

# DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 04.07.2017  
Duyuru No : 2017/092  
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ -  
Temmuz 2017 - Sayı : 163

Mehmet MAÇ  
Yeminli Mali Müşavir

mehmet.mac@bdo.com.tr

**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](http://www.bdo.com.tr)

## AMORTİSMAN AYRILMAYA HANGİ DÖNEMDE BAŞLANACAĞI

### Özet:

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerde (ATİK) amortisman ayrılmasına hangi dönemden itibaren başlanacağı konusunda Maliye İdaresi ile vergi yargısı büyük ölçüde görüş birliği içindedirler.

Ancak bazı vakalarda Maliye İdaresi, montaj gerektiren ATİK'lerde montaj tamamlanmadan veya sabit kıymet kullanıma hazır değil iken amortisman başlanamayacağı görüşüne sahip iken, vergi yargısı montaj gerekli olsa dahi veya kullanıma engel bir durum varsa ve sabit kıymet aktife girmişse amortisman başlanabileceği görüşünü benimsemektedir.

*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 2016 yılında 7,6 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 150'den fazla ülkede bulunan 1.401 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 67.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.*

*Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla 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.*

Aşağıdaki bölümlerde amortisman ayırmaya hangi dönemde başlanacağı konusundaki idari görüşler, vergi yargısının görüşü, muhasebe standartlarındaki yaklaşım ve şahsi görüşlerimiz özetlenmiştir.

#### Anahtar Kelimeler :

Amortisman, amortismanla başlanılacak olan dönem, aktifleştirme, aktife girme, sabit kıymet, kullanıma hazır hale gelme, montaj, fiili kullanım.

#### 1. AMORTİSMANIN, SABİT KIYMETİN AKTİFE GİRDİĞİ DÖNEMDE BAŞLAYACAĞI YÖNÜNDEKİ YASA HÜKMÜ :

Vergi Usul Kanunu’nun, işletmeye dahil sabit kıymetlerde amortisman mevzuunu düzenleyen 313’üncü maddesinde,

*“İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269’uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadî 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.”*

hükmüne yer verilerek amortismanla tâbi tutulacak sabit kıymetler tanımlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu’nun 320’nci maddesinde şu hüküm yer almaktadır :

*“Amortisman süresi, kıymetlerin **aktife girdiği yıldan** başlar.....”*

Bu hükme dayalı olarak amortismanın, **yıllık bazda uygulanacağı** ve **aktife girme yılının amortismanın başlangıç yılı olduğu** bellidir.

#### 2. AMORTİSMANLA TABİ İKTİSADÎ KIYMETİN AKTİFE GİRMESİ NE DEMEK OLDUĞU HAKKINDAKİ MALİYE İDARESİ GÖRÜŞÜ:

Amortisman süresinin, kıymetlerin aktife girdiği yıldan itibaren başlayacağı madde metninde belirtilmiş olmakla beraber **“aktife girmenin” ne olduğu açıklanmamıştır.**

Bir sabit kıymetin bu sıfatla aktifleştirilebilmesi ve amortismanla başlanabilmesi için, satın ve teslim alınmak, imalatı, inşaatı tamamlanmak suretiyle o firmaya ait bir SABİT KIYMET NİTELİĞİ KAZANMIŞ OLMASI şarttır.

Bu konu, Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonunda etraflıca görüşülerek 18.4.1988 tarih ve 267 yayın sıra no.lu Kararla çözüme bağlanmıştır. Bu Kararda kabul edilen görüşler Gelirler Genel Müdürlüğü'nce de uygun bulunarak, Bakanlık makamının onayı ile denetim birimlerine gönderilmiştir.

Kararın konumuza ışıktan tutan en önemli bölümü aynen şu şekildedir :

***“Amortismanla tâbi bir iktisadî kıymetin aktife girmesi, o kıymetin iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilmesi, değerlendirme gününde envantere dahil olması ve “kullanılmaya hazır halde bulunması” olarak değerlendirilmesi gerekir.”***

***“Kullanılmaya hazır halde bulunma” kavramı ise, alındığı şekliyle kullanılacak iktisadî kıymetlerde sözleşme şartlarının yerine getirilip, kıymetin teslim alınmasını veya gümrükten çekilip işletmeye dahil edilmesini, kullanılması için montajı gerekli kıymetlerin montajının tamamlanmasını, inşa veya imal edilen kıymetlerde ise inşa veya imal işleminin tamamlanarak inşaat veya imalat hesabından sabit kıymet hesabına alınmasını ifade eder.”***

***“Amortisman uygulaması yönünden “aktife girme” deyimini iktisadî kıymetin işletmede fiilen kullanılmaya başlanmasını içermez.”***

***“Çünkü, “kullanılma” şartı objektif bir kriter değildir. Bir iktisadî kıymetin kullanılıp kullanılmadığının ispatı her zaman mümkün değildir.”***

***“Bu nedenle, “aktife girme” deyiminde “fiilen kullanılmayı” aramaya gerek yoktur.”***

Yukarıdaki karardan anlaşılacağı üzere idari görüş, bir iktisadî kıymetin sabit kıymet olarak aktifleştirilebilmesi ve dolayısıyla amortismanla başlanabilmesi için, alım, imâl, inşa ve montaj aşamaları tamamlanarak **kullanıma hazır hale gelmesinin şart ve yeterli** olduğu (fiili kullanımın başlamasının beklenmeyeceği) yönündedir.

Keza 105 no.lu HUK Danışma Komisyonu Kararında yer alan henüz vizyona girmemiş olan fakat gösterime hazır haldeki sinema filmlerinin amortismanına başlanabileceği ifadesi, idari görüşü daha belirgin hale getirmektedir.

İdarenin yanı sıra Danıştay<sup>1</sup>’ın, teorisyenlerin ve uygulamacıların katıldığı ortak görüş, sabit kıymetlerin amortismanına başlanabilmesi için fiilen kullanılmasını beklemek gerekli değildir. Başka bir anlatımla kullanıma hazır bir halde bulunan kıymetlerin, fiilen kullanılmaya dahî aktifleştirilerek amortismanına tabi tutulabilmesi mümkün ve gerekli olduğu hakkında mutabakat mevcuttur. Dolayısıyla fiilen kullanılan sabit kıymetler üzerinden amortisman ayrılması gerekeceğini evleviyetle kabul etmek gerekir.

Bir sabit kıymetin aktifleştirme konumunda olup olmadığı ve yıllık amortismanın bazı, hesap dönemi sonu itibariyle değerlendirilir ve tespit edilir.

Yukarıda açıklandığı gibi faturası kestirilip teslim alınmış, fiili ithali yapılmış, imali, inşaatı veya montajı tamamlanmış, kullanıma hazır halde olan amortismanına tabi aktif kıymetlerin amortismanına, bu şartların sağlandığı yıldan itibaren başlanır.

Türkiye’de gider yazılabilen yurt dışı masraflar açısından ATİK’in ithal edilmemiş olması amortismanına engel değildir. Mesela bir firma yurt dışında açtığı irtibat bürosunda kullandığı ve sahibi olduğu ATİK’ler için, bunlar kullanıma hazır olduğunda amortisman ayırmaya başlamalıdır. Ancak Türkiye’de kullanılacak olan bir ATİK açısından amortismanına başlamak için ithal edilmiş ve Türkiye’de kullanıma hazır hale getirilmiş olma şartı aranmaktadır.

Yıl sonu itibariyle kullanıma hazır hale gelmiş olma keyfiyetini tevsik eden en önemli unsurlardan biri de maliyetin teşekkül etmiş olması, yani müteakip yıllar bu sabit kıymetin maliyetini etkileyebilecek maliyet unsurlarına rastlanmamasıdır.

Yukarıdaki açıklamalar okunduğunda, amortismanına ne zaman başlanacağı konusunda fazlaca bir tereddüt yokmuş gibi görünmekle beraber özellik gösteren bazı durumlarla karşılaşılabilmektedir.

---

<sup>1</sup> “Amortismanına tâbi kıymetler için kullanılmaya DAHİ aktive kaydedildikleri yılda amortisman ayrılır.”

Dnş.4.D:17.11.1970 gün ve E:1969/6626 - K:1970/6464 sayılı Karar Dnş.4.D:20.6.1973 gün ve E:1970/1722 - K:1973/3475 sayılı Karar

Dnş.4.D:24.2.1975 gün ve E:1973/5585 - K:1975/694 sayılı Karar

Dnş.4.D:24.1.1978 gün ve E:1976/2172 - K:1978/186 sayılı Karar

(MEHAZ:İlhan İL, Vergi Dünyası, Sayı : 57, s.32)

Dnş.4.D:16.12.1996 gün ve E:1995/3701 - K:1996/5608 sayılı Karar

(MEHAZ : Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı : 249 s.125)

Dnş.4.D’nin 19.9.1995 gün ve E:1994/5317 - K:1995/3535 sayılı kararı

### 3. ÖRNEKLERLE, KULLANIMA HAZIR HALE GELME KONUSUNDAKİ GÖRÜŞLERİMİZ:

Bir ATİK firmanın mülkiyetinde ise ve kullanıma hazır halde ise amortismanına başlanır.

Ancak yıl sonu itibarıyla ATİK'in kullanıma hazır halde olup olmadığı konusunda da tereddütler olabilmektedir.

#### ÖRNEKLER :

- Satın alındığı şekliyle (montaja gerek olmaksızın) kullanılabilir nitelikte olan sabit kıymetler, satın alındıkları veya gümrükten çekildikleri yıldan itibaren amortismanına tabi tutulur. Mesela bir özel hastane işletmesince yapılmakta olan tahlil laboratuvarı yatırımı ile ilgili olarak ithal edilen mikroskoplar, laboratuvar o yıl faaliyete geçmemiş olsa da hâlâ ithal edildikleri yıldan başlanarak amortismanına tabi tutulur. Çünkü mikroskoplar münferiden işe yarayabilmekte ve söz konusu yılda kullanıma amade bulunmaktadır. Önemli olan ilgili sabit kıymetin kullanıma hazır halde bulunmasıdır. Bu sabit kıymetin fiilen kullanılacağı ortamın bu kullanıma hazır olmaması, aktifleştirmeyi ve amortisman ayırmaya başlanmasını engellemez. Mikroskoplar 31.12..... günü gümrükten çekilmiş olsalar bile, montaj gerektirmedikleri için ithal yılından başlanarak amortisman ayırmaya başlanır. Keza bu mikroskoplar, gümrükten çekildikleri geçici vergi döneminden itibaren, amortisman yönüyle geçici vergiyi etkilemeye başlar (278 no.lu VUK Genel Tebliği).
- Satın alındıktan veya ithal edildikten sonra, monte edilmeksizin işe yarar hale gelemeyen veya kullanılmaya başlanabilmesi için henüz iktisap edilmemiş, montajı yapılmamış diğer makine ve ekipmanla bağlantılı hale getirilmesi gereken, başka bir ifade ile müstakil bir sabit kıymet değil, sistemin bir bölümünden ibaret olan yatırım kalemleri tek başına sabit kıymet sayılmazlar ve bunlar, ait oldukları sabit kıymet kullanıma hazır hale geldiğinde, onun bünyesinde amortismanına konu olurlar.

Mesela kurulmakta olan bir fabrika için elektrik kesintisi olduğunda kullanılmak üzere bir jeneratör alınıp monte edildiğinde montajın yapıldığı yıldan itibaren amortisman ayrılabilir. Jeneratör tek başına çalışan ve fonksiyon icra eden (elektrik üreten) müstakil bir amortismanına tabi iktisadi kıymettir. Bu iktisadi kıymetin kendisi kullanıma hazır halde olduğuna göre, jeneratörün ürettiği elektriği tüketecek olan makinelerin henüz bu elektriği tüketerek çalışmaya hazır olmaması jeneratörün amortismanına başlanmasını engellemez.

Fakat gerek faal halde gerekse montajı devam eden bir tesis için, jeneratörü oluşturan iki bölümden biri olan alternatör ithal edilmiş olup bir kenarda duruyorsa henüz bu alternatörü döndürecek olan ve jeneratörün ikinci kısmını oluşturan dizel motor temin ve monte edilip jeneratör faal hale getirilmemişse söz konusu alternatör tek başına bir fonksiyon icra edemeyeceğinden sabit kıymet değil bir sabit kıymetin parçası niteliğindedir, satın alınmış veya ithal edilmiş olsa bile o yıl amortismanına başlanamaz.

- Bir ATİK yıl sonu veya geçici vergi döneminin sonu itibariyle kullanıma hazır hale gelmişse ve firma amortisman hesaplamışsa, söz konusu sabit kıymetin kullanıma hazır olmadığı halde (erken) aktifleştirildiği yolunda açık bir delil bulunmadığı sürece mükellefin amortisman giderini reddetmemek gerekir.
- Kullanıma hazır halde olmanın önemli delillerinden biri de müteakip dönem kayıtlarında bu ATİK'in tamamlanmasına yönelik harcama bulunmamasıdır. Müteakip yılda bu ATİK'e yönelik harcama bulunması tek başına erken aktifleştirme yapıldığı anlamına gelmeyebilir. Söz konusu harcama çok önemsiz ise veya tamamlanmış bir ATİK'in geliştirilmesi veya rötuşlanması mahiyetinde ise, aktifleştirme zamanına kusur izafe edilmemelidir. Mesela müteakip yılda ATİK'e kesintisiz güç kaynağı bağlanması, elle çalışan bir ATİK'in bilgisayarla çalışır hale getirilmesi veya ATİK'in ince ayarlarının yapılması için para harcanmış olması, erken aktifleştirme yapıldığı anlamına gelmez.
- Yapılmakta olan yatırım, bütünüyle bitmemiş olsa bile inşa veya imal edilen bölümlerin, kısım kısım fiilen kullanılmaya başlanması mümkündür. Bu takdirde ise yapılmakta olan yatırım bütünüyle tamamlanmamış olduğu halde, TAMAMLANMIŞ olan KISIMLARI itibariyle FİİLEN KULLANILMAYA başlandığı için bu kısımların tamamlandıkları tarihler itibariyle ilgili sabit kıymet hesabına alınmaları ve o yıldan itibaren amortismanı tabi tutulmaları gerekir. Dikkat edilirse burada FİİLİ kullanım ön plâna geçmiş bulunmaktadır.

Birden fazla hesap dönemine (takvim yılına) sirayet eden büyük modernizasyon yatırımlarında, imal veya inşa edilen iktisadi kıymetin hangi tarihte tamamlandığının veya hangi tarihte kullanılmaya hazır hale getirildiğinin tespiti için aşağıdaki hususların göz önünde bulundurulması uygun olacaktır.

Bir imalat ünitesinin modernizasyonu söz konusu ise, yapılan yatırımların imalat ünitesinin alt birimleri itibariyle kısımlara ayrılıp ayrılmadığına bakılmalıdır. Eğer imalat ünitesi komple bir ünite olup tamamının modernizasyonu yapılmadan üretime başlanamayacak ise, aktifleştirme için bütün ünitenin modernizasyonunun bitmesini beklemek gerekir. Buna mukabil, imalat ünitesinin modernizasyonu kısımlar itibariyle yapıp, biten

kısımlar, diğerlerinin modernizasyonu beklenmeden kullanıma alınıyorsa, bu defa yatırımın, her bir kısmın yeniden imalata hazır hale geldiği tarihler itibariyle parça parça tamamlandığını kabul etmek ve buna göre parça parça aktifleştirme yapmak gerekir.

- Yıl sonu itibariyle devam etmekte olan veya yıl içinde tamamlanmış bulunan ATİK yatırımları, envanter çalışmalarının bir bölümünü teşkil eder. Envanter yapılırken, ATİK yatırımlarının bir listesini çıkarıp, aktifleştirme ve aktifleştirmeme nedenlerinin yazılması ve yetkililerce imzalanarak envanter defteri ile birlikte saklanması isabetli olur.
- Bilhassa büyük inşaatlarda, inşaat tamamlanmadan önce yani maliyet henüz teşekkül etmeden önce, bazı bölümlerin, inşaatı yapan tarafından fiilen kullanılmaya, işletilmeye başlandığı veya kiraya verildiği görülebilmektedir. Keza çok sayıda binanın yer aldığı sitelerde en önemli maliyet unsuru olan alt yapı maliyetleri oluşmamışken ve/veya arsa sahibine terk edilmek üzere yapılacak olan inşaatlar başlamamışken, kullanılabilir hale getirilmiş binaların fiili kullanıma açılması söz konusu olabilmektedir. (Konumuzun dışında olmakla beraber, maliyeti henüz teşekkül etmemiş olan böyle bir yapının satılması ve alıcısı tarafından kullanılmaya başlanması dahi söz konusu olabilir.)

Bu gibi durumlarda ne işlem yapılacağı konusunda görüş üretmek mümkündür fakat ortaya çıkacak görüşler hep tartışmaya açık olacağı için kesin çözüm teşkil etmeyecektir. Çünkü bu sorunun mevcut yasal hükümlerle çözüme kavuşturulması imkansız olup bu konudaki yasal boşluğun Kanun veya Tebliğ çıkarılarak doldurulması gerekir.

#### **4. DENEME ÜRETİMİNİN BAŞLAMIS OLMASININ AMORTİSMAN AYRILMAYA BAŞLANMASI İÇİN GEREKÇE TEŞKİL ETMEDİĞİ YÖNÜNDEKİ MALİYE İDARESİ GÖRÜŞÜ :**

Doğalgaz yakarak elektrik üretmek için tesis kuran bir firmaya verilen özelgeye<sup>2</sup> konu olayda tesis, EPDK'nın izni ile 2013 yılında deneme üretimine başlamış, deneme amaçlı olarak üretilen elektrik fatura edilmiştir. Buna mukabil, deneme üretimi ortamında yapılan test çalışmaları 2014 yılında da devam etmiş ve tesisin müteahhidi ile yatırımcı arasındaki geçici kabul işlemi 2014 yılında yapılabilmektedir.

Maliye İdaresi, deneme üretiminin başlamış olmasını “*kullanıma hazır hale gelme*” olarak değerlendirmemiş bu vasfın testlerin tamamlanıp geçici kabulün

<sup>2</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 10.02.2015 tarih ve 229 sayılı özelge.

yapıldığı 2014 yılında kazanıldığını dikkate alarak amortisman başlangıç yılının 2014 olması gerektiği görüşünü ifade etmiştir.

Bu görüşe her olay için katılabilmek mümkün değildir. Örnek vermek gerekirse demir çelik fabrikalarında devreye alınan tesislerin tam olarak istenilen nitelikte mamul üretmeleri aylar boyunca devam edebilmektedir. Bu süre boyunca yapılan üretimler açısından amortisman giderinin dikkate alınmaması doğru değildir.

##### 5. MALİYE İDARESİ İLE DANIŞTAY'ın GÖRÜŞ AYRILIĞI :

Maliye İdaresi ile Danıştay'ın, amortisman ayırmaya başlama konusunda görüş ayrılığına düştükleri husus şudur :

Maliye İdaresi amortisman başlanabilmesi için ilgili sabit kıymetin fiilen kullanılmaya başlanmış olmasını aramamakla beraber *“KULLANIMA HAZIR OLMA”* kriterini ölçü almaktadır.

Danıştay ise, VUK'nun 320. Maddesindeki amortisman süresinin ATİK'lerin aktife girdiği yıldan başlayacağını dikkate alarak *“AKTİFE GİRME”* kriterini esas alarak, Kanunda yer almayan kullanıma hazır olma kriterinin aranmaması gerektiği görüşünü taşımaktadır.

Buna mukabil amortisman başlanabilmesi için ilgili ATİK'in fiilen kullanılmaya başlanmış olmasının gerekmediği, ATİK bir kenarda dokunulmaksızın duruyor olsa dahi, amortismanının başlatılabileceği konusunda Maliye İdaresi ve Danıştay görüş birliği içindedir.

Konuya ilişkin Danıştay Kararları aşağıda özetle ifade edilmiştir.

Bir Danıştay Kararına<sup>3</sup> konu olan olayda mükellef yatırım teşvik belgesi kapsamındaki makineyi 29.12.1995 tarihinde fiili ithalatını tamamlamak suretiyle aktifine almıştır.

İnceleme elemanı bu makine 1995 yılında ithal edilmekle beraber yerine monte edilmediği için amortismanın 1995'te başlatılmasını eleştirmiştir. Danıştay verdiği kararda VUK'nun 320. Maddesine göre amortisman süresinin aktife giriş yılında başlayacağını, aktife girmenin ise, o kıymetin iktisap edilerek kayıtlara geçirilmesi anlamına geldiğini, makinenin montajının 1996'da tamamlanmış olmasının amortismanın da 1996'da başlatılmasını gerektiren bir faktör olmadığı görüşlerini ifade etmiştir.

<sup>3</sup> Danıştay 4 üncü Dairesinin 05.02.2003 tarih ve E. 2001/4084 K. 2003/339 sayılı Kararı.



Aynı Dairenin verdiği başka bir karara<sup>4</sup> konu olayda da, 2003 yılında fiili ithali yapılan makineler ihtilafa konu teşkil etmiştir. İnceleme elemanı ithalatın yılın son günlerinde yapıldığını, ithal belgelerinde “*demonte vaziyette*”, “partiler halinde” ibarelerinin bulunduğunu görerek 2003 sonu itibarıyla bu makinelerin montajının tamamlanmadığını tespit etmiş ve buna istinaden 2003 yılında ayrılan amortismanı reddetmek suretiyle tarhiyat önermiştir. Danıştay ise, mükellefi haklı görerek tarhiyatı onaylayan vergi mahkemesi kararını bozmuştur.

#### Diğer Danıştay Kararları :

Konu hakkında Danıştay’ın görüşünü yansıtan, tespit edebildiğimiz diğer kararlar şöyle sıralanabilir :

- Amortisman ayrılmasına başlanması için, ilgili iktisadi kıymetin aktife girmesi yeterli olup, bunların söz konusu yılda kullanılmamış olması amortisman ayrılmasına engel teşkil etmez.<sup>5</sup>
- Satın alınan fakat yapılan kira sözleşmesi gereği, kiracının tasarrufuna bırakılan makine ve tesisat üzerinden amortisman ayrılabilir. Çünkü makine ve tesisat satın alma ile birlikte teslim alınmış, mülkiyeti intikal ederek aktife girmiş, envantere dahil olmuştur.<sup>6</sup>
- Söz konusu iktisadi kıymetin uyumsuzluk döneminde envanter listesinde yer aldığı ve fiilen kullanıldığı anlaşıldığından üzerinden amortisman ayrılmasında yasal isabetsizlik yoktur.<sup>7</sup>
- Amortisman tabi bir iktisadi kıymetin aktife girmesinin, o kıymetin iktisabedilerek defter kayıtlarına geçirilmesi, değerleme gününde envantere dahil olması ve kullanılmaya hazır halde bulunması olarak değerlendirilmesi gerekeceğinden bu unsurları taşıyan iktisadi kıymet üzerinden amortisman ayrılmaya başlanabilir.<sup>8</sup>
- 30.12.1996 tarihinde satın alınıp taşıt alım vergileri ödenen, kanuni defterlere kaydedilerek aktifleştirilen oniki adet tenteli treyler ile on adet çekici için azalan bakiyeler usulüne göre % 40 oranında amortisman ayrılması hukuka uygundur. **Araçların trafik tescil işlemlerinin 8.1.1997 tarihinde**

<sup>4</sup> Danıştay 4 üncü Dairesinin 08.02.2011 tarih ve E. 2010/3723 K. 2011/574 sayılı Kararı.

<sup>5</sup> Danıştay 4 üncü Dairesinin 10.2.1971 tarih ve E: 1970/1197, K: 1971/854 sayılı Kararı

<sup>6</sup> Danıştay 4 üncü Dairesinin 6.4.1972 gün ve K. 1972/2292 sayılı Kararı

<sup>7</sup> Danıştay 3 üncü Dairesinin 10.4.1997 tarih ve E. 1995/3239, K:1997/1392

<sup>8</sup> Danıştay 4 üncü Dairesinin 16.12.1996 tarih ve E. 1995/3701, K. 1996/5608 sayılı Kararı

yapılmış olması 1997 yılından itibaren amortisman ayrılmasını gerektirmez.<sup>9</sup>

- VUK'nun 320. Maddesinin B bendinde amortisman süresinin kıymetlerin aktife girdiği yılda ayrılacağı belirtildiğinden, yapılan tarhiyatta isabet görülmemiştir.<sup>10</sup>

Maliye idaresi ile Danıştay arasındaki bu uyumsuzluk konusunda kesin bir görüş belirtmek mümkün değildir. Çünkü montaj eksikliğinin amortisman başlatmaya engel nitelikte olup olmadığı olay bazında değerlendirilmesi gereken bir konudur.

Örnek vermek gerekirse, vinç imal eden bir firmada yıl sonu itibarıyla, vincin tüm parçaları hazır olsa bile bu parçalar demonte vaziyette bir metal yığını görünümünde ise, bu yığına vinç demek mümkün olmadığından amortisman başlatılması uygun olmaz, buna mukabil dönem içerisinde satın alınmış olan bir jeneratörün, yerine konulmadığı ve kablo bağlantıları yapılmadığı gerekçesiyle amortismanına başlanmaması da uygun değildir.

## 6. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDINA GÖRE AMORTİSMAN BAŞLANGIÇ ZAMANI :

Bilindiği üzere Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan yönlendirmeler vergisel açıdan geçerli değildir. Ancak vergi mevzuatında net olmayan tartışmalı konularda yorum yaparken, başvuru kaynaklarından biri olabilmektedir.

16 no.lu Türkiye Muhasebe Standardı maddi duran varlıkları ele almakta olup, bu standardın bazı maddeleri amortisman başlangıç zamanı hakkındaki anlayışı yansıtmaktadır.

Örnek vermek gerekirse;

- Standardın 16. Maddesinde;
  - “ithalat vergileri”,
  - “..... çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet”,
  - “yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler”,
  - “kurulum ve montaj maliyetleri”,
  - “test maliyetleri”

maddi duran varlıkların maliyet kalemleri arasında sayılmıştır.

<sup>9</sup> Danıştay 4 üncü Dairesinin 24.6.1999 tarih ve E. 1998/1268, K. 1999/2850 sayılı Kararı

<sup>10</sup> Danıştay 4 üncü Dairesinin 30.03.2000 tarih ve E. 1999/3454 K. 2000/1249 sayılı Kararı

Uygulamada sabit kıymetler açısından aktife girme anı, maliyetlerin önemli ölçüde tamamlanmış olma ve oluşan maliyetin ilgili sabit kıymet hesabına kaydedilmesi şeklinde anlaşıldığına göre, önemli bir kurulum ve montaj maliyeti gerektiren sabit kıymet açısından montajın tamamlanmamış olması maliyetin henüz teşekkül etmediği dolayısıyla bu yatırımın bir ATİK vasfı ile henüz aktife girmediği sonucuna varılabilir. Dolayısıyla TMS'nin Maliye İdaresi görüşü ile paralellik gösterdiği söylenebilir.

- Standardın 43. Maddesinde maddi duran varlık kaleminin toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan parçalarının ayrı ayrı amortismanına tabi tutulması mümkün olduğu, bir uçağın gövdesinin ayrı motorlarının ayrı ayrı amortisman konusu olabileceği belirtilmiştir.
- Standardın 55. Maddesinde *“Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar.”* açıklama mevcut olup, bu açıklama da Maliye İdaresi görüşüne paralellik göstermektedir.

## 7. MUHASEBELEŞTİRME AÇISINDAN DURUM :

İmal veya inşa süreci yahut montaj gerektirmeyen, alındığı veya ithal edildiği şekliyle, müstakil bir ATİK olarak kullanıma hazır halde bulunan ve maliyeti teşekkül etmiş olan ATİK'ler doğrudan 252, 253, 254, 255 veya 256 no.lu hesaplara kaydedilir ve amortisman listesine dahil olur (VUK Md.189).

İşletmede imal veya inşa olunan yahut imal veya inşaa ettirilen, montaja tabi bulunan, birden fazla parçanın muhtelif yerlerden, muhtelif zamanlarda temin edilip bir araya getirilmesi suretiyle oluşturulan ATİK'lerin maliyeti, 258 no.lu hesap altında, her bir ATİK için açılmış alt hesaplarda biriktirilir. ATİK kullanıma hazır hale gelmiş ve maliyet teşekkül etmiş ise, bu alt hesaptan, 251, 252, 253, 254, 255, 256 no.lu ana hesaplardan ilgili olanın alt hesabına virman edilir ve amortisman listesine alınır.

Gerek direkt olarak gerekse 258 no.lu hesaptan virman yoluyla ilgili aktif hesaba giriş yapılması, uygulamada AKTİFLEŞTİRME olarak isimlendirilmektedir. Yukarıda anlatıldığı gibi amortismanına başlanması için, malın ATİK niteliğinde olması, firma mülkiyetinde bulunması ve kullanıma hazır halde olması yeterlidir. Bu nitelikleri taşıyan bir sabit kıymet amortismanına konu edilmiş fakat o yıl 258 no.lu hesaptan ilgili ATİK hesabına virman yapılması unutulmuşsa bu unutkanlık tek başına amortismanına kusur izafe edilmesine neden olamaz.

GEÇİCİ VERGİ DÖNEMLERİNDE AMORTİSMAN UYGULAMASI konusundaki idari düzenleme, 217 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer almakta olup söz konusu Tebliğ bölümü şöyledir;

### **“3.6. Amortisman Uygulaması**

*28. Mükellefler yıllık olarak hesaplayacakları amortisman tutarının ilgili döneme isabet eden kısmını geçici vergiye ilişkin kazançlarının tespitinde dikkate alabileceklerdir. Yıl içinde iktisap edilen amortismana tabi iktisadi kıymetler için yıllık olarak ayrılacak amortisman tutarından **kazancın ilgili olduğu döneme isabet eden kısım dikkate alınacaktır. Örneğin, üçüncü dönemde iktisap edilen bir demirbaş için bu dönemde 9 aylık amortisman ayrılabilir. Bu şekilde amortismana tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değerlendirme günü itibarıyla aktifte bulunması gerekmektedir.***

*29. Ancak, Vergi Usul Kanununun 320 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan binek otomobillerin amortismana tabi tutulmasına ilişkin hüküm, geçici vergiye ilişkin kazancın tespitinde de dikkate alınacaktır.*

*30. Amortisman uygulamasında da yıllık olarak seçilen usulün geçici vergi dönemlerinde değiştirilmesi mümkün değildir. Benzer şekilde, mükellefler ilk defa aktive aldıkları kıymetler için geçici vergi açısından seçtikleri amortisman usul ve oranını yıllık olarak da uygulamak zorundadırlar.*

*31. Aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri, peştamallıklar ve özel maliyet bedellerinin itfasında da yıllık olarak itfa edilecek tutardan **ilgili döneme isabet eden kısım dikkate alınacaktır.***”

Görüldüğü gibi sabit kıymetin amortismanına ne zaman başlanacağı sadece yıllık hesap dönemi sonunda gündeme gelen bir soru olmayıp her bir geçici vergi dönemi sonu itibarıyla (geçici vergi açısından) bu soru gündeme gelebilmektedir.

Amortismana hangi dönemden itibaren başlanacağına ilişkin kural ve özellikler yukarıda özetlenmiştir. Mükelleflerin amortismana başlama zamanı konusunda tercihte bulunma hakları yoktur. Mükellefler amortismana erken başlarsa bu amortisman kanunen kabul edilmeyen gider sayılır. Amortismana geç başlama halinde ise amortisman ayrılması gerekip de ayrılmayan yıllara ait amortisman hakkı kaybolur, bu değişikliklere göre yeniden değerlendirme hesaplarının da revize edilmesi gerekir.

Amortismanla başlama zamanı gelmiş veya amortisman süresi devam ediyor olsa bile, amortisman ayrılmaması veya eksik amortisman ayrılması tercih edilebilir. Bu tercih hakkındaki görüşlerimiz başka bir yazımızda<sup>11</sup> yer almaktadır.

## 8. SONUÇ :

Sabit kıymetlerin amortismanına, ilgili sabit kıymetin AKTİFE GİRDİĞİ dönemden itibaren başlanmaktadır.

Aktife girme tabiri ile neyin kastedildiği Kanun’da belirtilmemiş, Maliye İdaresi aktife girme kavramını, ilgili sabit kıymet hesabına kayıt yapılması, sabit kıymetin değerlendirme gününde envantere dahil ve kullanıma hazır halde bulunması şeklinde tanımlamıştır.

Bu tanım genelde kabul görmekle beraber bazı olaylarda Danıştay, Kanun’da kullanılmaya hazır halde bulunma kriterinin yer almadığını gözeterek, henüz montajı tamamlanmamış olduğu veya ruhsatı alınmadığı için aktife girmekle beraber kullanıma hazır halde olmayan sabit kıymetler için de amortisman ayrılabilmesi görüşünü benimsemiştir. Bu görüş ayrılığının giderilmesinde yarar vardır.

Amortismanla başlamak için fiili kullanımın başlaması gerekmediği konusunda ise tam bir mutabakat mevcuttur.

---

<sup>11</sup> YAKLAŞIM Dergisi’nin Şubat 2009 sayısında yayınlanan “**AMORTİSMAN AYIRMAMA VEYA EKSİK AMORTİSMAN AYIRMA UYGULAMASININ SONUÇLARI**” başlıklı yazımız.

#### Yararlanılan Kaynaklar:

- Sayın Ercan ALPTÜRK'ün “*Vergi ve Muhasebe Boyutunda Aktifleştirme İşlemleri*” başlıklı yazısı. (Lebib YALKIN Dergisi'nin Mayıs 2008 Sayısı)
- Sayın Mehmet Emin AKYOL'un “*Amortisman Ayrılmasına Başlanacak Dönem ve Kıst Amortisman Uygulaması*” başlıklı yazısı. (Yaklaşım Dergisi'nin Kasım 2010 Sayısı)
- Sayın Zuhale KIZILOĞLU'nun “*Amortisman Uygulamasında Esas Olan Kayda Alınma mı, Kullanıma Hazır Duruma Getirilme mi?*” başlıklı yazısı. (Yaklaşım Dergisi'nin Haziran 2011 Sayısı)
- Sayın Volkan AKSOYOĞLU'nun “*Aktife Alınan Ancak Monte Edilmemiş İktisadi Kıymetler İçin Amortisman Ayrılabilir mi?*” başlıklı yazısı. (Yaklaşım Dergisi'nin Temmuz 2011 Sayısı)
- Sayın Mehmet KALKINOĞLU'nun “*Amortisman Uygulamasında Esas Olan Amortisman Tabi İktisadi Kıymetin Aktife Girmesi ve Kullanıma Hazır Hale Gelmesidir*” başlıklı yazısı. (Yaklaşım Dergisi'nin Ağustos 2011 Sayısı)
- Sayın Prof. Dr. Salih ÖZEL'in “*Maddi Duran Varlıklar ve Amortisman Uygulaması*” başlıklı yazısı. (Lebib YALKIN Dergisi'nin Ocak 2012 Sayısı)