

## DENET DUYURU

### Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 05.08.2022  
Duyuru No : 2022/084  
Yayımlandığı Yer : MUHASEBE TR -05.08.2022

Mehmet MAÇ  
Yeminli Mali Müşavir

### AMORTİSMAN AYRILMAMASININ VEYA EKSİK AMORTİSMAN AYRILMASININ ORTAYA ÇIKARACAĞI VERGİSEL SONUÇLAR

#### ÖZET :

Bilindiği üzere amortisman ayrılması, vergisel avantaj sağladığı için genelde faydalanılan bir haktır.

Ancak bazı firmaların,

- Bilançonun zararlar veya yetersiz karla kapanmasını önlemek,
- Sermayeyi kaybetmiş duruma düşmemek,
- Kredi veren kuruluşlara daha tatminkar bilanço sunmak,
- Dağıtılabilir karı artırmak gibi nedenlerle,

amortisman tabi iktisadi kıymetler (ATİK) için amortisman ayırmadıkları veya eksik amortisman ayırdıkları görülmektedir.

Amortisman ayırmak, mecburiyet değil hak olduğu için amortismanın ayrılmaması veya eksik amortisman ayrılması vergi talebi veya ceza gerektiren yasak bir eylem değildir.

DENET DUYURU  
Sayı : 2022/084

#### BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14  
Park Plaza Kat:4  
34398 Maslak/İstanbul  
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00  
Fax: +90 212 365 62 02  
e-mail: bdo@bdo.com.tr  
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2021 yılında 11,8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.728 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 97.292 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Böyle bir eylem ancak mükellefin vergisel avantajını kaybetmesi veya geç kullanması sonucu doğurabilir.

Özet olarak;

- Amortisman ayrılması mecburi değildir.
- Amortisman ayrılmaması, amortisman süresini uzatmaz.
- Maliye İdaresi, amortisman ayrılmadığı takdirde ilgili yıla ait amortisman hakkının kaybolacağı ve düzeltme yoluyla da bu hakkın kullanılmayacağı görüşündedir.
- İlgili yıllarında ayrılmamış amortismanlar kullanım ömrünün son yılında topluca ayrılıp gider yazılamaz.
- ATİK satıldığı takdirde, net değer maliyet olarak dikkate alınabilmekte, ayrılmamış amortismanlar satış karının daha az olmasını sağlayabilmektedir.

#### **ANAHTAR KELİMELER :**

Amortisman, amortisman ayırma hakkı, amortisman süresi, amortisman ayırmamak, eksik amortisman ayırmak, amortisman tabi iktisadi kıymet (ATİK), sabit kıymet satış karının hesabında eksik amortismanların durumu, amortisman başlama zamanı, net değer, düzeltme hakkı, hak kaybı.

#### **1. HIÇ AMORTİSMAN AYRILMAMASININ VEYA MEVZUATA GÖRE EKSİK MİKTARDA AMORTİSMAN AYRILMASININ ORTAYA ÇIKARACAĞI VERGİSEL SONUÇLAR :**

Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 318 inci maddesindeki yetkisine istinaden VUK Tebliğleri çıkarmak suretiyle ATİK'lerin ömürlerini dolayısıyla hangi ATİK için ne oranda amortisman ayrılacağını belirlemektedir.

Bu Tebliğlerle belirlenmiş amortisman oranlarının listesi, [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) adresli sitenin yararlı bilgiler bölümünde yer almaktadır.

Belli bir yıl için hiç amortisman ayrılmaması veya bahsi geçen orana göre daha düşük oranda amortisman ayrılması durumunda ortaya çıkacak vergisel sonuçlar şunlardır.

#### **1.1. Amortisman Ayrılması Mecburi Değildir :**

Amortisman ayırmak mükelleflere tanınmış olan bir haktır. Mükellefler isterlerse bu haklarını kullanmayabilirler veya eksik kullanabilirler.

Bu husus bir özelgede <sup>1</sup> şöyle ifade edilmiştir:

*“..... Mükellefler bakımından amortisman müessesesi, ihtiyari/zorunluluk arz etmeyen bir uygulama ( seçimlik bir hak ) mahiyetinde olup yasal olarak tanınan bu imkanın mükellefler tarafından istenilirse kullanılması veya kullanılmaması (ya da eksik kullanılması) mümkündür.”*

### **1.2. Amortismanın Ayrılmaması veya Eksik Ayrılması Amortisman Süresini Uzatmaz :**

Vergi Usul Kanunu'nun 320 nci maddesinin son fıkrası şöyledir :

*“Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılmaz.”*

Görüldüğü gibi, amortisman ayırmama veya eksik amortisman ayırma suretiyle ilgili amortisman tabi iktisadi kıymetin (ATİK) amortisman süresini uzatmak mümkün değildir.

#### **ÖRNEK :**

2018 yılında satın alınan ve amortisman ömrü 5 yıl olan bir demirbaşın amortisman tabi tutulacağı yıllar, 2018, 2019, 2020, 2021 ve 2022 yıllarıdır. Söz konusu 5 yıl içinde ayrılmayan veya eksik ayrılan amortismanın 2023 ve izleyen yıllarda ayrılması mümkün değildir.

### **1.3. Maliye İdaresi Hiç Ayrılmamış veya Eksik Ayrılmış Amortisman Kesin Hak Kaybı Muamelesi Yapmakta ve Düzeltme Talebini Kabul Etmemektedir :**

Mükellefler amortisman ayırmamak veya eksik amortisman ayırmak suretiyle oluşturdukları yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesini verdikten sonra, bu haklarını düzeltme yoluyla kullanmaları Maliye İdaresi'nce kabul edilmemektedir.

Yukarıdaki dipnotta belirttiğimiz özelgede şu ifade mevcuttur :

*“.....herhangi bir yıl amortisman ayrılmaması ya da eksik amortisman ayrılması halinde..... söz konusu yıllar için sonradan geriye dönük olarak **DÜZELTME YAPMAK SURETİYLE AMORTİSMAN AYRILMASI DA MÜMKÜN DEĞİLDİR.**”*

Görüldüğü gibi Maliye İdaresi ayrılmayan veya eksik ayrılan amortismanlara kesin hak kaybı muamelesi yapmakta, bu hakların sonradan kullanılması suretiyle yapılacak düzeltme başvurularını kabul etmemektedir.

---

1 Rize Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 09.09.2020 tarih ve 85550353-105(2020)-E.7749 sayılı özelgesi.

Bizim anlayışımıza göre, böyle bir düzeltme talebinin kabul edilmemesi Kanuna uygun değildir.

Çünkü VUK'un 116-126 ncı maddelerine göre, 5 yıllık düzeltme zamanasını süresi boyunca mükellefler kendi aleyhlerine yaptıkları hatalar ile ilgili düzeltme talebinde bulunabilirler. Vergisel hakların ilgili beyannamede sehven kullanılmaması şeklindeki bir hatanın düzeltme kapsamında bulunmadığına dair bir hüküm mevcut değildir.

#### 1.4. İlgili Yıllarında Ayrılmamış ve Eksik Ayrılmış Amortismanların, Kullanım Ömrünün Son Yılında Defaten Ayrılması Mümkün Değildir :

Mükellefler kazançlarını yıllık esasla belirlemek zorundadırlar. Bu nedenle belli bir yıla ait gider izleyen yıllardan herhangi birinde dikkate alınamaz.

Amortisman hakları da yıllık olarak kullanılabilmekte olup belli bir yıla ait olan amortisman hakkının daha sonraki bir yılda kullanılması mümkün değildir.

Nitekim yukarıdaki dipnotta belirttiğimiz özelgede ;

*“.....herhangi bir yıl amortisman ayrılmaması ya da eksik ayrılması sebebiyle ..... itfa edilmemiş bakiye değerini ..... o yıl defaten gider olarak dikkate alınmasına imkan bulunmamasının yanı sıra.....”*

ifadesine yer verilmiştir.

#### 1.5. Amortismanın Hiç Ayrılmadığı veya Eksik Ayrıldığı Durumda İlgili ATİK'in Satılması Halinde Satış Karının Nasıl Hesaplanacağı :

Amortismanın hiç ayrılmaması veya eksik ayrılması, ilgili ATİK'in net defter değerinin, amortismanın tam ayrılmasına göre yüksek kalmasını sağlamaktadır. Başka bir anlatımla ayrılmayan amortismanlar net değer içinde yer almaktadır.

ATİK'in satışı halinde bu net değer maliyet olarak dikkate alınması, ayrılmamış amortismanların satış karını etkilemesi sonucunu doğurmaktadır. Bunun mümkün olup olmadığı konusundaki görüşler şöyle sıralanabilir:

##### 1.5.1. Maliye İdaresinin Görüşü:

Maliye İdaresi, ATİK satışlarına ilişkin karın hesabında, ayrılmamış amortisman nedeniyle net değerde kalan tutarı maliyet olarak kabul etmektedir.

Nitekim bir özelgede <sup>2</sup> şöyle denilmiştir:

2 Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2008 yılında verilmiş olan B.07.1.GİB.0.03.29/2973-315-442 sayılı özelge (yukarıdaki 9.9.2020 tarihli özelgede de aynı ifade mevcuttur.)

DENET DUYURU  
Sayı : 2022/084

*“Şu kadar ki, mezkûr Kanunun 328 inci maddesi gereğince, amortismanına tabi bir iktisadi kıymetin satılması halinde, bedel ile iktisadi kıymetin (amortismanına konu edilmiş olması halinde, ayrılan amortisman tutarı düşüldükten sonra kalan net) değeri arasındaki farkın kar veya zarar hesabına geçirileceği tabiidir.”*

ÖRNEK :

Bir mükellef 100.000 TL bedelle 2018 yılında satın aldığı amortisman ömrü 5 yıl olan bir demirbaş için hiç amortisman ayırmamıştır. Bu demirbaşı 2022 yılında 180.000 TL bedelle satmıştır. Bu satışta oluşan kazanç (180.000 - 100.000=) 80.000 TL'dir.

### 1.5.2. Danıştay'ın Görüşü :

Danıştay'ın da yukarıdaki Maliye İdaresi görüşüne paralel görüşte olduğu anlaşılmaktadır.

Nitekim bir Danıştay Kararında <sup>3</sup>

*“.....satışı yapılan minibüs için amortisman ayrılmadığı sabit bulunduğundan alış ve satış bedelleri arasındaki farka ayrılması gereken amortisman miktarının eklenmesinde kanuni uyarlık bulunmadığı,.....”*

ifadesi yer almıştır.

### 1.5.3. Bizim Görüşümüz :

Yukarıdaki birbirine paralel idari görüşe ve yargı görüşüne biz de katılıyoruz.

Zira amortisman ayrılmaması, net değer azalmamasını sağlamakla beraber, satış bedelinden indirilen şey maliyetin amortisman ile azalmamış halidir. Satış ortamında net değer, ayrılmamış amortisman niteliğinde değil, maliyet veya maliyetin cüzü niteliğindedir.

Dolayısıyla ATİK satış hasılatından (veya sigorta tazminatından) ATİK'in net değeri indirilmek suretiyle satış karı hesaplanması gerekmektedir.

Zaten VUK'un 328 inci maddesindeki ;

*“Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçilir.”*

hükmü uyarınca ATİK satışlarında net değerin (envanter defterinde kayıtlı değerin) maliyet olarak dikkate alınması kanun gereğidir.

## 2. AMORTİSMAN AYIRMAYA HANGİ DÖNEMDE BAŞLANACAĞI :

Yukarıda belirttiğimiz gibi amortisman hakları yıllık olarak doğmakta ve bu hakkın ilgili yılında kullanılması istenmektedir.

Bu nedenle amortisman ayrılmaya hangi yıl başlanacağı sorusu önem arz etmektedir.

Konu ile ilgili olarak başka bir yazımızı <sup>4</sup>burada işaret etmekle yetiniyoruz.

## 3. SONUÇ :

- Amortisman ayırma hakkının ilgili yılında kullanılmamasına veya eksik kullanılmasına yasal engel bulunmadığı,
- Bu tercihin amortisman ömrünü uzatmayacağı,
- Belli bir yıla ait amortisman hakkının o yıldan önce veya sonra kullanılmayacağı,
- ATİK satışlarında net değerin maliyet olarak dikkate alınması gerektiği,

yönündeki idari görüşlere katılıyoruz.

Fakat ayrılması unutulmuş veya eksik kalan amortismanların sonradan kayda alınıp mali tablolar buna göre değiştirilmek suretiyle düzeltme beyannamesi verilemeyeceği yönündeki idari görüşün, VUK'daki düzeltme hükümlerine (madde 116-126) uygun olmadığı kanaatindeyiz.

## NOT:

Yazarımızın bu makalesi Yaklaşım Dergisinin Şubat 2009 sayısında yayımlanmış olup, yazarımız tarafından Sitemiz için 03.08.2022 tarihi itibarıyla güncellenmiştir.

---

4 Lebib Yalkın Dergisi'nin Temmuz 2017 sayısında yayımlanan "AMORTİSMAN AYRILMAYA HANGİ DÖNEMDE BAŞLANACAĞI" başlıklı yazımız.  
([www.denet.com.tr/makalelerimiz/mehmetmac/2017](http://www.denet.com.tr/makalelerimiz/mehmetmac/2017))

DENET DUYURU  
Sayı : 2022/084