

SATIŞ VAADİ SÖZLEŞMESİYLE ALINAN BİNALARDA AMORTİSMAN UYGULAMASI

PRACTICE OF DEPRECIATION REGARDING BUILDINGS ACQUIRED WITH PRELIMINARY CONTRACT FOR SALE



Ebubekir MUTLU*



Ali EKMEN**

ÖZ

Bu çalışmamız, satış vaadi sözleşmeleri ile alınan binalarda amortisman ayrılıp ayrılmayacağına ilişkin çözüm önerisi ortaya koymak amacı ile hazırlanmıştır. Bu çözüm önerisi, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelge ile desteklenmiştir.

Yaygın bir kullanım alanına sahip satış vaadi sözleşmelerinin nasıl kurulduğu, bu sözleşmelerin hukuki dayanaklarının neler olduğu, hangi kanunlarda bu sözleşmeler ile ilgili ne tür düzenlemeler olduğu, bu sözleşmelerin taraflara yüklediği borçların neler olduğu ve sözleşmelerin sonuçları üzerinde durulmuştur. Yasal çerçeve içerisinde amortisman konusu işlenerek, satış vaadi sözleşmeleri ile taşınmazın alıcının kullanımına bırakılmadığı ve işletme envanterine alınmadığı, bu sebeple de envantere alınmayan bir taşınmazın amortisman konusu yapılamayacağı belirtilmiştir.

Anahtar kelimeler: Satış Vaadi Sözleşmesi, Amortisman, Değerleme

ABSTRACT

This study is prepared to present a proposal solution on the depreciation of buildings acquired with preliminary contract for sale. This proposal is supported by a bill issued by the Kahramanmaraş Tax Office.

It focuses on how preliminary contracts for sale are drawn up, the legal bases of these contracts, the legislation in several laws, the obligations of parties and the consequences of these contracts. It is stated that an immovable acquired with preliminary contract for sale can not be depreciated that is not left to the buyer's use and not taken into business inventory taking into account legislation on depreciation.

Keywords: Preliminary contract for sale, depreciation, valuation

* Vergi Müfettişi

** Vergi Müfettişi

M.G.T.: 30.10.2016 / M.K.T.: 23.11.2016

1- GİRİŞ

İşletmeler aktiflerinde kayıtlı olan maddi duran varlıklarını Maliye Bakanlığınca tespit edilecek faydalı ömür ve oranlar doğrultusunda amortisman yoluyla itfa ederler. Amortisman müessesesiyle, Maddi duran varlık bedellerinin kullanılabilecekleri süre içerisinde hesaben yok edilmesi sağlanmaktadır. Böylece işletmeler herhangi bir anda veya dönem sonunda varlıklarının net değerini saptayabilmektedirler.

Amortisman konusu 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) 313 ila 330. maddelerinde; mevcutlarda amortisman, alacaklarda ve sermayede amortisman ve özel haller olmak üzere üç bölüm halinde düzenlenmiştir. Bu çalışmamızda teorik olarak amortisman kavramı anlatılacak ve amortisman uygulaması hakkında yasal düzenlemelere değinilecek olup satış vaadi sözleşmeleri ve bu sözleşmelerin özellikleri ile satış vaadi sözleşmesi sonucu alınan binalarda amortisman uygulamasına yer verilecektir.

2- AMORTİSMAN KAVRAMI ve İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER

Amortisman kelimesi Fransızca'da "*amortir*" kökünden türeyen "*amortissement*" deyiminden gelmekte olup "*Bir borcu ödeyerek kapatmak, öldürmek ve ölmek, ölü hale getirmek*" gibi birden fazla anlamı içermektedir. Teknik olarak Amortisman kavramı XVII. Yüzyıldan itibaren kullanılmaya başlanmıştır.¹

213 sayılı VUK'ta amortisman kavramının tanımı yapılmamıştır. Ancak mezkur Kanun'un 313. maddesinde amortisman mevzuu açıklanmıştır.² Amortisman konusunu oluşturan hususlar ilgili maddede; "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan;

- Gayrimenkullerin,
- 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin,
Gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler ise şunlardır:
 - Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı (tamamlayıcı unsurları ve eklentileri)
 - Tesisat ve makineler
 - Gemiler ve diğer taşıtlar
 - Gayrimaddi haklar
- Alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin,

VUK'ta yer alan değerlendirme esaslarına göre tespit edilen değerinin VUK hükümlerine göre yok edilmesinin amortismanın konusunu oluşturacağı belirtilmektedir.

Değeri (1.1.2016'dan itibaren geçerli olmak üzere) 900,00 TL'yi aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 900,00 TL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşların amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabileceği ve iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu haddin topluca dikkate alınacağı ifade edilmektedir.³

Boş arazi ve arsalar amortismanına tabi değildir. Ancak tarım işletmelerinde meydana getirilen meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ile işletmede inşa edilmiş olan her nev'i yollar ve harklar amortismanına tabidir.⁴

¹ Doç Dr. Mehmet Ali Aktuğlu, Amortismanlar ve Muhasebeleştirilmesi, Bornova Ege Üniversitesi Matbaası, 1968, s. 1

² N. Kemal Gündüz, Necati Perçin, Amortismanlar ve Yeniden Değerleme, Yaklaşım Yayınları, Ankara Mart 1999, s.3,4

³ Vergi Usul Kanunu, Madde 269,313

⁴ Vergi Usul Kanunu, Madde 314

Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir. Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.⁵

2.1- Amortisman Ayırma Şartları

213 sayılı VUK'un 313. maddesine göre bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi tutulması için bazı koşulların birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

2.1.1- İktisadi Kıymetin İşletmede Kullanılması ve Envantere Kayıtlı Olması Gerekmemektedir

İktisadi kıymetin işletmede kullanılması tabiriyle; işletmenin aktifinde kayıtlı olmak ve iktisadi kıymetin bilfiil işletmede kullanılması, işletmenin tasarrufunda bulunması veya işletmenin kullanımına hazır olması ifade edilmektedir.⁶ Burada önemli olan husus iktisadi kıymetin kullanıma hazır olması kavramıdır. Örneğin, inşaatı tamamlanmamış bina, montajı yapılmamış makineler henüz kullanılabilir durumda olmadıkları için amortisman ayırmak da söz konusu olmamaktadır.⁷

İktisadi kıymetin amortisman süresinin aktife girdiği yıldan başlayacağı 213 sayılı VUK'un 320. maddesinde belirtilmiştir. İktisadi kıymetin aktife girmesi kavramı, iktisadi kıymetin iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilmesi, değerlendirme günü envantere dahil olması ve kullanmaya hazır halde bulunmasıdır. Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için iktisadi kıymetin envantere dahil olması aktife kayıtlı olmak anlamına gelirken işletme esasına göre defter tutan mükellefler için varlığın demirbaş ve amortisman listesinde yer alması anlamına gelmektedir.⁸

Envantere alınma hususu 213 sayılı VUK'un 189. maddesinde açıklandığı üzere; envanter defterinin ayrı bir yerinde, amortisman defterinde, amortisman listelerinde gösterilmeyi ifade eder. Dolayısıyla, bir iktisadi kıymet üzerinden amortisman ayrılabilmesi için envantere söz konusu kanun maddesinde belirtilen şekillerden biri ile kaydedilmesi gerekmektedir.

2.1.2- İktisadi Kıymetin Kullanım Süresinin Bir Yılı Aşması Gerekmemektedir

İktisadi kıymetin amortismanına tabi olması için işletme aktifine girdiği anda kullanım ömrünün 12 aydan fazla olduğunun düşünülüyor olması gerekmektedir. Yani önemli olan iktisadi kıymetin işletmede fiilen bir yıldan fazla kullanılması değil, bir yıldan fazla kullanılabilir olmasıdır.⁹

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan (kullanılabilir özellikte olan) iktisadi kıymetler için amortisman uygulanacak olup işletmede kullanım süresi bir yılı aşmayan iktisadi kıymetler ise doğrudan gider kaydedilecektir.

213 sayılı VUK'un 315. maddesinde iktisadi kıymetlerin amortisman oranlarının tespitinde faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı ve iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin ise Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edileceği belirtilmektedir. Anılan maddeye istinaden amortismanına tabi olacak iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları Maliye Bakanlığınca 333, 339, 365, 389 ve 399 sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Tebliğlerinde açıklanmıştır.

⁵ Vergi Usul Kanunu, Madde 320

⁶ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği, 2016, s.278

⁷ A. TUGAY Yücel, Genel Muhasebe Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2010, s.437

⁸ Mustafa Topal, Amortismanların Türk Vergi Sistemindeki Yeri, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2010, S.8

⁹ N.Kemal Gündüz, Necati Perçin, a.g.e., s.45

2.1.3- İktisadi Kıymetin Yıpranma, Aşınma veya Kıymetten Düşmeye Maruz Kalması Gerekmetedir

Bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi olması için işletmede kullanılması, envantere kayıtlı olması, kullanım süresinin bir yılı aşması yanında iktisadi kıymetin yıpranma, aşınma veya başka nedenler dolayısıyla kıymetten düşmeye maruz kalması gerekmektedir. Eğer iktisadi kıymet zamanla değerini kaybetmeyecek nitelikte ise bu iktisadi kıymet amortismanına tabi olmayacaktır. Örneğin VUK'un 314. maddesinde boş arazi ve arsalar zamanla değerini kaybetmeyecek nitelikte olduğundan amortismanına tabi olmamaktadır.¹⁰

2.1.4- İktisadi Kıymetin Değerinin Belli Bir Tutarı Aşması Gerekmetedir

213 sayılı VUK'un 313. maddesine göre değeri (1.1.2016'dan itibaren geçerli olmak üzere) 900,00 TL'yi aşmayan;

- peştemallıklar,
- işletmede kullanılan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar,

amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.¹¹

2.2- Amortisman Ayırma Yöntemleri

Normal amortisman yöntemi ve azalan bakiyeler yöntemi olmak üzere 213 sayılı VUK'ta iki temel amortisman ayırma yöntemi belirlenmiştir. İşletmeler farklı iktisadi varlıkları için farklı amortisman ayırma yöntemi uygulamakta serbesttirler. Örneğin bir işletme Binalar için normal amortisman yöntemini seçmişken makinaları için azalan bakiyeler usulünü seçmekte serbesttir. Ancak işletmede mevcut iktisadi varlıklar, iktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil ediyor ise 213 sayılı VUK mükerrer 320. maddesinde açıklandığı üzere normal amortisman yöntemi veya azalan bakiyeler yönteminden sadece birisi uygulanabilmektedir. Örneğin, Bir lokanta işletmesinin aldığı mutfak malzemeleri için amortisman yöntemi belirlenirken her bir mutfak malzemesini ayrı ayrı değerlendirilmek yerine bir bütün olarak düşünmek gerekmektedir.¹²

Bir iktisadi kıymet üzerinden normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrıldıktan sonra azalan bakiyeler usulüne dönülemeyeceği yine VUK mükerrer 320. maddesinde açıklanmıştır. Ancak, azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman yöntemine geçilebilmektedir.

Normal amortisman yöntemi 213 sayılı VUK 315. maddesinde; amortismanına tabi iktisadî kıymetlerin, Maliye Bakanlığının faydalı ömürleri dikkate alarak tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edileceği şeklinde açıklanmıştır.

Azalan bakiyeler yöntemi 213 sayılı VUK mükerrer 315. maddesinde düzenlenmiştir. Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden isteyenler bu yöntemi uygulayabilmektedirler. Üzerinden amortisman ayrılacak değer, her yıl daha önce ayrılmış amortismanlar toplamının tenzili suretiyle

¹⁰ Yılmaz Özbalcı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş yayıncılık, Ankara Aralık 2010, s.793

¹¹ Fethi Aygün, Dönem sonunda amortisman ayrılmasının irdelenmesi, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 85, Ocak 2011

¹² Necdet Sıtkı Yakupçebioğlu, Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları Ve Yasalar Açısından İncelenmesi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Bilim Dalı, Ankara 2005, s.58-61

tespit edilmektedir. Bu yöntemde uygulanacak amortisman oranı %50'yi geçmemek üzere normal amortisman yönteminde uygulanan oranın iki katıdır. Bu yöntemin uygulanacağı amortisman süresi ise normal amortisman süresine göre tespit edilmektedir. Bu sürenin son yılında kalan değer o yıl tamamen yok edilmektedir.

Azalan bakiyeler yöntemi işletmelere, iktisadi kıymetlerin envantere kaydedildiği ilk yıl sonraki yıllardan daha yüksek tutarda amortisman ayırma imkanı sağlamaktadır.

3- SATIŞ VAADI SÖZLEŞMESİ

Satış vaadi sözleşmeleri, bir taşınmazın taraflarca belirlenen bir bedel karşılığında ileri bir tarihte gerçekleştirilecek asıl sözleşmenin temel unsurlarını kapsayan, satıcı ve alıcının vaat ve taahhütlerinin yer aldığı ön sözleşmelerdir. Satıcı, bu sözleşme ile taşınmazın satışını vermenin; alıcı ise bu taşınmazı belirlenen bedeli ödemek suretiyle satın almanın taahhütlerini verir. Bu ön sözleşme, tapu sicil memuru karşısında noterlerce düzenlenir.¹³

Satış vaadi sözleşmeleri, asıl sözleşmenin kurulması için şartların tam olarak oluşmamasından, oluşturulma süreci daha kısa ve pratik olmasından ve cezai şart ve cayma akçesi gibi diğer hukuki müesseselerle de desteklenerek ayrı bir itimat unsuru olmasından dolayı tercih edilmekte ve yaygın bir kullanım alanına sahip olmaktadır.¹⁴

Satış vaadi sözleşmelerinin amacı mülkiyet hakkının el değiştirmesi için hak elde edilmesidir.¹⁵ Yani bu sözleşmeler ile taşınmazın alıcının kullanımına bırakılması ve alıcının satış bedelini ödemesi söz konusu değildir.

3.1- Ön Sözleşme Niteliğinde Olması

Taşınmaz vaadi sözleşmeleri, ileride düzenlenecek asıl satış sözleşmesinin temel unsurlarını kapsayan ön sözleşmelerdir.

Ön sözleşmeler, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanununun 29. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde; "Bir sözleşmenin ileride kurulmasına ilişkin sözleşmeler geçerlidir. Kanunlarda öngörülen istisnalar dışında, önsözleşmenin geçerliliği, ileride kurulacak sözleşmenin şekline bağlıdır." ifadelerine yer verilerek ön sözleşmelerinde şekil şartı olduğu belirtilmiştir.¹⁶ Yani asıl sözleşme, satış sözleşmesi, şekle tabi ise ön sözleşme de onun şekline uygun olmalıdır.

Taşınmaz satış vaadi sözleşmeleri, ön sözleşme olmaları, ön sözleşmelerin de sözleşme olmaları sebebiyle, alacaklı ve borçlu olmak üzere iki tarafları vardır. Bu sözleşmelerde iki tarafın da beyanlarını karşılıklı ve birbirlerine uygun surette beyan etmeleri gerekmektedir. Sadece bir tarafın düzenlediği veya bir tarafın iradesini açıkladığı durumlarda ön sözleşmeden bahsedilemez.

Bu sözleşmelerde asıl satış sözleşmesinin temel unsurları olan satılacak taşınmaza ve bunun bedeline ilişkin bilgilere de yer verilmelidir.

¹³ Özgür Biyan, Vergi Hukuku Açısından Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmeleri, 2013 <http://www.ozgurbiyan.com/?p=1045>, Erişim tarihi: 29 Eylül 2016

¹⁴ Hakan Albayrak, Taşınmaz Satış Vaadi, 28.05.2014, <http://hakanalbayrak.blogspot.com.tr/2008/05/giri-tanmaz-sat-vaadi-eski-adyla.html>, Erişim tarihi: 3 Ekim 2016

¹⁵ Özgür Biyan, Vergi Hukuku Açısından Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmeleri, Erişim tarihi: 29 Eylül 2016

¹⁶ 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu Madde 29

4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 706. maddesinde “Taşınmaz mülkiyetinin devrini amaçlayan sözleşmelerin geçerli olması, resmi şekilde düzenlenmiş bulunmalarına bağlıdır”¹⁷ ifadesine yer verirken; 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun Şekil başlıklı 237. maddesinde “Taşınmaz satışının geçerli olabilmesi için, sözleşmenin resmi şekilde düzenlenmesi şarttır. Taşınmaz satış vaadi, geri alım ve alım sözleşmeleri, resmi şekilde düzenlenmedikçe geçerli olmaz. Önalım sözleşmesinin geçerliliği, yazılı şekilde yapılmış olmasına bağlıdır.” ifadesine yer vermiştir. Borçlar Kanunu sistematigi genel olarak şekil serbestisi ilkesini benimsemiş olsa da Taşınmaz satış vaadi sözleşmelerinde resmi şekil şartlarından biri olan resmi senet şartını aramıştır. Resmi senet, resmi bir makam veya kamu güvenini taşıyan bir şahıs tarafından hukuki işlemin geçerlilik şartı olarak düzenlenen belgelerdir.¹⁸

Taşınmaz satış vaadi sözleşmeleri, noterlerce düzenlenmesi gereken resmi senetlerdir. 1512 sayılı Noterlik Kanununun 60. maddesinin birinci fıkrasının üç numaralı bendinde noterlerin görevleri arasında gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri yapmak da sayılmaktadır.¹⁹ Aynı Kanun’un 89. maddesinde ise taşınmaz satış vaadi sözleşmelerinin Noterlik Kanunu hükümlerine göre düzenleneceğini belirtmektedir.

3.2- Nispi Hak Niteliğinde Olması

İleri sürülebileceği çevre açısından özel haklar; mutlak haklar ve nispi haklar olarak ikiye ayrılmaktadır. Mutlak haklar, hak sahibine mallar ve kişiler üzerinde çok geniş yetkiler vermekte, hak sahibince bu haklar herkese karşı ileri sürülebilmekte ve herkes de bu haklara riayet etme yükümlülüğü içerisinde olmaktadır.

Nispi haklar ise taraflar arasındaki karşılıklı borç ilişkisinden ortaya çıkan ve sadece tarafları arasında ileri sürülebilen ve belli bir süre geçerliliği olup süre sonunda geçerliliğini kaybeden haklardır. Nispi haklar üçüncü kişileri etkilemezler.

Taşınmaz satış vaadi sözleşmeleri taraflara borç yükleyen sözleşmelerdir. Bu sözleşmeler ile satıcı taşınmazı satmayı, alıcı ise bu taşınmazı belirlenen bedeli ödeyerek satın alma borcu altına girer. Bu sözleşme yalnız başına taşınmaz mülkiyetini el değiştirtmez ve bedel ödetmez. Bu sözleşmeler ile mülkiyet hakkının el değiştirmesi için hak elde edilmektedir. Bu sözleşmeler salt borç doğuran işlemler olduğu için, bu sözleşmelerden doğan haklar, kişisel haklardır yani nispi haklardır. Bunun sonucu olarak da taraflar, bu sözleşmeden doğan haklarını yalnız birbirlerine veya haleflerine karşı ileri sürebilirler, herkese karşı ileri süremezler.²⁰

Ancak taşınmaz satış vaadi sözleşmesinden doğan kişisel haklar tapu siciline şerh edilebilir. 2644 sayılı Tapu Kanununun 26. maddesinin 7 ve 8. fıkralarında “Noterlik Kanunu’nun 44. maddesinin B bendi mucibince noterler tarafında tanzim edilen gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri ile arsa payı karşılığı inşaat sözleşmeleri de taraflardan biri isterse gayrimenkul siciline şerh verilir. Şerhten itibaren 5 yıl içinde satış yapılmaz veya irtifak hakkı tesis ve tapuya tescil edilmezse işbu şerh ‘tapu sicil müdürü veya tapu sicil görevlileri’ tarafından re’sen terkin olunur” ifadelerine yer verilmiştir.²¹

¹⁷ 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu Madde 706

¹⁸ Hakan Albayrak, Taşınmaz Satış Vaadi, Erişim tarihi: 3 Ekim 2016

¹⁹ 1512 sayılı Noterlik Kanunu Madde:60

²⁰ Hakan Albayrak, Taşınmaz Satış Vaadi, Erişim tarihi: 3 Ekim 2016

²¹ 2644 sayılı Tapu Kanunu, Madde:26

Satış vaadi sözleşmelerinden doğan haklar, tapu siciline şerh verilmekle mutlak hak (ayni hak) mahiyeti iktisap etmezler, sadece üçüncü şahıslara karşı hükümleri kuvvetlendirilmiş şahsi hak haline gelirler.²² Bu haklar, tapuya şerh verilmekle o taşınmaz üzerinde sonradan iktisap edilen hak sahiplerine karşı ileri sürülebilir hale gelirler.²³

Yargıtay kararlarına göre, şahsi bir hak tapu kütüğüne tescil ile ayni bir hak mahiyeti almaz. Çünkü Türk hukuk sisteminde ayni hak tapuya tescil ile mümkündür. Tapu kütüğüne şerh edilen şahsi hak ise davacıya, davalı satışı vaad edilen taşınmazı şerhe rağmen satın alan diğer davalıya karşı tapunun iptali ve kendi namına tescilini dava etmek hakkını verir.²⁴

3.3- Satış Vaadi Sözleşmesinin Sonuçları

Taşınmaz satış vaadi sözleşmesi sonunda asıl taşınmaz satış sözleşmesi yapılır. Bu sözleşme ile de söz konusu taşınmaz mülkiyeti alıcı adına tescil edilir. Alıcı tarafından da taşınmaz bedeli, satıcıya ödenir. Eğer taraflardan bir tanesi bu edimleri yerine getirmezse, karşı taraf ifa davası açabilir. Taşınmaz satış vaadini veren kişinin, taşınmazın mülkiyetini devir borcunu yerine getirmemesi durumunda, vaad alacaklısı, Türk Medeni Kanunu'nun 716. Maddesi uyarınca tapu iptali ve tescil davası açabilecektir.

4- SATIŞ VAADI SÖZLEŞMESİYLE ALINAN BİNALAR İÇİN AMORTİSMAN UYGULANMASI

Binalar; işletmenin faaliyetinde kullandığı veya envanterinde kayıtlı olup kiraya verdiği binalarla bunların tamamlayıcı parçalarından oluşmaktadır.²⁵ 213 sayılı VUK'un 313. maddesinde işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan binaların bu kanunda yer alan değerlendirme esaslarına göre tespit edilen değerinin yine bu kanun hükümlerine göre amortisman ayrılarak yok edileceği belirtilmiştir. Söz konusu Kanun'un 320. maddesinde ise iktisadi kıymetin amortisman süresinin aktife girdiği yıldan başlayacağı belirtilmiştir. İktisadi kıymetin aktife girmesi kavramı, iktisadi kıymetin iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilmesi, değerlendirme günü envantere dahil olması ve kullanmaya hazır halde bulunmasıdır. Envantere alınma hususu ise envanter defterinin ayrı bir yerinde, amortisman defterinde, amortisman listelerinde gösterilmeyi ifade eder. Dolayısıyla, bir iktisadi kıymet üzerinden amortisman ayrılabilmesi için envantere 213 sayılı VUK'un 189. maddesinde belirtilen şekillerden biri ile kaydedilmesi gerekmektedir.

Satış vaadi sözleşmeleri ise resmi şekil şartı olup noterlerce düzenlenen tam iki tarafa borç yükleyen ve kişisel hak sağlayan sözleşme türüdür. Bu sözleşmelerin amacı mülkiyet hakkının el değiştirmesi için hak elde edilmesidir. Yani bu sözleşmeler ile taşınmazın alıcının kullanımına bırakılması ve alıcının satış bedelini ödemesi söz konusu değildir.

Satış vaadi sözleşmeleri ile taşınmaz, alıcının envanter kayıtlarına girmemekte ve bu nedenle de kanun hükümlerine göre envanterde yer almayan bir taşınmaz için amortisman ayrılması söz konusu olmamaktadır.

²² Erol Cansel, Ali Naim İnan, Ayni Hak Kavramı, Taksimi ve Eşya Hukukunun Konusu, s.354, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/338/3459.pdf>, Erişim tarihi: 5 Ekim 2016

²³ Rona Serozan, Nispi Hakların Güçlendirilmesi, s.474, <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuhfm/article/download/1023004966/1023004506>, Erişim tarihi: 5 Ekim 2016

²⁴ Hakan Albayrak, Taşınmaz Satış Vaadi, Erişim tarihi: 3 Ekim 2016

²⁵ Orhan Sevilengül, Genel Muhasebe, Ankara 1998, s.397

Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığınca satış vaadi sözleşmesi ile alınan fabrika binasının aktife alınarak amortisman ayrılması konusunda 20/03/2013 tarih ve 47285862-VUK-6-3 sayılı özelge verilmiştir. Bu özelgede; iktisadi kıymetin amortisman konusu yapılabilmesi için envantere alınıp, işletmede kullanılabilir olması gerektiği, envantere alınmayan bir iktisadi kıymet fiilen işletmede kullanılsa dahi amortisman konusu yapılamayacağı belirtilmiştir.²⁶

5- SONUÇ

Yaygın kullanım alanına sahip taşınmaz satış vaadi sözleşmeleri ile, asıl taşınmaz sözleşmesi yapılmadan önce, taşınmazın alacaklının kullanımına bırakılması veya satıcının bedeli tahsil etmesi durumlarında, satış vaadi sözleşmelerinin sistematığı dışına çıkmış olunmakta ve satış vaadi sözleşmelerinin karakteristik özelliğini bozulmaktadır.

Satış vaadi sözleşmeleri ile taşınmaz şirket envanterine girmeyeceği için taşınmaz amortisman konusu da yapılmaz. Bu sözleşmeler ile taşınmaz alıcının kullanımına bırakılıp aynı zamanda taşınmaz envantere de alındı ise amortisman konusu yapılabilecekken, envantere alınmadı ise amortisman ayrılması söz konusu olmaz. Ancak, taşınmazın kullanıma bırakılıp, bedelin ödenmesi gibi durumlarda, satış vaadi sözleşmesinin normal satış sözleşmesinden bir farkı kalmayacağı için taşınmazın şirket envanterine kaydedilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu
- 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu
- 1512 sayılı Noterlik Kanununu
- 2644 sayılı Tapu Kanunu
- AKTUĞLU, M. A.(1968), Amortismanlar ve Muhasebeleştirilmesi, Bornova Ege Üniversitesi Matbaası, Bornova 1968
- AYGÜN, F. (2011), Dönem sonunda amortisman ayrılmasının irdelenmesi, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 85, Ocak 2011
- ALBAYRAK H. (28.05.2014) Taşınmaz Satış Vaadi, <http://hakanalbayrak.blogspot.com.tr/2008/05/giri-tanmaz-sat-vaadi-eski-adyla.html>., Erişim Tarihi: 3 Ekim 2016
- Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği, 2016
- BİYAN Ö. (2013) Vergi Hukuku Açısından Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmeleri, <http://www.ozgurbiyan.com/?p=1045>., Erişim Tarihi: 29 Eylül 2016
- CANSEL E., İNAN A. N., Ayni Hak Kavramı, Taksimi ve Eşya Hukukunun Konusu, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/338/3459.pdf>., Erişim Tarihi: 5 Ekim 2016
- GÜNDÜZ, N. K., PERÇİN N. (1999), Amortismanlar ve Yeniden Değerleme, Yaklaşım Yayınları, Ankara Mart 1999

²⁶ Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığı, 20/03/2013 Tarih ve 47285862-VUK-6-3 Sayılı Özelge

- Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığı, 20/03/2013 Tarih ve 47285862-VUK-6-3 Sayılı Özelge
- ÖZBALCI, Y. (2010), Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş yayıncılık, Ankara Aralık 2010
- SEROZAN, R., Nispi Hakların Güçlendirilmesi, <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuhfm/article/download/1023004966/1023004506>: 5 Ekim 2016
- SEVİLENGÜL, O. (1998), Genel Muhasebe, Ankara 1998
- TOPAL, M. (2010), Amortismanların Türk Vergi Sistemindeki Yeri, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir
- YAKUPÇEBİOĞLU, N. S. (2005), Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları Ve Yasalar Açısından İncelenmesi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Bilim Dalı, Ankara 2005
- YÜCEL, T. A. (2010), Genel Muhasebe Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2010