



Özet Bülten

Tarih : 17.07.2017

Sayı : 2017/42

Değerli Müşterimiz;

Amortismanlara ilişkin düzenlemelere Vergi Usul Kanunu'nun 313-330 ncu maddeleri arasında yer verilmiştir. Amortisman konusu oldukça kapsamlı ve uygulamada hemen hemen her mükellefi ilgilendiren bir konudur.

Bültenimizde amortisman tabi iktisadi kıymetlerde(ATİK) amortisman ayrılmasına hangi dönemde başlanacağı konusu ele alınmış ve aşağıdaki açıklamalarda bulunulmuştur.

Amortisman Ayrılmaya Hangi Dönemde Başlanır.

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerde (ATİK) amortisman ayrılmasına hangi dönemden itibaren başlanacağı konusunda Gelir İdaresi ile Vergi Yargısı büyük ölçüde görüş birliği içindedirler.

Ancak Gelir İdaresi, montaj gerektiren ATİK'lerde montaj tamamlanmadan veya sabit kıymet kullanıma hazır değil iken amortisman başlanamayacağı görüşündedir.

Vergi yargısı montaj gerekli olsa dahi veya kullanıma engel bir durum varsa ve sabit kıymet aktife girmişse amortisman ayrılmaya başlanabileceği görüşünü benimsemektedir.

Aşağıdaki bölümlerde amortisman ayırmaya hangi dönemde başlanacağı konusundaki idari görüşler, vergi yargısının görüşü, çeşitli yaklaşım ve görüşler özetlenmiştir.

a- Amortismanın, sabit kıymetin aktife girdiği dönemde başlayacağı yönündeki yasa hükmü;

Vergi Usul Kanunu'nun, 313'üncü maddesinde; "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder."

hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca amortisman tabi tutulacak sabit kıymetler belirtilmiştir.



Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu'nun 320'nci maddesinde "amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar....." hükmüne dayalı olarak amortismanın, yıllık bazda uygulanacağı ve aktife girme yılının amortismanın başlangıç yılı olduğu ifade edilmektedir.

b- Amortisman tabi iktisadi kıymetin aktife girmesi ne demek, bu konuda maliye idaresinin yaklaşımı;

Amortisman süresinin, kıymetlerin aktife girdiği yıldan itibaren başlayacağı yasa metninde belirtilmiş olmakla beraber "**aktife girmenin**" ne olduğu açıklanmamıştır.

Bir sabit kıymetin aktifleştirilebilmesi ve amortisman ayırmaya başlanabilmesi için, satın ve teslim alınması, imalatı, inşaatı tamamlanmak suretiyle o firmaya ait bir **sabit kıymet niteliği kazanmış olması** şarttır.

Bu konu, Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonunda etraflıca görüşülerek 18.4.1988 tarih ve 267 sıra no.lu Kararla çözüme bağlanmıştır. Bu Kararda kabul edilen görüşler Gelirler Genel Müdürlüğü'nce de uygun bulunarak, Bakanlık makamının onayı ile denetim birimlerine gönderilmiştir.

Kararın konumuza ışık tutan **en önemli bölümü** aşağıda yer almaktadır.

"Amortisman tabi bir iktisadî kıymetin aktife girmesi, o kıymetin iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilmesi, değerlendirme gününde envantere dahil olması ve "kullanılmaya hazır halde bulunması" olarak değerlendirilmesi gerekir."

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

"Amortisman uygulaması yönünden "aktife girme" deyimini iktisadî kıymetin işletmede fiilen kullanılmaya başlanmasını içermez."

"Çünkü, "kullanılma" şartı objektif bir kriter değildir. Bir iktisadî kıymetin kullanılıp kullanılmadığının ispatı her zaman mümkün değildir."

"Bu nedenle, "aktife girme" deyiminde "fiilen kullanılmayı" aramaya gerek yoktur."

Yukarıdaki karardan anlaşılacağı üzere idari görüş, bir iktisadî kıymetin sabit kıymet olarak aktifleştirilebilmesi ve dolayısıyla amortisman başlanabilmesi için, alım, imal, inşa ve montaj aşamaları tamamlanarak kullanıma hazır hale gelmesinin şart ve yeterli olduğu (fiili kullanımın başlamasının beklenmeyeceği) yönündedir.



İdarenin yanı sıra Danıştay'ın ve uygulamacıların katıldığı ortak görüş, sabit kıymetlerin amortismanına başlanabilmesi için fiilen kullanılmasını beklemenin gerekli olmadığı yönündedir.

Başka bir anlatımla kullanıma hazır bir halde bulunan kıymetlerin, fiilen kullanılmasa dahî aktifleştirilerek amortismanına tabi tutulabilmesi mümkün ve gerekli olduğu hakkında mutabakat mevcuttur. **Müşavirlik olarak bizim de görüşümüz kullanıma hazır halde olmasıdır.**

Bu duruma göre; faturası düzenlenip teslim alınmış, fiili ithali yapılmış, imali, inşası veya montajı tamamlanmış, kullanıma hazır halde olan amortismanına tabi aktif kıymetlerin amortismanına, bu şartların **sağlandığı yıldan** itibaren başlanmalıdır.

Yıl sonu itibarıyla kullanıma hazır hale gelmiş olma keyfiyetini tevsik eden en önemli unsurlardan biri de maliyetin teşekkül etmiş olmasıdır. Yani müteakip yıllar bu sabit kıymetin maliyetini etkileyebilecek maliyet unsurlarına rastlanmamasıdır.

c- Kullanıma hazır hale gelme konusundaki örnekler;

Bir amortismanına tabi iktisadi kıymet(ATİK) firmanın mülkiyetinde ise ve kullanıma hazır halde ise amortisman ayırmaya başlanır. Ancak yıl sonu itibarıyla ATİK'in kullanıma hazır halde olup olmadığı konusunda da tereddütler olabilmektedir.

Örnek-1 Satın alındığı şekliyle (montaja gerek olmaksızın) kullanılabilir nitelikte olan sabit kıymetler, satın alındıkları veya gümrükten çekildikleri yıldan itibaren amortismanına tabi tutulur.

Örneğin bir özel hastane işletmesince yapılmakta olan tahlil laboratuvarı yatırımı ile ilgili olarak ithal edilen mikroskoplar, laboratuvar o yıl faaliyete geçmemiş olsa dahî ithal edildikleri yıldan başlanarak amortismanına tabi tutulur. Çünkü mikroskoplar münferiden işe yarayabilmekte ve söz konusu yılda kullanıma sunulmaktadır.

Önemli olan ilgili sabit kıymetin kullanıma hazır halde bulunmasıdır. Bu sabit kıymetin fiilen kullanılacağı ortamın bu kullanıma hazır olmaması, aktifleştirmeyi ve amortisman ayırmaya başlanmasını engellemez.

Mikroskoplar 31.12..... günü gümrükten çekilmiş olsalar bile, montaj gerektirmedikleri için ithal yılından başlanarak amortisman ayırmaya başlanır. Keza bu mikroskoplar, gümrükten çekildikleri geçici vergi döneminden itibaren, amortisman yoluyla geçici vergiyi etkilemeye başlar. (VUK Genel Tebliği:278 no.lu)

Örnek-2 Satın alındıktan veya ithal edildikten sonra, monte edilmeksizin işe yarar hale gelemeyen veya kullanılmaya başlanabilmesi için henüz iktisap edilmemiş, montajı yapılmamış diğer makine ve ekipmanla bağlantılı olan kıymetler için amortisman ayırmaya başlanmaz.

Başka bir ifade ile müstakil bir sabit kıymet değil, sistemin bir bölümünden ibaret olan yatırım kalemleri tek başına sabit kıymet sayılmazlar. Bunlar, ait oldukları sabit **kıymet kullanıma hazır hale** geldiğinde, onun bünyesinde **amortismanına konu olurlar.**

Örneğin kurulmakta olan bir fabrika için elektrik kesintisi olduğunda kullanılmak üzere bir jeneratör alınıp monte edildiğinde montajın yapıldığı yıldan itibaren amortisman ayrılabilir. Jeneratör tek başına çalışan ve fonksiyon icra eden (elektrik üreten) müstakil bir amortisman tabi iktisadi kıymettir.

Bu iktisadi kıymetin kendisi kullanıma hazır halde olduğuna göre, jeneratörün ürettiği elektriği tüketen olan makinelerin henüz bu elektriği tüketerek çalışmaya hazır olmaması jeneratörün amortismanına başlanmasını engellemez.

Fakat gerek faal halde gerekse montajı devam eden bir tesis için, jeneratörü oluşturan iki bölümden biri olan alternatör ithal edilmiş olup bir kenarda duruyorsa henüz bu alternatörü döndürecek olan ve jeneratörün ikinci kısmını oluşturan dizel motor temin ve monte edilip jeneratör faal hale getirilmemişse söz konusu alternatör tek başına bir fonksiyon icra edemeyeceğinden sabit kıymet değil bir sabit kıymetin parçası niteliğindedir, satın alınmış veya ithal edilmiş olsa bile **o yıl amortisman ayrılamaz.**

Örnek-3 Bir ATİK yıl sonu veya geçici vergi döneminin sonu itibariyle kullanıma hazır hale gelmişse ve firma amortisman hesaplamışsa, söz konusu sabit kıymetin kullanıma hazır olmadığı halde (erken) aktifleştirildiği yolunda **açık bir delil bulunmadığı sürece** mükellefin amortisman giderinin reddedilmemesi gerekir.

Örnek-4 Kullanıma hazır halde olmanın önemli delillerinden biri de müteakip dönem kayıtlarında bu ATİK'in **tamamlanmasına yönelik harcama bulunmamasıdır.** Müteakip yılda bu ATİK'e yönelik harcama bulunması tek başına erken aktifleştirme yapıldığı anlamına gelmeyebilir.

Söz konusu harcama çok önemsiz ise veya tamamlanmış bir ATİK'in geliştirilmesi veya rötuşlanması mahiyetinde ise, aktifleştirme zamanına kusur izafe edilmemelidir. Örneğin müteakip yılda ATİK'e kesintisiz güç kaynağı bağlanması, elle çalışan bir ATİK'in bilgisayarla çalışır hale getirilmesi veya ATİK'in ince ayarlarının yapılması için para harcanmış olması, erken aktifleştirme yapıldığı anlamına gelmez.

Örnek-5 Yapılmakta olan yatırım, bütünüyle bitmemiş olsa bile inşa veya imal edilen bölümlerin, kısım kısım fiilen kullanılmaya başlanması mümkündür. Bu takdirde ise yapılmakta olan yatırım bütünüyle tamamlanmamış olduğu halde, **tamamlanmış olan kısımları** itibariyle **fiilen kullanılmaya** başlandığı için bu kısımların tamamlandıkları tarihler itibariyle ilgili sabit kıymet hesabına alınmaları ve o yıldan itibaren amortisman tabi tutulmaları gerekir. Dikkat edilirse burada **fiili** kullanım ön plâna geçmiş bulunmaktadır.

Birden fazla hesap dönemine (takvim yılına) sirayet eden büyük modernizasyon yatırımlarında, **imal veya inşa edilen iktisadi kıymetin** hangi tarihte tamamlandığının veya hangi tarihte **kullanılmaya hazır hale getirildiğinin tespiti** için aşağıdaki hususların göz önünde bulundurulması uygun olacaktır.

Bir imalat ünitesinin modernizasyonu söz konusu ise, yapılan yatırımların imalat ünitesinin alt birimleri itibariyle kısımlara ayrılıp ayrılmadığına bakılmalıdır. Eğer imalat ünitesi komple bir ünite olup tamamının modernizasyonu yapılmadan üretime



başlanamayacak ise, aktifleştirme için bütün ünitenin modernizasyonunun bitmesini beklemek gerekir.

Buna mukabil, imalat Ünitesinin modernizasyonu kısımlar itibariyle yapıp, biten kısımlar, diğerlerinin modernizasyonu beklenmeden kullanıma alınıyorsa, bu defa yatırımın, her bir kısmın yeniden imalata hazır hale geldiği tarihler itibariyle parça parça tamamlandığını kabul etmek ve buna göre parça parça aktifleştirme yapmak gerekir.

Örnek-6 Yıl sonu itibariyle devam etmekte olan veya yıl içinde tamamlanmış bulunan ATİK yatırımları, envanter çalışmalarının bir bölümünü teşkil eder. Envanter yapılırken, ATİK yatırımlarının bir listesini çıkarıp, **aktifleştirme ve aktifleştirmeme nedenlerinin** yazılması ve **yetkililerce imzalanarak** envanter defteri ile birlikte **saklanması** isabetli olur.

Örnek-7 Bilhassa büyük inşaatlarda, inşaat tamamlanmadan önce yani maliyet henüz teşekkül etmeden önce, bazı bölümlerin, inşaatı yapan tarafından fiilen kullanılmaya, işletilmeye başlandığı veya kiraya verildiği görülebilmektedir. Keza çok sayıda binanın yer aldığı sitelerde en önemli maliyet unsuru olan alt yapı maliyetleri oluşmamışken ve/veya arsa sahibine terk edilmek üzere yapılacak olan inşaatlar başlamamışken, kullanılabilir hale getirilmiş binaların fiili kullanıma açılması söz konusu olabilmektedir. (Konumuzun dışında olmakla beraber, maliyeti henüz teşekkül etmemiş olan böyle bir yapının satılması ve alıcısı tarafından kullanılmaya başlanması dahi söz konusu olabilir.)

Bu gibi durumlarda ne işlem yapılacağı konusunda görüş üretmek mümkündür. Fakat ortaya çıkacak görüşler hep tartışmaya açık olacağı için kesin çözüm teşkil etmeyecektir. Çünkü bu sorunun mevcut yasal hükümlerle çözüme kavuşturulması imkansız olup bu konudaki yasal boşluğun Kanun veya Tebliğ çıkarılarak doldurulması gerekir.

d- Deneme üretiminin başlamış olmasının amortisman ayrılmaya başlanması için gerekçe olmayacağı yönündeki gelir idaresinin görüşü;

Doğalgaz yakarak elektrik üretmek için tesis kuran bir firmaya verilen özelve konu olayda; tesis, EPDK'nın izni ile 2013 yılında deneme üretimine başlamış, deneme amaçlı olarak üretilen elektrik fatura edilmiştir. Buna mukabil, deneme üretimi ortamında yapılan test çalışmaları 2014 yılında da devam etmiş ve tesisin müteahhidi ile yatırımcı arasındaki geçici kabul işlemi 2014 yılında yapılabiliştir.

Gelir İdaresi, deneme üretiminin başlamış olmasını "kullanıma hazır hale gelme" olarak değerlendirmemiştir. Bu vasfın testlerin tamamlanıp geçici kabulün yapıldığı 2014 yılında kazanıldığını dikkate alarak amortisman başlangıç yılının 2014 olması gerektiği görüşünü ifade etmiştir. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 10.02.2015 tarih ve 229 sayılı özelgesi)

Bu görüşe her olay için katılabilmek mümkün değildir. Örnek vermek gerekirse demir çelik fabrikalarında devreye alınan tesislerin tam olarak istenilen nitelikte mamul üretmeleri aylar boyunca devam edebilmektedir. Bu süre boyunca yapılan üretimler açısından amortisman giderinin dikkate alınmaması doğru değildir.



e- Muhasebeleştirme açısından durum;

İmal veya inşa süreci yahut montaj gerektirmeyen, alındığı veya ithal edildiği şekliyle, müstakil bir ATİK olarak kullanıma hazır halde bulunan ve maliyeti teşekkül etmiş olan ATİK'ler doğrudan 252, 253, 254, 255 veya 256 no.lu hesaplara kaydedilir ve amortisman listesine dahil olur. (VUK Md.189)

İşletmede imal veya inşa olunan yahut imal veya inşaa ettirilen, montaja tabi bulunan, birden fazla parçanın muhtelif yerlerden, muhtelif zamanlarda temin edilip bir araya getirilmesi suretiyle oluşturulan ATİK'lerin maliyeti, 258 no.lu hesap altında, her bir ATİK için açılmış alt hesaplarda biriktirilir. ATİK kullanıma hazır hale gelmiş ve maliyet teşekkül etmiş ise, bu alt hesaptan, 251, 252, 253, 254, 255, 256 no.lu ana hesaplardan ilgili olanın alt hesabına virman edilir ve amortisman listesine alınır.

Gerek direkt olarak gerekse 258 no.lu hesaptan virman yoluyla ilgili aktif hesaba giriş yapılması, uygulamada **aktifleştirme** olarak isimlendirilmektedir. Yukarıda anlatıldığı gibi amortisman başlanması için, malın ATİK niteliğinde olması, firma mülkiyetinde bulunması ve kullanıma hazır halde olması yeterlidir. Bu nitelikleri taşıyan bir sabit kıymet amortismanına konu edilmiş fakat o yıl 258 no.lu hesaptan ilgili ATİK hesabına virman yapılması unutulmuşsa bu unutkanlık tek başına amortisman kusur izafe edilmesine neden olamaz.

f- Geçici vergi dönemlerinde amortisman uygulaması;

Geçici vergi dönemlerinde amortisman uygulaması konusundaki idari düzenleme 217 no'lu gelir vergisi genel tebliğinde yer almaktadır. Buna göre;
"Amortisman Uygulaması

Mükellefler yıllık olarak hesaplayacakları amortisman tutarının ilgili döneme isabet eden kısmını geçici vergiye ilişkin kazançlarının tespitinde dikkate alabileceklerdir. Yıl içinde iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetler için yıllık olarak ayrılacak amortisman tutarından kazancın ilgili olduğu döneme isabet eden kısım dikkate alınacaktır.

Örneğin, üçüncü dönemde iktisap edilen bir demirbaş için bu dönemde 9 aylık amortisman ayrılacaktır. Bu şekilde amortisman tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değerlendirme günü itibarıyla aktifte bulunması gerekmektedir.

Ancak, Vergi Usul Kanununun 320 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan binek otomobillerin amortisman tabi tutulmasına ilişkin hüküm, geçici vergiye ilişkin kazancın tespitinde de dikkate alınacaktır.

Amortisman uygulamasında da yıllık olarak seçilen usulün geçici vergi dönemlerinde değiştirilmesi mümkün değildir. Benzer şekilde, mükellefler ilk defa aktive aldıkları kıymetler için geçici vergi açısından seçtikleri amortisman usul ve oranını yıllık olarak da uygulamak zorundadırlar.



Aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri, peştamallıklar ve özel maliyet bedellerinin itfasında da yıllık olarak itfa edilecek tutardan ilgili döneme isabet eden kısım dikkate alınacaktır."

Görüldüğü gibi sabit kıymetin amortismanına ne zaman başlanacağı sadece yıllık hesap dönemi sonunda gündeme gelen bir soru olmayıp her bir geçici vergi dönemi sonu itibariyle (geçici vergi açısından) bu soru gündeme gelebilmektedir.

Amortismanına hangi dönemden itibaren başlanacağına ilişkin kural ve özellikler yukarıda özetlenmiştir. Mükelleflerin amortismanına başlama zamanı konusunda tercihte bulunma hakları yoktur. Mükellefler amortismanına erken başarlarsa bu amortisman **kanunen kabul edilmeyen** gider sayılır. Amortismanına geç başlama halinde ise amortisman ayrılması gerekip de **ayrılmayan yıllara ait amortisman hakkı kaybolur**. Amortismanına başlama zamanı gelmiş veya amortisman süresi devam ediyor olsa bile, amortisman ayrılmaması veya eksik amortisman ayrılması tercih edilebilir.

g- Sonuç olarak;

Sabit kıymetlerin amortismanına, ilgili sabit kıymetin **aktife girdiği** dönemden itibaren başlanmalıdır. Aktife girme tabiri ile neyin kastedildiği Kanun'da belirtilmemiştir.

Gelir İdaresi aktife girme kavramını;

-Sabit kıymet hesabına **kayıt yapılması**,

-Sabit kıymetin değerlendirme gününde **envantere dahil** edilmesi,

-**Kullanıma hazır halde bulunması**,

şeklinde tanımlamıştır.

Müşavirlik olarak bizimde görüş ve uygulamalarımız bu doğrultudadır. Amortismanına başlamak için fiili kullanımın başlaması gerekmediği konusunda ise tam bir mutabakat mevcuttur.

Saygılarımızla,
Hasan Zeki Süzen (YMM) – Ekrem Kayı (YMM)