya hasara uğrayan amortismanına tabi duran varlıkların yerine sözcülemi, tasfiyeye giriş tarihine kadar yenisi alınmamışsa, yenileme fonunun tasfiyeye girildiği tarihte kâra eklenmesi gerekir.

4.2.3.2. Ölüm Halinde

Mükellefin ölmesi halinde, mirasçılarının faaliyete devam edip, etmemelerine göre iki ayrı durum söz konusu olmaktadır Gelir Vergisi Kanunu'nun 81 inci maddesinde "*Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanu - ni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve miras - çılar tarafından işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (Bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bü - tün halinde) aynen devir alınması*" halinde vergilendirme yapılmayacağı öngörülmüştür.

4.2.3.2.1. İşletmenin Faaliyetine Gelir Vergisi Kanunu'nun 81 inci Maddesine Uygun Olarak Devam Edilmesi

Bu durumda, işletmenin tüm aktif ve pasifi ile devralınması söz konusu olduğundan, yenileme fonunun kâra ilavesi gerekmez. Mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunurken yenileme fonu ilgili amortismanına tabi duran varlığın yenilenmesinde kullanılır

4.2.3.2.2. İşletmenin Faaliyetine Gelir Vergisi Kanunu'nun 81 inci Maddesindeki Koşullar Dahilinde Devam Edilmemesi

Böyle bir durumda, ölüm tarihinden önce ayrılmış olan yenileme fonu ister hiç kullanılmamış olsun, isterse kısmen kullanılmış olsun ölüm tarihi itibarıyla tespit edilen kâra eklenir. Ayrılmamış veya ayrılma aşamasında

olan yenileme fonu da artık ayrılmaz.

4.2.3.2.3. Birleşme, Devir Ve Nev'i Değişirme Durumunda

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37 ve 38 inci maddeleri kapsamında meydana gelen devirlerle aynı koşullarda meydana gelen nev'i değiştirmelerde devir ve nev'i değiştirme tarihinden önce ayrılmış olan yenileme fonu için mükellefiyette hiç bir değişiklik olmamış gibi işlem yapmaya devam olunur.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37 ve 38 inci maddeleri kapsamı dışında meydana gelen birleşmeler ise, münfesi kurum bakımından tasfiye hükmündedir. Bu nedenle bu kurumların ayırmış oldukları yenileme fonu tasfiye durumunda olduğu gibi birleşme tarihi itibariyle çıkarılan gelir tablosunda kâra eklenir.

4.2.3.2.4. Yenileme Fonuna Alınan Satış Veya Tazminat Fazlası Tutarında Vergi İncelemesi İle Fark Bulunması

Vergi incelemelerinde alınan satış veya tazminat fazlası tutarının düşük kaydedildiği tespit edilirse, aradaki farkın satışın yapıldığı veya sigorta tazminatının alındığı yılın kârına ilave edilmesi gerekir. Yenileme fonunun ayrılması ihtiyari olduğuna göre, mükellef satış tutarını noksan beyan etmek suretiyle, fonun olması gerekenden daha az bir tutarda oluşmasına kendi iradesi ile karar vermiştir. Kanımızca, iyi niyet kurallarının ihlali de, farkın yenileme fonuna eklenmemesi hususunda ayrı bir gerekçe teşkil etmektedir.

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

İşletmeler faaliyetlerine tahsis etmek amacıyla edindikleri duran varlıkları bir defada gider kaydedememekte, bunları gerek Vergi Usul Kanunu, gerek MSUGT, gerekse SPK Mevzuatı çerçevesinde amortismanına tabi tutmak durumundadırlar.

Özellikle vergisel açıdan bakıldığında, konunun iki boyutu ön plana çıkmaktadır. "Değerleme" ile "Amortismanın bir gider unsuru olarak dikkate alınması" diğer bir ifade ile "zarar yazılması"dır.

Bu çalışmada hem duran varlıklar hem de aktifleştirilen giderler bağlamında bu boyutlar konuların önem dereceleri oranında ele alınmaya gayret edilmiştir.

Değinilen konuların bazılarında henüz açıklığa kavuşturulmamış ve tartışmaya açık noktalar bulunmakta olup, bunlar ilgili bahislerde söz konusu edilmiştir. Ekonomik ve teknolojik gelişmelerin paralelinde benzer sorunların ortaya çıkması olasıdır. Zaman zaman yapılan vergi ve diğer mali düzenlemeler esnasında çözümler getirilmeye çalışılmaktadır. Ancak, vergi yasaları kolayca ve sıkça çıkarılmadığından; açık ve detaylı idari yorumlar ile tutarlı ve istikrarlı yargı kararları bu durumlarda daha bir önem kazanmaktadır.

KAYNAKÇA

- Yılmaz ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1998
- Prof.Dr. Yüksel KOÇ YALKIN, Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması, 1995
- Doç.Dr. Ercan BEYAZITLI, Genel Muhasebe Problemleri, Siyasal Kitabevi, Ankara ,1998
- Orhan SEVİLENGÜL, Tekdüzen Muhasebe Sistemiyle Uyumlu Genel Muhasebe,1998
- Bülent ÜSTÜNEL, Tekdüzen Hesap Planı Uygulama Klavuzu, Denet Yayınları, İstanbul,1993
- Bülent ÜSTÜNEL, Denet Yayınları, Mali Tablolar, İstanbul,1995
- M.Emin AKYOL-Muzaffer KÜÇÜK, Tekdüzen Hesap Planı Uygulaması, Maliye Postası Yayınları, Ankara,1999
- Kazım YILMAZ, Değerleme, HUD Yayınları, İstanbul,1997
- Hasan YALÇIN-Selçuk YÜCEL, Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Giderler, İstanbul, 1996
- Beyanname Düzenleme Klavuzu'99, HUD Yayınları, İstanbul,1999
- Mehmet Tahir UFUK, "Yenileme Fonu", Vergi Dünyası, Aralık 1999 Sayı:220

● Fercan AYKUTLU, "Mevcutlarda Amortisman", Vergi Dünyası, Aralık 1997 Sayı:196

● Ahmet ÖZBAKIR, "Özel Maliyet Bedelinin Mahiyeti ve Muhtelif Durumlarda Uygulanma Yöntemleri", Vergi Dünyası, Ekim 1997 Sayı:194

