

# YURT DIŞINA GEÇİCİ OLARAK İHRAÇ EDİLEN MAKİNE ve TEÇHİZATTA AMORTİSMAN UYGULAMASI

IMPLEMENTATION OF DEPRECIATION ON THE MACHINERY AND  
EQUIPMENT EXPORTED TEMPORARILY TO ABROAD



Yağmur OKTAY\*

## ÖZ

Son yıllarda ölkemizde meydana gelen ekonomik gelişmelere paralel olarak inşaat sektörü hızla değer kazanmaktadır. Birçok firma Türkiye'deki faaliyetlerinin yanı sıra uluslararası alanda rekabete dahil olarak yurt dışı inşaat faaliyetlerinde bulunmaktadır. Yurt dışı müteahhlik hizmetleri kapsamında iş hacminin genişlemesiyle, inşaat firmaları bu işler nedeniyle yurt dışında ihtiyaç duydukları makine, teçhizat ve donanımları genellikle yurt içinde sahip oldukları makine, teçhizat ve donanımları yurt dışına geçici veya kalıcı olarak göndermek suretiyle karşılar olmuşlardır. Bu şekilde yurt dışına geçici olarak gönderilen makine ve teçhizatın ne şekilde değerlendirilmesi gerektiği ödenmesi gereken verginin doğru olarak tespit edilmesi açısından önem arz eden bir konu olmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Amortisman, Geçici İhracat, Kanunen Kabul Edilmeyen Gider, Değerleme.

## ABSTRACT

With the economic developments that have taken place in our country in recent years, the construction sector is rising rapidly. Many companies are involved in international construction activities as well as their activities in Turkey. With the expansion of foreign construction services, construction companies have become to export their machines, equipments and supply they need either temporarily or permanently. The way how to depreciate the machinery and equipment temporarily exported is of great importance to assess tax correctly.

**Keywords:** Depreciation, temporary exports, non-tax-deductible expenses, valuation

---

\* Vergi Müfettiş Yardımcısı

## 1- GİRİŞ

Ülkemizin en önemli döviz kazandırıcı faaliyetleri arasında yer alan yurt dışı inşaat işleri ve müteahhitlik hizmetleri sektöründe; kazanılan bilgi birikimi, var olan coğrafi konum avantajı ve siyasi gelişmeler ile birlikte Türk firmaları, dünya müteahhitlik hizmetleri sektörünün önemli aktörleri arasında yer almıştır.<sup>1</sup>

Bu sektör özellikle işgücü piyasası ve sektörün ihtiyacı olan hammadde nedeniyle diğer sektörler için alıcı konumunda iken insanların barınma ve diğer ihtiyaçlarını karşılaması özelliği ile de satıcı konumunda olarak, doğrudan hizmet ihracatını gerçekleştirmenin yanı sıra, mal ve servis ihraç eden birçok sektörün yeni pazarlar bulmasına da katkıda bulunmaktadır. Dolayısıyla inşaat sektörü tüm ekonomik birimlerle etkileşim içerisinde. Bu derece geniş ölçekli bir sektörün; özellikle, yurt dışına yapılan işlerin ülkeye bir döviz girişi sağladığı düşünülecek olursa elde ettiği kazançlara uygulanacak vergileme usulü de önem arz etmektedir.

Bu sektördeki faaliyet hacminin gelişmesinin doğal sonucu olarak, özellikle müteahhitlik hizmetlerinde ortaya çıktığı gibi, amortisman tabi iktisadi kıymet (ATİK) hareketleri de hızlanmıştır.<sup>2</sup> Çünkü yurt dışı müteahhitlik hizmetleri kapsamında, yurt dışında inşaat, tesisat, montaj, mühendislik, proje, müşavirlik, işletme, bakım ve onarım gibi işleri üstlenen inşaat firmaları bu işler nedeniyle yurt dışında ihtiyaç duydukları makine, teçhizat ve donanımları genellikle yurt içinde sahip oldukları ve kullandıkları makine, teçhizat ve donanımları yurt dışına geçici veya kalıcı olarak göndermek suretiyle karşılamaktadırlar.

Çalışmamızda; bu kapsama giren; yurt dışına geçici olarak ihraç edilen makine ve teçhizatı amortisman uygulamasının mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde ne şekilde uygulanması gerektiği anlatılmaya çalışılacak olup 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinden önceki konuya ilişkin görüşlere ve bunların ortak noktalarına ve Genel Tebliğ ile konuya ilişkin yapılan düzenlemelere yer verilecektir.

## 2- GEÇİCİ OLARAK İHRAÇ EDİLEN MAKİNE ve TEÇHİZATTA AMORTİSMAN UYGULAMASI

Mükellefler yurt dışında yaptıkları işler dolayısıyla bazı makine ve teçhizatını yurt dışına çıkarmak zorunda kalmaktadırlar. Yurt dışında icra edilen faaliyetin bir gerekliliği olarak geçici ihraç edilen ve daha sonra tekrar yurda geri getirilen bu makine ve teçhizata ilişkin amortisman uygulamasının nasıl olacağı ise özellikli bir konu olma hüviyetine sahiptir.

1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasına ilişkin açıklamalar 03/04/2007 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır.

Konuya ilişkin olarak 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar ise şöyledir: ***“Tam mükellef kurumların aktiflerinde yer alan makine ve teçhizatları, yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak yurt dışına geçici olarak ihraç etmeleri halinde, geçici olarak ihraç edilen ve işin bitiminde Türkiye'ye getirilen makine ve teçhizat ile ilgili olarak***

<sup>1</sup> Atilla Kavan, “Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin Kurumlar Vergisi İstisna Uygulaması,” Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 2009, Sayı:292 s.63

<sup>2</sup> M. Aykut Kelecioğlu, “Tam Mükellef Kurumların Türkiye İle Yabancı Ülkeler Arasında Gerçekleştirdiği Atık Hareketlerinde Amortisman Ayırma Sorunu” ,Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2000, Sayı: 89

***Türkiye’de amortisman ayrılmasına son verilecek; işin bitiminde söz konusu makine ve teçhizatın Türkiye’ye ithalinde ise amortisman uygulaması kaldığı yerden devam edecektir.”***

Tebliğ ile yapılan düzenlemeyi basit bir örnekle açıklamak gerekirse; örneğin, bir inşaat işletmesi 2008 yılında almış olduğu bir makineyi inşaat işlerinde kullanmaktadır. 2008, 2009, 2010 yılında kullanılan ve %20 amortismanına tabi bu makine 2011 yılında işletmenin yurt dışı şantiyesinde kullanılmak üzere geçici olarak ihraç edilmiştir. 2013 yılında ise bu makine geri gelmiştir. Bu durumda bu makine için 2011 ve 2012 yılında amortisman ayrılmayacaktır. Kalan 2 yıllık amortisman ise 2013 ve 2014 yıllarında ayrılacaktır.<sup>3</sup> Bu örneği biraz daha genişletecek olursak, inşaat firması daha sonra yurt dışındaki şantiyesinde kullanmak üzere ihraç edeceği makineyi 2008 yılında 100.000 TL’ye iktisap etmiş olsun, 2008,2009 ve 2010 yılları için her yıl 20.000 TL (=100.000 x %20) toplamda ise 60.000 TL amortisman ayrıldıktan sonra ilgili makinenin 2011 yılında net defter değeri 40.000 TL (=100.000 TL - 60.000 TL) olacaktır. 2011 yılında yurt dışına ihraç edilen ilgili makine için tebliğde yer alan açıklamalar paralelinde yurt dışında bulunduğu süre içerisinde Türkiye’de amortisman ayrılmayacaktır. 2013 yılında ise yurda geri getirilen makine için **“amortisman uygulaması kaldığı yerden devam edecektir”**. Bu durumda ilgili makine için yurda döndükten sonra hangi kalan tutar üzerinden amortisman ayrılmaya devam edilecektir? 2011 yılındaki net defter değeri üzerinden mi yoksa yurt dışındaki kazancın tespiti sırasında ilgili makineye ayrılan amortisman tutarları dahil birikmiş amortisman tutarı dikkate alınarak bulunacak defter değeri üzerinden mi amortisman uygulaması kaldığı yerden devam edecektir? Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde bu soru cevaplanmaya çalışılacaktır.

Tebliğ ile yapılan bu düzenlemeden önce yurt dışına geçici olarak gönderilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin ne şekilde amortisman uygulamasına tabi tutulacağına ilişkin değişik görüşler mevcuttu. Konuyla ilgili olarak 1974 yılında Hesap Uzmanları Danışma Komisyonunca alınmış bir karar aşağıdaki gibidir.

*“Yurt dışında iş yapan bir tam mükellef, bu iş için belli bir sermayeyi dışarıya aktarır. Bu sermaye nakit halinde olabileceği gibi, sabit kıymet şeklinde de olabilir. Türkiye’de amortismanına tabi tutulmakta iken iş yapılan yabancı ülkeye gönderilen veya doğrudan doğruya hariçten temin edilen sabit kıymetlerin dışarıda kullanıldıkları süre içerisinde, dış ülkedeki işyeri ayrı ve sabit işyeri şeklinde tanımlandığı cihetle, bulunulan ülke kanunlarının öngördüğü oranlar üzerinden amortismanına tabi tutulmaları gerekir. Diğer taraftan, bu demirbaşlardan sonradan Türkiye’ye getirilenlerden henüz tamamen itfa edilmemiş durumda olanların amortismanlarına da, yabancı ülkede tatbik olunan nispetlerin daha yüksek veya düşük olanları dikkate almaksızın, Türkiye için esas olan oranların esas alınması lazım gelir.”*<sup>4</sup> Bu kararda yer alan görüşler, Maliye Bakanlığının 31.01.1980 tarih ve 1.2193-3048 sayılı yazısı ile de uygun görülmüştür.

Söz konusu karara göre, amortisman konusu kıymet, yurt dışında, faaliyette bulunulan ülkenin mevzuatının öngördüğü esas ve oranlarda amortismanına tabi tutulacaktır. Bu kıymet geri döndüğünde, yurt dışında ayrılmış olan da dahil, birikmiş amortismanları ile merkez kayıtlarına giriş yapıla-

<sup>3</sup> Mehmet Şenlik, “İnşaat Ve Onarım İşleri İçin Yurtdışına Gönderilen Makine Teçhizatlarında Vergi Ve Muhasebe”, Çevrimiçi: <http://www.suryay.com.tr/mevzuat/insaat-ve-onarim-isleri-icin-yurtdisina-gonderilen-makine-techizatlarda-vergi-ve-muhasebe/41888> Erişim tarihi: 28 Ağustos 2016

<sup>4</sup> Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu Kararı, 12.11.1974 tarih, Yayın Sıra No: 185, Genel Sıra No: 218/6

çaktır. Henüz itfa edilmemiş kısım kalmışsa ilk iktisap bedeli üzerinden itfaya devam edilecektir. Bu husus ülke dışında edinilmiş kıymetler içinde geçerlidir.

Konuya ilişkin farklı bir görüşe göre; geçici olarak ihraç edilen iktisadi kıymetin işletmenin kayıtlarında gösterilmesine devam edilmelidir. Çünkü bu kıymetin mülkiyeti hala söz konusu kıymeti yurt dışına gönderen işletmeye aittir. Böylece, yurt dışına geçici gönderilen kıymet bilançoda yer alacağı için işletmenin bilanço üzerinden tespit edilecek değeri daha doğru olarak saptanabilecektir. Söz konusu kıymet için Türkiye’de amortisman ayrılmaya devam edilmelidir. Amortisman ayırmaya devam edilmesi ile bu kıymetin ekonomik ömrü takip edilebilecek bu kıymetin yurt dışından dönmesi durumunda da gerçek kayıtlı değerinden kayıtlarda gösterilmeye devam edilecektir.<sup>5</sup>Ancak; söz konusu iktisadi kıymetin Türkiye’de ayrılmış olan amortismanı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmalıdır. Bu amortisman giderinin kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmasının nedeni, geliri istisna olan işlemlerin giderlerinin kurum kazancından indirilememesi esasına dayanır. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5’inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın Kurumlar Vergisinden istisna edilmiştir. Dolayısıyla bu işlerin giderleri de yine aynı madde uyarınca kurum kazancından indirilemeyecektir. Bu nedenle yurt dışına geçici olarak gönderilen amortismanı tabi iktisadi kıymetin amortisman gideri ilgili yıl kurum matrahına kanunen kabul edilmeyen gider olarak ilave edilmelidir.

Yurt dışına geçici gönderilen iktisadi kıymetin yurda tekrar gelmesi durumunda ise bu kıymetin amortismanı geldiği yıldan itibaren kurum kazancından indirilmelidir. Ancak bu kıymetin yıl içerisinde gelmesi durumunda yıllık amortisman kısmı olarak ayrılmalıdır. Yani kıymet ne zaman gelmişse geldiği zamandan yıl sonuna kadar olan süreye takip eden amortisman kurum kazancında gider olarak dikkate alınmalıdır.<sup>6</sup>

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeden önce konuya ilişkin çeşitli görüşlerin temel ortak noktası; geçici olarak ihraç edilen makine ve teçhizat için Türkiye’de ayrılacak amortisman giderlerinin vergi matrahının tespitinde gider olarak indirilemeyeceğidir. Bu durumun iki dayanak noktası bulunmaktadır.

Türk vergi mevzuatına göre, tam mükellef kurumların Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratlarının tamamının vergi matrahına girmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, tam mükellef statüsünde vergilendirilenlerin yurt dışı faaliyetleri bakımından faaliyette buldukları ülkenin vergi yasaları açısından “dar mükellef” olmaları söz konusu olacaktır ve dolayısıyla yabancı ülkede gerçekleştirilen faaliyetler sonucunda elde edilen gelirler bulunulan ülkede vergilendirilmişse mükerrer vergilendirmenin önlenmesi hususu gündeme gelecektir. Bunu gerçekleştirmek için, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına gereksinim olacaktır. Anlaşmanın mevcut olmaması durumunda ise yabancı ülkede ödenen vergilerin Türkiye’de elde edilen kazanç ve irat için hesaplanan vergiden mahsubu müessesesi işletilecektir.

Türkiye’de tam mükellef kurum olarak faaliyet gösteren kurum, çifte vergilemeyi önleme anlaşması bulunulan ülkede işlerini sabit yer aracılığı ile yürütüyorsa; o iş yeri aracılığı ile elde ettiği kazancı o ülkede vergilendirilecektir. Diğer kanunlarda olduğu gibi, vergi kanunlarının uygulama alanı da,

<sup>5</sup> Ali Tuğlu, “Yurt Dışına Geçici Olarak İhraç Edilen Makine Ve Teçhizatın Vergisel Durumları”, Yaklaşım Dergisi, Ekim 2006, Sayı: 166.

<sup>6</sup> Ali Tuğlu, a.g.m s.3

devletin egemenlik alanının geçerli olduğu alan ile sınırlıdır. Yabancı ülkede iktisadi bir organizasyon kurarak kazanç elde eden gerçek ve tüzel kişiler, doğal olarak bu ülkelerin vergi kanunlarına uymak zorundadırlar.<sup>7</sup> Yabancı ülkedeki iş yeri aracılığıyla elde edilen ticari kazancın, o ülkede yapılan giderlerin tenzili sonucunda bulunacağı şüphesizdir. Bu yüzden amortisman ayırarak, sabit kıymetlerdeki değer düşüklüğünü aktiften düşmek suretiyle giderleştirilmesi de kaçınılmazdır. Bir başka anlatımla tam mükellef kurumun yurt dışına gönderdiği amortisman tabi iktisadi kıymetlere (ATİK) ait amortisman giderlerinin, o iş yerinde elde edilen kazancın tespitinde, o ülkenin amortisman ayırma usulleri dahilinde dikkate alınacağı çifte vergilemeyi önleme anlaşmasının getirdiği bir zorunluluktur.

Örneğin; yurt dışına geçici ihraç yoluyla gönderilen amortisman tabi iktisadi kıymetin yurt dışında hangi orandan amortisman tabi tutulduğu; amortisman oranı ve buna bağlı olarak amortisman süresi veya amortisman ayırma usulü ülkemiz uygulamasından farklılık gösterebilir. Bu durum Türk Vergi Kanunlarını ilgilendiren bir durum değildir. Her ülkenin vergi kanunları kendi sınırları içerisinde hüküm ifade eder. Bu nedenle geçici ihraç yoluyla gönderilen kıymet gittiği ülke mevzuatına göre yüksek oranda amortisman tabi tutulabilir veya gittiği ülke mevzuatına göre doğrudan gider yazılabilir. Bu durumda Türkiye'deki işletmenin aktifinde bulunan ancak yabancı ülkede kullanılan ATİK için Türkiye'de geçerli oran, süre ve yöntem yerine ATİK'in bulunduğu ülkedeki oran, süre ve yöntem kullanılacaktır.

Bu sebeple yabancı ülkede kullanılan ATİK için, Türkiye'de amortisman ayıramayacaktır. Amortisman ayrılması halinde yabancı ülkede de amortisman ayrıldığı düşünülduğünde, mükerrer indirim olacağından, yabancı ülkeye gönderilen ve halen işletmenin aktifinde kayıtlı olan bu tür ATİK'lerin Nazım Hesaplarda izlenmesi, yurtiçinde kullanılan ATİK'leri ile yurt dışındaki ATİK'leri arasında ayırım yapılması açısından faydalıdır.<sup>8</sup>

Çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının bulunmadığı hallerde ise çifte vergilemeyi önlemenin tek yolu yabancı memleketlerde ödenen vergilerin mahsubunu sağlayan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33. maddesidir. Buna göre, yurt dışında elde edilip de Türkiye'de vergilendirilecek kazançlar için daha önce mahallinde ödenen vergiler, Türkiye'de bu kazançlar nedeniyle hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Yukarıda yapılan açıklamaları birlikte değerlendirdiğimizde, Türkiye'de faaliyette bulunan tam mükellef kurumların yabancı ülkedeki işleri dolayısıyla bu ülkelere gönderdikleri ATİK'ler için **"çifte vergilemeyi önleme anlaşması olsun olmasın"** Türkiye'de amortisman ayıramaya devam edilemeyecektir.

Geçici olarak ihraç edilen makine ve teçhizat için Türkiye'de ayrılacak amortisman giderlerinin vergi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmemesinin bir diğer sebebi ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan hükümdür. Bu hükümde iştirak hissesi alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin mümkün olmadığı düzenlenmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Dolayısıyla bu istisna kapsamında geçici ola-

<sup>7</sup> Şükrü Kızılot, İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, Yaklaşım Yayıncılık, Aralık 2011, 16. Baskı, s. 440

<sup>8</sup> M. Aykut Kelecioğlu, a.g.m

rak ihraç edilen makine ve teçhizata amortisman ayrılmasına devam edilmesi halinde ayrılan amortisman kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olacaktır.

Bu hususlara paralel olarak da; 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, tam mükellef kurumların aktiflerinde yer alan makine ve teçhizatları, yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak yurt dışına geçici olarak ihraç etmeleri halinde, geçici olarak ihraç edilen ve işin bitiminde Türkiye'ye getirilen makine ve teçhizat ile ilgili olarak Türkiye'de amortisman ayrılmasına son verileceği; işin bitiminde söz konusu makine ve teçhizatın Türkiye'ye ithalinde ise amortisman uygulamasının kaldığı yerden devam edeceği ifade edilmiştir. Bu noktada, madde metninin incelenmesi sonucunda **"... amortisman uygulamasının kaldığı yerden devam edeceği ..."** ifadesinin muğlaklık taşıdığı düşünülebilir. Zira geri dönen makine ve teçhizatın yurt dışında ayrılmış olan amortismanları da dahil edilerek mi merkez kayıtlarına girişi yapılacak yoksa yurt dışına gönderilmeden önceki birikmiş amortisman tutarı mı yurda dönüş yaptığında dikkate alınacak belli değildir. Bir başka ifadeyle; yurda geri getirilen makine ve teçhizat için yurt dışında ayrılan amortisman tutarlarının net defter değerinin tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı hususu net değildir.

Ayrıca bu konuda gerek 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, gerekse konuyla ilgili olarak araştırılan akademik çalışmalarda, amortisman uygulamasının ne şekilde hesaplanması gerektiğini gösteren örneklerle karşılaşmamıştır. Zira, tebliğ ile yapılan düzenlemeden önce 1974 yılında Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu'nca alınmış ve Maliye Bakanlığınca uygun görülmüş karara göre; yurt dışında iş yapan tam mükellef kurumun yurt dışına gönderdiği ve bu ülkenin belirlediği esaslar dahilinde, amortisman ayırdığı ATİK'in, daha sonra tekrar yurda dönmesi halinde bu kıymetle ilgili yurt dışında ayrılmış olan da dahil, birikmiş amortismanları ile merkez kayıtlarına giriş yapılacağı ve henüz itfa edilmemiş kısım kalmışsa ilk iktisap bedeli üzerinden itfaya devam edileceği ifade edilmiştir. Bizce de bu görüş uygulanmalıdır. Çünkü Türkiye'de tam mükellef statüsünde vergilendirilen ve yurt dışı faaliyetleri bakımından faaliyette buldukları ülkenin vergi yasaları açısından dar mükellef konumunda olan kurumlar yabancı ülkedeki iş yeri aracılığıyla elde ettikleri ticari kazançlarını o ülkede yaptıkları giderleri tenzil etmek suretiyle bulacaklardır. Amortisman ayırarak, sabit kıymetlerdeki değer düşüklüğünü aktiften düşmek suretiyle, giderleştirilmesi amortisman mevzuunun mahiyeti icabıdır. Dolayısıyla yurt dışı inşaat işleri için geçici olarak ihraç edilen ve yurt dışında kullanılan makine ve teçhizata gittiği ülkenin amortisman ayrılmasına ilişkin olarak öngördüğü usuller dahilinde zaten amortisman ayrılacak ve kurumun yurt dışında vergilendirilecek olan kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır. Ayrıca yurt dışında elde edilen ve Türkiye'de Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi uyarınca istisna olacak kazanç tutarının belirlenmesi esnasında da VUK 333 No.lu Tebliğde yer alan amortisman oranları üzerinden hesaplanacak amortisman tutarının Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesine göre yurt dışı hasılatı tenzil edileceği tabiidir. Sabit kıymetin yurda geri getirilmesi sonucu amortisman uygulamasına kaldığı yerden devam edilirken; ATİK'in itfa edilmemiş kısmının yurt dışı edilmeden önceki net defter değeri olarak belirlenmesi halinde; hem yurt dışında elde edilen ve o ülke kanunlarına göre vergilendirilecek kazancın tespiti sırasında hem de Türkiye'de istisna olacak kazancın belirlenmesi aşamasında ilgili ATİK için zaten amortisman gideri yapıldığından aynı ATİK için hem yurt dışında hem de yurda dönüşten sonra Türkiye'de amortisman ayrılmış olunacaktır. Bu şekilde mükerrer indirimde mahal verilmemesi için sabit kıymetin yurda geri girişinde yurt dışında kaldığı sürede ayrılmış olan

amortisman tutarları o kıymet için birikmiş amortisman tutarına dahil edilerek dikkate alınmalı ve sabit kıymetin bu şekilde bulunacak net defter değeri üzerinden itfasına devam edilmelidir.

### 3- SONUÇ

Yurt dışına geçici olarak ihraç edilen makine ve teçhizatla amortisman uygulamasına ilişkin olarak 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ öncesi görüşlere ve Tebliğ ile konuya ilişkin yapılan düzenlemeye ayrıntılı olarak yer verilen makalemizde ifade ettiğimiz üzere; tam mükellef kurumların aktiflerinde yer alan makine ve teçhizatları, yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili geçici olarak ihraç etmeleri halinde ilgili makine ve teçhizat için yurt dışında bulunduğu süre boyunca Türkiye’de ayrılacak amortisman giderlerinin vergi matrahının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği hususu gerek Genel Tebliği ile yapılan düzenlemenin gerekse düzenlemeden önce konuya ilişkin oluşan çeşitli görüşlerin temel ortak noktası olmuştur.

Genel Tebliği ile ilgili konu hakkında düzenlenme yapılmasına rağmen makalemizde de ifade etmeye çalıştığımız gibi tebliğde yer alan “... *amortisman uygulamasının kaldığı yerden devam edeceği* ...” ifadesi muğlak bir ifade olarak karşımıza çıkmakta olup bu ifade yurt dışına ihraç edilen ve daha sonra yurda geri getirilen makine ve teçhizatın hangi “kalan” değer üzerinden amortisman yoluyla itfaya devam ettirileceğine ilişkin netlik içermemektedir. Vergi kanunları karşısında sabit kıymetin doğru değerlendirilmesi ve kazancın tespiti sırasında yapılacak indirimlerin doğru bir şekilde tespit edilmesi gerekliliğini göz önüne aldığımızda bizce uygun olan; sabit kıymet için yurt dışında kaldığı sürede ayrılmış olan amortisman tutarının yurda geri döndüğünde birikmiş amortisman tutarına dahil edilerek dikkate alınması ve sabit kıymetin bu şekilde bulunacak net defter değeri üzerinden itfasına devam edilmesi olacaktır.

### KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu Kararı, 12.11.1974 tarih, Yayın Sıra No: 185, Genel Sıra No: 218/6
- KAVAN, A. “Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin Kurumlar Vergisi İstisna Uygulaması” Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 2009, Sayı:292 s.63
- KELECİOĞLU, M. A. “Tam Mükellef Kurumların Türkiye İle Yabancı Ülkeler Arasında Gerçekleştirdiği Atık Hareketlerinde Amortisman Ayırma Sorunu” Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2000, Sayı: 89
- KIZILLOT, Ş. İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, Yaklaşım Yayıncılık”, Aralık 2011, 16. Baskı, s. 440
- ŞENLİK, M. “İnşaat Ve Onarım İşleri İçin Yurtdışına Gönderilen Makine Techizatlarda Vergi Ve Muhasebe”, Çevrimiçi: <http://www.suryay.com.tr/mevzuat/insaat-ve-onarim-isleri-icin-yurtdisina-gonderilen-makine-techizatlarda-vergi-ve-muhasebe/41888> Erişim Tarihi: 10.12.2015
- TUĞLU, A. “Yurt Dışına Geçici Olarak İhraç Edilen Makine Ve Teçhizatların Vergisel Durumları”, Yaklaşım Dergisi, Ekim 2006, Sayı: 166.