

## SANAT ESERLERİ AMORTİSMANA TABİ MİDİR?

Uğur UĞURLU (\*)

### 1 - GİRİŞ

Günümüzde özellikle büyük işletmeler işyerlerini görsellik bakımından güzelleştirmek, etrafa iyi bir izlenim bırakabilmek ve prestij sağlamak için çeşitli sanat eserleri almakta ve bu eserleri teşhir amaçlı kullanabilmektedirler. Teşhir edilen bu sanat eserlerinin başında ise tablolar ve heykeller gelmektedir.

Ancak teşhir edilmek için alınan ve işletmenin envanterine kaydedilen bu sanat eserleri için amortisman ayrılıp ayrılmayacağı hususunda tereddüt yaşanmaktadır. Bizde bu yazımızda işletmelerin envanterlerinde yer alan sanat eserleri için amortisman ayrılıp ayrılmayacağı hususunu idare ve yargının görüşlerini de belirterek açıklamaya çalışacağız.

### 2- AMORTİSMAN UYGULAMASI

Amortismanın konusu 213 sayılı Vergi Usul Kanun' un<sup>1</sup> 313' üncü maddesinde açıklanmıştır. Söz konusu maddede amortismanın konusu;

**“İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bunların kullanılacakları süre zarfında yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder”** şeklinde açıklanmıştır.

Söz konusu maddeden anlaşılacağı üzere bir iktisadi kıymet için amortisman ayrılabilmesi için; iktisadi kıymetin

- i) İşletmenin aktifine girmiş olması
- ii) İşletmede bir yıldan fazla kullanılması,
- iii) Amortisman konusu varlıklar arasında bulunması,
- iv) Yıpranmaya, aşınmaya ya da kıymetten düşmeye maruz kalması gerekmektedir.

Ayrıca Vergi Usul Kanun' un 315' nci maddesinde ise **“Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edi-**

<sup>1)</sup> Vergi Denetmeni

<sup>1</sup> 10.01.1961 Tarih Ve 10703 Sayılı Resmî Gazetede Yayınlanmıştır.

**lecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.”** hükmü yer almaktadır.

Yaptığımız araştırmada, faydalı ömür ve uygulanacak amortisman oranı konusu ile ilgili yayınlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde sanat eserleri ile ilgili olarak herhangi bir açıklama yapılmamıştır.

Sadece 55 seri nolu Vergi Usul Genel Tebliği<sup>2</sup> ekinde verilen amortisman oranları tablosunda, aynı oranda amortisman ayrılacağı belirtilen demirbaşları bir arada toplamış ve ‘**IX – Demirbaşlar**’ kısmının C bendinde “**Halı, kilim, seccade, keçe, paspas, yer muşambası, dikiş makineleri, kahve kavurma ve öğütme, et kıyma makineleri, büst, portre, heykel ve benzerleri**” için amortisman ayrılabilceği belirtilmiştir.

Peki bu 55 seri nolu Vergi Usul Genel Tebliğinde belirtilen “**büst, portre, heykel ve benzerleri**” ifadesi kapsamına sanat eserleri de girer mi?

### 3- 55 SERİ NO’LU TEBLİĞİNDE YERALAN “BÜST, PORTRE, HEYKEL ve BENZERLERİ” KAVRAMI İLE SANAT ESERİ KAVRAMININ KARŞILAŞTIRILMASI

Sanat eseri kavramı 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun<sup>3</sup> birinci maddesinde; **eser; sahibinin hususiyetini taşıyan ve kanunun diğer maddeleri uyarınca ilim ve edebiyat, musiki, güzel sanatlar veya sinema eserleri sayılan her nevi fikir ve sanat mahsulü** olarak tanımlanmıştır.

Bilindiği üzere tablo, heykel gibi eserlerin sanat eseri sayılabilmesi için birtakım özelliklere

sahip olması gerekir. Zira her resim tablosu veya heykelin sanat eseri saymak doğru olmayacaktır.

Bu noktada “ürün” ile “sanat eseri” kavramlarının açıklanmasında fayda vardır. Bilindiği gibi ürün, çeşitli üretim faktörlerinin bir araya getirilmesi sonucunda ortaya çıkan mamule denir. Sanat eserini üründen ayıran özellik, ürünün birden fazla örneğinin olması, ya da pazarda dengi malların bulunmasıdır. Bir sanat eserinin aynısını bulmak mümkün değil iken, herhangi bir ürünün aynısını veya benzerini bulmak veya üretmek mümkündür. Sanat eseri insanların estetik yönlerine hitap ederken, standart bir ürün insanların maddi ihtiyaçları için tasarlanmıştır. Sanat eserleri mutlaka bir sanatçı (bir insan) tarafından yoğun emek sonucu oluşturulmalarına rağmen, ürünün ortaya çıkmasının birçok aşamasında makineler yoğun olarak kullanılmaktadır. Örneğin Osman Hamdi Bey’in ‘Silah Taciri’ adlı tablosunu ileri teknoloji ile kopyasını üretip satan kişiye nasıl ki sanatçı değil tacir diyor isek, 55 seri nolu Vergi Usul Genel Tebliği belirtilen “**büst, portre, heykel vb.**” için de sanat eseri kavramını kullanmamız doğru olmayacaktır. Burada bahsi geçen ürünleri sadece ürün olarak düşünmek; bir başka deyişle, büst denildiğinde herhangi bir büstü, portre denildiğinde ise herhangi bir portreyi anlamak gerekir.<sup>4</sup>

Ayrıca 55 seri nolu Vergi Usul Genel Tebliği eki olarak verilen amortisman oranları tablosunda, aynı oranda amortisman ayrılacağı belirtilen demirbaşları bir arada toplamış ve ‘IX – Demirbaşlar’

<sup>2</sup> 28.12.1961 Tarihli Resmî Gazetede Yayınlanmıştır.

<sup>3</sup> 13.12.1951 Tarih ve 7981 Sayılı Resmî Gazetede Yayınlanmıştır.

<sup>4</sup> ÖZDEMİR, Timur. “Sanat Eserlerinde Amortisman” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:260, Nisan 2003

kısımının C bendinde “**Halı, kilim, seccade, keçe, paspas, yer muşambası, dikiş makineleri, kahve kavurma ve öğütme, et kiyma makineleri, büst, portre, heykel ve benzerleri**” denilerek büst, portre, heykel ve benzerleri olan demirbaşlar ile halı, kilim, paspas gibi işletme demirbaşları ile aynı sınıfta değerlendirilmiştir. Buradan hareketle 55 sayılı Vergi Usul Genel Tebliği ekinde yer alan portre, heykel ve benzerleri ile kastedilenin sanat eseri niteliği taşımayan eserler olduğunu söyleyebiliriz. Çünkü büst, portre, heykel ve benzerleri ifadesi kapsamında sanat eserlerinin de olduğunu düşünürsek bu kapsamda yer alan ekonomik değeri ve ömrü çok düşük olan paspas, yer muşambası ile sanat eserini aynı kapsamda değerlendiriyoruz demektir. Bu nedenle kanaatimizce sanat eseri kavramı ile 55 sayılı Vergi Usul Genel Tebliği ekinde yer alan portre, heykel ve benzerleri kavramları farklıdır.

#### 4- SANAT ESERLERİNDE AMORTİSMAN UYGULAMASI

Daha öncede söylediğimiz üzere bir iktisadi kıymet için amortisman ayrılabilmesi için söz konusu kıymetin yıpranmaya, aşınmaya ya da kıymetten düşmeye maruz kalması gerekir. Hâlbuki sanat eserine haiz kıymetler yıpranmaya ve aşınmaya maruz kalan bir kıymet değildir. Aksine sanat eserleri gün geçtikçe değerlendirilmektedir. Bu nedenle sanat eserlerini yıpranmaya, aşınmaya ya da kıymetten düşmeye tabi bir kıymet olarak kabul etmek doğru olmayacaktır.

Sanat eserlerinin yıpranmaya, aşınmaya yani zamanla değer kaybetmeye tabi olmaktan ziyade zamanla değer kazanmaları ve buna ek olarak faydalı ömürlerinin tespitinin mümkün gözükmemesi

söz konusu eserlerin yürürlükteki mevzuat açısından amortisman mevzuuna konu olmayacağıni ortaya koymaktadır.<sup>5</sup>

Diğer taraftan bir işletmenin bir kıymeti amortisman yoluyla da olsa gider yazabilmesi için o kıymetin mutlaka işin niteliği gereği işle ilgili olması gerekmektedir. Buradan hareketle sanat eserleri için amortisman ayrılabilir mi olsa dahi tüm mükelleflerin almış oldukları sanat eserlerini amortisman ayırması kanaatimizce doğru olmayacaktır.

Her ne kadar kanaatimizce sanat eserleri için amortisman ayrılması doğru olmasa da eğer sanat eserleri için amortisman ayrılıyor olsa bile her sanat eserine sahip olan mükellef o eser için amortisman ayıramayacaktır. Çünkü bu durumda işletmelerin faaliyet konularına göre sanat eserlerinin ticari kazançta etkisi değerlendirilerek amortisman konusu yapılabileceğine karar verilmesi gerekirdi. Örneğin ünlü bir otel bulunduğu mekânın tarihini tanıtmak ve otelin prestijini artırmak için almış olduğu sanat eserlerini sergilemesi ile sıradan bir esnafın işyerinde asmak için bir sanat eseri almasını aynı kapsamda değerlendirmek mümkün değildir.

Nitekim konuyla ilgili İstanbul Defterdarlığının vermiş olduğu iki mukteza şöyledir.

İstanbul Defterdarlığının vermiş olduğu bir muktezada<sup>6</sup> “...**Müzayede yoluyla edinilen tablonun aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalması mümkün değildir. Bu nedenle amortisman tabi tutulmasına veya ticari kazancın tespit edilmesinde gider olarak dikkate alınmasına olanak bulunmamaktadır.**” şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

<sup>5</sup> BOZTAŞ, Hakan. “Sanat Eserleri İçin Amortisman Ayrılabilir mi.” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:329, Ocak 2009

<sup>6</sup> İstanbul Defterdarlığının 06.04.2004 Tarih Ve 10089 Sayılı Muktezası

İstanbul Defterdarlığının vermiş olduğu diğer muktezada<sup>7</sup> ise "...Şirkete alınan yağlıboya tabloların demirbaşlar arasına alınarak, amortisman yolu ile gider yazılması, yapılan harcamanın işletme faaliyeti ile ilgili bir harcama olmaması nedeniyle mümkün değildir..." şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Diğer taraftan Danıştay aksi yönlü vermiş olduğu bir kararında<sup>8</sup> şu açıklamalarda bulunmuştur.

".....işletmenin aktifine kayıtlı bir iktisadi kıymetin amortisman mevzuunda değerlendirilebilmesi için kanun temel olarak üç koşulun varlığını aramaktadır. Bunlar işletmede bir yıldan fazla kullanıma, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunma ve envantere yani aktife kayıtlı olmalıdır. Bu koşulları taşımakla birlikte amortisman tabi tutulmaması öngörülen iktisadi kıymetlerin boş arazi ve boş arsalarından ibaret olduğu, aynı Kanunun 314. maddesinde bir istisna olarak öngörülmüştür. Bu düzenlemelerle bir iktisadi kıymetin amortisman mevzuunda kabul edilebilmesi için Kanunda öngörülen koşullar yeterli kabul edilmiştir. Öyleyse sözü edilen koşulları haiz her iktisadi kıymet amortisman konusunda değerlendirilmelidir. Olayda davacı bankanın amortisman tabi tuttuğu tabloların Kanunda sayılan koşulları taşıyan birer iktisadi kıymet olduğundan kuşku yoktur. Tablolar davacı bankanın envanterine dahil ve bankanın çeşitli şube ve bürolarında tefriş ve düzenleme amacıyla işletmede bir yıldan fazla kullanılan diğer tüm iktisadi kıymetler kadar yıpranmaya, aşınmaya ve kıymetten düşmeye maruz bulunmaktadır. Tabloların ekonomik değer-

lerinin spekülatif olarak artmasının bu gerçeği değiştirdiği düşünülmemeyeceği gibi bunların salt işletmede mevcut birer menkul mal olarak kabulü de mümkün değildir. Bu nedenle davacı bankanın tabloları amortisman tabi tutulmasında ve Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. maddesinin tanıdığı olanak uyarınca yeniden değerlendirilmesinde işlem yapılmasında Kanun'a aykırılık görülmemiştir. Kaldı ki 55 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan Genel Tablonun IX Demirbaşlar bölümünün (c) ayrımındaki (... büst, portre, heykel ve benzerleri ...) açıklamasından da tablo ve diğer sanat eserlerinin Kanun'un öngördüğü koşulları taşımak kaydıyla amortisman mevzuuna girdiği belirtilmiştir."

Söz konusu Danıştay Kararına katılmıyoruz. Çünkü daha önce açıkladığımız üzere 55 seri nolu Vergi Usul Genel Tebliğinde yer alan "büst, portre, heykel ve benzerleri" kavramına sanat eserleri kavramı dâhil değildir.

Ayrıca amortisman ayrılabilmesi için gerekli olan kıymetin yıpranmaya ve aşınmaya tabi olmasının aksine sanat eserleri yıpranmaya ve aşınmaya maruz kalan bir kıymet olmayıp aksine sanat eserleri gün geçtikçe değer kazanmaktadır.

## 5- SONUÇ

Makalemizde de açıkladığımız üzere bir kıymet için amortisman ayrılabilmesi için söz konusu kıymetin yıpranmaya, aşınmaya ya da kıymetten düşmeye maruz kalması gerekir. Hâlbuki sanat eserine haiz kıymetler yıpranmaya ve aşınmaya maruz kalan bir kıymet değildir. Aksine sanat eserleri gün geçtikçe değerlendirilmektedir.

<sup>7</sup> İstanbul Defterdarlığının 10.07.1991 Tarih Ve 12407 Sayılı Muktezası

<sup>8</sup> Danıştay 4' üncü Dairesinin 10.04.1995 Tarih E.1994/3132 K.1995/1916 Sayılı Kararı.

Bu nedenle sanat eserlerini yıpranmaya, aşınmaya ya da kıymetten düşmeye tabi bir kıymet olarak kabul etmek doğru olmayacağından sanat eserleri için amortisman ayırmak kanaatimizce doğru olmayacaktır.

Ayrıca uygulamada bazı işletmelerin büyüklükleri ile mütenasip olan ve işletmenin faaliyet konusuna uygun olarak alınan ve teşrif edilen sanat eserlerinin amortisman yoluyla gider olarak dikkate alınması mümkün değil iken bu işletmelerin sanat eseri mahiyetinde olmayan büst, portre ve heykel gibi kıymetleri demirbaş kapsamında amortisman ayırmasında sakınca olmayacaktır.