



MÜTEMMİM CÜZ ve TEFERRUATLARDA DEĞERLEME

VALUATION OF INTEGRAL PARTS AND DETAILS

Yusuf AKDAĞ(*)

ÖZ

İşletmelerde bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerden mütemmim cüz ve teferruatların değerlendirilmesi ve amortismanına tabi tutulması konusunda tartışmalı hususlar bulunmaktadır. Bu çalışmamızda mütemmim cüzlerin ve teferruatların nasıl değerlendirilmesi ve amortismanına tabi tutulması gerektiği konusu açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Mütemmim Cüz ve Teferruat, Gayrimenkul, Değerleme, Amortisman

ABSTRACT

There are certain controversial aspects of the valuation of integral parts and details of an asset that is subject to depreciation as a result of being used more than one year. This study tries to allay the ambiguity in how the integral parts and details should be valued and amortised.

Keywords: Integral part and detail, immovable, valuation, amortisation

1- GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanunun “Değerleme” başlıklı üçüncü kitabının “İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme” başlıklı İkinci Bölümünde yer alan 269. maddesinde bahsedilen mütemmim cüz ve teferruat kavramları, bu Kanunda tanımlanmamış olduğu gibi nasıl değerlendirileceği ve amortis-

(*) Vergi Müfettişi

mana tabi tutulacağı konusunda da bir netlik olmadığı gibi konu hakkında vergi idaresince yapılmış bir düzenlemede bulunmamaktadır.

Çalışmamızda ise mütemmim cüz ve teferruatın nasıl değerlendirilmesi ve amortismanına tabi tutulması gerektiği konusu üzerinde durulmuştur.

2- DEĞERLEME

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 38. maddesinde, bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olarak tanımlanmıştır. Dönem sonu ile dönem başındaki öz sermayenin karşılaştırılmasını gerektiren bu sistem, kurumlar vergisi mükellefleri için de geçerlidir.

Öz sermaye; işletmenin sahip olduğu iktisadi kıymetler ile alacakların toplamından, borçların düşülmesi sonucunda geriye kalan tutardır. Bu tutar girişimcinin işletmeye koyduğu varlığı gösterir. Bilanço esasına göre ticari kazancın bu suretle tespit edilebilmesi için, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulması gerekmektedir.¹

Değerleme, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 258. maddesinde “vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespittir.” şeklinde tanımlanmıştır. Anılan Kanun maddesinde zikredilen iktisadi kıymetler, işletmeye dahil mevcutlar, alacaklar ve borçları ifade eder. Değerleme, işletmeye dahil mevcutların, alacakların ve borçların takdir ve tespittir.

İktisadi işletmelere dahil kıymet ve servetlerin değerlemesinde kullanılacak ölçünün mutlaka 213 sayılı Vergi Usul Kanununun ilgili maddesi ile diğer vergi kanunlarında tespit edilmiş değerlendirme ölçülerinden birisi olması gerekmektedir. Değerleme esas itibarıyla Vergi Usul Kanunu'nda anılan maddede tanımlanmakla birlikte yine Vergi Usul Kanunu'nun diğer maddeleri ile diğer vergi kanunlarında da özel değerlendirme hükümlerine yer verilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 259. maddesi uyarınca değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur. 213 sayılı Vergi Usul Kanunundaki tanımdan da anlaşılacağı üzere değerlendirme günü, vergi matrahının saptandığı gün olarak kabul edilmemektedir. Değerleme günü, vergi kanunlarında gösterilen gün olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla değerlemenin vergi matrahının saptandığı günden farklı bir günde yapıldığı durumlarda değerlemenin yapıldığı gün yerine iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlardaki değeri esas alınır.

Değerleme günü sadece hesap döneminin son günü değildir. Değerlemeye konu olan iktisadi kıymetin işletmeye dahil edildiği, işletmeden çekildiği, alındığı, satıldığı, imal veya inşasının bittiği gün değerlendirme günü olabilmektedir.

Değerlemede iktisadi kıymetlerin her birinin tek başına dikkate alınması gerekmektedir. Bir başka ifade ile işletmenin bütünü bir defada değerlemeye tabi tutulmaz. İşletmede bulunan iktisadi kıymet-

¹ Kenan Volkan Ateşoğlu, Değerleme, <http://www.sakaryavdb.gov.tr/document/DE%C4%9EEERLEME.pdf>, erişim Tarihi: 12.10.2014.

ler; emtia, demirbaş, menkul kıymet, nakit, alacaklar vs. özelliklerine göre ayrı ayrı değerlemeye tabi tutulur.²

2.1- Değerleme Ölçüleri

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 261. maddesinde değerleme ölçülerine yer verilmiştir. Anılan maddeye göre değerlendirme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır:

- Maliyet bedeli,
- Borsa rayici,
- Tasarruf değeri,
- Mukayyet değeri,
- İtibari değer,
- Vergi değeri,
- Rayiç bedel,
- Emsal bedeli ve ücreti.

Ancak anılan maddede belirtilen değerlendirme ölçülerinin dışında, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun diğer maddeleri ile diğer vergi kanunlarında tespit edilmiş olan bazı değerlendirme ölçüleri de bulunmaktadır. Bunlar;

- Alış bedeli,
- Alış emsal bedeli,
- Finansal kiralamalarda kira ödemelerinin bugünkü değeri,
- Ortalama perakende satış fiyatı,
- Tapu siciline kayıtlı bedelidir.

2.2- Maliyet Bedeli

213 sayılı Vergi Usul Kanunun 262'nci maddesinde maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade edilmektedir. Maliyet bedeli tanımı üç unsurdan oluşmaktadır;

- İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi,
- Değerinin arttırılması,
- Bunlara müteferri bilumum giderler.

İktisadi bir kıymetin iktisabı için yapılan ödemeler; eğer iktisadi kıymet satın alınmış ise satın alma bedeli, iktisadi kıymetin satın alınması esnasında ortaya çıkan vergiler ile diğer satın alma giderlerinden oluşmaktadır. İktisadi kıymet imal edilmişse imalat sırasında kullanılan hammadde ile yardımcı maddelerin alımı için ödenen bedeller ile diğer imalat giderlerinden oluşmaktadır.

İktisadi kıymetlerin değerinin arttırılması için yapılan ödemeler; malın iktisabından sonra yapılan ödemelerin maliyete eklenmesi için iktisadi kıymetin değerini ve verimini arttırması ya da ömrünü uzatması gerekmektedir. Malın değerini arttırmayarak sadece malı korumaya veya saklamaya yönelik olan ödemeler iktisadi kıymetin maliyetine eklenmemektedir.

² Mehmet Ali Özyer, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 3. Baskı Aralık 2004

Maliyet bedeli ile değ erlenecek olan iktisadi kıymetler şunlardır;

- Gayrimenkuller,
- Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı,
- Tesisat ve makineler,
- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- Gayrimaddi haklar,
- Özel maliyet bedeli,
- Demirba  eşya,
- Alet edevat ve mefruat,
- Emtia,
- Zirai mahsuller ve hayvanlar.³

2.3- Gayrimenkuller

213 sayılı Vergi Usul Kanununda gayrimenkulün tanımını yapılmamıştır. Gayrimenkulün konusu 4721 sayılı Türk Medeni Kanunun 704. maddesinde düzenlenmiştir. Mezkur maddeye göre; taşınmaz mülkiyetinin konusuna; araziler, tapu k t   nde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ve kat mülkiyeti k t   ne kayıtlı bağımsız bölümler girmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunun “Gayrimenkuller” başlıklı 269. maddesinde, iktisadi işletmeler dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedeliyle değ erlenece i belirtildikten sonra gayrimenkullerin mütemmim cüzileri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayri maddi hakların da gayrimenkuller gibi değ erlenece i hüküm altına alınmıştır.

3- GAYR MENKULLER N M TEMM M C Z  ve TEFERRUATI

Bina veya arazi gibi iktisadi faaliyetlerin sürdürüldüğü gayrimenkuller üzerinde çeşitli tesisat ve ter-tibatlar eklenebilmektedir. Faaliyetlerin sürdürülebilmesi için gayrimenkullere eklenen bu ve benzeri kıymetlerin farklılığı itibariyle, değişik şekilde gruplandırılmaktadırlar. Belirtilen kapsamdaki kıymet-lerin bir kısmı par alanmadık a veya niteliği bozulmadıkça asıl gayrimenkulden ayrılması mümkün olmadığı halde bir kısmı ise gayrimenkulün esaslı unsuru haline gelmeksizin onunla birleştirilen fakat gayrimenkulden kolayca ayrılabilen iktisadi kıymetlerden oluşmaktadır. Genel hatlarıyla açıklanmaya çalışılan birinci gruptaki iktisadi kıymetler “Mütemmim C z (Tamamlayıcı Parça)”; ikinci gruptakiler de “Teferruat (Eklenti)” olarak adlandırılmaktadır.⁴

213 sayılı Vergi Usul Kanunun “Değerleme” başlıklı üçüncü kitabının “ ktisadi işletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme” başlıklı ikinci bölümünde yer alan 269. maddesinde bahsedilen mütemmim c z ve teferruat kavramları, bu Kanunda tanımlanmamış, ancak 4721 sayılı Türk Medeni Kanununda tanımlanması yoluna gidilmiştir. Mütemmim c z, başka bir ifade ile bütünleyici parça, 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 684. maddesi uyarınca, yerel adetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara u ratılmadık a veya yapısı de i tirilmedik e ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır.

³ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara Mart 2014, S.3

⁴ Harun Kaynak, Gayrimenkullerin Mütemmim C z Ve Teferruatlarının Gayrimenkulden Ayrı Olarak De erlenip Değer-lenemeyece i Sorunu, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1411>, Erişim Tarihi: 12.10.2014.

Mülkiyet hakkının dayanağını oluşturan bu kıymetler, gayrimenkulle bir bütünlük oluşturarak, asıl eşyadan zarar vermeden ayrılması mümkün olmayan ya da eşyadan ayrıldığı takdirde kullanım olanağı kalmayıp tek başına anlam ifade etmeyen parçalar haline gelmektedir. Mütemmim cüz, diğer bir ifadeyle tamamlayıcı unsurun, taşınır veya taşınmaz olmasında bir sakınca yoktur.

Mütemmim Cüzlerin Unsurları:

- a) Asıl şeyle mütemmim cüzleri arasında, dıştan görülebilir bir bağıllık olmalıdır.
- b) Bu bağıllık, asıl şey veya cüzü tahrip edilmeden veya değişikliğe uğratılmadan birbirinden ayrılmasının mümkün olmayacağı düzeyde olmalıdır.
- c) Asıl şeyle mütemmim cüzü arasındaki bağıllık yalnız fiziki değil, aynı zamanda fonksiyoneldir. Şöyle ki, mütemmim cüz sayılan unsur, asıl şeyden ayrıldığında, asıl şey fonksiyonunu önemli ölçüde yitirecekse, bunlar fiziki bakımından hiçbir hasar veya değişikliğe uğramasa bile, mütemmim cüz ilişkisi bulunduğu kabul edilmelidir.

Asıl şeyle bütünleyici parça işlevsel bir bütünlük arz etmelidir. İki şey arasındaki bağıllık, fiziki bakımından ne kadar sıkı olursa olsun, aralarında bu şekilde işlevsel bağ yoksa, bütünleyici parça ilişkisi doğmaz.

- d) Bu bağıllık, < (dış-fiziki), (iç-işlevsel) > devamlı nitelikte olmalıdır.⁵

Teferruat ise 4721 sayılı Türk Medeni Kanunun 686. maddesinde eklenti ismiyle anılmış ve asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel adetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülünen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır mal olarak tanımlanmıştır. Bir şeye ilişkin tasarruflar, aksi belirtilmedikçe onun eklentisini de kapsar. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunun bu maddeyi izleyen maddesinde, asıl şeye zilyet olan kimsenin sadece geçici olarak kullanması veya tüketmesi için özgülünen ya da asıl şeyin özel niteliği ile herhangi bir ilişkisi bulunmadan, sadece korunmak, satılmak veya kiraya verilmek üzere onunla birleştirilen şeylerin eklenti olmayacağı belirtilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunun 269. maddesine göre, iktisadi işletmelere dahil olan gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı gayrimenkul gibi değerlendirilir.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 22.10.2003 tarih ve E.2003/14-537 ve K.2003/597 esaslı kararına göre, teferruat (eklenti) ile mütemmim cüz (bütünleyici parça) arasındaki temel fark, teferruat niteliğini, sadece asıl şeyden bağımsız durumdaki taşınır malların kazanabilmesidir. Diğer bir ifadeyle, teferruat kendisine ve gayrimenkule zarar vermeden asıl şeyden ayrılabilen taşınır malları kapsamaktadır. Böyle olmasına rağmen vergi mevzuatı açısından gayrimenkul gibi değerlemeye esas tutulmaktadır.⁶

Örnek: Bir binanın su tesisi mütemmim cüz iken, kombi ise teferruatır.

4- AMORTİSMAN

İktisatta, işletmede, muhasebede ve vergi hukukunda sıkça karşılaşılan amortisman kavramı Fransızca'da *amortir* sözcüğünden türemiş olup eskime, yıpranma ve tükenme payı anlamına gelmektedir. Genel anlamıyla amortisman ise, işletmelerin envanterine kayıtlı bulunan ve uzun süre kullanım-

⁵ Avukat İlker Hasan Duman, Mütemmim Cüz, <http://www.ilkerduman.av.tr/makaleoku.aspx?id=565&/MAKALELER/M%C3%9CCTEMM%C4%B0M%20C%C3%9CZ>, Erişim Tarihi: 12.10.2014

⁶ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 22.10.2003 Tarih Ve E.2003/14-537 ve K.2003/597 Esaslı Kararı

dan dolayı aşınma, yıpranma ve değer kaybına uğrayan duran varlık bedellerinin dönemsellik kavramı çerçevesinde yıllara dağıtılarak yok edilmesi işlemidir.

1 Seri Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belirli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 313. maddesine göre; işletmede 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 bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder. Buna işletmenin aktifine kayıtlı olup bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya ve kıymetten düşmeye maruz bulunan;

- Gayrimenkuller,
- Gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler,
- Alet, edevat, mefruşat ve demirbaş,
- Sinema filmleri, amortismanla konu varlıklardır.⁷

5- MÜTEMMİM CÜZ ve TEFERRUATIN AMORTİSMANI

Vergi idaresi tarafından mütemmim cüz ve teferruatın nasıl değerlendirilmesi ve amortismanla tabi tutulması gerektiği konusunda yapılmış net bir açıklama ve düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle Mütemmim cüz ve teferruatın değerlendirilmesi ve amortismanı konusunun üç ayrı başlık altında irdelenmesi yerinde olacaktır.

5.1- Asıl Varlıkla Birlikte İktisap Edilen Mütemmim Cüzde Amortisman

Mütemmim cüz niteliğindeki tamamlayıcı parçalar; genel anlayışa göre bir şeyin esaslı unsurunu teşkil eden ve nesne yok edilmedikçe, parçalanmadıkça ve niteliği bozulmadıkça ondan ayrılması mümkün olmayan varlıklardır. Örnek olarak bir binaya eklenen havalandırma, yangın merdiveni ve asansör gibi varlıklardır. Asıl varlıkla birlikte satın alınan mütemmim cüzler ayrı bir iktisadi varlık olarak değerlendirmeyip asıl varlığa özgülünen ve maliyetine dahil edilmesi gereken varlıklardır. Bu nedenle asıl varlıkla birlikte satın alınan mütemmim cüzler bu varlığın maliyetine dahil edilmesi gerektiğinden ayrı olarak değerlendirilmesine ve amortismanla da konu edilmesine gerek bulunmadığı görülmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunun 313. maddesi kapsamında amortisman konusuna giren iktisadi kıymetlerin amortisman ayrılmasında esas alınacak değeri aynı kanunun Değerleme Kitabının Birinci Kısımında (iktisadi kıymet değeri) tespit edilen değerlerine göre belirlenir. Bu kapsamda iktisap edilmesi sırasında iktisap bedeline dahil olarak satın alınan mütemmim cüz asıl duran varlıkla birlikte değerlemeye dahil edilecek olup amortismanla tabi tutulabilecektir. Anlaşılabileceği üzere amortismanla

⁷ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara Mart 2104, s.84

tabi iktisadi kıymet bedeline dahil edilen mütemmim cüz asıl şeyin tabi olduğu hükümlere göre değerlendirileceklerdir.

Örnek: (X) Ltd. Şti. irtibat bürosu olarak kullanmak üzere toplam 400.000 TL bedel karşılığında bir daire satın almıştır. Satın alınan daire içerisinde 5.000 TL değerinde kombi (teferruat), 4.000 TL değerinde yerden ısıtma sistemi (mütemmim cüz) bulunmaktadır. Bu kıymetler dahil olmak üzere daire söz konusu değere (X) Ltd. Şti. tarafından satın alınmıştır. Buna göre (X) Ltd. Şti. tarafından 395.000 TL tutar üzerinden daire için belirlenmiş olan faydalı ömre göre amortisman ayrılacaktır. 5.000 TL değerindeki kombi (teferruat) için ayrıca belirlenmiş faydalı ömre göre amortisman ayrılacaktır. Mütemmim cüz için ayrıca bir işlem yapılmayacaktır. Çünkü daire maliyetine dahil olarak amortisman ayrılacaktır.

Örnek: Danıştay Dördüncü Dairesinin Karar No: 1970/2162 Esas No:1969/1648 kararında; amortisman tabi malların mütemmim cüzü durumunda olan mallar için ayrıca amortisman ayrılmayacağı, amortismanın bir bütün için ayrılacağı yönünde karar verilmiştir. Kararda özetle; 1963 takvim yılı dönemi işlemlerinin incelenmesi sonucunda, asansör, kalorifer, su, elektrik ve telefon tesislerinin apartmandan ayrı olarak amortisman tabi olacağı sebebiyle tespit olunan matrah farkı üzerinden ödevli adına salınan gelir vergisi ve kaçakçılık cezasının, olayda sözü geçen tesislerin bina ile birlikte yapıldığı ve binanın mütemmim cüz'ü bulunduğu ihtilaflı olmadığına göre ayrıca tasarrufu konu olmayacağından ayrı bir değerinin de bulunmadığı iktisadi bir değeri olsa bile bu değer hurda değeri teşkil edeceği öte yandan 55 sayılı Genel Tebliğde gayri menkulden ayrı olarak bina için bulunan sabit tesisler için tayin olunan amortisman nisbetinin sonradan ilave edilen tesisata ait olacağı... şeklinde karar verilmiştir.⁸

5.2- Asıl Varlığa Sonradan Bağlanan Mütemmim Cüzde Amortisman

Asıl duran varlığın içerisinde yer almayan ve sonradan dahil edilen mütemmim cüzler; asıl varlıkta değer artışına neden olması ve iktisadi ömrü artması özelliğine sahip olması halinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 269. ve 272. maddesinde yapılan düzenlemelere paralel olarak asıl varlığın maliyetine aktarılması gerekmektedir.

Değer artıran mütemmim cüzler bağlı olduğu iktisadi kıymetin kalan amortisman süresi boyunca amortisman tabi tutulabilir. Bu durumda son yıl amortisman tabi tutulamayan kısım defaten (bir defada) gider yazılabilir.

İktisadi ömrü uzatan mütemmim cüzler ise iktisadi kıymetin ilk alındığı sıradaki beklenen ömrünü uzatmak amacıyla yapıldığından, aktifleştirildikleri yıldan başlayarak iktisadi kıymet için belirlenen oran ve süreye göre amortisman tabi tutulabilir.

Örnek: Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 08.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-932 sayılı bir özelgesinde özetle; Aktife kayıtlı otobüsün ilk iktisabında var olan motorun değiştirilmesi halinde yeni motor otobüsün ömrünü uzatmak amacıyla yapılan bir gider olduğundan, yeni motor bedeli alındığı hesap döneminden itibaren bu otobüs için belirlenen süre ve oranda amortisman tabi tutulur. Buna göre, otobüse ait motorun 2010 yılında yeni modeliyle değiştirilmesi durumunda yeni motor bedeli 2010 yılından başlayarak otobüs için belirlenen oran ve sürede amortisman tabi tutulması gerekmektedir.⁹

⁸ Danıştay Dördüncü Dairesinin Karar No: 1970/2162 Esas No:1969/1648 karar

⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 08.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-932 sayılı özelgesi

Örnek: Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 29.11.2012 tarih ve 64597866-VUK-313-238 sayılı bir özelgesinde özetle;Sözleşme süresi içerisinde yenilenmesi gereken iktisadi kıymetlerin genişletilmesi veya değerinin (fonksiyonunun) artırılması için yapılan giderler iktisadi kıymetin maliyetine eklenecek olup, amortisman süreleri de iktisadi kıymetin kalan ömrüne göre belirlenecektir.¹⁰

Tüm bu yapılan açıklamalar dışında kullanım nedeniyle belirli süre aralıklarıyla yenilenmesi gereken, iktisadi kıymetlerin ömrünü ve değerini artırmayan mütemmim cüzlerin ise aktifleştirildikleri yıldan başlayarak asıl iktisadi kıymetten ayrı olarak değerlendirilmesi ve amortisman tabi tutulması gerektiği görüşündeyiz. Çünkü Maliye Bakanlığınca yayımlanan 333 ve 339 seri numaralı tebliğ ve tebliğ eki listelerde asansör, kazan, komple borulu ve kapalı tip soğutma ve ısıtma malzemeleri, pencere gibi tek başına bir kullanım alanı bulunmayan mütemmim cüz mahiyetindeki iktisadi kıymetler için faydalı ömre göre amortisman oranları belirlenmiştir. Buda makalemizde savunulan bu görüşü destekleyici niteliktedir.

5.3- Teferruatta Amortisman

Teferruat (eklenti) niteliğindeki kıymetlerle ilgili olarak daha öncede yapılan açıklamalardan anlaşılabacağı üzere, bu gibi iktisadi kıymetler asıl varlığın işletilmesi, muhafazası veya faydalanılması için asıl varlığa tabi kılınan veya takılan veya onunla birleştirilen menkul mallardır. Bunlar asıl varlıktan kolayca ayrılan ve rahatlıkla başka bir yerde kullanım alanı bulunan kıymetlerdir. Bu nedenle bu kıymetlerin asıl varlıktan ayrı olarak değerlemeye ve amortisman tabi tutulması gerekmektedir. Teferruatların asıl varlıktan ayrı olarak kendi başlarına bir iktisadi değerinden söz edilebileceğinden bunların asıl varlığın değerini ve ömrünü artırıcı bir özelliğinden de söz edilmesi de mümkün bulunmadığı görüşündeyiz.

Özellikle teferruatlarla gayrimenkullerin amortisman yoluyla itfa edilmelerinde kullanılacak oranların farklı olması nedeniyle, teferruatların ilgili gayrimenkulden ayrı olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği sorununun, 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 269. maddesinin sistematik yöntemle yorumlanması yoluyla, ayrı olarak değerlendirilebileceği şeklinde çözmek kanaatimize göre daha uygundur.¹¹

Sonuç olarak mütemmim cüzlerden farklı olarak gerek asıl varlıkla birlikte iktisap edilen teferruatlar gerekse asıl varlık iktisap edildikten sonra gayrimenkule eklenen teferruatların gayrimenkulden ayrı olarak değerlendirilmesi ve kendileri için belirlenmiş bulunan faydalı ömre göre amortisman ayrılması gerektiği görüşündeyiz.

6- SONUÇ

213 sayılı Vergi Usul Kanunun 269. maddesine göre, iktisadi işletmelere dahil olan gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı gayrimenkul gibi değerlendirilmesi gerektiği hüküm altına alınmış olunmasına rağmen, söz konusu iktisadi kıymetlerin nasıl değerlendirilmesi ve amortisman tabi tutulması gerektiği tartışma konusu oluşturmaktadır. Konuyu açıklamaya yönelik vergi idaresi tarafından yapılmış bir düzenleme bulunmadığından makalemizde mütemmim cüz ve teferruatın nasıl değerlendirilmesi

¹⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 29.11.2012 tarih ve 64597866-VUK-313-238 sayılı özelgesi

¹¹ Harun Kaynak, Gayrimenkullerin Mütemmim Cüz Ve Teferruatlarının Gayrimenkulden Ayrı Olarak Değerlendirilip Değerlenemeyeceği Sorunu, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1411>, Erişim Tarihi: 12.10.2014.

ve amortismanla konu edilmesi gerektiği üç ayrı başlık altında irdelenmesi yerinde görülmüştür. Asıl varlıkla birlikte satın alınan mütemmim cüzler bu varlığın maliyetine dahil edilmesi gerektiğinden ayrı olarak değerlendirilmesine ve amortismanla da konu edilmesine gerek bulunmadığı, sonradan satın alınan mütemmim cüzler; asıl varlıkta değer artışına neden olması ve iktisadi ömrü artması özelliğine sahip olması halinde ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 269. ve 272. maddesinde yapılan düzenlemelere paralel olarak asıl varlığın maliyetine aktarılması gerektiği görüşü savunulmuştur. Bununla birlikte sonradan satın alınan ancak asıl varlığın değerinde ömründe herhangi bir etkiye sahip olmayan mütemmim cüzlerle; asıl varlıkla birlikte iktisap edilsin edilmesin tüm teferruatların gayrimenkulden ayrı olarak değerlendirilmesi ve kendileri için belirlenmiş olunan faydalı ömre göre amortisman ayrılması gerektiği görüşündeyiz.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu
- 333 Seri nolu VUK Genel Tebliği
- 339 Seri nolu VUK Genel Tebliği
- 1 Seri Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
- Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara Mart 2104
- ÖZYER, M. A. Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması 3. Baskı Aralık 2004
- www.gib.gov.tr
- www.sakaryavdb.gov.tr
- www.ilkerduman.av.tr