



Sirküler Tarihi : 16/02/2023
Sirküler No : 2023/038

DEPREM FELAKETİ NEDENİYLE HASARA UĞRAYAN VEYA DEĞERİNİ KAYBEDEN İKTİSADİ KIYMETLERİN VERGİSEL DURUMU

Kahramanmaraş'ta yaşanan deprem felaketi, büyük çaplı bir yıkıma sebep olmuştur. Bu felaket neticesinde on binlerce insan ölmüş ya da yaralanmış, yüzbinlerce konut ve iş yeri yıkılmış veya hasara uğramış, mallarda değer kayıpları meydana gelmiştir.

Sanayi ve ticaretin çok yoğun olduğu özellikle Kahramanmaraş, Gaziantep, Adana, İskenderun gibi illerde yaşanan bu felaket dolayısıyla kısmen ya da tamamen zarara uğrayan iktisadi kıymetlerin vergi hukuku karşısındaki durumu aşağıda irdelenmeye çalışılacaktır.

1. DEPREM NEDENİYLE DEĞERİNİ KISMEN YA DA TAMAMEN KAYBEDEN TİCARİ EMTİA

Doğal afet sonucunda değer kaybına uğrayan ticari emtia mükellef tarafından düşük değerle satılmışsa veya satılması düşünülüyorsa, satış bedelinin düşüklüğü uğranılan zararın vergi matrahını etkilemesini herhangi bir formaliteye gerek kalmaksızın sağlayacaktır.

Mesela, gıda maddeleri toptancılığı yapan firmanın deposu çökmüş ve bu malların koruma altına alınmasına fırsat kalmadan yağış sonucu değeri düşmüşse, söz konusu gıda maddelerinin bir yem fabrikasına durumu açıklayan bir fatura ile satılması uğranılan zararın vergisel açıdan realize edilmesi anlamına gelir.

Bununla birlikte kıymeti düşen malın satış kabiliyeti yoksa (çöpe atılacaksa) veya ileride satılacak olsa bile yıl sonu stokları arasında görünme ihtimali varsa ve de mükellef bu değer düşüklüğünün dönem sonu itibarıyla

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 2022 yılında 12,8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 164'dan fazla ülkede bulunan 1.803 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 111.307 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.

vergi matrahını etkilemesini istiyorsa aşağıda izah ettiğimiz hususların göz önünde bulundurulması gerekir.

Tabii afetler neticesinde kıymeti düşen malların değerlendirilmesine ilişkin düzenleme Vergi Usul Kanunu (VUK)' nun 278 inci maddesinde yer almaktadır. Madde hükmü şöyledir:

“Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia emsal bedel ile değerlendirilir.”

Deprem nedeniyle ticari emtiası kısmen ya da tamamen değer kaybına maruz kalan mükellefler, yukarıda zikredilen madde hükmü gereği, bu durumdaki emtialarını emsal bedel ile değerleyebilirler, böylece emtiadaki kıymet kaybını gider olarak dikkate alabilirler.

Bu değerlendirme yapılırken kullanılacak emsal bedel ölçüsü VUK' un 267 nci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre emsal bedel, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran sahip olacağı değer olarak tanımlanmaktadır.

Bu madde uyarınca emsal bedel aşağıdaki ölçülere göre tayin olunacaktır:

“Birinci sıra : (Ortalama fiyat esas) Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan “ Ortalama satış fiyatı” ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran %25'ten az olmaması şarttır.

İkinci sıra : (Maliyet bedeli esas) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

Üçüncü sıra : (Takdir esas) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır.”

Madde metninde emsal bedel ölçüleri belirtilmesine rağmen, deprem neticesinde değer kaybına uğrayan mallarda maliyet bedeli esasına göre emsal bedelin tayini fiilen imkansızdır. Ortalama fiyat esasının uygulanabilmesi için mal birimlerinin tümünün aynı derecede değer kaybına maruz kalmış olması ve belli oranlarda satış yapılmış olması gereklidir ki, bu da pratikte pek mümkün olmaz. Bu durumda, deprem nedeniyle değerini kaybeden malların emsal bedelinin tayininde takdir esasının kullanılması gerekmektedir. Nitekim Mali İdarenin görüş ve uygulaması da bu yönde cereyan etmektedir.

Deprem neticesinde kıymet kaybına uğrayan malların değerleri, emsal bedelin tayin usullerinden takdir esasına göre, mükellefin dilekçeyle bağlı bulunduğu vergi dairesi aracılığıyla başvurusu üzerine, Takdir Komisyonu

tarafından belirlenir. Takdir Komisyonu tarafından değerini kaybeden mallar için belirlenen emsal değerlerle, bu malların maliyet bedelleri arasındaki olumsuz fark mükellef tarafından gider yazılabilecektir.

Uygulamada Takdir Komisyonları değerini tayin edeceği emtiayı görmek istemekte ve emsal bedellerini fiili durumu tespit ederek belirlemektedir. Dolayısıyla mükellefler deprem felaketinin delilleri ortadan kaybolmadan öncelikle noter, itfaiye amiri, yetkili mercilerce görevlendirilecek bilirkişiler gibi tarafsız ve resmi sıfatlı kişilere fiili durumu tespit ettirmeli ve bu tespit tutanakları ile birlikte Takdir Komisyonuna başvurmalıdır. Ayrıca, stoktaki mal mevcutlarını günü gününe izleyebilen bir kayıt sistemine sahip olan mükellefler, bu kayıtları aynı afette yitirmemişlerse, bu ispat gücünün büyük oranda aşılması olur.

Deprem felaketi nedeniyle ticari emtiaları kısmen ya da tamamen değer kaybına uğrayan mükellefler, bu zararı ancak Takdir Komisyonunun alacağı karar neticesinde gider yazabilirler. Bununla birlikte mükellef Takdir Komisyonuna gerekli başvurusunu yapar, ancak Komisyonun kararı ilgili yıl beyannamesinin verildiği tarihe kadar çıkmazsa, bize göre mükellef vergi matrahını hesaplarken kendi yasal kayıtlarına veya kendi tespitlerine göre uğradığı zararı karşılık ayırmak suretiyle indirebilmelidir. Ancak takdir komisyonu kararı olmadan gider kaydı yapılamayacağı görüşü ile tarhiyata uğranılması ihtimali nedeniyle takdir başvurusunun DERHAL yapılması ve kararın beyan süresi dolmadan önce çıkarılması için gayret gösterilmesi gerekir.

Buna göre, mükelleflerin değeri düşen malların emsal bedelini doğrudan kendilerinin belirlemesi mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, yukarıda belirtildiği şekilde emtiadaki değer kaybı nedeniyle takdir komisyonuna başvurulup, emsal bedeli tayininin istenmesi gerekir. Ayrıca mükelleflerin emsal bedelini takdir komisyonu dışında diğer üçüncü kişi veya kurumlara tespit ettirmeleri de mümkün değildir.

Ancak Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesindeki kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerlerin emsal bedeli yerine geçeceğine ilişkin hüküm gereğince, emsal bedelin tespitinde kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerlerin de kullanılması mümkündür. Buna göre, kaza merci durumunda olan, Ticaret Mahkemeleri ve Asliye Hukuk Mahkemelerinin re'sen biçtikleri değerler, emsal bedeli olarak dikkate alınabilecektir.

Zira deprem nedeniyle değer kaybına uğrayan malların takdir komisyonuna başvurularak, değer düşüklüklerinin tespit edilmesi genel prensip olarak kabul edilmekle birlikte, emsal bedel ile değerlendirme esasının düzenlendiği VUK'un 267 nci maddesinde aşağıdaki ifade yer almaktadır:

“Yukarıdaki esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ... emsal bedel yerine geçer”

Bu hallerde ayrıca emsal bedeli tespiti için takdir komisyonuna başvurulmasına gerek yoktur. ([Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 01/11/2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-267-136 sayılı özelgesi](#)) .

Örneğin bir şirketin depremde yıkılan deposunun enkazı altında kalan stoklarından dolayı müteahhit firmaya rücu edebilmek amacıyla zararın tespiti

için açtığı davada, mahkemenin bilirkişi eliyle tespit ettirdiği zarar için ayrıca takdir komisyonuna gitmeye gerek olmadığını düşünüyoruz.

Bu konuda çıkan uyuşmazlıklarda Danıştay, yargı mercilerince biçilen değerlerin emsal bedel olarak kabul edilmesi gerektiği yönünde pek çok karar vermiştir.

Örneğin Danıştay 3. Dairesi, şirket deposunda çıkan yangın neticesinde zarar gören emtianın yetkili mahkemece bilirkişi marifetiyle değerlendirilmesi neticesinde tespit edilen tutarın zarar yazılmasında bir isabetsizlik olmadığına dair vergi mahkemesinin vermiş olduğu kararı aynen onaylamıştır. (Mehaz:Şükrü Kızılot, Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Karar Tarihi: 22.10.1990 tarih, E.N. 1988/2641, K.N. 1990/2899)

Deprem nedeniyle zayı olan emtianın sigortalı olması ve sigortadan tazminat alınması halinde, uygulamanın VUK'un 329 ve 330 uncu maddelerine göre yapılması gerekir. Bu maddelere göre, emtiada meydana gelen zayıat dolayısıyla alınan sigorta tazminatları emtianın maliyet bedeliyle karşılaştırılıp kar/zarar hesaplarına alınabilecektir. Bu konuda verilen bir özelgede ([İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 6.3.2022 tarihli ve 259107 sayılı özelgesi](#));

“Yangında zarar gören ATİK ile hammadde ve emtianın değerinin VUK'un 267 nci maddesine göre takdir komisyonunca tayin edilecek emsal bedeli ile değerlendirilmesi, dolayısıyla yangın sonucu hasar gören hammadde ve malların maliyet bedeli ile takdir komisyonunca tespit edilen emsal bedeli arasındaki tutarın takdir komisyonu kararının tarafınıza tebliğ edildiği yılda kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Emtianın emsal bedelinin takdir komisyonunca takdir edileceği tarihe kadar sigorta şirketinden tazminat alınması halinde ise, VUK'un 278 inci maddesi hükmünün uygulanması mümkün bulunmayıp, bu durumda VUK'un 330 uncu maddesi kapsamında sigortadan alınan tazminat ile yangın nedeniyle hasara uğrayan emtianın net defter değerlerinin kıyaslanması sonucu bulunacak tutarın kar-zarar hesabında gösterilmesi gerekmektedir.”

denilerek, takdir komisyonuna başvurmadan veya başvuru bile takdir kararı alınmadan önce sigortadan hasar tazminatı alınması durumunda, alınan tazminat emtianın değerinden yüksek de olsa düşük de olsa çıkan farkın kar-zarar yazılarak olayın kapatılabileceği kabul edilmiştir.

2. DOĞALAFET NEDENİYLE KISMEN VEYA TAMAMEN DEĞERİNİ KAYBEDEN AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERİN (ATİK) DURUMU

Sabit kıymeti hasara uğrayan firma, ATİK deki doğal afete bağlı değer düşüklüğünü hemen dikkate almak için aşağıda açıkladığımız formalitelerle uğraşmak istemiyorsa, hiç hasar olmamış gibi amortisman ayırmaya devam edebilir. Aksi durumda aşağıdaki hususları gözönünde tutmalıdır.

Doğal afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden ATİK'lerin değerlemesine ilişkin VUK'un 317 nci maddesinde aşağıdaki düzenlemeye yer verilmiştir:

“Amortisman tabi olup; yangın, **deprem**, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden;menkul ve gayrimenkullerle haklara mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütalaası

alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen “Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri” uygulanır. “

Söz konusu hükümler uyarınca deprem gibi fevkalade bir durumun vuku bulması halinde, fevkalade amortisman oranı belirlenmesi için ATİK’lerin, VUK hükümleri dikkate alınarak ekonomik ve teknik icaplar çerçevesinde belli edilen değerini yitirme süresi öncesinde değerini kısmen veya tamamen yitirmiş olması gerekmektedir. Ekonomik ömrünü tamamlamış yani tamamen amorti olmuş bir ATİK, değerini kısmen de tamamen de yitirse fevkalade amortisman ayrılacak bir değer söz konusu değildir.

ATİK’lerde deprem nedeniyle meydana gelen değer kaybının zarar olarak dikkate alınabilmesi (fevkalade amortisman ayrılabilmesi) için mükelleflerin,

- **ATİK’lerin deprem nedeniyle zarara uğradığını mahkeme kararıyla veya ilgili belediyelere ya da diğer yetkili mercilere yaptıracakları tespitler ile tevsik etmeleri gerekir.**
- **Fevkalade amortisman nispetinin belirlenmesi için mutlaka Maliye Bakanlığınca başvurulması gerekir. Bu başvurunun süresi konusunda açık bir belirleme yapılmış olmamasına rağmen VUK’un 318 nci maddesinde yer alan “Maliye Bakanlığınca ... ayrı ayrı tespit edilen nispetler ilgililerin müracaatta bulunduğu hesap döneminden muteberdir.” hükmü gereği zararın 2023 yılında dikkate alınabilmesi için başvurunun, depremin vuku bulduğu 2023 yılı (hesap dönemi) sonuna kadar yapılması gerekir.**

Kanun hükmünde fevkalade amortisman oranı belirleneceği ifade edilmesine rağmen, uygulamada özellikle deprem gibi doğal afetler neticesinde değerini kısmen ya da tamamen kaybeden iktisadi kıymetler için fevkalade amortisman oranı belirlenmemekte, bu kıymetlerin taktir komisyonu aracılığı ile emsal bedeli bulunarak net değer ile emsal bedel arasındaki farkın giderleştirilmesi yoluna gidilmektedir.

2.1. ATİK’lerin Kısmen Değer Kaybına Uğraması

ATİK’lerde kısmi zarar söz konusu ise, yukarıda belirttiğimiz şartlar dahilinde yapılan başvuru neticesinde bu iktisadi kıymetlerin emsal bedeli belirlenir ve net değeri (Aktif değer - Birikmiş amortismanlar) ile emsal bedel arasındaki fark, amortisman gideri olarak dikkate alınır. Hasara uğrayan ATİK’in fevkalade amortisman ayrılmasından sonra itfa edilememiş değeri kalırsa bu kısım için doğal afetin meydana geldiği yıl da dahil olmak üzere amortisman ayrılmasına devam edilecektir. Fevkalade amortisman eğer oran olarak belirlense idi bu oranın hem ATİK’teki zararı karşılayacak hem de ilgili yılın normal amortismanını içerecek şekilde belirlenmesi gerekirdi. Böylelikle fevkalade amortismanın ayrıldığı yıl için ayrıca normal amortisman ayrılmasına gerek kalmazdı. Oysa ATİK’teki zararın tutar olarak belirlenmesi durumunda bunun fevkalade amortisman olarak giderleştirilmesi ve o yılın normal amortismanının bundan bağımsız olarak ayrılması gerekir.

Örneğin, 2022 yılında alınan, aktif bedeli 100.000 TL ve birikmiş amortismanı 20.000 TL olan bir makinanın deprem nedeniyle hasara uğramış olduğunu ve

yapılan başvuru neticesinde bu makine için 20.000 TL emsal bedel takdir edildiğini düşünelim.

Bu durumda mükellef, takdirin yapıldığı tarihte, makinanın net değeri olan (100.000 TL - 20.000 TL =) 80.000 TL ile takdir olunan hasar sonrası değer olan 20.000 TL arasındaki 60.000 TL'lik farkı amortisman gideri olarak kaydedecektir. Bu giderin hangi hesaba kaydedileceği de tereddüt konusu olup, bize göre bu zarar mutad olmayan bir durumdan ileri geldiği için üretim maliyeti olarak değerlendirilmemelidir, 689 nolu Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar hesabında giderleştirilmelidir.

Kararın 30 Nisan 2023 tarihinde alındığını düşünürsek muhasebe kaydı şöyle yapılmalıdır.

30.04.2023		
689	DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	60.000
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	60.000

Makinanın takdir değerinin (bakiye değeri) nasıl itfa edileceği konusunda da farklı iki görüş söz konusudur. **Bunlardan birincisi**, ATİK'in iktisabında belirlenen amortisman süresinin değişmeyeceği görüşüdür. Bu görüş uyarınca ATİK için fevkalade amortisman ayrıldıktan sonra kalan değeri, bu ATİK'in kalan ömrü süresinde itfa edilmelidir. Bu görüş uyarınca makinanın bakiye değeri olan 20.000 TL depremin meydana geldiği 2023 yılı da dahil olmak üzere makinanın kalan amortisman süresi olan 4 yılda itfa edilmelidir. Eğer yeniden değerlendirme yapılmaz ise her yıl eşit tutarlar halinde (5.000 TL) bu itfa gerçekleşecektir. Yeniden değerlendirme yapılması durumunda ise bir varsayım ile hareket etmek gerekir. Şöyle ki; makinanın aktif bedeli ve birikmiş amortismanı belirlenen yeniden değerlendirme oranlarında artırılacak, ancak amortisman ayrılırken takdir değeri (bakiye değer) dikkate alınacaktır. Bunun için de yeniden değerlendirilmiş aktif değere uygulanacak amortisman oranı hesaplanmalıdır.

Bu hesaplama şöyle yapılabilir :

Takdir edilen değer in aktif değere oranı : $20/100 = 0,2$

Sabit kıymetin kalan amortisman süresi : 4

Aktif değere uygulanacak amortisman oranı : $0,2 / 4 = 0,05$

Bu hesaplama göre aktif değere %5 amortisman uygulamakla, takdir değerine %25 amortisman uygulamak aynı anlama gelecektir. Ancak ATİK'in aktif değeriyle birikmiş amortismanının amortisman süresi sonunda eşitlenebilmesi için aktif değer üzerinden işlem yapılması gerekir.

2023 yılı sürekli yeniden değerlendirme oranının %50 olarak açıklanacağını varsayarsak bu makine ile ilgili 2023 sonu işlemi şöyle yapılmalıdır.

Aktif bedel : $100.000 \text{ TL} \times 1,5 = 150.000 \text{ TL}$

Birikmiş amortisman : $80.000 \text{ TL} \times 1,5 = 120.000 \text{ TL}$

Y.D.F. : $(150.000 \text{ TL} - 120.000 \text{ TL}) - (100.000 \text{ TL} - 80.000 \text{ TL}) = 10.000 \text{ TL}$

2023 yılı amortismanı : $150.000 \text{ TL} \times 0,05 = 7.500 \text{ TL}$

Örneği 2024 yılı için de devam ettirelim. 2024 yılında enflasyon düzeltmesi yapılacağı varsayımıyla yeniden değerlendirme yerine enflasyon düzeltme katsayılarına göre hareket edilecektir. 2024 yılı düzeltme katsayısının da yine %50 olduğunu kabul edelim.

Aktif bedel : 150.000 TL x 1,5 = 225.000 TL
Birikmiş amortisman : (120.000 TL + 7.500 TL) x 1,5 = 191.250 TL
E.D.F. : (225.000 TL - 191.250 TL) - (150.000 TL - 127.500 TL) = 11.250 TL
2024 yılı amortismanı : 225.000 TL x 0,05 = 11.250 TL

2025 ve 2026 yıllarında da aynı şekilde amortisman ayrılacak ve makina itfa edilecektir.

Diğer görüşe göre ise, fevkalade amortisman ayrılmak suretiyle daha sonraki yıllarda gider yazılacak tutar, geriye çekilerek önceden gider yazılır. Yani bu yöntemle ek bir gider yaratılmaz, giderin zamanı değiştirilir. Dolayısıyla giderin zamanının geri çekilmesi amortismanın süresini de kısaltmalıdır. Eğer amortisman süresi kısalmasa, fevkalade halin olduğu yılda fazla gider yazılacak ancak takip eden yıllarda amortisman matrahının azalması nedeni ile normalde olması gerekenden eksik gider yazılarak fevkalade amortismanın etkisi giderilecektir. Bu durum fevkalade amortismanla ulaşılmak istenilen amacı zedeler.

Yukarıdaki örneği bu görüşe göre değerlendirirsek, 2023 yılında 100.000 TL aktif bedel üzerinden yine %20 amortisman oranı uygulanarak 20.000 TL amortisman ayrılacaktır. Böylece birikmiş amortisman 100.000 TL olacak ve ATİK tamamen itfa edilecektir.

Eğer 2023 yılında yeniden değerlendirilirse,

Aktif bedel : 100.000 TL x 1,5 = 150.000 TL
Birikmiş amortisman : 80.000 TL x 1,5 = 120.000 TL
Y.D.F. : (150.000 TL - 120.000 TL) - (100.000 TL - 80.000 TL) = 10.000 TL
2023 yılı amortismanı : 150.000 TL x 0,20 = 30.000 TL

Görüldüğü gibi aktif bedel ile birikmiş amortisman 2023 yılında eşitlendiğinden makine tamamen başlangıçta belirlenen itfa süresi dolmadan itfa edilmiş olacaktır.

Fevkalade amortisman yolunun sıkça kullanılmaması sebebi ile uygulamada işlemlerin nasıl yapılması gerektiği tereddütlüdür.

2.2. Sabit Kıymetin Niteliğini Yitirmesi Fakat Hurda Değerinin Mevcut Olması

Doğal afet nedeniyle ATİK'ler sabit kıymet niteliğini yitirmesine rağmen belli bir hurda değeri ihtiva ediyorsa, Gelir İdaresi Başkanlığı'nca tayin edilen "hurda değeri" ile makinanın net değeri arasındaki fark kadar fevkalade amortisman ayrılmak suretiyle, zarar sonuç hesaplarına intikal ettirilir.

Örnekteki makinanın hurda haline geldiğini, Başkanlığın bu makine için 1.000 TL hurda değeri belirlediğini düşünelim.

Bu takdirde makinanın aktif bedelinden birikmiş amortismanları düşüldükten sonraki kalan net değeri (80.000 TL) ile hurda bedeli (1.000 TL) arasındaki fark olan 79.000 TL fevkalade amortisman ayrılır.

Makine kullanılamaz duruma geldiğinden ayrılacak fevkalade amortisman üretim gideri olarak değil dönemin diğer olağan dışı gider ve zararı olarak işlem görmelidir. Bununla birlikte makine deprem olayının yaşandığı 6 Şubata kadar üretime katıldığından ilgili yıl için normalde ayrılması gereken amortismanın kıst döneme (37 gün) tekabül eden kısmı üretim gideri olarak değerlendirilmelidir.

Bu duruma ilişkin muhasebe kaydı şöyle yapılır.

Genel üretim gideri : $37/365 \times 20.000 \text{ TL} = 2.027 \text{ TL}$

30.04.2023		
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	2.027
689	DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	76.973
257	BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	79.000
	Fevkaladeamortisman ayrılması	

30.04.2023		
257	BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	99.000
294	ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR	1.000
	- Hurda Makine	
253	TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	100.000
	Hurda haline gelen makinanın elden çıkarılacak stoklar hesabına alınması	

Hurda haline gelen ATİK'e ilişkin VUK'un mükerrer 298-Ç maddesi kapsamında oluşmuş olan "Yeniden Değerleme Fonu" varsa, ATİK herhangi bir şekilde (satılmak ya da çöpe atmak suretiyle) aktiften çıkarılıncaya kadar bu fonun sermayeye ilave edilmesi tavsiye edilir. Aksi takdirde bu fon gelir kaydedilmelidir.

2.3. Deprem Nedeniyle ATİK'lerin Değerini Tamamen Yitirmesi

Doğal afet nedeniyle ATİK'ler tamamen değerini kaybetmişse Başkanlıkça tayin edilen "sıfır değer" uyarınca sabit kıymetin net değeri kadar fevkalade amortisman ayrılır.

Tamamen değerini kaybeden ATİK'e ilişkin VUK'un mükerrer 298-Ç maddesi kapsamında oluşmuş olan "Yeniden Değerleme Fonu" varsa bu fon ATİK aktiften çıkarılıncaya kadar (fevkalade amortisman başvurusunun sonuçlandığı takvim yılının sonuna kadar) bu fonun sermayeye ilave edilmesi tavsiye edilir. Aksi takdirde bu fon gelir kaydedilmelidir.

2.4. Değerini Kısmen Yitiren ATİK için Yapılan Tamir Bakım Giderleri

Bilindiği gibi amortismanın konusu bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan kıymetlerin belirlenen ekonomik ömür süresinde gider yazılarak itfa edilmesidir.

ATİK'in kullanım süresi boyunca yapılan normal bakım onarım giderleri ATİK'in maliyetini veya amortismanını etkilemeden dönemin faaliyet giderleri arasında yer alır (VUK 272).

Doğal afet sonucu fevkalade amortisman uygulaması yapılmışsa, ilgili sabit kıymetin onarım gideri aktif değerine ilave edilmeli ve bu ilave değer bakiye amortisman süresi içerisinde itfa edilmelidir.

Fevkalade amortisman uygulaması yapılmamışsa, bu onarım gideri doğrudan masraf kaydedilebilir kanaatindeyiz.

3. DEĞERİNİ KAYBEDEN EMTİANIN VE ATİK'İN SİGORTALI OLMASI HALİNDE DURUM

3.1. Değerini Kaybeden Emtianın Sigortalı Olması

İşletmeler emtialarını veya ATİK'lerini yangın,deprem, sel gibi doğal afetlere ya da çalınma, çürüme, muhtelif kazalar gibi tehlikelere karşı sigorta ettirebilmektedirler.

Sigorta ettirilen emtia veya ATİK, sigorta kapsamındaki herhangi bir olay neticesinde hasara uğradığında, sigorta şirketleri zararın tespiti için sigorta eksperlerini görevlendirir. Bu uzmanlar işletmenin muhasebe kayıtlarını ve diğer bilgi ve belgeleri inceleyerek elde ettikleri bulgular neticesinde bir rapor düzenlerler ve bu rapora istinaden zarar tazmin edilir.

Kısmen ya da tamamen hasara uğrayan emtia için alınan sigorta tazminatları VUK'un 330 ncu maddesi uyarınca değerlendirilir. Madde hükmü şöyledir:

“ Emtia ve zirai mahsul ve hayvan kıymetlerinde vukua gelen zayıat dolayısıyla alınan sigorta tazminatları bunların değerlerinden fazla olursa bu fazlalık kara alınır. İşletme hesabı esasında tutulan defterde bu tazminat hasılat kaydedilir. “

Dolayısıyla, herhangi bir nedenle emtianın değer kaybetmesi neticesinde sigorta tazminatı alınmışsa yukarıdaki bölümlerde de açıkladığımız nedenler ve vergi idaresi görüşleri uyarınca ayrıca takdir komisyonu kararına gerek olmaksızın maliyet bedeli ile sigorta tazminatı arasındaki farkın kar-zarar yazılması mümkün olabilecektir.

3.2. Değerini Kaybeden ATİK'in Sigortalı Olması

Deprem nedeniyle hasara uğrayan ATİK'ler için alınan sigorta tazminatları ile ilgili VUK'un 329 ncu maddesinde aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir:

“Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerlerinden (Amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kar veya zarar hesabına geçirilir.”

Bu hüküm uyarınca ATİK'in sigortalı olması durumunda fevkalade amortisman için başvuru yapılmasına bize göre gerek yoktur. Ayrıca VUK'un 329 ncu maddesinde yer alan ATİK'lerde alınan sigorta tazminatlarının ATİK'lerin

değerlerinden eksik olan kısmının da zarar hesabına alınacağı hükmü yer aldığından, böyle durumlarda da takdir komisyonu kararına (fevkalade amortisman yöntemine) ihtiyaç duyulmayacağı söylenebilir.

Bununla birlikte, kısmen veya tamamen zayı olan ATİK'lere ilişkin alınan sigorta tazminatları için yenileme fonu ayrılması da mümkündür. Konuyla ilgili VUK'un 329 uncu maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır:

“Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce;

a) Alınan sigorta tazminatı ile tamamen veya kısmen zarar gören amortisman tabii iktisadi kıymetlerin yenilenmesi veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabı, işin niteliğine göre zorunlu bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa tazminat fazlası, tazminatın alındığı tarihi takip eden üçüncü takvim yılının sonuna kadar pasifte geçici bir hesapta tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde zarar gören iktisadi kıymetlerin yenilenmesi veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabı gerçekleşmezse, geçici hesapta tutulan tazminat fazlası, tazminatın alındığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kâr ve zarar hesabına eklenir.

b) Pasifte geçici bir hesapta tutulan tazminat fazlası, finansal kiralama yoluyla edinilenler de dâhil olmak üzere (a) bendindeki esaslar dâhilinde iktisap edilen bir veya birden fazla kıymetin bu Kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlarına mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.

c) Pasifte geçici bir hesapta tutulan tazminat fazlası, zarar gören iktisadi kıymetin yerine iktisap edilen yeni kıymetlerin amortisman ayrılabilir tutarından fazla ise bu fazlalık, tazminatın alındığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kâr ve zarar hesabına eklenir.

ç) Tazminatın alındığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının sonundan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi hâlinde pasifte geçici bir hesapta tutulan tazminat fazlası o yılın kâr ve zarar hesabına eklenir...”

Buna göre, kısmen veya tamamen zayı olan ATİK'in yenilenmesi veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabı, işin niteliğine göre zorunlu bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa, sigorta tazminatının gelir yazılacak kısmı, tazminatın alındığı tarihi takip eden üçüncü takvim yılının sonuna kadar pasifte yenileme fonuna alınabilecektir. Yenileme fonu uygulamasıyla ilgili açıklamalarımız [2021/123 sayılı Sirkülerimizde](#) yapılmıştır.

3.3. Sigorta Tazminatlarında KDV Durumu

Diğer yandan, depremde emtia ve ATİK'lerde uğranılan zararın sigorta şirketince tazmini halinde KDV açısından yapılması gereken işlemler ise şöyle olmalıdır:

- Sigorta şirketinden yalnızca zarar karşılığı tazminat alınmışsa bunun için sigorta şirketine fatura düzenlemeye ve KDV hesaplamaya gerek yoktur. Çünkü zarar karşılığı alınan tazminatlar bir mal veya hizmetin karşılığı değildir.

- Sigorta şirketinden alınan zarar tazminatı karşılığında şirkete hasar gören emtia ve ATİK'ler teslim ediliyorsa, bu teslimine ilişkin olarak fatura düzenlemek ve KDV hesaplamak gerekir. Ancak KDV açısından KDV Kanunu'nun 17/4-g bendinde yer alan metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntıları için getirilen KDV istisnasını gözden kaçırmamak gerekir.
- Hasar gören ATİK'ler için yapılan tamir masrafları sigorta şirketine yansıtılıyorsa, tamir masraflarının ve KDV'sinin tutarına göre sigorta şirketine fatura düzenlemek gerekir.

4. KIYMETİ DÜŞEN EMTİANIN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

Katma Değer Vergisi Kanununun 30/c maddesinde;

“Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait katma değer vergisi, (Şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 315 inci maddesine göre Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin kullanılan süreye isabet eden kısmı indirilebilir.)”

düzenlemesine yer verilmiştir.

Bu düzenleme uyarınca depremde zayı olan malların alımında yüklenilen KDV'nin iptali gerekmemektedir. Depremde zayı olan ATİK için yüklenilen KDV için ise, bunun depreme kadar olan faydalı ömür süresine isabet eden kısmına ilişkin KDV'sinin iptaline gerek olmayıp, depremden sonrasında tekabül eden kısmı iptal edilecek, yani KDV beyannamesinde *“Daha Önce İndirim Konusu Yapılan KDV'nin İlavesi”* satırına yazılmak suretiyle hesaplanan KDV'ye ilave edilecektir.

Buna göre, ATİK'in Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömrünü tamamladıktan sonra zayı olması halinde bu kıymetin alımında yüklenilen ve indirim konusu yapılan KDV'nin indirim hesaplarından çıkarılmasına ilişkin herhangi bir düzeltme işlemi yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Ancak ATİK'in faydalı ömrünü tamamlamadan zayı olması durumunda, bu kıymetin alımında yüklenilen KDV'nin, faydalı ömrünün işletmede kullanılan süresine isabet eden kısmı için herhangi bir düzeltme işlemi yapılmayacaktır. ATİK'in zayı olduğu tarih itibarıyla faydalı ömrünün kalan kısmına (faydalı ömrünün işletmede kullanılmayan süresine) isabet eden yüklenilen KDV'nin ise indirim konusu yapılması mümkün değildir. Daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin ATİK'in zayı olduğu dönem beyannamesinde *“Daha Önce İndirim Konusu Yapılan KDV'nin İlavesi”* satırında beyan edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekir. ATİK'in işletmede kullanılan süresinin tespitinde ATİK'in işletmede kullanıldığı her 12 ay ile 12 aydan kısa olan süreler bir yıl olarak kabul edilecektir.

Örnek: (A) Ltd. Şti. 1/4/2020 tarihinde 500.000 TL bedelle satın alarak aktifine kaydettiği faydalı ömrü 5 yıl olan minibüs için 90.000 TL KDV ödemiştir.

Söz konusu minibüs 6.2.2023 tarihinde yaşanan depremde zayi olmuştur. Bu durumda, minibüsün alımında yüklenilen KDV tutarının işletmede kullanılan süreye (35 ay kullanıldığından 3 yıl olarak dikkate alınmıştır) isabet eden kısmı olan 54.000 TL ($90.000/5 \times 3$) için düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Minibüs, faydalı ömrünü tamamlamadan zayi olduğundan kalan 2 yıl için daha önce indirim konusu yapılan 36.000 TL'nin (90.000 TL - 54.000 TL) indirim hesaplarından çıkarılmak suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir.

Sayılarımızla,