



Sayı : 2011/181 – 5  
Tarih : 30.12.2011

## ÖZEL BÜLTEN

### SABİT KIYMETLERLE İLGİLİ DEĞERLEMELER VE AMORTİSMANLAR

1

#### FAYDALANILAN KAYNAKLAR

- 1- Vergi Kanunları
- 2- Türk Ticaret Kanunu
- 3- Vergi Genel Tebliğ ve Sirküleri
- 4- Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları (Yılmaz ÖZBALCI)
- 5- Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması (Şükrü KIZILOĞ)
- 6- Kurumlar Vergisi (Mehmet MAÇ)

## İÇİNDEKİLER:

- I- SABİT KIYMETLERİN TANIMI VE TÜRLERİ
- II- SABİT KIYMETLERİN DEĞERLENMESİ

### A- Gayrimenkullerin Değerlenmesi

- a) Genel Olarak
- b) Özellik Arzeden Durumlar

- 1- Amortismanı tamamlanmamış binanın yıkılıp yeniden yaptırılması
- 2- Sabit kıymetlerin iktisabında kullanılan kredilerin faizleri, lehte ve aleyhte kur farkları
- 3- İktisadi işletmenin veraset suretiyle intikali
- 4- Devir ve şekil değiştirme
- 5- Ticaret şirketlerine sermaye olarak konulması
- 6- Ferdi işletmeye dahil edilmesi
- 7- İşletmeden çekilen sabit kıymetler
- 8- Dar mükelleflerde sabit kıymetlerin değerlemesi
- 9- Tüketiciden satın alınan sabit kıymetler
- 10- Emtianın sabit kıymete dönüşmesi

### B- Gayrimenkullerde veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarında maliyet bedelinin artması

### C- Gayrimenkullerde ve elektrik üretim ve dağıtım varlıklarında özel maliyet bedeli

### D- Demirbaş eşyanın değerlemesi

### E- Yapılmakta olan yatırımlarda değerlendirme

### F- Zirai işletmeye dahil hayvanlar

### G- Finansal kiralamada değerlendirme

### H- Şirketin mali durumunun bozulması halinde değerlendirme

## III- TEŞVİKLİ SABİT KIYMET ALIMINDA KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI

## IV- AMORTİSMANLAR

### A- Amortisman ayırmanın şartları

### B- Amortisman usulleri

- a) Normal amortisman
- b) Azalan bakiyeler usulünde amortisman
- c) Madenlerde amortisman
- d) Arsa ve arazide amortisman
- e) Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman

### C- Amortisman nispetleri

### D- Amortisman süresi

- a) Genel esas
- b) Maliyet artırıcı giderlerde itfa süresi
  - aa) Kullanma ömrünü uzatıcı giderler
  - bb) Fonksiyonunu artırıcı giderler
- c) Aktifleştirildiği hesap döneminden sonraki dönemlere ait faiz ve kur farklarının aktifleştirilmesi halinde amortisman

- d)** Afet yüzünden fevkalade amortismanına tabi tutulan sabit kıymetlere ait bakım giderleri
- E-** Amortismanın başlangıcı
- Genel olarak
  - Sinema filmlerinde amortismanın başlangıcı
  - Tarım tesislerinde amortismanın başlangıcı
  - Yeni alınan taşıt araçlarında amortismanın başlangıcı
- F-** Amortismanın yıllık olma prensibi
- Genel olarak
  - Binek otomobillerin aktife girdiği dönemde kıst amortisman
  - Devir, birleşme, şahıs şirketlerinin sermaye şirketine dönüşmesinde kıst amortisman
  - Hesap döneminde değişiklik
  - Satış yılında amortisman
- G-** Normal ve azalan bakiyeler usulünün seçiminde esas
- Genel olarak
  - Azalan bakiyeler usulünden normal usule geçiş
- H-** Kullanılmayan sabit kıymetlerde amortisman
- İ-** Dar mükelleflerde amortisman
- J-** Özel maliyet bedellerinin itfası
- K-** Kullanılmış olarak alınan sabit kıymetlerde amortisman

**V-** SABİT KIYMETLERİN İTFASININ TAMAMLANMASINDAN SONRA İZLENMESİ

- Muhasebede izleme
- Kayıtlardan çıkarma

**VI-** SABİT KIYMETLERİN SATILMASI

- Sabit kıymetlerin satışından doğan kazancın tespiti
  - Genel esas
  - Mükelleflerin tercihi ile amortisman ayrılmamış iktisadi kıymetlerin satışı
  - İlk defa mükellefiyete girenlerde satış karının tespiti
  - 1945'den önce iktisap edilmiş gayrimenkullerin satışı
  - Mesleki faaliyetlerde kullanılan sabit kıymetlerin satışı
- Amortismanına tabi kıymetlerin sigorta tazminatı
- Yenileme fonu
- Gayrimenkullerin satışından doğan kara ilişkin kurumlar vergisi istisnası
  - Satılan gayrimenkuller bakımından
  - Satılan gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri bakımından
- Bankalara borçlu olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin gayrimenkullerinin satışından doğan kara ilişkin kurumlar vergisi istisnası
- Gayrimenkullerin satışı ve devrinde katma değer vergisi istisnası

**VII-** SABİT KIYMETLERİN ÇALINMASI

## SABİT KIYMETLERLE İLGİLİ DEĞERLEMELER VE AMORTİSMANLAR

### I- SABİT KIYMETLERİN TANIMI VE TÜRLERİ

Sabit kıymetler, faaliyetlerde kullanılmak üzere edinilen, yararlanma süresi 1 yıldan fazla olan, her birinin eskime süresi olan varlıklar olup aşağıdaki cins ve tanımları yapılmıştır.

#### **Arazi ve Arsalar**

Arazi, tarım faaliyetlerine ayrılan veya parsellenecek arsa halinde getirilmeye uygun toprak parçasıdır.

Arsa, inşaata elverişli parsellenmiş arazi parçasıdır.

#### **Yapılmakta Olan Yatırımlar**

İşletmede yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan harcamalardır.

#### **Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri**

Herhangibir işin gerçekleşmesini sağlamak veya kolaylaştırmak için, yeraltında veya yerüstünde inşa edilmiş her türlü yol, park, köprü, tünel, bölme, baca, sarnıç, kuyu, havuz, iskele, rıhtım, bahçe, duvar, çit, spor sahaları, kanalizasyon gibi yapılardır.

#### **Binalar**

Faaliyetlerin sürdürülmesi için belli amaçlara tahsis edilmiş yapılardır.

4

#### **Tesis Makine ve Cihazlar**

Üretimde kullanılan her türlü makine, tesis ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçleri (konveyör, forklift ve benzerleri) dir.

#### **Taşıtlar**

İşletme faaliyetlerinde kullanılan tüm taşıtlardır.

#### **Demirbaşlar**

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü büro, makine ve cihazları ile döşeme, masa, koltuk dolap, mobilya, alet edevattir.

#### **Hayvanlar**

Zirai işletmelerde kullanılan canlı demirbaşlardır.

#### **Gayrimaddi Sabit Kıymetler**

İmtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bedel ödenerek elde edilen kıymetler ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamalardır.

### Özel Maliyetler

Kirayla tutulan gayrimenkullere normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü işletmenin amaçlarına uygun hale getirmek amacıyla yapılan harcamalardır.

## II- SABİT KIYMETLERİN DEĞERLENMESİ

### A- Gayrimenkullerin Değerlenmesi

#### a) Genel Olarak

Vergi Usul kanununun 269'uncu maddesine göre gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlendirir. Aynı mddeye göre,

- Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teforruatı,
- Tesisat ve makinalar,
- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- Gayrimaddi haklar,

da gayrimenkul gibi değerlendirir.

Gayrimenkul ve gayrimenkul gibi değerlendirilen kıymetler satın alınmışsa maliyet bedeli aşağıdaki unsurlardan oluşur.

- Satın alma bedeli,
- Makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri,
- Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden doğan giderler.

5

Gayrimenkul ve gayrimenkul gibi değerlendirilen kıymetler imal ve inşa suretiyle iktisap edilmişse inşa ve imal giderleri satınalma bedeli yerine geçer.

Noter, tapu, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye gibi gider ve harçlarla, tapu harcı ve özel tüketim vergisinin maliyete dahil edilmesi veya genel giderler arasında gösterilmesi serbesttir.

#### b) Özellik Arzeden Durumlar

##### 1) Amortismanı Tamamlanmış Binanın Yıkılıp Yeniden Yapıtılması

Aktife kayıtlı ve amortismanı tamamlanmamış bir binanın yıkılıp yerine yeni bir bina yapılması halinde, eski binanın henüz itfa edilmemiş kıymetinin yeni gayrimenkullerin maliyetine dahil edilmesi gerekmektedir.

##### 2) Sabit Kıymetlerin İktisabında Kullanılan Kredilerin Faizleri, Lehte ve Aleyhte Kur Farkları

Gayrimenkullerin aktifleştirildiği hesap döneminin sonuna kadar ortaya çıkan kur farkları ve faizlerin maliyete dahil edilmesi gerekir. Daha sonraki dönemlere ait olan faiz ve kur farklarının ise ait olduğu yıllarda doğrudan gider yapılması veya

maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması mümkündür (163, 187 ve 334 no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği).

Lehte kur farkları sabit kıymetlerin finansmanında kullanılan kredilere ait olup sabit kıymetin aktifleştirildiği yıldan sonraki döneme ilişkin lehte oluşan kur farklarının ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle amortismanına tabi tutulması gerekmektedir. Ayrıca daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yöntemle göre işlem yapılmasına devam edilecektir (334 no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği).

### 3) İktisadi İşletmenin Veraset Suretiyle İntikali

Bir ticari işletmenin veraset yoluyla intikalinde işletmenin aktifinde kayıtlı gayrimenkullerin ve diğer kıymetlerin yeniden değerlendirilmesi yapılmaz. Bu kıymetlerden bir kısmı için veraset ve intikal vergisi bakımından kayıtlı değerden farklı bir değer tespit edilmiş olsa bile bunun iktisadi işletme bünyesindeki değerlemeye etkisi yoktur.

### 4) Devir ve Şekil Değişirme

Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devirlerde devralınan kıymetler için değerlendirme yapılmaz.

Kollektif ve Adi Komandit Şirketlerin şekil değiştirerek sermaye şirketine dönüşmesi halinde de Gelir Vergisi Kanununun 81'inci maddesinde yer alan şartlara uyulmak kaydıyla gayrimenkuller değerlemeye tabi tutulmaz.

Kazancı bilanço esasında tespit edilen ferdi bir işletmenin (adi ortaklık dahil) bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devralınması halinde 81'inci maddedeki şartlara uyulduğunda ferdi işletmenin bilançosundaki gayrimenkuller için değerlendirme yapılmaz.

### 5) Ticaret Şirketlerine Sermaye Olarak Konulması

Ticaret şirketlerine ortaklarca sermaye hissesi olarak konan gayrimenkuller Ticaret Kanunu hükümleri gereğince değerlendirilir. Bu değerlendirme şirket bakımından da geçerli olmaktadır.

### 6) Ferdi İşletmeye Dahil Edilmesi

Vergi Usul Kanununun geçici 5'inci maddesine göre, ticari, zirai veya mesleki kazançları dolayısıyla yeniden gelir vergisine girecek veya basit usulden gerçek usule geçecek olan mükellefler ile ötedenberi faaliyetine devam eden serbest meslek erbabının amortismanına tabi iktisadi kıymetleri maliyet bedeli, maliyet bedeli bilinmiyorsa bizzat kendilerince alış tarihindeki rayice göre tahmin olunacak bedeli ile değerlendirilir. Ancak, bu kıymetlerin alış tarihleri ile mükellefiyete giriş veya gerçek usule geçiş tarihi arasındaki yıllara ait amortismanlar tutarı bu değerden düşülür.

Ötedenberi gerçek usulde mükellef olanlar ise mülkiyetlerindeki gayrimenkulleri işletmeye dahil ettiklerinde bunları maliyet bedeli ile değerlendirirler.

### 7) İşletmeden Çekilen Sabit Kıymetler

Ferdi işletmelerde ve adi ortaklıklarda işletmeye dahil gayrimenkullerin işletmeden çekilmesi halinde değerlendirme Takdir Komisyonunca belirlenecek emsal bedelle yapılır.

### 8) Dar Mükelleflerde Sabit Kıymetlerin Değerlemesi

Türkiyede faaliyette bulunan dar mükellef kurumlar bu faaliyetleri için yurt dışından getirdikleri makine, tesisat ve diğer kıymetler için gümrüğe bir bedel beyan etmekte ve bilançolarındaki değerlemelerde de genellikle gümrüğe beyan edilen bu değerler esas alınmaktadır.

Ancak iktisadi işletmelere dahil kıymetlerin değerlendirme ölçüleri Vergi Usul Kanununda belirlenmiştir. Gümrükte beyan edilen değer bu kanunda belirlenen değerlendirme ölçülerinden değildir.

Bu itibarla bu kıymetlerin vergi usul kanununun 289'uncu maddesi uyarınca 267'inci maddedeki emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir.

### 9) Tüketiciden Satın Alınan Sabit Kıymetler

Tüketiciler fatura düzenlemek zorunda değildir. Tüketiciden sabit kıymet alışlarında tapu sicili veya Noter senedi gibi evrak olsa bile tüketiciye gider pusulası imzalatılacak gider pusulası ile bu alımın tevsiki gerekir. Tüketiciden alınan bu kıymetin, maliyet bedeliyle kayıtlara alınması gerekir.

### 10) Emtianın Sabit Kıymete Dönüşmesi

İşletme, ticaretini yaptığı taşınmaz, makine, teçhizat gibi emtiasını işletmenin ihtiyaçlarında sabit kıymet olarak kullanmaya karar verebilir.

Bu halde bu kıymetler kayıtlı değerleri üzerinden hesaplarından alınarak ilgili sabit kıymet hesaplarına alınırlar. Bu işlemde kar veya zarar oluşmaz ve katma değer vergisi hesaplanmaz. Sözkonusu kıymet sabit kıymete alındığı yıldan itibaren amortismanına tabi tutulur.

## B- Gayrimenkullerde veya Elektrik Üretim ve Dağıtım Varlıklarında Maliyet Bedelinin Artması

Vergi Usul Kanununun 272'inci maddesine göre, normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetlerini devamlı olarak arttırmak amacıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyetine eklenir.

Aynı maddede, bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlalaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderlerin maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerden olduğu belirtilmiştir.

Bu giderin gayrimenkulün iktisadi kıymetini devamlı olarak artırması ya kullanma ömrünü uzatmak, ya da kullanma ömrünü uzatmamakla birlikte, o sürede sağlayacağı faydayı artırmakla olur.

Örneğin itfa süresinin sonuna gelmiş bir taşıtın motorunun yenilenmesi kullanma ömrünü uzatmak suretiyle iktisadi kıymette artış yaratır.

Bir makinanın yüz devirli motorunun ikiyüz devirli motorla değiştirilmesi ise kıymetin kullanım ömrünü uzatmamakla birlikte fonksiyonunu ve dolayısıyla sağlayacağı yararı arturacağı için iktisadi kıymette artış yaratır.

Gayrimenkulün normal kullanım süresi içinde, normal fonksiyonunu devam ettirilebilmesi için yapılan giderlerin maliyete eklenmesi prensip olarak sözkonusu değildir. Örneğin taşıtın krankmilisi, ayna mahrutisi, piston ve benzeri parçalarının değiştirilmesi maliyet artırıcı gider sayılmaz.

Ancak oto lastikleri için 333 sayılı Vergi Usul Kanunu genel tebliğine ekli amortisman tabi iktisadi kıymetler listesinin 3.72 no'lu bölümünde amortisman süre ve oranı belirlenmiştir.

Diğer taraftan, 345 sayılı Vergi Usul Kanunu genel tebliğinde, ticari amaçla kullanılan araçlar için iktisap edilen lastiklerin, faaliyet gösterilen sektörün çalışma şartları gereği tahsis edildiği hizmette kullanılmaya hazır hale geldiği tarih itibarıyla faydalı ömrünün bir yıldan daha az olması halinde amortisman tabi tutulması mümkün olmayacağından kayıtlara doğrudan gider olarak intikal ettirileceği belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanununun sözü edilen 272'inci maddesine göre, gayrimenkuller ve elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderlerin hem tamir hem de kıymet artırıcı giderlerden oluştuğu durumlarda bu giderlerden maliyete eklenecek kısmın ayrı gösterilmesi zorunludur.

### **C- Gayrimenkullerde ve Elektrik Üretim ve Dağıtım Varlıklarında Özel Maliyet Bedeli**

Özel maliyet bedeli iktisadi bir işletmede kullanılmak amacıyla kiralanmış gayrimenkullerin iktisadi kıymetlerini devamlı olarak artırmak amacıyla kiracı tarafından yapılan giderler toplamıdır. Mükellefler kiraladıkları iktisadi kıymetlerin normal bakım onarım ve temzileme giderleri dışındaki harcamalarını aktifte özel maliyet bedeli hesabında göstermek zorundadırlar.

İşletme hakkı verilmiş elektrik üretim ve dağıtım varlıklarında işletme hakkı sahibince yapılan değer artırıcı nitelikteki giderlerle, hak sahibinin faaliyetini yürütmek için meydana getirdiği tesisata ait giderler de özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilir.

#### D- Demirbaş Eşyanın Değerlemesi

Vergi Usul Kanununun 273'üncü maddesine göre, alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeli ile değerlendirilir. Bunların maliyet bedeline giren giderler, satın alma bedelinden başka komisyon ve nakliye giderleri gibi giderlerdir.

İmal edilen alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda imal giderleri satınalma bedeli yerine geçer.

#### E- Yapılmakta Olan Yatırımlarda Değerleme

Yapımı süren veya dönem sonu itibariyle henüz tamamlanmamış bulunan sabit kıymetlere ilişkin harcamalar bilançonun duran varlıklar bölümünde, 258 hesapta yapılmakta olan yatırımlar içinde gösterilir. Yapılmakta olan yatırımların ilgili olduğu iktisadi kıymetlerin maliyet teşekkülü aktife alınma (tamamlanma) döneminde yapılır.

#### F- Zirai İşletmeye Dahil Hayvanlar

Vergi Usul Kanununun 277'inci maddesine göre zirai işletmeye dahil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedelinin tespitinin mümkün olmaması halinde maliyet bedeli yerine emsal bedeli alınır. Bu hükmün uygulanmasında emsal bedeli, işletmenin bulunduğu mahal (gezici hayvancılıkta kışlak) için zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan maliyet bedelidir.

Gerçek usulde kazanç tespit edilen zirai işletmelerde maliyet bedeli, hayvan doğumundan itibaren ürün verir (çalışır) hale gelinceye kadar o hayvan için yapılan giderlerin ayrı bir hesapta toplanması suretiyle hesaplanır. Sonradan gerçek usule tabi olanlarda ise önceki dönemde oluşan maliyet bilinemediği için zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş ortalama maliyetler esas alınır.

#### G- Finansal Kiralamada Değerleme

Finansal kiralama işlemlerinde değerlendirme vergi usul kanununun mükerrer 290'uncü maddesinde düzenlenmiştir. 319 sıra no'lu vergi usul kanunu genel tebliğinde ise konu ile ilgili detaylı açıklamalar yapılmıştır.

Anılan konu maddesinde finansal kiralama, kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir iktisadi kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm riskleri ile yararlanan kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralama şekline tanımlanmıştır.

Yine aynı maddede,

- İktisadi kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi,
- Kiracıya kira süresi sonunda iktisadi kıymeti rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması,
- Kiralama süresinin iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün %80'den daha büyük bir bölümünü kapsaması,

- Veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının iktisadi kıymetin rayiç bedelinin %90'ından daha büyük bir değer oluşturması hallerinden herhangi birinin varlığı halinde finansal kiralama olarak kabul edileceği hükme bağlanmıştır.

Yine aynı maddeye göre;

- Kira süresi sonunda kalan değere ilişkin bir taahhüt bulunması halinde bu da kira ödemesi sayılmaktadır.
- Kiracıya kıymetin düşük bedelle satın alınması hakkının tanındığı ve sözleşme tarihinde bu hakkın kullanılması olasılığının yüksek olduğu durumunda bu bedel de kira ödemesinin unsuru sayılmaktadır.
- Kira ödemelerinin bu günkü değeri, kira ödemelerinin, sözleşme tarihinde, kiralamada kullanılan faiz oranı dikkate alınarak hesaplanan bugünkü değerlerinin toplamıdır.
- Kiralamada kullanılan faiz oranı, kira ödemeleri ile garanti edilmemiş kalan değer toplamının bugünkü değerini, kiralamaya konu kıymetin rayiç bedeline eşitleyen iskonto oranıdır.
- İktisadi kıymetin rayiç bedeli, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir.
- Kalan değer, kiralanan iktisadi kıymetin kiralama süresi sonunda sahip olacağı tahmin edilen rayiç bedelidir.
- Kiralama süresi, kiracının iktisadi kıymeti kiraladığı sözleşmede belirtilen iptal edilemez süresidir.
- Kiralamanın başlangıcı, sözleşmenin yapıldığı tarih ve taraflardan birinin sözleşmenin ana maddelerinden birine ilişkin önemli yükümlülük ve taahhütlere girdiği tarihlerden erken olanıdır.

Maddede finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetlerin değerlemesi ile ilgili olarak da şu hükümler bulunmaktadır.

#### **a) Kiralayan Bakımından**

Kiralama konusu iktisadi kıymet, bu iktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar ile değerlendirilir. İktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu oluşan tutarın pozitif olması durumunda, pozitif fark finansal kiralama şirketi tarafından amortismanına tabi tutulur. Fark negatif ise gelir kaydedilir.

#### **b) Kiracı Bakımından**

Finansal kiralama işlemine konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı, kiralama konusu iktisadi kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilir. Söz konusu kullanma hakkı, kiralama konusu iktisadi kıymet için belirlenmiş usul ve esaslar çerçevesinde amortismanına tabi tutulur.

Finansal kiralama sözleşmesine göre yapılan kira sözleşmeleri, borç ana para ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılır ve bu ayrıştırma işlemi kira ödeme tarihi itibarıyla kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde yapılır.

#### **H- Şirketin Mali Durumunun Bozulması Halinde Değerleme**

Türk Ticaret Kanununun 324'üncü maddesinde şirket mali durumunun bozulması halinde yapılması gereken işlemler düzenlenmiştir. Buna göre yapılacak işlemler şöyledir.

**1-** Son yıllık bilançoya göre esas sermayenin yarısının karşılıksız kaldığı anlaşılırsa yönetim kurulu derhal durumu genel kurula bildirecektir.

Bu bilançoda sabit kıymetlere ilişkin değerler önceki bölümlerde açıklanmış olan değerlendirme ölçülerine göre bulunmuş değerlerdir. Bu aşamada başka bir değerlendirme sözkonusu değildir.

**2-** Şirketin aciz halinde bulunduğu şüphesini uyandıran emareler mevcutsa yönetim kurulu aktiflerin (bu arada sabit kıymetlerin) satış fiyatları esas olmak üzere bir ara bilançosu düzenler. Bu bilançoya göre esas sermayenin üçte ikisi karşılıksız kaldığı takdirde genel kurul bu sermayenin tamamlanmasına veya kalan üçte bir sermaye ile yetinmeye karar vermediği takdirde şirket feshedilmiş sayılır. Şirketin aktifleri şirketin borçlarını karşılamaya yetmediği takdirde yönetim kurulu bu durumu derhal mahkemeye bildirmeye mecburdur.

Anlaşılabileceği üzere, şirketin esas sermayesinin üçte ikisinin karşılıksız kaldığının veya şirketin aktiflerinin borçlarını karşılamadığının tespiti aktiflerin (bu arada sabit kıymetlerin) satış fiyatları esas olmak üzere çıkarılacak bilançoya göre hesaplanacaktır. Satış fiyatı vergi usul kanunundaki rayiç bedel tanımına tekabül etmekte olup bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım bedelidir. Bu itibarla bu hükmün uygulanmasında vergi usul kanununa göre çıkarılmış bilançodaki sabit kıymetlerin net değeri yerine bu kıymetlerin rayiç bedeli konulmak suretiyle bilanço çıkarılacak ve bu bilançoya göre şirketin durumu tespit edilecektir.

#### **III- TEŞVİKLİ SABİT KIYMET ALIMINDA KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI**

Katma Değer Vergisi Kanununun 13/d maddesine göre yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamında makine ve teçhizat teslimleri katma değer vergisinden müstesnadır.

Konuyla ilgili olarak 69, 74, 87 ve 99 seri no'lu katma değer vergisi genel tebliğlerinde açıklamalar yapılmış bulunmaktadır. Bu açıklamalara göre;

- Yatırım teşvik belgesinde yer alan mallardan "makine ve teçhizat" niteliği taşıyanların yurt içi teslimleri ile ithalinde katma değer vergisi uygulanmayacaktır.
- Makine ve teçhizatın istisnadan yararlanabilmesi için makine ve teçhizat niteliğinde olması yanında ayrıca mal ve hizmet üretiminde kullanılması

- gerekmektedir. Üretim faaliyetinin yanı sıra idari ve pazarlama gibi üretim dışı alanlarda kullanılan aynı cins sabit kıymetler istisnadan yararlanmaz.
- Taşıt araçları makine teçhizat kapsamına girmez. Ancak yüklü ağırlığı 45 tonu geçen off road truck kamyonlar ile karayollarına çıkması mümkün olmayan kaya tipi damperli kamyonlar, madencilikte kullanılan damperli kamyonlar, frigorifik kamyonlar, forkliftler, iş makineleri, vinçler, tarım makineleri ve benzerleri istisna kapsamındadır.
  - Hava, deniz ve demiryolu taşıma araçları da makine teçhizat kapsamına girmemektedir. Ancak bunlar kanununun 13/a maddesindeki şartların varlığı halinde "araçlara ilişkin istisna" hükümleri çerçevesinde istisnadan yararlanabilir.
  - İstisnadan yararlanmak isteyen mükellefler teşvik belgesini ve eki listenin aslını satıcıya veya gümrük idaresine ibraz ederek istisna uygulamasını isteyeceklerdir. Bu kapsamda işlem yapan satıcılar ve gümrük idareleri KDV uygulamayacak, ayrıca listenin uygun bir yerine, listedeki sırasına atıf yaparak makine ve teçhizatın ..... tarih ve ... sayılı fatura ile satışının veya ithalinin yapıldığına dair şerh ve imza (kaşe, mühür) koyarak onaylayacaklardır. Bu şekilde şerh düşülen liste ile teşvik belgesinin birer fotokopisi belge sahibi tarafından imza ve kaşe konulmak suretiyle onaylayıp gümrük idaresine veya satıcıya verilecektir. Leasing yoluyla satın alınan bazı makine ve teçhizatlarında KDV oranı %1 uygulanır.
  - Yatırımın şartlara uygun olarak gerçekleşmemesi halinde ziyada uğratılan vergi alıcılardan ceza ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

#### **IV- AMORTİSMANLAR**

12

##### **A- Amortisman Ayırmanın Şartları**

Vergi Usul Kanununun 313'üncü maddesine göre bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi tutulabilmesi için aşağıdaki şartların bulunması gerekmektedir.

- İşletmede bir yıldan fazla kullanılması,
- Yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunması,
- Envantere dahil olması. Kayıt dışında bulunan sabit kıymetler için amortisman ayrılmaz.

İşletmede kullanılan ve değeri 770,-TL'yi (2012 yılı) aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arzedenlerde bu had topluca dikkate alınır.

Bir mal veya hizmet üretimi için muhtelif makine ve teçhizat kullanılır. Bunlardan her biri üretime belli safhalarda katkıda bulunur. Ancak bir makine veya diğer sabit kıymetin üretime katkıda bulunma fonksiyonunu yapabilmesi bazen başka bir makine veya aletle bir arada çalışma şartına bağlıdır.

İşte üretime katkıda bulunma fonksiyonunu yapabilmek için bir arada çalışması gereken kıymetler iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arzeder.

## **B- Amortisman Usulleri**

### **a) Normal Amortisman**

Normal amortisman, iktisadi kıymetin belli bir süre içinde her yıl eşit tutarlarda itfa edilmesidir. Buna göre amortisman, iktisadi kıymetlerin faydalı ömrü dikkate alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan edilen oranlar üzerinden yapılacaktır. Maliye Bakanlığı'nca belirlenen oranlar 333, 339 ve 365 seri no'lu Vergi Usul Kanunu genel tebliğleri ile duyurulmuştur.

### **b) Azalan Bakiyeler usulünde Amortisman**

Azalan bakiyeler usulünde amortisman uygulaması ile ilgili esaslar şunlardır.

- Bu usul yalnız bilanço usulünde defter tutanlar tarafından uygulanabilir.
- Bu usulde amortisman nispeti normal nispetin iki katıdır. Ancak amortisman oranı %50'yi geçemez.
- Her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer evvelce ayrılmış amortismanların toplamının düşülmesi suretiyle tespit edilir.
- Amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye, o yıl tamamen itfa edilir.

### **c) Madenlerde Amortisman**

İstihsal yapıldıkça değerini kaybeden maden işletmelerinde, maden ve taş ocaklarının maliyet veya imtiyaz bedelleri, ilgililerin müracaatı üzerine Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca tespit edilen özel nispetler üzerinden amorti edilir.

İmtiyaz bedeli, imtiyaz alınabilmesi için düzenlenmesi gereken topoğrafik haritalarının yapılması, maden sahasına gönderilen teknik ve diğer personelin ücretleri, sondaj masrafları gibi cevherin saptanmasıyla ilgili giderlerle, imtiyaz harcı, vergi, resim ve harçlardan oluşmaktadır.

Maliyet bedeli ise, maden ve taş ocağının imtiyaz hakkı sahibinden devralınması karşılığında, imtiyaz sahibine ödenen bedel ve buna ilişkin giderleri ifade eder.

Maden işletmelerinde kullanılan taşınabilir sabit kıymetler genel esaslara göre amortisman tabi tutulur. Bunlar için madenlerle ilgili amortisman uygulanmaz.

Maden sahalarındaki galeri ve benzer tesislerin itfa şekli, madenin aranma suretiyle bulunması veya başkasından devralınmasına göre değişir.

Madenin aranma suretiyle bulunması halinde maden amortismanına göre itfa edilecek bedel, sadece unsurları yukarıda belirtilen imtiyaz bedelinden ibarettir. İmtiyazın alınmasından sonra maden sahasında açılacak galeri, kuyu, havalandırma tetibatları, işletme içindeki yollar genel esaslara göre itfa olunur.

Madenin başkasından satın alınması halinde maden amortismanına göre itfa edilecek bedel, devir alma dolayısıyla yapılan ödeme ve giderlerden oluşan maliyettir. Bu hallerde, madenin önceki işleticisi tarafından yapılmış olan galeri ve maden sahasına bağlı diğer tesislerin bedeli de, maliyet bedelinin bir unsurunu teşkil edecek, maden amortismanı nispeti ile itfa edilecektir.

#### **d) Arsa ve Arazide Amortisman**

Boş arsa ve araziler amortismanına tabi değildir. Ancak tarım işletmelerindeki meyvelikler gibi tarım tesisleri ile işletmede inşa edilmiş yollar ve harklar amortismanına tabidir.

#### **e) Fevkalade Ekonomik ve Teknik Amortisman**

Amortisman konusu kıymetlerin değerinde meydana gelen olağan dışı kayıplar, belli nedenlere istinaden fevkalade ekonomik ve teknik amortisman yoluyla zarar yazılır.

Vergi Usul Kanununun 317'inci maddesine göre bu nedenler sabit kıymetlerin;

- Yangın, deprem, su basması gibi afetler sonunda değerini tamamen veya kısmen kaybetmesi,
- Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılamaz hale gelmesi,
- Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalmasıdır.

Fevkalade amortisman ayırabilmek için mükelleflerin Maliye Bakanlığı'na başvurması ve Maliye Bakanlığı'nca gerekli nispetin tayin edilmiş olması gerekir.

Sabit kıymetlerin fevkalade amortisman konusu olacak şekilde tamamen zayı olması halinde, sonraki dönemlerde normal amortisman uygulaması sözkonusu olmaz.

Sabit kıymetin kısmen zayı olması halinde, önceki dönemlerde ayrılmış amortismanlar ile fevkalade amortismanına rağmen itfa edilemeyen kısım kalmış ise, kalan kısım sonraki dönemlerde normal usule göre itfa edilir.

Hasar ister tam, ister kısmi olsun sabit kıymetteki değer kaybı fevkalade amortisman yoluyla zarar yazılır. Alınan sigorta tazminatı ayrıca kara intikal ettirilir. Sigorta tazminatı zarar tutarından düşülmek suretiyle ayrılacak amortisman miktarı azaltılamaz.

#### **C- Amortisman Nispetleri**

Normal ve azalan bakiyeler usulüne göre ayrılan amortismanlarda esas alınan amortisman nispetleri Maliye Bakanlığı'nca ilgili kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınarak tespit ve ilan edilir. Bu nispetler ilanın yapıldığı yılbaşından itibaren geçerlidir.

01.01.2004 tarihinden itibaren iktisap edilen amortisman konusu kıymetlere ait amortisman nispetleri 333 ve 339 seri no'lu Vergi Usul Kanunu genel tebliğleri ile ilan edilmiştir.

01.01.2004 tarihinden önce iktisap edilmiş olan kıymetlerde itfalar tamamlanıncaya kadar 153 seri no'lu Vergi Usul Kanunu genel tebliğinde belirtilmiş olan nispetler uygulanacaktır.

Sabit kıymetin aktife girdiği yıl uygulanan amortisman nispeti prensip olarak değiştirilemez. Ancak Maliye Bakanlığı'nca amortisman nispetleri değiştirildiğinde değiştirme sözkonusu olabilir.

## **D- Amortisman Süresi**

### **a) Genel Esas**

Amortisman süresinin yıl olarak hesabı için (1) rakamı uygulanan nispete bölünür. Esasen 333 ve 339 sayılı Vergi Usul Kanunu genel tebliğlerinde amortisman oranları ile birlikte amortisman süreleri (faydalı ömürleri) de gösterilmiştir.

### **b) Maliyet Artırıcı Giderlerin İtfa Süresi**

Gayrimenkullerde maliyet artırıcı giderler ya gayrimenkullerin kullanma ömrünü uzatıcı veya gayrimenkulün kullanma ömrünü uzatmamakla birlikte normal ömründeki fonksiyon ve yararını artırıcı nitelikte olurlar.

#### **aa) Kullanma Ömrünü Uzatıcı Giderler**

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

#### **bb) Fonksiyonunu Artırıcı Giderler**

Gayrimenkulün, normal kullanma ömründeki fonksiyon ve yararını artırdığı için, kıymet artırıcı sayılan bu giderler asıl gayrimenkulün kalan itfa süresi içinde eşit tutarlarda amorti edilir.

### **c) Aktifleştirildiği Hesap Döneminden Sonraki Dönemlere Ait Faiz ve Kur Farklarının Aktifleştirilmesi Halinde, Amortisman Uygulaması:**

Normal amortisman usulünde, gayrimenkulün aktifleştirildiği dönemdeki maliyet bedelinden bu yıl için ayrılan amortisman düşülür, kalan tutara sonraki dönemde aktifleştirilen faiz ve kur farkları eklenir ve bulunacak tutar kalan sürede eşit şekilde amorti edilir. Veya aktifleştirme yılındaki tutar üzerinden amortismana devam edilir, ihtiyari olarak maliyete eklenen tutar kalan sürede amorti edilir.

Azalan bakiyeler usulünde ise ya normal amortisman usulüne geçilir veya başlangıç maliyeti üzerinden azalan bakiyeler usulünde amortismana devam edilmekle birlikte eklenen tutar kalan sürede eşit dilimlerle amorti edilir.

Lehte kur farkları sabit kıymetlerin finansmanında kullanılan kredilere ait olup sabit kıymetin aktifleştirildiği yıldan sonraki döneme ilişkin lehte oluşan kur farklarının ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle amortismanına tabi tutulması gerekmektedir. Ayrıca daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yöntemle göre işlem yapılmasına devam edilecektir (334 no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği).

#### **d) Afet Yüzünden Fevkalade Amortismanına Tabi Tutulan Kıymetlere Ait Bakım Giderleri**

Afet yüzünden fevkalade amortismanına tabi tutulan sabit kıymetlerin hasardan önceki haline getirilmesi için yapılan giderler de aktifleştirilir. Bu durumda, başlangıç maliyetinden fevkalade amortisman yoluyla itfa edilmeyen kısım, normal şekilde amorti edilmeye devam olunur. Yapılan giderler ise, gayrimenkulün normal kullanma ömrünü uzatıp uzatmadığına bakılarak, yapıldıkları yıldan itibaren asıl kıymetin tabi olduğu sürede veya asıl kıymetin kalan itfa süresi içinde amorti edilirler.

#### **E- Amortismanın Başlangıcı**

##### **a) Genel Olarak**

- Alındığı şekli ile kullanılabilir kıymetlerden yurt içinden alınanlar satış akdinin tamamlanıp, kıymetin teslim alındığı, ithal edilenler gümrükten çekilip işletmeye dahil edildiği dönemde amortisman ayrılmaya başlanır.
- Alındıktan sonra, kullanılması için montajının yapılması gereken kıymetler, montajının tamamlanıp kullanılabilir hale geldiği dönemde amortisman ayrılmaya başlanır.
- İmal ve inşa edilen sabit kıymetlerde, tahsis edileceği hizmette kullanılmaya hazır hale geldiği, inşaat veya imalat hesabından çıkarılarak sabit kıymet hesabına alındığı dönemde amortisman ayrılmaya başlanır. Yapılmakta olan yatırımlar için amortisman ayrılmaz.

##### **b) Sinema Filmlerinde Amortismanın Başlangıcı**

Sinema filmlerinde amortismanın başlangıç dönemi filmin vizyona girdiği dönemdir.

##### **c) Tarım Tesislerinde Amortismanın Başlangıcı**

Tarım tesislerinde amortisman, tesislerin tamamlanıp aktife alındığı dönemde başlar. Meyve ağaçları ve canlı demirbaşlar ürün verebilecek veya hizmet verebilecek hale geldiği dönemde amorti edilmeye başlanır.

##### **d) Yeni Alınan Taşıt Araçlarında Amortismanın Başlaması**

Yeni olarak alınan araçların amorti edilebilmesi için aracın ruhsatının alınması ve plakasının, hiç değilse geçici plakasının çıkarılmış olması gerekmektedir.

## F- Amortismanın Yıllık Olması Prensibi

### a) Genel Olarak

Amortisman yıllık olarak ayrılır ve her yılın amortismanı o yıl nazara alınır. Dönemin son gününde aktife girmiş olsa bile amortisman tam yıl itibarıyla ayrılır.

### b) Binek Otomobillerin Aktife Girdiği Dönemde Kıst Amortisman

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

### c) Devir, Birleşme, Şahıs Şirketlerinin Sermaye Şirketine Dönüşmesinde Kıst Amortisman

Takvim yılı içinde gerçekleşen devir ve dönüşümlerde, devir ve dönüşüm tarihi itibarıyla devrolan ve dönüşenlerle yeni şirketlerde süre ile orantılı olarak kıst amortisman ayrılacaktır.

### d) Hesap Döneminde Değişiklik

Takvim yılından özel hesap dönemine ve özel hesap döneminden takvim yılına geçişte hesap döneminin başından yeni döneme geçilen tarihe kadar olan devre müstakil bir hesap dönemidir. Bu dönem için kıst amortisman uygulanması gerekir.

### e) Satış Yılında Amortisman

Prensip olarak hesap dönemi sonunda işletmede mevcut olmayan sabit kıymetler için amortisman ayrılmaz.

Aslında satış yılında amortisman ayrılıp ayrılmamasının bir önemi yoktur. Çünkü satış yılında ayrılan amortisman bir taraftan gider yazılır, diğer taraftan satış karının hesabında hasılat gibi dikkate alınacak birikmiş amortisman o ölçüde artar.

Ancak amortismanın üretilen malın maliyetine dahil edilmesi gereken hallerde ve üretilen malın bir kısmının stokta kaldığı durumda satış yılında amortisman ayrılıp ayrılmamasına göre sonuçlar değişir. Bu itibarla satış yılında da kıst amortisman ayrılmasının kabulü mümkündür.

## G- Normal ve Azalan Bakiyeler Usulünün Seçiminde Esas

### a) Genel Olarak

Azalan bakiyeler usulünde amortisman ayırmak isteyenler bu seçimlerini, amortismanın ilk yılında yapmak zorundadırlar. Bir sabit kıymet üzerinden, normal usulde amortisman ayrıldıktan sonra azalan bakiyeler usulüne dönülemez.

İktisadi ve teknik bakımından bir bütün teşkil eden kıymetler için, normal veya azalan bakiyeler usulünden yalnız biri uygulanabilir.

### **b) Azalan Bakiyeler Usulünden Normal Usule Geçiş**

Başlangıçta azalan bakiyeler usulünü seçenler, belli bir süre sonra isterlerse normal amortisman usulüne dönebilirler.

Değişikliğin vergi beyannamesinde veya beyanname eki bilançoda belirtilmesi zorunludur.

Değişiklik, bildirim yapıldığı beyannamenin ilgili bulunduğu yıldan itibaren geçerli olur.

Normal usule geçildiği yıl, henüz itfa edilmemiş kısım, kalan amortisman süresinde eşit miktarlarda yok edilir.

### **H- Kullanılmayan Sabit Kıymetlerde Amortisman**

Amortisman ayırma faaliyetin devamı şartına bağlıdır. Faaliyetin durdurulması halinde amortisman ayrılmaz. Tekrar faaliyete geçildiğinde faaliyetin durduğu yıllardaki amortisman ayırma hakkı kaybolmaz.

Faaliyetine devam eden bir işletmede amortisman konusu kıymet belli bir dönemde kullanılmamış olsa bile amortisman tam olarak ayrılır. Ayrılmadığı takdirde o yıla ait amortisman hakkı kaybedilir.

Amortisman ayırma süresi dolmadan hurdaya ayrılan iktisadi kıymetler için hurdaya ayrıldıktan sonra amortisman ayrılmaz.

### **İ- Dar Mükelleflerde Amortisman**

Dar mükellefiyete tabi gerçek veya tüzel kişiler Türkiye'deki faaliyetlerine tahsis ettikleri sabit kıymetler üzerinden amortisman ayırırlar. Bu kişiler yurt dışındaki merkezlerinden getirdikleri sabit kıymetleri emsal bedeliyle değerlemek durumundadırlar.

Dar mükellefler de azalan bakiyeler usulünde amortisman ayırabilirler.

Dar mükellefiyette, amortisman konusu kıymetin Türkiye'ye gelmeden önceki durumu veya Türkiye'den çıktıktan sonraki akıbeti vergilendirmede dikkate alınmaz.

## J- Özel Maliyet Bedellerinin İtfası

Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran ve özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen tutarlar kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Sonradan sürenin taraflarca veya sair suretlerle uzatılması itfa süresini etkilemez. Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan kiralanın veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır.

## K- Kullanılmış Olarak Alınan Sabit Kıymetlerde Amortisman

Kullanılmış olarak satın alınan ve işletmede kullanılacak olan sabit kıymetler aktife alındıkları tarihten itibaren genel esaslara göre amortismanına tabi tutulur.

## V- SABİT KIYMETLERİN İTFASININ TAMAMLANMASINDAN SONRA İZLENMESİ

### 1- Muhasebede İzleme

Amortismanı tamamlanmış iktisadi kıymetler bilançoda iki şekilde gösterilebilir. Birinci yöntemle ilgili sabit kıymetin aktifte kayıtlı değeri ile aynı tutardaki amortisman aynı şekilde kayıtlarda yer almaya devam eder. İkinci yöntemde ise iktisadi kıymetler iz bedeli denilen sembolik bir rakamla karşılıklı olarak izlenir.

### 2- Kayıtlardan Çıkarma

Bu kıymetlerden ekonomik değeri kalmamış, üretim sürecine katkısı bulunmayan, işletmenin deposunda korunan veya fiziken yok olmuş kayıtlı değerleri çok yüksek olmayan kıymetlerin, vergi idaresinin bu konuda genel tebliğ veya sirküler bazında açıklanmış bir görüşü bulunmamakla birlikte, bir tutanakla tespit edilerek işletme kayıtlarından çıkarılması mümkün görülmektedir.

## VI- SABİT KIYMETLERİN SATILMASI

### 1- Sabit Kıymetin Satışından Doğan Kazançların Tespiti

#### a) Genel Esas

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde satış bedeli ile bunların envanter defterinde kayıtlı değeri arasındaki fark kar zarar hesabına yazılır.

İşletme hesabı esasında defter tutan mükellefler bu farkı defterlerine hasılat veya gider kaydederler. Amortisman ayrılmış olanların değeri, ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır.

Enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş sabit kıymetlerin satış karının tespitinde bu kıymetlerin ve amortismanlarının düzeltilmiş değerleri esas alınır.

#### b) Mükellefin Tercihi ile Amortisman Ayrılmamış İktisadi Kıymetlerin Satışı

Sabit kıymet üzerinden, işletmede kullanıldığı yıllarda amortisman ayrılmamışsa satış sırasında satış karı ayrılması gereken amortismanlar nazara alınmaksızın hesaplanır.

### **c) İlk Defa Mükellefiyete Girenlerde Satış Karının Tespiti**

İlk defa gerçek usulde vergiye tabi olanların daha önce iktisap ettikleri ve maliyet yahut emsal bedeli ile değerledikleri amortismanlara tabi kıymetlerin satışı halinde satış karının hesabında mükellef olunmayan yıllara ait amortismanlar dikkate alınmaz.

### **d) 1945 den Önce İktisap Edilmiş Gayrimenkullerin Satışı**

Vergi Usul Kanununun geçici 8'inci maddesine göre 1945 yılının sonundan önce satın alınmış veya inşa ettirilmiş veyahut trampa yolu ile iktisap edilmiş olan gayrimenkuller ile bunların mütemmim cüzülerinin (sabit tesisatta makineler dahil) ve teferruatının ve gayrimenkul olarak tescil edilen hakların satışından veya bu mallar ve haklar için alınan sigorta tazminatından doğan farklar kazanç sayılmaz.

Ancak 1945 ten önce iktisap edilmiş gayrimenkullerin 1950 den sonra, vergi usul kanunu hükümlerine göre ayrılmış olan amortismanları bu kıymetlerin satışı sırasında kara eklenecektir.

### **e) Mesleki Faliyette Kullanılan Amortisman Konusu Kıymetler**

Bu kıymetlerin satışından doğan farklar da aynen ticarî işletmelerde olduğu gibi matraha dahil edilir.

### **2- Amortisman Tabi Malların Sigorta Tazminatı**

Yangın, deprem, su basması gibi afetler yüzünden, tamamen veya kısmen hasara uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı, bunların değerinden fazla veya eksik olduğu takdirde, aradaki fark kar veya zarara yazılır. Hesaplamalarda birikmiş amortismanlar da dikkate alınır.

### **3- Yenileme Fonu**

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışından doğan veya hasar halinde sigortadan alınan tazminat dolayısıyla hasıl olan kar belli şartlarla yenileme fonuna alınabilir. Yenileme fonu ile ilgili esaslar şunlardır.

- Yenileme fonu bilanço esasında defter tutanlarca ayrılabilir.
- Satılan iktisadi kıymetin yenilenmesinin zaruri olması veya işletmeyi idare edenlerce karar verilip teşebbüse geçirilmiş olması gerekir.
- Yenileme fonuna alınan karın üç yıl içinde kullanılması zorunludur. Bu süre içinde kullanılmayan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yılın hesabında farklı görüşler bulunmaktadır. İdarenin uygulamasına göre yenileme fonu teşekkül tarihi ne olursa olsun karın iki dönem bilançosunda muhafaza

edilerek üçüncü dönemin sonuna kadar kullanılmadığında, bu dönem sonu itibariyle tespit edilecek vergi matrahına dahil edilecektir. Ancak Danıştayın, satılan ve karı yenilemede kullanılmayan iktisadi kıymetin satış karının satıldığı yılın sonundan itibaren üçüncü yılın karına dahil edilmesi gerektiği yönünde kararları bulunmaktadır. Buna göre örneğin 2006 yılında satılan ve karı yenilemede kullanılmayan iktisadi kıymetin satış karının 2009 yılı karına dahil edilmesi gerekmektedir.

- İşin terki halinde veya tüzel kişilerde tasfiyeye girildiğinde yenileme fonunun da kara eklenmesi gerekir.
- Yeni iktisadi kıymetin iktisabında kullanılan fon yeni değerler üzerinden ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam edilir. Amortismanı yenileme fonundan mahsup edilen iktisadi kıymetlerin satışında, satış karı hesaplanırken birikmiş amortismanlar normal şekilde dikkate alınır.

#### **4- Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kara İlişkin Kurumlar Vergisi İstisnası**

##### **a) Satılan Gayrimenkuller Bakımından**

Kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bu istisna satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen birinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci tkvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler ziyaa uğratılmış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (devir ve bölünme hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Bu istisnanın uygulanması için gayrimenkulün tapuya tescil edilmiş olması gerekir. Örneğin organize sanayi bölgelerinde verilen tapu tahsis belgesine istinaden veya çeşitli şekillerde iki yıldan fazla süreyle fiilen kullanılan ancak tapuda kurum adına tescil edilmemiş bir gayrimenkulün tahsis belgesine dayanılarak satılması durumunda istisna uygulanmayacak, ancak iki tam yıl kullanıldığı yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde tevsik edilen taşınmazın tapuda kurum adına tescil edildikten sonra satılması halinde istisna uygulanacaktır.

##### **b) Satılan Gayrimenkullerin Mütemmim Cüzüleri Bakımından**

Gayrimenkul tanımına taşınmazın mütemmim cüzü niteliğinde olan unsurlar da girecektir. Mütemmim cüz yerel adetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına imkan bulunmayan parçadır.

İstisna uygulaması sabit üretim vasıtası niteliğindeki makineler açısından değerlendirildiğinde, makinelerin sökülmesi gerektiği zaman bina tahrip olacak veya zarar göreceksa bu makineler binanın mütemmim cüzü kabul edilecektir. Aynı şekilde bina ile birlikte bir bütün oluşturan ve birbirinden ayrılması halinde istenilen faydayı sağlayamayacak olan makineler de binanın mütemmim cüzüdür. Örneğin transformatörler, kazanlar, zemine raptedilen türbinler mütemmim cüzdür.

Taşınmazlarla birlikte satışa konu olan ve o taşınmazın mütemmim cüzü sayılan şeylerin satışından elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir. Ancak, taşınmazın zeminine veya duvara sabitlenmiş olmakla birlikte münferiden veya toplu olarak sökülüp satılması mümkün olan ve bu takdirde işletmenin sınıai olma vasfını değiştirmeyen ve üretimi de aksatmayan makine ve benzeri aletler mütemmim cüz niteliğinde değerlendirilemeyeceğinden bunların satışından doğan kazanç istisnadan yararlanamayacaktır.

Makinelerin taşınmazdan bağımsız olarak satılması halinde mütemmim cüz olma vasıfları kalmayacağından, bunların satışı menkul mal satışı olarak kabul edilecektir.

#### **5- Bankalara Borçlu Olan Kurumlar ile Bunların Kefillerinin ve İpotek Verenlerin Taşınmazlarının Satışından Doğan Kara İlişkin Kurumlar Vergisi İstisnası**

Bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları gayrimenkullerin, bu borçlara karşılık bankalara devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde elde ettikleri gayrimenkullerin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı da kurumlar vergisinden müstesnadır.

#### **6- Gayrimenkullerin Satışı ve Devrinde Katma Değer Vergisi İstisnası**

Kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan gayrimenkullerin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerin borçlarına karşılık gayrimenkullerin bankalara devir ve teslimleri katma değer vergisinden müstesnadır.

İstisna kapsamındaki gayrimenkullerin ticaretini yapan kurumların bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları gayrimenkullerin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.

İstisna kapsamında teslim edilen gayrimenkullerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

### **VII- SABİT KIYMETLERİN ÇALINMASI**

Çalınma olayı zayi kapsamında değerlendirilemez. Aynı zamanda bedelsiz teslim olarak değerlendirilip katma değer vergisi hesaplanması da sözkonusu değildir.



Bu durumda çalınan malın girdi katma değer vergisi tespit edilerek çalındığı dönemin beyannamesine dahil edilmeli ve bu katma değer vergisiyle birlikte çalınan malın net aktif değerinin gider yazılması ve bu giderin kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekir.

Yararlı olması dileği ile saygılarımızı sunarız.

**Hasan Zeki SÜZEN (YMM) – Ekrem KAYI (YMM)**