



AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERİN ÖMÜR ve DEĞERİNİ ARTTIRAN HARCAMALARDA AMORTİSMAN UYGULAMASI

*AMORTIZATION OF EXPENSES THAT
PROLONG THE LIFE OR INCREASE THE VALUE
OF ASSETS SUBJECT TO DEPRECIATION*

Hakan GÜNER^(*)

ÖZ

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve aşınmaya, yıpranmaya ve kıymetten düşmeye maruz bulunan iktisadi kıymetlerin Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen değerinin, aynı Kanunu'na göre yok edilmesi işlemi amortisman mevzuunu teşkil etmektedir. VUK'un 262'nci maddesinde maliyet bedeli, bir iktisadi kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemeler ile bunlara müteferri bilumum giderler toplamını ifade etmektedir. İktisadi kıymetlerin değerini devamlı olarak arttıran giderler, Kanun'un 272'nci maddesinde maliyet bedeline ilave edilmesi gereken giderler olarak sayılmış olup uygulamada yapılan bu türden giderlerin iktisadi kıymetin ömrünü uzatıcı veya fonksiyonunu artırıcı nitelikte olmasına göre amortisman uygulaması farklı şekillerde yapılmaktadır. Buna göre, iktisadi kıymetin ömrünü uzatmak suretiyle değerini devamlı olarak arttıran giderlerin, ilgili iktisadi kıymet için geçerli süre ve amortisman nispeti dahilinde itfa edilmesi gerekirken; iktisadi kıymetin değerini devamlı olarak artırmakla birlikte ömrünü uzatmayan (fonksiyon artırıcı) giderlerin ise ilgili iktisadi kıymet için kalan itfa süresi içerisinde yok edilmesi gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Amortisman, Gayrimenkul, Maliyet Bedeli

ABSTRACT

Amortisation is to depreciate each year the value of business assets that are used more than one year and are subject to degradation, attrition and devaluation. In Article 262 of TPL, cost value of an asset refers to the total amount paid in order to obtain the asset or increase its value. Expenses that

^(*) Vergi Müfettişi

¹ 10.01.1961 tarih ve 10705 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

continually raising the value of assets are deemed, under Article 272, as expenses that must be added to the cost value, and the amortisation of such expense is carried out differently depending on whether such expense prolongs the life or increases the functionality of an asset. Accordingly, expenses prolonging the life must be amortized as if the expense is a new asset. The amortization of expenses adding functionality rather than prolonging life, nevertheless, must be completed within the remaining depreciation time of the asset in question.

Keywords: Amortisation, immovable, cost value

1- GİRİŞ

1.1- Amortisman Mevzuu

Vergi Usul Kanunu'nun 313'üncü maddesine göre amortisman, işletmede 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 yine aynı Kanun hükümlerine göre yok edilmesi olarak tanımlanmıştır. Bu tanıma göre amortisman tabi iktisadi kıymetler ise işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve aşınmaya yıpranmaya kıymetten düşmeye maruz bulunan;

- Gayrimenkuller,
- Gayrimenkuller gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler,
- Alet, edevat, mefruşat,
- Demirbaş eşya ve
- Sinema filmleri

olarak sayılmıştır. Söz konusu iktisadi kıymetlerin amortisman tabi tutulabilmesi için ise;

- Aşınmaya, yıpranmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması,
 - İşletme aktifine kayıtlı olması,
 - Bir yıldan fazla kullanılabilir olması,
 - Kullanıma hazır durumda olması,
 - Değerinin 313'üncü maddeye göre ilgili yıl için belirlenen tutarı aşması,
- şartlarını birlikte taşıması gerekmektedir.

1.2- Dönemsellik Kavramı ve Amortisman

1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği²'ne göre dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Bu kavramın gereği olarak dönemler birbirinden bağımsız olarak kabul edilir ve her dönemin gelir ve gideri birbiri ile karşılaştırılarak o döneme ait kar ya da zarar rakamı bulunur.

Muhasebenin dönemsellik kavramının bir gereği olarak mükellefler, işletmelerine kayıtlı olan ve bir yıldan fazla kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetlerini bir defada değil (istisnaları mevcut) Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilen faydalı ömürlerine göre yıllara yaymak suretiyle amorti edebilirler.

² 26.12.1992 tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1.3- Amortisman Süresi

Vergi Usul Kanunu'nun 315'inci maddesinde 5024 sayılı Kanun ile yapılan ve 01.01.2004 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren değişiklik ile amortisman tabii iktisadi kıymetlere uygulanacak amortisman oranları ve süresi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınarak Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecektir. Mükellefler iktisadi kıymetlerini Bakanlık tarafından tespit ve ilan edilen oranlar üzerinden duruma göre normal amortisman veya azalan bakiyeler usulü ile yok edebilirler.

VUK'un 313'üncü maddesine göre üzerinden amortisman hesaplanacak değer iktisadi kıymetlerin Kanun'un değerlendirme hükümleri çerçevesinde tespit edilen değeridir. Kanun'un 260'uncü maddesine göre iktisadi kıymetlerden her biri değerlendirmede tek başına nazara alınacaktır. Değerlendirme hükümleri iktisadi kıymetler itibarıyla tek tek sayılmış olup makalemizin konusu kapsamında sadece gayrimenkullerin değerlendirilmesi üzerinde durulacaktır.

VUK'un 269'uncü maddesinde gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği belirtilmiş, Kanun'un 272'nci maddesinde ise normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırmak maksadıyla yapılan giderlerin, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline ekleneceği hükme bağlanmıştır. 272'nci madde hükmü ile maliyet bedeli artan iktisadi kıymetlerde amortisman uygulaması, yapılan maliyet artırıcı harcamanın iktisadi kıymetin ömrünü veya fonksiyonunu arttırmasına göre farklılık arz etmekte olup bu durum makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

2- İKTİSADİ İŞLETMELERE DAHİL KIYMETLERİ DEĞERLEME**2.1- Gayrimenkullerin Değerlenmesi****2.1.1- Gayrimenkul ve Gayrimenkul Gibi Değerlenen İktisadi Kıymetler**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun;

- 262'nci maddesinde, maliyet bedelinin iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade ettiği,
 - 269'uncü maddesinde, iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği,
- hükme bağlanmıştır.

269'uncü maddede ayrıca;

- Gayrimenkullerin mütemim cüzleri ve teferruatı,
- Tesisat ve makinalar,
- Gemiler ve diğer taşıtlar ve
- Gayrimaddi hakların da gayrimenkuller gibi değerlendirileceği belirtilmiştir.

Kanun lafzında geçen gayrimenkul tabirinden ise 4721 Sayılı Medeni Kanun³'ün 704'üncü maddesinde belirtilen; Arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfa olarak kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, ve kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümlerin anlaşılması gerekmektedir. Çalışmamızın bundan

³ 08.12.2001 tarih ve 24607 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

sonraki bölümlerinde kullanacağımız gayrimenkul tabiri, gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetleri de kapsayan anlamda kullanılmıştır.

2.1.2- Gayrimenkullerde Maliyet Bedelinin Tespiti

Vergi Usul Kanunu'nun 270'nci maddesinde, gayrimenkullerde satın alma bedelinden başka, aşağıda yazılı giderlerin de maliyet bedeline gireceği belirtilmiştir.

- Makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri,
- Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasında ve arsasının tesviyesinden doğan giderler, Mükelleflere ayrıca gayrimenkullerle ilgili olarak yaptıkları,
- Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile
- Emlak alım ve Özel Tüketim Vergilerini,

maliyet bedeline dahil etmekte veya genel giderler arasına kayıt etmekte seçimsizlik hak tanınmıştır.

İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen tesisatta binaların imal ve inşa giderleri ise Kanun'un 271'inci maddesine göre satın alma bedeli yerine geçecektir.

163 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde,⁴ gayrimenkul alımında kullanılan gerek Türk Lirası gerekse döviz kredileri ile ilgili faiz ve kur farklarının gayrimenkulün aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar olanların gayrimenkulle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere gayrimenkul maliyetine eklenmesi, aktifleştirildiği dönemden sonraki dönemlere ait olanların ise ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi suretiyle amortisman tabi tutulması gerektiği belirtilmektedir.

2.2- Gayrimenkullerde Maliyet Bedelinin Artması

VUK'un 272'nci maddesi gayrimenkulün iktisap edilmesinden sonra yapılan harcamalardan hangilerinin maliyet bedeline dahil edilmesi gerektiği açıklanmıştır.

Aynı maddede maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerin, normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler olduğu belirtilmiştir.

Değer artırıcı giderler için Kanun'da kesin bir ölçüt bulunmamakta olup madde metninde örnekleme yapılmak suretiyle bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderler ile bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderler olarak sayılmıştır.

272'nci madde hükmü vergi uygulaması açısından değerlendirildiğinde gider unsurlarının normal bakım, onarım ve temizlik giderleri olarak bir defada gider yazılması gerekenler ile maliyete dahil edilip amortisman yoluyla dönemler itibarıyla gider yazılması gerekenler olarak ayrıma tabi tutulması gerekliliği hasıl olmuştur. Gayrimenkuller için yapılan giderlerin hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden oluşması durumunda ise mükelleflerin, bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermeye mecbur oldukları belirtilmiştir.

⁴ 27.01.1985 tarih ve 18648 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Maliyete eklenmesi gereken giderler arasında sayılan gayrimenkulü genişletmek için yapılan giderlerin tespiti konusunda bir problem olmayıp *örneğin* binanın kullanım alanının genişletilmesi için yapılan giderler ile binaya ilave kat çıkılması için yapılan giderler bu cümledendir. Gayrimenkulü genişletmek için yapılan giderleri, sadece fiziki anlamda genişletmenin yanında, kullanım fonksiyonlarını artırıcı giderleri de, bu maliyet bedeline ilave edilmesi gereken giderler olarak değerlendirmek doğru bir yaklaşım olacaktır. Konuyu bir örnekle açıklamak gerekirse;

Örnek: Mükellef (Y) A.Ş., 2010 yılında 200.000 TL'ye satın aldığı ve pazarlama amaçlı kullandığı binaya eklenti olarak, 2012 yılında 50.000 TL'ye personelin motivasyonunu artırma amaçlı sosyal tesis yapmıştır.

Mükellef kurumun 2012 yılında yaptığı gider, 272'nci madde kapsamında gayrimenkulü genişletme maksatlı yapıldığından 2012 yılında gayrimenkulün maliyet bedeli 50.000 TL artırılarak 250.000 TL'ye çıkacaktır. Maliyet bedeline yapılan bu ilavenin amortisman yoluyla itfa edilmesi ise özellikli bir durum olup, yapılan gider binanın kullanım fonksiyonlarını artırdığından binanın kalan faydalı ömrü süresince itfa edilmesi gerekmektedir.

"Gayrimenkullerin iktisadi kıymetini devamlı olarak artırıcı" mahiyetteki harcama veya işlemlerin niteliği konusunda vergi mevzuatında yeterli açıklık yoktur. Hangi tür harcamaların iktisadi kıymetinin değerini artırıcı nitelikte, hangi tür harcamaların tamir, bakım onarım şeklinde yapıldığını kestirmek bazı hallerde güçlük arz etmektedir. İktisadi kıymetin değerini devamlı surette artırıcı mahiyetteki işlemlerin neler olduğunu tek tek saymak mümkün olmayıp, her olayın kendine özgü koşulları içerisinde değerlendirilmesi gerekir. Bu ayrıma göre aşağıda sayılan giderler ile bunlarla aynı özelliklere sahip giderler, maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir.

Uygulamada maliyete eklenecek giderlerin normal tamir ve bakım giderlerinden ayrılmasında dikkat edilmesi gereken hususlar şu şekilde özetlenebilir.⁵

- a) Yapılan giderin, gayrimenkulün iktisadi değerini devamlı olarak artırması, ya kullanma ömrünü uzatmak ya da kullanma süresinde değişiklik yapmakla beraber, o sürede sağlayacağı yararı artırmakla olur. Örneğin, itfa süresi tamamlanmış bir taşıtın motorunu değiştirmek kullanma ömrünü artırmak suretiyle iktisadi kıymette devamlı artış yaratan bir giderdir. Ancak, bir makinenin motorunun gücünün artırılması, iktisadi kıymetin fonksiyonunu ve buna bağlı olarak sağlayacağı yararı fazlaştıracığı için maliyet bedelini artıran harcamadır.
- b) Kullanma ömrünü artıran giderlerin maliyete ilavesi için gayrimenkule iktisap tarihinde var olmayan bir ilavenin yapılmış olması şartı aranmaz. Buna karşılık, kullanma ömrünü uzatmayan giderlerin, maliyet artırıcı olarak kabulü için (fonksiyon artırıcı olarak), gayrimenkule iktisap tarihinde olmayan bir ilavenin yapılmış olması gerekir. Bu ilavenin başlangıçtaki değeri artırması şart değildir.

Aktifte bulunan iktisadi kıymetin ilk iktisabı sırasında bulunmayan özelliklerin kazandırılması veya ilk iktisap sırasında bulunan özelliklerin geliştirilmesi için yapılan giderlerin, kullanım fonksiyonunu artırmak amacıyla yapılan giderler olarak maliyete eklenmesi gerekmektedir.

⁵ Yılmaz Özbalcı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Kasım 1999, Sayfa:592.

Maliyet bedeline ilave edilmesi gereken fonksiyon artırıcı harcamalara; bir geminin iktisap tarihindeki süratinin fazlaştırılması, alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi, iktisap tarihinde kliması bulunmayan bir araca klima taktırılması, işyeri deposunda kullanılan bir forklifte manevra kabiliyetini artırıcı tertibat eklenmesi örnek olarak verilebilir.

- c) Gayrimenkulün normal kullanma süresi içinde, normal fonksiyonunu devam ettirebilmesi için yapılan giderlerin maliyete dahil edilmesi mümkün değildir. Araç servis bakım giderleri, boya, tamir giderleri ile aracın tekerleklerinin değiştirilmesi gibi giderler bu cümledendir.

Gelir İdaresi Başkanlığı verdiği bir özelgede⁶ “şirketin aktifine kayıtlı çift yakıtlı motor üzerindeki teknik ekipmanların değiştirilerek tek yakıtlı motor haline getirilmek suretiyle yenilenmesi için yapılan giderlerin iktisadi kıymetin değerini artıran giderler(fonksiyon artırıcı olarak) kapsamında değerlendirilmesi” gerektiği yönünde görüş bildirmiştir.

Bu noktada dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise iktisadi kıymetin ömrünü uzatmak veya fonksiyonunu artırmak maksadıyla yapılan işçilik giderlerinin de maliyete dahil edilmesi ve amortisman yoluyla itfa edilmesi gerektiğidir. Zira Gelir İdaresi Başkanlığı verdiği bir özelgede⁷ “yolcu taşımacılığı faaliyetinde kullanılan aracın motorunu komple yenileyeceğini, aracın yenileme bedelinin montaj işçiliği dahil ... TL (motor ... TL, işçilik ... TL) olduğu, otobüsün motor, şanzıman gibi mekanik aksamına uygulanacak amortisman oranı ile ayrılacak amortismanın işçilik ve malzeme dahil bedel üzerinden mi ayrılacağı hususunda görüş talep eden mükellefe; “kullanılan aracın motorunun yenilenmesi durumunda motor bedelinin yanı sıra motorun montajı için yapılan giderler motor için yapılan müteferri giderlerden olduğu için, toplam değer üzerinden (işçilik + motor bedeli üzerinden) amortisman ayrılması gerektiği yönünde görüş bildirmiştir.

Konuya ilişkin verilmiş Danıştay kararlarından bazıları ise şu şekildedir⁸;

- “Fabrika binası inşaatı ve demirbaşlarla ilgili masraflar iktisadi kıymeti artırıcı nitelikte olduğundan doğrudan gider yazılamaz.”⁹
- “Makinalar ve tesisat için alınan, makina aksamı, sanayi rulmanı, konik ve torna için yapılan giderler normal tamir ve bakım gideri olmadığından amortismanına tabi tutulması gerekir.”¹⁰
- Amorti edilmiş arabaya yapılan ve iktisadi değeri artıran giderlerin amortismanına tabi tutulması gerekir¹¹.

3- GAYRİMENKULLERDE ÖMÜR UZATICI veya FONKSİYON ARTIRICI GİDERLER NEDENİYLE MALİYET BEDELİNİN ARTMASININ AMORTİSMAN UYGULAMASINA ETKİSİ

Vergi Usul Kanunu'nun 272'nci maddesinde belirtilen iktisadi kıymetlerin devamlı olarak artması sonucunu doğuran giderlerin temelde ömür uzatıcı ve fonksiyon artırıcı giderler olarak iki grup olarak sınıflandırıldığından makalemizin önceki bölümlerinde bahsetmiştik. Bu sınıflandırma, maliye idaresi

⁶ Manisa Vergi Dairesi Başkanlığının 18.04.2014 tarih ve 53445970-105[313-2014/27-45]-39 Sayılı Özelgesi

⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 08.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-932 Sayılı Özelgesi

⁸ <http://www.muhasibeveergi.com/content.aspx?id=629>

⁹ Dnş. 4. D., 12.6.1978 T., E. 1977/2571, K. 1978/2053

¹⁰ Dnş. 4. D., 17.1.1979 T., E. 1978/1305, K. 1979/181

¹¹ Dnş. 4.D. Tarih: 4.12.1975 Esas No: 1975/1417 Karar No: 1975/3187

tarafından benimsenmiş olup, konu ile ilgili verilen yargı kararları da idarenin bu görüşünü tasdik eder mahiyettedir.

Gayrimenkullerin iktisadi kıymetlerini devamlı surette artırmak suretiyle yapılan harcamalar her halükarda maliyet bedeline dahil edilecek olup mükelleflere bu noktada herhangi bir seçimlik hak tanınmamıştır. Ancak maliyete dahil edilen harcamaların hangi sürelerde amorti edileceği hususu amortisman uygulamasındaki özellikli bir durumdur. Buna göre;

- a) Gayrimenkulün kullanma ömrünü uzatan nitelikte olan ve maliyete eklenen giderlerin itfa edilmesi; asıl gayrimenkule ait sürede, fakat bu giderlerin aktive dahil olduğu yıldan başlanmak üzere itfa edilir. Yani, gayrimenkulün amortisman süresi kaç yıl ise, maliyete ilave edilen giderlerin itfa süresi de bu kadar olacaktır. Fakat maliyete ilave edilen giderlerin itfa edilmesine aktifleştirildiği yıldan itibaren başlanacaktır.

Örnek: Mükellef X Ltd. Şti.'nin 2010 yılında 250.000 TL'ye satın aldığı ve aktifine kaydettiği kamyonun motorunu 2013 yılında komple değiştirmiş ve bu iş için 40.000 TL motor+10.000 TL işçilik olmak üzere 50.000 TL harcama yapmıştır.

Bu durumda söz konusu aktifinizde kayıtlı kamyonun ilk iktisabında var olan motorun değiştirilmesi halinde yeni motor kamyonun ömrünü uzatmak amacıyla yapılan bir gider olduğundan, yeni motor bedeli alındığı hesap döneminden itibaren bu kamyon için belirlenen süre ve oranda amortisman tabi tutulur. Buna göre, kamyonu ait motorun 2010 yılında yeni modeliyle değiştirilmesi durumunda yeni motor+işçilik bedeli, 2010 yılından başlayarak kamyon için belirlenen oran ve sürede amortisman tabi tutulacaktır.

VUK'un 315'inci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden amortisman tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları" tespit edilmiş ve bu oranlar ile faydalı ömürler 333, 339, 365, 389, 399, 406 ve 418 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile açıklanmıştır.

333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹²'nin ekinde yer alan listenin "taşıma araçları" başlıklı 6'ncı sırasının "Ağır yük kamyonları (Yüksüz ağırlığı 6 ton ve üzeri olanlar " başlıklı 6.4 bölümünde kamyonların faydalı ömürleri 5 yıl, amortisman oranı % 20.00 olarak açıklanmıştır.

Mükellefin normal amortisman yöntemini seçtiği varsayımıyla 2010 yılında $(250.000 \times 0,20) = 50.000$ TL, 2011 yılında 50.000 TL, 2012 yılında 50.000 TL ve 2013 yılında ise 50.000 TL + maliyet artırıcı gider olan 50.000 TL üzerinden hesaplanan amortisman tutarının $(50.000 \times 0,20 = 10.000)$ toplamı olan $(50.000 + 10.000 =) 60.000$ TL olarak hesaplanacaktır. Maliyet artırıcı giderin itfa süresi; gayrimenkule ait süre kadar olacağından yine 5 yıl olacaktır. Dikkat edilmesi gereken nokta maliyete ilave edilen gider için amortisman ayrılmasına giderin aktifleştirildiği yıl başlandığıdır. 2015 yılında kamyonun iktisap bedeli tamamen amorti edilmiş olacağından 2016, 2017 ve 2018 yıllarında ayrılacak amortisman tutarı yalnızca maliyete ilave edilen tutar üzerinden hesaplanacaktır.

- b) Gayrimenkulün kullanım ömrünü uzatmayan ancak gayrimenkulün kullanım fonksiyonlarını veya yararını artırıcı nitelikte olan ve maliyet bedeline eklenen giderlerin itfa süresi ise; asıl gayrimenkulün amortisman süresi içerisinde eşit miktarlar halinde (yani normal amortisman yoluyla) yapılacaktır.

¹² 28.04.2004 tarih ve 25446 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Örnek: Y Tekstil A.Ş tarafından 2010 yılında 120.000 TL'ye satın alınan ve dokuma işinde kullanılan makine için 2012 yılında 30.000 TL + 10.000 TL işçilik gideri yapılarak gerçekleştirilen iyileştirme sonucunda makinenin dokuma kapasitesi 2 katına çıkmıştır.

Aktifte bulunan iktisadi kıymetin ilk iktisabı sırasında bulunmayan özelliklerin kazandırılması veya ilk iktisap sırasında bulunan özelliklerin geliştirilmesi için yapılan giderler değer artıran giderler olarak sayılmakta ve maliyete eklenen bu giderlerin amortisman süreleri de iktisadi kıymetin kalan ömrüne göre belirlenmektedir. Makine için 4 yıl ve % 25 amortisman oranı belirlendiği ve normal amortisman yönteminin seçildiği kabul edilirse ayrılması gereken amortisman tutarları; 2010 yılı için 30.000 TL, 2011 yılı için 30.000 TL, 2012 yılı(fonksiyon artırıcı giderin aktifleştirildiği yıl) ve 2013 yılları için 30.000 TL + (maliyete eklenen tutar/iktisadi kıymetin kalan amortisman süresi) şeklinde toplam $((30.000+(40.000/2))=50.000$ TL olarak hesaplanacaktır.

Ayrıca elektrik üretim varlıklarının genişleten veya iktisadi kıymetlerini artıran giderlere ilişkin amortisman uygulaması bu bölümde açıklanan esaslar kapsamında yapılacaktır.

Diğer taraftan, gayrimenkuller ve gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin amortisman sürelerini tamamlayarak itfa edilmesinden sonra, ekonomik ömrünü ve değerini artırıcı nitelikteki bütün giderler aktifleştirilir. Bu giderlerden iktisadi kıymetlerin ekonomik ömrünü uzatıcı nitelikte olanlar, iktisadi kıymete ait amortisman oran ve süresinde aktife alındığı tarihten itibaren itfa edilir. *İktisadi kıymetlerin değerini artırıcı nitelikte olanlar da iktisadi kıymetin ömrünü uzatan giderler gibi iktisadi kıymet için belirlenen oran ve sürede amortisman tabi tutulacaklardır.*

4- SONUÇ

Vergi Usul Kanunu'nun 315'inci maddesinde 5024 sayılı Kanun ile yapılan ve 01.01.2004 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren değişiklik ile amortisman tabi iktisadi kıymetlere uygulanacak amortisman oranları ve süresi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınarak Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecektir. Mükellefler iktisadi kıymetlerini Bakanlık tarafından tespit ve ilan edilen oranlar üzerinden duruma göre normal amortisman veya azalan bakiyeler usulü ile yok edebileceklerdir.

Esas uygulama bu olmakla birlikte Kanun'un 272'nci maddesi hükmü gayrimenkuller ve elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişleten veya iktisadi kıymetlerini devamlı surette artıran birtakım giderlerin doğrudan gider yazılmayarak maliyete dahil edilmesini gerekli kılmıştır. Vergi uygulamasında mükelleflerin yaptıkları bu türden giderleri, iktisadi kıymetin ömrünü uzatıcı veya kullanım fonksiyonlarını artırıcı olmasına göre farklı sürelerde amorti etmesi gerekmektedir. Buna göre mükellefler yaptıkları ömür uzatıcı giderleri asıl iktisadi kıymetin faydalı ömrü süresinde, fonksiyon artırıcı giderleri ise asıl iktisadi kıymetin kalan faydalı ömrü süresinde ve eşit olarak amorti edeceklerdir. Bunun dışında kalan ve iktisadi kıymetin faaliyetinin devamı için gerekli olan normal bakım tamir ve temizleme giderleri ise doğrudan gider olarak dikkate alınacaktır.

Mükelleflerin cezalı tarhiyata muhatap tutulmamaları için yaptıkları giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı bir şekilde izlemeleri, amortisman ayrılmasında bahsettiğimiz özellikli hususlara dikkat etmeleri ve uygulama ile ilgili tereddüt hasıl olan durumlarda idareden görüş talep etmeleri yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu,
- 5024 sayılı Kanun,
- 4721 Sayılı Medeni Kanun,
- 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği,
- 163 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği,
- <http://www.muhasibevevergi.com/content.aspx?id=629>,
- ÖZBALCI, Y.; Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Kasım 1999, Sayfa:592
- ÖZTÜRK, B. "Dönem Sonu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları", Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Aralık 2007,
- UYSAL, A., EROĞLU, N. "Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu", Ankara, 2009,