



ANKARA

HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

**VERGİ HUKUKU AÇISINDAN TÜRKİYE'DE VE BAZI
YABANCI ÜLKELERDE AMORTİSMAN UYGULAMALARI**

Selim YILMAZ

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Selda AYDIN**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI**

EYLÜL- 2019



**VERGİ HUKUKU AÇISINDAN TÜRKİYE'DE VE BAZI YABANCI
ÜLKELERDE AMORTİSMAN UYGULAMALARI**

Selim YILMAZ

MALİYE ANABİLİM DALI

**ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

EYLÜL 2019

Selim YILMAZ tarafından hazırlanan “Vergi Hukuku Açısından Türkiye’de ve Bazı Yabancı Ülkelerde Amortisman Uygulamaları” adlı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından OY BİRLİĞİ ile Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı/ Maliye Bilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Danışman: Prof. Dr. Selda AYDIN

Maliye Anabilim Dalı, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum

Başkan: Prof. Dr. Türkmen DERDİYOK

Maliye Anabilim Dalı, Ufuk Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum

Üye: Prof. Dr. Hilmi ÜNSAL

Maliye Anabilim Dalı, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum

Tez Savunma Tarihi: 25/09/2019

Jüri tarafından kabul edilen bu tezin Yüksek Lisans Tezi olması için gerekli şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.

Prof. Dr. Figen ZAİF

Enstitü Müdürü

ETİK BEYAN

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasında; tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, tez çalışmasında yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı, bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.



Selim YILMAZ

25/09/2019

VERGİ HUKUKU AÇISINDAN TÜRKİYE’DE VE BAZI YABANCI ÜLKELERDE
AMORTİSMAN UYGULAMALARI

Yüksek Lisans Tezi

Selim YILMAZ

ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

Eylül 2019

ÖZET

Bu tezin amacı vergi hukukunda; işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan iktisadi kıymetlerin değerlerinin yok edilmesini ifade eden amortisman müessesesinin, bazı yurtdışı uygulamalarının karşılaştırmalı olarak incelenmesi ve bu kapsamda Türkiye uygulamasına bazı değişiklik önerileri sunulmasıdır. Tez çalışmasında internetten ve kütüphanedeki yayınlardan toplanan veriler; nicel ve nitel olarak incelenerek, ülkemiz uygulamalarına yönelik öneriler değerlendirilmiştir.

Bilim Kodu : 112005
Anahtar Kelimeler : Amortisman, Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar,
Vergi Usul Kanunu
Sayfa Adedi : 143
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Selda AYDIN

APPLICATION OF DEPRECIATION IN TURKEY AND SOME FOREIGN
COUNTRIES IN TERMS OF TAX LAW

(M.Sc. Thesis)

Selim YILMAZ

ANKARA HACI BAYRAM VELİ UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL FOR ANKARA HACI BAYRAM VELİ UNIVERSITY

September 2019

ABSTRACT

The aim of this thesis is to examine some of the overseas applications of depreciation institution, which refers to the destruction of the values of economic assets used in the enterprise for more than one year and subject to wear, erosion or depreciation in tax law, in a comparative way, and in this context, to present some amendment proposals for its application in Turkey. In the thesis study, the data collected from the internet and the publications in the library were examined quantitatively and qualitatively and the suggestions for the applications of our country were evaluated.

Science Code 112005
Key Words Depreciation, Tangible Fixed Assets, Intangible Fixed Assets, Tax Procedure Law
Page Number 143
Supervisor Prof. Dr. Selda AYDIN

TEŞEKKÜR

Çalıőmalarım boyunca yardım ve katkılarıyla beni yönlendiren değerli Tez Danıőmanım Prof. Dr. Selda AYDIN'a, içten teőekkürlerimi sunarım. Hayatımın her anında yanımda olduklarını hissettiren ve desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen aileme, üzerimdeki emekleri için çok teşekkür ederim.



İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET	iv
ABSTRACT.....	v
TEŞEKKÜR.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
ÇİZELGELERİN LİSTESİ.....	xiv
KISALTMALAR.....	xvi
1. GİRİŞ	1
2. TÜRKİYE’DE AMORTİSMAN UYGULAMASININ ESASLARI.....	3
2.1. Amortisman Kavramı.....	3
2.2. Amortisman Uygulamasının Tarihçesi	5
2.2.1. 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu.....	5
2.2.2. 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu	5
2.2.3. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve Sonrasındaki Düzenlemeler.....	6
2.3. Amortisman Uygulamasına İlişkin Düzenlemeler.....	7
2.3.1. Faydalı Ömür Kavramı	7
2.3.2. Amortismanın Konusu.....	8
2.3.3. Amortisman Tabi Varlıklar	9
2.3.3.1. Maddi duran varlıklar	9
2.3.3.2. Maddi olmayan duran varlıklar	9
2.3.3.2.1. Özel maliyet bedeli amortisman uygulaması.....	10
2.3.3.3. Özel tükenmeye tabi varlıklar	12
2.3.4. Amortisman Ayırmanın Temel Şartları	12
2.3.4.1. İşletmede bir yıldan fazla kullanılması.....	12
2.3.4.2. Yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması.....	15

	Sayfa
2.3.4.3. Değerinin belirli bir tutarın üzerinde bulunması	16
2.3.5. Amortisman Hesaplama Yöntemleri.....	17
2.3.5.1. Normal amortisman	17
2.3.5.2. Azalan bakiyeler usulüyle amortisman	19
2.3.5.3. Madenlerde amortisman	20
2.3.5.4. Fevkalade (olağanüstü) amortisman.....	22
2.3.5.5. Kıst amortisman uygulaması	24
2.3.5.6. Amortisman hesaplama yöntemlerinde değişiklik	27
2.3.6. Amortisman Kayıt Yöntemleri	29
2.3.6.1. Direkt yöntem.....	29
2.3.6.2. Endirekt yöntem	29
2.3.7. Amortisman Oranlarındaki Değişikliklerin Geçerli Olacağı Tarih	30
2.3.8. Amortisman Uygulama Süresi	30
2.3.9. Amortisman Matrahının Tespiti.....	31
2.4. Amortisman Uygulamasına İlişkin Bazı Özellikli Durumlar	35
2.4.1. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Satılması	35
2.4.2. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Satılmasında Yenileme Fonu Uygulaması	36
2.4.3. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Sigorta Tazminatı	38
2.4.4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Amortismanların Dağıtılması	39
2.4.5. Taşınmazın Parçası Olan İktisadi Kıymetlerin Amortismanı	39
2.5. Amortisman Uygulamasının Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahı ile İlişkisi	40
2.5.1. Matrah Kavramı	40
2.5.2. Matrahtan İndirilecek Amortisman Giderleri	41
2.5.3. Matrahtan İndirilemeyecek Amortisman Giderleri.....	44
3. BAZI YABANCI ÜLKELERDE AMORTİSMAN UYGULAMALARI	45
3.1. Danimarka.....	45

	Sayfa
3.1.1. Genel Hatlarıyla Vergi Düzenlemeleri	45
3.1.2. Amortisman Uygulaması	46
3.1.2.1. Genel düzenlemeler ve amortisman oranları.....	46
3.1.2.2. Amortisman hesaplama sınırı	47
3.1.2.3. Amortisman hesaplama yöntemleri.....	48
3.1.2.4. Amortisman uygulamasının teşvik aracı olarak kullanılması	48
3.2. Norveç.....	49
3.2.1. Genel Hatlarıyla Vergi Düzenlemeleri	49
3.2.2. Amortisman Uygulaması	50
3.2.2.1. Genel düzenlemeler ve amortisman oranları.....	50
3.2.2.2. Amortisman hesaplama sınırı	51
3.2.2.3. Amortisman hesaplama yöntemleri.....	52
3.2.2.4. Amortisman uygulamasının teşvik aracı olarak kullanılması	52
3.3. Almanya.....	53
3.3.1. Genel Hatlarıyla Vergi Düzenlemeleri	53
3.3.2. Amortisman Uygulaması	54
3.3.2.1. Genel düzenlemeler ve amortisman oranları.....	54
3.3.2.2. Amortisman hesaplama sınırı	55
3.3.2.3. Amortisman hesaplama yöntemleri.....	56
3.3.2.4. Havuz yöntemi uygulaması	56
3.3.2.4.1. Almanya’da 1/1/2018 tarihi öncesi havuz yöntemi uygulaması örneği	57
3.3.2.4.2. Almanya’da 1/1/2018 tarihi öncesi havuz yöntemi uygulamasının değerlendirilmesi.....	59
3.3.2.4.3. Almanya’da 1/1/2018 tarihi sonrası havuz yöntemi uygulaması örneği	60
3.3.2.4.4. Genel olarak Almanya’da havuz yöntemin uygulamasının değerlendirilmesi.....	61

	Sayfa
3.3.2.5. Amortisman uygulamasının teşvik aracı olarak kullanılması	62
3.4. İtalya	62
3.4.1. Genel Hatlarıyla Vergi Düzenlemeleri	62
3.4.2. Amortisman Uygulaması	63
3.4.2.1. Genel düzenlemeler ve amortisman oranları.....	63
3.4.2.2. Amortisman hesaplama sınırı	64
3.4.2.3. Amortisman hesaplama yöntemleri.....	64
3.4.2.4. Amortisman uygulamasının teşvik aracı olarak kullanılması	65
3.5. Avustralya	66
3.5.1. Genel Hatlarıyla Vergi Düzenlemeleri	66
3.5.2. Amortisman Uygulaması	67
3.5.2.1. Genel düzenlemeler ve amortisman oranları.....	67
3.5.2.2. Amortisman hesaplama sınırı	68
3.5.2.3. Amortisman hesaplama yöntemleri.....	69
3.5.2.4. Havuz yöntemi uygulaması	69
3.5.2.4.1. Avustralya’da havuz yöntemi uygulaması örneği	71
3.5.2.5. Amortisman uygulamasının teşvik aracı olarak kullanılması	73
3.6. Japonya	74
3.6.1. Genel Hatlarıyla Vergi Düzenlemeleri	74
3.6.2. Amortisman Uygulaması	75
3.6.2.1. Genel düzenlemeler ve amortisman oranları.....	75
3.6.2.2. Amortisman hesaplama sınırı	76
3.6.2.3. Amortisman hesaplama yöntemleri.....	77
3.6.2.4. Amortisman uygulamasının teşvik aracı olarak kullanılması	77
3.7. Yeni Zelanda	78
3.7.1. Genel Hatlarıyla Vergi Düzenlemeleri	78

	Sayfa
3.7.2. Amortisman Uygulaması	79
3.7.2.1. Genel düzenlemeler ve amortisman oranları.....	79
3.7.2.2. Amortisman hesaplama sınırı	80
3.7.2.3. Amortisman hesaplama yöntemleri.....	80
3.7.2.4. Havuz yöntemi uygulaması	81
3.7.2.4.1. Yeni Zelanda’da havuz yöntemi uygulaması örneği	81
3.7.2.5. Amortisman uygulamasının teşvik aracı olarak kullanılması	83
3.8. Azerbaycan	83
3.8.1. Genel Hatlarıyla Vergi Düzenlemeleri	83
3.8.2. Amortisman Uygulaması	83
3.8.2.1. Genel düzenlemeler ve amortisman oranları.....	83
3.8.2.2. Amortisman hesaplama sınırı	85
3.8.2.3. Amortisman hesaplama yöntemleri.....	85
3.8.2.4. Amortisman uygulamasının teşvik aracı olarak kullanılması	85
4. YURTDIŞI AMORTİSMAN UYGULAMALARI ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE’DEKİ AMORTİSMAN UYGULAMALARINA İLİŞKİN ÖNERİLER	87
4.1. Bazı Yabancı Ülkelerde Bulunan Amortisman Uygulamalarının Türkiye Uygulaması ile Karşılaştırmalı İncelenmesi	87
4.1.1. Amortisman Hesaplama Yöntemleri.....	94
4.1.2. Amortisman Hesaplama Yönteminde Değişiklik	95
4.1.3. Kıst Amortisman Uygulaması.....	95
4.1.4. Faydalı Ömrün Belirlenmesi ve Kapsamı.....	96
4.1.5. Havuz Yöntemi Uygulaması.....	97
4.1.6. Amortisman Uygulamasının Teşvik Aracı Olarak Kullanılması.....	97
4.1.7. Olağanüstü Amortisman Uygulaması	98
4.2. Türkiye Amortisman Uygulamasına Öneriler	98
4.2.1. Amortisman Hesaplama Sınırının Yükseltilmesi.....	98

	Sayfa
4.2.1.1. Türkiye’de amortisman hesaplama sınırı	98
4.2.1.2. Bazı yabancı ülkelerde amortisman hesaplama sınırı	99
4.2.1.3. Türkiye’de ve bazı yabancı ülkelerde amortisman hesaplama sınırının karşılaştırılması ve sınırın yükseltilmesi önerisi	101
4.2.2. Havuz Yöntemi (“Pooling Method”) Uygulamasının Getirilmesi.....	104
4.2.2.1. Almanya, Avustralya ve Yeni Zelanda havuz yöntemi uygulamalarının değerlendirilmesi	105
4.2.2.2. Türkiye’de havuz yöntemi uygulamasının getirilmesi önerisi	106
4.2.3. Binek Otomobillerde Amortisman Uygulamasında Düzenleme Yapılması	109
4.2.3.1. Türkiye’de binek otomobillerde amortisman uygulaması ve genel giderlerin durumu.....	109
4.2.3.2. Avustralya’da binek otomobillerde amortisman uygulaması ve genel giderlerin durumu.....	111
4.2.3.3. Türkiye’de ve Avustralya’da binek otomobillerde amortisman uygulamasının durumunun değerlendirilmesi ve değişiklik önerileri.....	114
4.2.3.3.1. Binek otomobiller için belirlenen faydalı ömürde düzenleme yapılması	115
4.2.3.3.2. Binek otomobillerin amortisman matrahına sınır getirilmesi	116
4.2.4. Amortisman Uygulamasının İleri Teknoloji ve Ar-Ge Yatırımlarını Teşvik Aracı Olarak Kullanılması	118
4.2.4.1. Türkiye’de ileri teknoloji ve ar-ge yatırımlarına uygulanan teşvikler	118
4.2.4.2. Bazı yabancı ülkelerde ileri teknoloji ve ar-ge yatırımlarını teşvik aracı olarak amortisman uygulaması.....	122
4.2.4.3. Türkiye’de ileri teknoloji ve ar-ge yatırımlarını teşvik aracı olarak amortisman uygulamasının kullanılması önerisi	124
4.2.5. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlere Yapılan Giderlerin Durumu ile İlgili Düzenleme Yapılması.....	125
4.2.6. Amortisman Listesinde Bulunmayan İktisadi Kıymetlerin Faydalı Ömürleri ile İlgili Düzenleme Yapılması.....	127

	Sayfa
5. SONUÇ.....	131
KAYNAKLAR.....	135
ÖZGEÇMİŞ.....	143



ÇİZELGELERİN LİSTESİ

	Sayfa
Çizelge 2.1. Binek otomobillerde azalan bakiyeler yöntemine göre kıst amortisman hesaplama tablosu	26
Çizelge 3.1. Farklı iktisadi kıymet grupları için norveç'te kullanılan yıllık amortisman oranları	50
Çizelge 3.2. Farklı bina türleri için Norveç'te kullanılan yıllık amortisman oranları	51
Çizelge 3.3. Farklı iktisadi kıymet türleri için almanya'da kullanılan yıllık amortisman oranları.....	55
Çizelge 3.4. Almanya'da faaliyet gösteren x şirketi 2016 hesap dönemi demirbaş alımları	57
Çizelge 3.5. Almanya'da faaliyet gösteren x şirketi yıllar itibariyle amortisman giderleri (havuz yönteminin tercih edilmesi durumunda)	58
Çizelge 3.6. Almanya'da faaliyet gösteren x şirketi 2016 yıllar itibariyle amortisman giderleri (havuz yönteminin tercih edilmemesi durumunda)	58
Çizelge 3.7. Almanya'da faaliyet gösteren x şirketi 2018 hesap dönemi amortisman gideri (havuz yönteminin tercih edilmesi durumunda)	60
Çizelge 3.8. Avustralya'da faaliyet gösteren x şirketi 2017 hesap dönemi amortisman gideri (havuz yönteminin tercih edilmesi durumunda)	72
Çizelge 3.9. Avustralya'da faaliyet gösteren x şirketi 2018 hesap dönemi amortisman gideri (havuz yönteminin tercih edilmesi durumunda)	72
Çizelge 3.10. Avustralya'da faaliyet gösteren x şirketi 5 yıllık amortisman gideri (havuz yönteminin tercih edilmesi ve edilmemesi durumlarının karşılaştırılması)	73
Çizelge 3.11. Farklı iktisadi kıymet türleri için japonya'da kullanılan yıllık amortisman oranları	76
Çizelge 3.12. Yeni Zelanda'da faaliyet gösteren x şirketi 2017 hesap dönemi amortisman gideri (havuz yönteminin tercih edilmesi durumunda)	82
Çizelge 3.13. Yeni Zelanda'da faaliyet gösteren x şirketi 2018 hesap dönemi amortisman gideri (havuz yönteminin tercih edilmesi durumunda)	82
Çizelge 3.14. Farklı iktisadi kıymet türleri için Azerbaycan'da kullanılan yıllık amortisman oranları.....	84
Çizelge 4.1. Türkiye ve bazı yabancı ülkelerde amortisman uygulamaları	88

Çizelge 4.2. Türkiye’de amortisman hesaplama sınırının 2014-2018 yılları arasındaki seyri.....	99
Çizelge 4.3. Bazı yabancı ülkelerde amortisman hesaplama sınırının 2014-2018 yılları arasındaki seyri.....	99
Çizelge 4.4. Karşılaştırma konusu yapılan ülkelerin yıllar itibariyle enflasyon oranları (tüfe / %)	100
Çizelge 4.5. 2018 yılı itibariyle amortisman hesaplama sınırlarının satın alma gücü paritesi dikkate alınarak karşılaştırılması	102
Çizelge 4.6. Türkiye’de 10 yıl ve altı faydalı ömür belirlenen iktisadi kıymetli (havuz yönteminin tercih edilmesi ve edilmemesi durumlarının karşılaştırılması).....	107
Çizelge 4.7. Havuz yöntemi uygulamasında Türkiye’de uygulanabilecek sınırlar	108
Çizelge 4.8. Türkiye’de faaliyet gösteren x şirketi kıst amortisman hesaplaması.....	110
Çizelge 4.9. Avustralya’da binek otomobillerin amortisman matrahına getirilen sınırın Türk lirası cinsinden özdeş değeri	116
Çizelge 4.10. Binek otomobillerin amortisman matrahına Türkiye’de getirilebilecek sınır	117
Çizelge 4.11. VUK Geçici 30’uncu madde normal amortisman hesaplama tablosu.....	121
Çizelge 4.12. VUK geçici 30’uncu madde azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman hesaplama tablosu	121

KISALTMALAR

Bu çalışmada kullanılmış kısaltmalar, açıklamaları ile birlikte aşağıda sunulmuştur.

Kısaltmalar

Açıklamalar

AUD

Avustralya Doları

ATİK

Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet

AZN

Azerbaycan Manatı

DKK

Danimarka Kronu

GVK

Gelir Vergisi Kanunu

JPY

Japon Yeni

KDV

Katma Değer Vergisi

KVK

Kurumlar Vergisi Kanunu

LCT

Luxury Car Tax

MSUGT

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

NOK

Norveç Kronu

NZD

Yeni Zelanda Doları

TL

Türk Lirası

TMS

Türkiye Muhasebe Standartları

VUK

Vergi Usul Kanunu

1. GİRİŞ

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) yer alan düzenlemeler uyarınca, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan iktisadi kıymetlerin değerleri, ilgili yılın kazancının tespit edilmesinde doğrudan gider olarak dikkate alınmamaktadır. Bu değerler, gelişmiş vergi sistemlerinde olduğu gibi ülkemizde de "amortisman" uygulaması aracılığıyla, önceden belirlenmiş usullere göre, faydalı ömür süresi içinde kısım kısım giderleştirilmektedir.

Bu tezin amacı; vergi hukuku açısından ülkemiz ve bazı yabancı ülkelerin amortisman uygulamalarını karşılaştırmalı olarak incelemek, yabancı ülke uygulamalarının bazı başarılı yönlerini ülkemiz uygulamasına öneri olarak sunmaktır.

Bu kapsamda ikinci bölümde; Vergi Usul Kanunu'nda amortisman uygulaması tüm yönleriyle incelenecek, uygulamanın bazı yönlerinde zaman içinde ortaya çıkan değişikliklere gerekçeleri ile birlikte yer verilmek suretiyle bazı tartışmalı konulara ilişkin özgelere ve yargı kararlarına değinilecektir. Bu bölümde zaman zaman amortisman müessesesinin muhasebe uygulamalarına da yer verilecektir.

Üçüncü bölümde; literatür taraması sırasında nitelikli uygulamaları ile ön plana çıkan bazı ülkelerin amortisman uygulamalarının temel özellikleri açıklanacaktır. Ayrıca, söz konusu yabancı ülke amortisman uygulamalarına bir girizgâh oluşturmak adına, genel hatlarıyla o ülkede bulunan vergi düzenlemelerine ve bu düzenlemelerde amortisman uygulamasının hangi noktada bulunduğuna ilişkin açıklamalara yer verilecektir.

Tezin dördüncü bölümünde ise, üçüncü bölümünde bulunan ülke amortisman uygulamaları karşılaştırılacak ve bu ülkelerin amortisman uygulamalarının bazı başarılı yönleri, ülkemiz amortisman uygulamasına öneri olarak sunulacaktır. Bu öneriler sunulurken, yeni düzenlemenin ülkemizde hangi şartlar altında uygulanması gerektiği, mevcut sistemden hangi yönler ile farklılaşacağı ve sistemde yaratacağı etki, detaylı ve karşılaştırmalı olarak incelenecektir.

2. TÜRKİYE'DE AMORTİSMAN UYGULAMASININ ESASLARI

2.1. Amortisman Kavramı

Amortisman kavramı; vergi, muhasebe ve finans gibi farklı disiplinlerde farklı anlamlara gelmektedir. Bu kavramın karşılığı olarak dilimizde; eskime payı, yıpranma payı, aşınma payı, tükenme payı ve itfa gibi kelimeler kullanılmaktadır.¹

Amortisman kavramının finansal anlamı, sermaye olarak bağlanan yatırımların geri alınmasıdır.² Başka bir ifadeyle, duran varlıklara yatırılmış olan sermayenin tekrar geri alınması işlemidir.³

Muhasebe yönünden amortisman, duran varlıklarda kullanılma ve teknolojik gelişmeler sonucunda eskime, yıpranma ve demode olma şeklinde ortaya çıkan değer azalışlarını ifade etmektedir. Amortisman muhasebesinin amacı, duran varlıkların maliyetlerini sistemli ve anlamlı bir biçimde duran varlıkların kullanılma sürelerine dağıtmaktır.⁴ Bu noktada Tekdüzen Muhasebe Sistemi de, varlıklar ile ilgili ilkeler arasında maddi, maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetinin amortisman yoluyla çeşitli dönemlere yayılması gerektiğini vurgulamaktadır.⁵

Amortisman uygulaması bu yönüyle, muhasebenin temel kavramlarından olan “dönemsellik”⁶ ilkesinin belirgin bir örneğini oluşturmaktadır. Bunun yanında 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde⁷ (MSUGT), amortisman ile ilgili hesap kodunda, “maddi duran varlık bedellerinin, kullanılacakları süre içerisinde hesaba yok edilmesi” şeklinde bir ifade yer almaktadır. Bu nedenle, bir iktisadi kıymet iktisabı için yapılan harcamanın tamamının aynı dönemde gider yazılması, söz konusu varlık için yapılan harcamanın, varlığın işletmede kullanılacağı diğer dönemlerin gelirleri ile

¹ Gündüz, N., K., Perçin, N. (1999). *Amortismanlar ve Yeniden Değerleme* (Genişletilmiş 2. Baskı). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 3.

² Özkan, M. (1992). Amortisman Hesaplarında Almanya Uygulaması. *Mali Çözüm Dergisi*. Sayı:13, 21.

³ Çetiner, E. (2007). *Maliyet Muhasebesi Teori ve Uygulama* (5. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi, 127.

⁴ Yalkın, Y. K. (2001). *Genel Muhasebe İlkeleri – Uygulaması Tekdüzen Muhasebe Sistemi*. (12. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi, 248-249.

⁵ Tenker, N. (1999). *Finansal Muhasebe*. (2. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi, 224.

⁶ 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde yer alan tanımı ile, “Dönemsellik; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır.”

⁷ 26/12/1992 tarihli ve 21447 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

karşılaştırılması imkânını ortadan kaldıracaktır.⁸ Muhasebe uygulaması açısından amortismanların varoluş nedenini üç esasa bağlamak mümkündür:⁹

- Dağıtım Esası: İktisadi kıymetlerin iktisap edilmesi sırasında katlanılan maliyetin ilgili bulunduğu yıllara dağıtılması ve her yıla ait miktarın, o yılın giderleri arasında gösterilmesidir.
- Yenileme Esası: Zamanla yıpranan, eskiyen iktisadi kıymetlerin işletmenin devamlılığını sağlamak adına yenilenmesidir.
- Gerçek Değer Esası: Zaman içinde değer kaybına uğrayan iktisadi kıymetlerin bilançoda, maliyet bedellerinden birikmiş amortismanları düşülerek gösterilmesidir.

Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında amortisman, “bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılması” şeklinde tanımlanmıştır.¹⁰ TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardında ise, amortisman kavramı yerine aynı tanım ile “itfa” kavramı kullanılmıştır.

Amortisman ile ilgili genel hukuki düzenlemeler, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda yer almaktadır. Kanunda amortisman kavramının doğrudan bir tanımı bulunmamaktadır. Ancak; işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan iktisadi kıymetlerin değerlerinin yok edilmesinin amortisman mevzuunu teşkil ettiği ifadesi yer almaktadır.

Bu ifadeden hareketle amortisman, konu olan iktisadi kıymetin doğrudan gider yazılmayıp, belirli usullere göre belirlenen faydalı ömür süresi içinde kısım kısım giderleştirilmesidir. Amortisman gideri ise, “belli bir dönemde işletme faaliyetlerinin yerine getirilmesi için kullanılan iktisadi kıymet tüketimlerinin parasal ifadesi” olarak tanımlanabilir.¹¹

Bu kapsamda amortismanına tabi varlıklar ise; birden fazla hesap döneminde kullanılması beklenen, sınırlı bir hizmet süresi olan ve işletmede mal ve hizmet üretim ve tedarikinde veya işletme içi genel yönetim amaçları ile edinilen varlıklardır.¹² Bu varlıkların

⁸ Dinçer, H. (2014). Mevcutlarda Amortisman Uygulaması. *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı:400.

⁹ Çetiner, E. (2007). a.g.e. 128.

¹⁰ Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar. Web: <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS16.pdf> adresinden 13.07.2019 tarihinde alınmıştır.

¹¹ Karakaya, M. (2011). *Maliyet Muhasebesi* (4. Baskı). Ankara: Ankara: Gazi Kitabevi, 236.

¹² Sevilengül, O. (2011). *Genel Muhasebe* (16. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi, 410.

kullanımıyla uzun yıllar mal veya hizmet üretilmesi nedeniyle, bu varlıklar için ödenen giderler de, diğer giderlerden farklılık göstermektedir.¹³

2.2. Amortisman Uygulamasının Tarihçesi

2.2.1. 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu

Amortisman uygulaması, cumhuriyetin ilk yıllarından bu yana vergi kanunlarımızda yer almıştır. Cumhuriyet döneminde amortisman düzenlemesinin yer aldığı, Türkçe dilinde yayımlanan ilk kanun, 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'dur.¹⁴ 2395 sayılı Kanun'un "Kar ve Zarar Hesabının Tanzimi" başlıklı 13'üncü maddesinde amortisman, kar veya zarar tablosunun düzenlenmesi sırasında, "zarar" sütununa geçirilebilecek giderler arasında sayılmıştır. Bu Kanun ile; binalar, fabrika binaları, makineler ve nakliye vasıtaları gibi iktisadi kıymetler için farklı faydalı ömürler belirlenmiştir.

2.2.2. 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu

5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu¹⁵ ile amortisman konusunda, 2395 Sayılı Kanun'dan çok daha geniş bir kapsamda, ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır. Kanun'un gerekçesinde ve tasarısında¹⁶ konu ile ilgili olarak;

- Tasarıda önemle ele alınan konulardan birinin amortisman olduğu,
- Amortisman konusunda günün ihtiyaçlarına uygun olarak yeni düzenlemelerin getirildiği,
- Normal amortismanın yanında fevkalade amortismana ilişkin düzenlemelerin getirildiği,
- Amortisman oranları konusunda ayrıntılı düzenlemelerin yapıldığı,

ifade edilmiştir. 5432 Sayılı Kanun'da amortismanlar, bugünkü sistematığe benzer şekilde; amortisman mevzuu, arazide amortisman, normal amortisman, madenlerde amortisman, fevkalade amortisman, amortisman nispetlerinin itibar tarihi, amortisman hesapları

¹³ Özeyer, M., A. (2014). *Vergi Usul Kanunu Uygulaması* (6. Baskı). İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 753.

¹⁴ 25/03/1934 tarihli ve 2662 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁵ 15/06/1949 tarihli ve 7233 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁶ Türkiye Büyük Millet Meclisi 175 Sayılı Komisyon Raporu. Web: <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c019/tbmm08019080ss0175.pdf> adresinden 13/07/ 2019 tarihinde alınmıştır.

başlıkları altında düzenlenmiştir. Ayrıca, alacaklarda ve sermayede amortisman, amortisman tabi malların satılması ve amortisman tabi malların sigorta tazminatına ilişkin düzenlemeler de bulunmaktadır. 5432 Sayılı Kanun'un "normal amortisman" başlıklı maddesinde verilen yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı, 3 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 1950 yılında ilk "amortisman listesini" yayımlamıştır.

2.2.3. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve Sonrasındaki Düzenlemeler

1961 yılında yürürlüğe giren ve günümüzde de yürürlükte bulunan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun yayımlanması ile 5432 Sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmıştır. 213 Sayılı Kanun amortisman konusunda, küçük farklılıkların dışında, 5432 Sayılı Kanun'da yer alan amortisman düzenlemelerini içermektedir. Ancak 213 Sayılı Kanun'un yayımlanmasından sonra amortisman müessesesinde bazı önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler tarih sırasına göre aşağıdaki gibidir:

- 1963 yılında yayımlanan 205 Sayılı Kanun¹⁷ ile, "azalan bakiyeler usulüyle amortisman" uygulaması getirilmiştir.
- 1980 yılında yayımlanan 2365 Sayılı Kanun¹⁸ ile ilk defa, amortisman mevzuu başlıklı maddeye "doğrudan gider yazma sınırına" ilişkin hükümler ilave edilmiştir.
- 1983 yılında yayımlanan 2791 Sayılı Kanun¹⁹ ile, mükelleflerin %25 oranını geçmemek üzere (azalan bakiyeler usulünde %50) amortisman oranını diledikleri gibi belirleyebilecekleri ancak arazi ve binalar ile %25 oranından daha yüksek bir oranda amortisman tabi tutulacak iktisadî kıymetlerin değerinin, Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan oranlar üzerinden yok edileceği, şeklinde düzenleme getirilmiştir.
- 1994 yılında yayımlanan 4008 Sayılı Kanun²⁰ ile, 2791 Sayılı Kanun ile getirilen düzenlemede yer alan normal amortisman oranı %25'ten %20'ye, azalan bakiyeler usulünde amortisman oranı %40' indirilmiştir. Ayrıca "tüm varlıklar" için geçerli olmak üzere kıst amortisman uygulaması getirilmiştir.

¹⁷ 28/02/1963 tarihli ve 11343 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁸ 31/12/1980 tarihli ve 17207 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁹ 22/01/1983 tarihli ve 17936 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁰ 06/07/1994 tarihli ve 21982 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

- 1995 yılında yayımlanan 4108 Sayılı Kanun²¹ ile, 4008 Sayılı Kanun ile getirilen düzenlemede yer alan kıst amortisman uygulaması, sadece “binek otomobiller” ile sınırlandırılmıştır.
- 2003 yılında yayımlanan 5024 sayılı Kanun²² ile, 2791 Sayılı Kanun ile getirilen amortisman oranının belirli sınırlar dahilinde mükellef tarafından serbestçe belirlenmesi usulünden vazgeçilmiş, “faydalı ömür” baz alınarak amortisman ayrılması usulü yeniden getirilmiştir.
- 2004 yılında yayımlanan 5228 Sayılı Kanun²³ ile, azalan bakiyeler usulünde amortisman oranı üst sınırı %50 olarak yeniden belirlenmiştir.

2.3. Amortisman Uygulamasına İlişkin Düzenlemeler

2.3.1. Faydalı Ömür Kavramı

Amortisman müessesesinde faydalı (yararlı) ömür kavramı büyük önem arz etmektedir. Çünkü amortisman tabi iktisadi kıymetler, ilgili iktisadi kıymetin faydalı ömrü süresince amortisman tabi tutulmakta, uygulanacak amortisman oranı ve dönem amortisman gideri buna göre belirlenmektedir.²⁴ Faydalı ömür kavramı, amortisman tabi bir iktisadi kıymetin işletme faaliyetlerine katkıda bulunmasının beklendiği tahmini ömür, olarak ifade edilebilmektedir.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında yararlı ömür kavramı, “bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi açısından beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimi” şeklinde ifade edilmektedir. Bu noktada, TMS uygulaması açısından yararlı ömür; “yıl” veya “üretim birimi” bazında belirlenebilmekteyken, VUK uygulamasında yalnızca “yıl” bazında belirlenebilmektedir.

Vergi Usul Kanunu’na göre iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. Türkiye Muhasebe Standartları uygulamasında ise, faydalı ömürleri belirleyen herhangi bir kamu otoritesi bulunmamakta, faydalı ömürler işletme yönetimi tarafından belirlenmektedir.

²¹ 02/06/1995 tarihli ve 22301 mükerrer sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

²² 30/12/2003 tarihli ve 25332 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

²³ 31/07/2004 tarihli ve 5024 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁴ Tenker, N. (1999). a.g.e. 224.

Türkiye Muhasebe Standartları uygulamasında iktisadi kıymetler için belirlenen faydalı ömürler, işletme yönetimi tarafından her yıl gözden geçirilerek gerek duyulması halinde değiştirilebilmektedir. Vergi Usul Kanunu uygulamasında ise, faydalı ömürler ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından değiştirilebilmektedir.

2.3.2. Amortismanın Konusu

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan amortismanına tabi varlıkların (gayrimenkuller, gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmleri) VUK'ta yer alan değerlendirme ölçülerine göre tespit edilen değerinin, yine aynı Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortismanın konusunu teşkil etmektedir. VUK'un "amortisman mevzuu" ve "gayrimenkuller" başlıklı maddesi birlikte değerlendirildiğinde, amortisman uygulamasına tabi olan varlıklar şu şekildedir:

- Gayrimenkuller,
- Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı,
- Tesisat ve makinalar,
- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- Gayrimaddi haklar,
- Alet, edevat, mefruşat, demirbaşlar,
- Sinema filmleri,

Değeri belirli bir tutarı aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri belirli bir tutarı aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.²⁵

Bu fıkrada yer alan hadler VUK mükerrer 414 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan; "Bu Kanunda yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtilmiş olan para ile ödenecek ceza miktarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan maktu had ve miktarların yüzde beşini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Cumhurbaşkanlığı, bu suretle tespit edilen had ve miktarları yarısına kadar artırmaya veya

²⁵ 31/12/2018 tarihli ve 30642 üçüncü mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 504 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 1/1/2019 tarihinden itibaren uygulanacak miktar 1.200 TL olarak belirlenmiştir.

indirmeye, nispi hadleri ise iki katına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine getirmeye yetkilidir.” hükmü uyarınca, her yıl tespit edilen yeniden değerlendirme oranında artırılmaktadır.

2.3.3. Amortisman Tabi Varlıklar

2.3.3.1. Maddi duran varlıklar

Tekdüzen hesap planına göre maddi duran varlıklar, işletmenin faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini ekonomik ömrü bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemleri, olarak ifade edilmektedir. MSUGT’a göre amortisman tabi maddi duran varlıklar şu şekilde gruplandırılmaktadır:

- Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri: Herhangi bir işin gerçekleşmesini sağlamak veya kolaylaştırmak için; yeraltında veya yerüstünde inşa edilmiş her türlü yol, hark, köprü, tünel, bölme, sarnıç, iskele vb. yapılardır.
- Binalar: İşletmenin her türlü binaları ve bunların ayrılmaz parçalarıdır.
- Tesis, makine ve cihazlar: Üretimde kullanılan her türlü makine, tesis ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçleridir.
- Taşıtlar: İşletme faaliyetlerinde kullanılan tüm taşıtlar olarak ifade edilebilmektedir.
- Demirbaşlar: İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü büro makine ve cihazları ile döşeme, masa, koltuk, dolap, mobilya gibi iktisadi kıymetlerdir.
- Diğer Maddi Duran Varlıklar: Yukarıda sayılan maddi duran varlıkların dışında kalan iktisadi kıymetlerdir.

2.3.3.2. Maddi olmayan duran varlıklar

Tekdüzen hesap planına göre maddi olmayan duran varlıklar, herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefiyeler, olarak ifade edilmektedir. MSUGT’a göre amortisman tabi maddi olmayan duran varlıklar şu şekilde gruplandırılmaktadır:

- Haklar: İmtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ve kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamalardır.
- Şerefiye: Bir işletme devralınırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının (öz varlık) değeri arasındaki olumlu farklardır.
- Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri: Kurumun tesis olunması ya da yeni bir şubenin açılması veya işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderlerdir. Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir.
- Araştırma ve Geliştirme Giderleri: İşletmede yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması mevcutların geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan her türlü harcamalardan oluşmaktadır.
- Özel Maliyetler: Kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi ya da ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile bu gayrimenkulün kullanılması için yapılıp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan kıymetlerdir.
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar: Yukarıda sayılan maddi olmayan duran varlıkların dışında kalan kıymetlerdir.

2.3.3.2.1. Özel maliyet bedeli amortisman uygulaması

Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, iktisadi kıymetleri genişletmek veya kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerin, iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesi gerekmektedir.

Bu iktisadi kıymetin gayrimenkul veya elektrik üretim ve dağıtım varlığı olması ve bu varlıkların kiralanmış veya işletme hakkının alınmış olması durumunda, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir önceki paragrafta belirtilen nitelikteki giderlerin, özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir.

Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran özel maliyet bedellerinin, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerekmektedir. Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten

sona ermesi halinde ise, henüz itfa edilmemiş olan giderlerin, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılması gerekmektedir.

Bu düzenlemenin 5398 sayılı Kanun ile değişmeden önceki halinde, “elektrik üretim ve dağıtım varlıklarına” ilişkin özel maliyet bedeli uygulaması öngörülmemiştir. Daha sonra 5398 sayılı Kanun ile; elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkını alan tüzel kişinin, bu varlıklar üzerinde yapmış olduğu genişleme ve yenileme yatırımlarının muhasebeleştirilmesi ve bilançosunda gösterebilmesine imkân sağlaması amacıyla, “elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının” ibaresi düzenlemeye eklenmiştir.

Maliyet bedelini artıran giderlerin aktifleştirilmesinde dikkat edilmesi gereken hususları ve düzenlemede geçen “gayrimenkul” kelimesinden hangi iktisadi kıymetlerin anlaşılması gerektiği “1.3.9. Amortisman Matrahının Tespiti” başlıklı bölümde ayrıntılı olarak incelenecektir.

VUK 327’inci maddesi uyarınca, özel maliyet bedeli olarak değerlendirilen giderlerin, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa olunması gerekmektedir. Buna göre, kira süresinin belirli olduğu durumlarda bu hükme uygun olarak itfa etme işlemi yapılabilecektir. Ancak kira süresinin belirli olmadığı durumlarda veya kira sözleşmesinin bir yıllık yapılarak her sene yenilendiği durumlarda, 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nin eki listenin 56 no.lu satırında belirtilen 5 yıllık süre esas alınarak %20 oranında itfa olunması gerekmektedir.

VUK 3’üncü maddesine göre: “Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.” Buradan hareketle maddede, gayrimenkulün iktisadi değerini devamlı olarak artıran giderlerin doğrudan gider yazılmayıp, aktifleştirilerek itfa edilmesi gerektiğinin düzenlendiği, açık bir şekilde görülmektedir. Bu nedenle, bir yıllık kira sözleşmesi yapıldığı veya kiralama süresinin belirli olmadığı durumlarda, özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi gereken harcamaların tamamının, doğrudan aynı yıl gider yazılması, kanımızca uygun olmayacaktır. Zaten madde hükmünde de, kiralanan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının sona ermesi durumunda, itfa edilmemiş giderlerin bir defada gider yazılabileceği yönünde düzenleme bulunmaktadır. Bu nedenle belirsizliğin olduğu durumlarda yukarıda ifade ettiğimiz 5 yıllık sürenin esas alınması gerekmektedir.

2.3.3.3. Özel tükenmeye tabi varlıklar

Petrol, maden, taş ocakları gibi doğal kaynaklar için yapılmış her türlü yerüstü ve yer altı değerlerin arama, hazırlık ve geliştirme giderleri gibi genellikle işletmeye tanınmış bir imtiyazın kullanılması sırasında ortaya çıkan giderler bu sınıfa girmektedir.

2.3.4. Amortisman Ayırmanın Temel Şartları

2.3.4.1. İşletmede bir yıldan fazla kullanılması

Tekdüzen muhasebe sistemi gereğince bir varlığın “duran varlık” olarak nitelendirilebilmesi için, bir yıldan daha uzun süre aktifte kalması, başka bir deyişle işletmede bir yıldan fazla kullanılması gerekmektedir. Amortisman süresi, varlıkların aktifte girdiği yıldan itibaren başlamakta, bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamının mükellefçe uygulanan orana bölünmesi gerekmektedir.

Belirtilen “aktife girme” kavramı, iktisadi kıymetin iktisap edilerek envanter ve defter kayıtlarına alınmasını, ifade etmektedir. Bu noktada, işletme bünyesinde kullanılsa bile, aktife kayıtlı olmayan bir iktisadi kıymet ile ilgili olarak, amortisman ayırma durumu söz konusu değildir.

İşletme bir yıldan fazla kullanılma deyiminden ise, iktisadi kıymetin “kullanılmaya hazır halde bulundurulmasının yeterli olduğu”, anlaşılmalıdır.²⁶

“Aktife girme” ve “kullanılmaya hazır halde bulunma” kavramlarının tanımları VUK'ta yer almamaktadır. Danıştay aktife girme deyimini, amortisman tabi bir iktisadi kıymetin aktife girmesi, o kıymetin iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilmesi, değerlendirme gününde envantere dâhil olması ve kullanılmaya hazır halde bulunması, olarak değerlendirmektedir. Ayrıca, amortisman uygulaması yönünden aktife girme ifadesinin, iktisadi kıymetin işletmede fiilen kullanılmaya başlamasını içermediği yönünde görüşü bulunmaktadır.²⁷

²⁶ Yıldırım, A., H. (2014). *Son Şekliyle Amortisman Uygulamaları Özelge, Danıştay Kararları ve Uygulama Örnekli*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 81.

²⁷ Danıştay 4. Daire 16.12.1996 Tarih, E. 1995/3701, K. 1996/5608 Sayılı Kararı, Danıştay 4. Daire 19.09.1995 Tarih, E. 1994/5317, K. 1995/3535 Sayılı Kararı: “Amortisman tabi kıymetler için kullanılmasa dahi aktife kaydedildikleri yılda amortisman ayrılır.”

Danıştay 3. Daire 19.4.2000 Tarih, E. 1998/934, K. 2000/1477 Sayılı Kararı: “Amortisman süresi kıymetlerin aktife girdikleri yılda başlayacaktır. Bir iktisadi değer için amortisman ayrılabilmesi, iktisadi değer işletmede kullanılmasına veya kullanıma hazır hale gelmesine değil, aktife kaydedilmiş olmasına bağlıdır.”

Konuya örnek bir Danıştay Kararında mükellefe,²⁸ vergi dairesi tarafından yatırım teşvik belgesi kapsamında ithal ettiği makine için amortisman başlangıcının “aktife giriş tarihi değil” “kullanıma hazır hale geldiği” dönem olduğu ileri sürülerek ikmalen ağır kusur cezalı gelir (stopaj) vergisi salınmış ve fon payı hesaplanmış ancak vergi mahkemesi kararı ile amortisman ayırma işleminde Kanuna aykırılık görülmediği gerekçesiyle cezalı ve fon payının kaldırılmasına karar verilmiştir. Danıştay bu noktada, mükellefi haklı bularak vergi mahkemesinin bu kararını onamıştır.

Amortisman uygulamasına başlanabilmesi için “kullanıma hazır olma” ve “aktife girme” kriterlerinin hangisinin esas alınacağı noktasında Danıştay ile Vergi İdaresi arasında görüş ayrılığı bulunmaktadır.²⁹ Vergi İdaresi, amortisman uygulamasına başlanabilmesi için ilgili sabit kıymetin “kullanıma hazır olma” kriterini ölçüt olarak almaktadır. Danıştay ise yukarıda belirtilen kararlarda da görüleceği üzere, “aktife girme” kriterini esas almaktadır.

Konu ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş bir özelgede, 2013 yılında deneme üretimine ve testlere başlayan bir elektrik üretim tesisinin, müteahhitle geçici kabul tutanağının 2014 yılında imzalandığı ve test aşaması devam eden ve bu sürede deneme üretimi yapılan bir iktisadi kıymetin (elektrik üretim tesisinin) kullanıma hazır halde bulunduğu kabul edilemeyeceğinden söz konusu iktisadi kıymetin amortismanına bu aşamaların tamamlandığı 2014 yılından itibaren başlanması gerektiği şeklinde görüş yer almaktadır:³⁰

²⁸ Danıştay 4. Daire 5.2.2003 Tarih, E. 2001/4084, K. 2003/339 Sayılı Kararı: “... Vergi Mahkemesinin 8.5.2001 günlü ve E: 2000/2313, K: 2001/752 sayılı kararıyla, Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesinde, işletmede bir yıldan fazla kullanılan yıpranmaya, aşınmaya veya değerden düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerlerin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesinin amortisman mevzuunu teşkil ettiğinin, 320 nci maddesinde ise amortisman süresinin kıymetlerinin aktife girdiği yıldan başlayacağını belirttiği, bu maddelere göre iktisadi kıymetlerin amortismanına tabi tutulabilmesi için aktife girmesi gerektiği, aktife girmenin ise o kıymetin iktisap edilerek kayıtlara geçirilmesi, değerlendirme gününde envantere dahil olması ve kullanılmaya hazır halde bulunması anlamına geldiği, amortisman başlangıç tarihinin aktife giriş yerine kullanıma hazır hale gelmiş olma tarihi olarak kabul edilmesi, belirtilen maddeleri işleme hale getireceğinden amortisman başlangıcının aktife giriş yılı olarak alınmasının zorunlu olduğu, olayda yatırım teşvik belgesi kapsamında ithal edilen, yükümlü kurumun aktifine de 29.12.1995 tarihinde giren makina için bu tarihin amortisman uygulama başlangıcı olarak alındığı ve azalan bakiyeler yöntemine uygun hesaplanan amortisman miktarının dönem giderlerine kayıt edilerek kurum kazancının saptandığının anlaşıldığı, bu durumda aktife kaydedilen ve amortismanına tabi tutulan iktisadi kıymetin durumu itibarıyla değerlendirmede yer alan unsurları taşıdığı anlaşıldığından uyumsuzluk yılında amortisman ayrılmasında Kanuna aykırılık görülmediği...”

²⁹ Maç, M. (2017). Amortisman ayrılmaya hangi dönemde başlanmalıdır? *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*. Sayı:163.

³⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü, 10.02.2015 tarih ve 11395140-105[313-2014/VUK1-18640]-229 Sayılı Özelgesi: “Test aşaması devam eden ve bu sürede deneme üretimi yapılan bir iktisadi kıymetin kullanıma hazır halde bulunduğu kabul edilemeyeceğinden söz

Bir iktisadi kıymete amortisman ayrılabilmesi için işletmede “fiilen kullanılmasının” gerekli olmadığı konusunda ise Danıştay ile Vergi İdaresi arasında görüş birliği bulunmaktadır. VUK 365 Sıra No’lu Genel Tebliği’nde³¹ ise konu ile ilgili; “Mükellefler tarafından iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilen, değerlendirme gününde envantere dahil olan ve kullanılma şartı aranmaksızın kullanılmaya hazır halde bulunan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılacaktır”. hükmüne yer verilmiştir.

Bu noktada, iktisadi kıymetin işletmede bir yıldan daha fazla kullanılacak ömre sahip olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun 315’inci maddesinde, mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Hazine ve Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri, ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı, hükme bağlanmıştır. Buna göre, Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde finansal tablolar hazırlanırken, mükellefler Hazine ve Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlara uymak durumundadır.

Türkiye Muhasebe Standartları’na göre hazırlanan finansal tablolarda ise, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı uyarınca, işletmelerin kullandıkları iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerini belirlemede inisiyatif, mükelleflere bırakılmıştır. Konu ile ilgili olarak ilgili standartta faydalı ömür; “Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır. Yine aynı standartta: “bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir.” şeklinde ifade yer almaktadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı kendisine verilen yetkiye istinaden amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları" belirleyerek; 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği³² eki amortisman listesi ile açıklanmıştır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı burada kendisine verilen yetkiye istinaden, iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerini belirlemekte ve amortisman listesini zaman içinde ortaya çıkan ihtiyaçlara bağlı olarak güncellemektedir. Ancak yine de işletmelerin faaliyet konuları özelinde spesifik durumlar ortaya çıkabilmektedir.

konusu iktisadi kıymetin amortismanına bu aşamaların tamamlandığı 2014 yılından itibaren başlanması gerekmektedir.”

³¹ 30/12/2006 tarihli ve 26392 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

³² Bu Tebliğ 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439 ve 458 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişikliğe uğramıştır.

Buna örnek olarak; Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından açıklanan amortisman listesinde özel amaçlı olarak kullanılan araçlar ve benzeri araçlara ait lastiklerin, faydalı ömürleri 2 yıl ve amortisman oranları da %50,00 olarak tespit edilmiştir. Ancak, VUK 345 Sıra No'lu Genel Tebliği'nde³³ “bazı sektörlerin çalışma şartları gereği, bu sektörlerde faaliyet gösteren mükelleflerin faaliyetlerini gerçekleştirmek üzere iktisap ettikleri lastiklerin faydalı ömürlerinin söz konusu ilan edilen faydalı ömürden daha az olduğu ve ticari amaçla kullanılan araçlar için iktisap edilen lastiklerin, faaliyet gösterilen sektörün çalışma şartları gereği tahsis edildiği hizmette kullanılmaya hazır hale geldiği tarih itibarıyla faydalı ömrünün bir yıldan daha az olması halinde amortismanına tabi tutulması mümkün olmayacağından kayıtlara doğrudan gider olarak intikal ettirilebileceği” hükme bağlanmıştır.

Sonuç olarak; kullanım süresi bir yılı aşan iktisadi kıymetler için amortisman uygulanabilecek, bir yılı aşmayanlar için ise, iktisadi kıymetin değeri ne olursa olsun kazancın tespitinde doğrudan gider olarak dikkate alınacaktır.

2.3.4.2. Yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması

İktisadi kıymetin amortismanına tabi olması için bir diğer şart, söz konusu iktisadi kıymetin zaman içinde çeşitli nedenlerle; yıpranması, aşınması veya kıymetten düşmesidir. Sürekli olarak kullanılan bir makinenin, zamanla ilk günkü gibi çalışmaması ve paslanması gibi nedenlerle ekonomik değerinin azalması, bu duruma örnek olarak verilebilir.

Bazı durumlarda da yıpranma ve aşınmanın dışında, bir iktisadi kıymetin yeni modellerinin ortaya çıkması veya başka bir deyişle teknolojik gelişmeler nedeniyle de iktisadi kıymetler değer kaybına uğrayabilmektedir.³⁴ Türkiye Muhasebe Standartları kapsamındaki uygulamalarda, işletmelerin teknolojik gelişmeler nedeniyle varlıkların demode olmasından dolayı ortaya çıkabilecek değer kayıplarını dikkate alarak, duran varlıkların faydalı ömürlerini tahmin etme imkânları bulunmaktadır.

İktisadi kıymetin zaman içinde çeşitli nedenlerle; yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunmadığı durumlarda amortisman uygulaması söz konusu değildir. Boş arazi ve arsalar bu durumun en belirgin örneği olarak gösterilebilir.

³³ 28/02/2005 tarihli ve 25741 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁴ Yılmaz, K. (2000). *VUK, GVK, KVK ve KDVK açısından Değerleme* (Genişletilmiş 2. Baskı). Ankara: Plaka Matbaacılık, 315.

Farklı görüşler bulunmakla birlikte; tablo, heykel ve sanat eserlerinde de amortisman uygulaması söz konusu değildir. Çünkü bu tarzda iktisadi kıymetlerin, zaman içinde kıymetlerinde bir azalıştan ziyade artış durumu söz konusudur. Ayrıca, bu iktisadi kıymetler ile ilgili olarak herhangi bir faydalı ömür biçmek imkânsızdır. Nitekim, ilgili Vergi Usul Kanunu Genel tebliğlerinde de sanat eserleri ile ilgili olarak faydalı ömür ve uygulanacak amortisman oranı konusunda herhangi bir açıklama yapılmamıştır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı konu ile ilgili bir özeldesinde,³⁵ “şirket ofisinin tefriş ve düzenlenmesi amacı ile satın alınan tabloların, kullanma dolayısıyla yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunmadığından amortisman mevzuu yapılmasının mümkün bulunmayacağı” şeklinde bir görüşü bulunmaktadır.

Ancak Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen bir kararda³⁶ farklı yönde bir görüş bildirilmiştir. Uyuşmazlık konusu olayda, bankaya alınan bir tablonun amortismanına tabi tutularak giderleştirilmesinde herhangi bir sakınca bulunmadığı belirtilmiştir.

Vergisel uygulamalarda bu tarz özellikli varlıkların amortismanına tabi tutulmaması gerektiği düşünülmektedir. Değerlerinin zaman içinde artış göstermesi ve faydalı ömrünün belirlenememesi bir tarafa, bu varlıklara amortisman uygulanmasına izin verilmesi durumunda ortaya çıkacak sonuçlar değerlendirilmelidir. Ekonomik değerleri genel olarak yüksek olan bu varlıkların, işletmenin aktifine alınması ve ortaya çıkacak yüksek amortisman giderinin, kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması, mükelleflerin vergi matrahını düşürmek adına farklı yöntemler aramalarına yol açabilecektir.

Konu ile ilgili Amerika Birleşik Devletleri mevzuatında da doğrudan bir düzenleme bulunmamakla birlikte, vergi mahkemelerinde bu tarz varlıklara amortisman hesaplanamayacağı yönünde kararlar bulunmaktadır.³⁷

2.3.4.3. Değerinin belirli bir tutarın üzerinde bulunması

Değeri belirli bir tutarı aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri belirli bir tutarı aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak

³⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 23/01/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.30-238 Sayılı Özeldesini

³⁶ Danıştay 4. Daire 10.4.1995 Tarih, E. 1994/2182, K. 1995/1619 Sayılı Kararı.

³⁷ Bozdemir, T. (2003). Sanat Eserlerinde Amortisman. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*. Sayı:124.

doğrudan doğruya gider yazılabilmektedir.³⁸ İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınmaktadır.

"İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük" kavramı ile bir işletmede belli bir fonksiyon etrafında birleşerek bir üretimde bulunan veya üretime herhangi bir aşamada bir değer kazandıracak nitelikteki bir fonksiyonu birbirini tamamlayarak yerine getiren iktisadi kıymetler topluluğu ifade edilmektedir. Buna örnek olarak, bir otel için alınan yatak, yorgan ve battaniyeler, lokanta ve benzeri işletmeler için alınan tabak, çatal, bıçak, bardak vb. kıymetler aynı fonksiyona hizmet ettiklerinden iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük oluşturmaktadırlar.³⁹

Kanun koyucu mükellefleri, değeri belirli bir tutarı aşmayan iktisadi kıymetler için, iktisadi kıymetin doğrudan doğruya gider yazılması veya aktife alınarak amortisman ayrılması noktasında serbest bırakmaktadır. Ancak mükelleflerin bu seçimlik hakkı, iktisadi kıymetin iktisap edildiği hesap döneminde kullanmaları gerekmektedir. Çünkü, iktisadi kıymetlerin ilk olarak iktisap edildikleri yılda, doğrudan gider olarak dikkate alınmaması, bu iktisadi kıymetler için amortisman ayrılmasının tercih edildiğini göstermektedir. Ayrıca bu durumda, ilgili iktisadi kıymete ilk yıl amortisman ayrıldıktan sonra, takip eden yıllarda itfa edilmeyen tutara amortisman ayrılmayıp, faydalı ömür tamamlanmadan kalan tutarın tamamının gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.⁴⁰

2.3.5. Amortisman Hesaplama Yöntemleri

2.3.5.1. Normal amortisman

Mükellefler amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini Hazine ve Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa etmektedir. İlan edilecek oranların tespitinde ise iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınmaktadır.

Normal amortisman yöntemi iktisadi kıymetin bedelinin, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen faydalı ömrü boyunca, her hesap döneminde eşit tutarlarda itfa edilmesi ilkesine dayanmaktadır. Buna göre, faydalı ömrü Hazine ve Maliye Bakanlığı

³⁸ 31/12/2018 tarihli ve 30642 üçüncü mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 504 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 1/1/2019 tarihinden itibaren uygulanacak miktar 1.200 TL olarak belirlenmiştir.

³⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 08/03/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-926 Sayılı Öznelgesi

⁴⁰ Uysal, A., Eroğlu, N. (2009). *Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu* (3. Baskı). Ankara: Sözkese Matbaacılık, 662.

tarafından yayımlanan amortisman listesinde 4 yıl olarak belirlenen bir iktisadi kıymet, her yıl maliyet bedelinin % 25'i oranında olmak üzere amortisman ayrılarak, 4 yılda eşit tutarlarda itfa edilecektir. Bu yöntem çeşitli kaynaklarda, “eşit tutarlı amortisman yöntemi” veya “doğrusal amortisman yöntemi” şeklinde de ifade edilmektedir.

Bu anlamda normal amortisman, uygulanması son derece kolay bir amortisman hesaplama yöntemidir. Bu nedenle de yaygın olarak kullanılmaktadır.⁴¹ Karmaşık hesaplar yapılmasını gerektirmemekle birlikte denetimi de son derece kolaydır. Ancak, amortismanın eşit tutarlı olarak ayrılması gerçek durumu yansıtmayabilir. Çünkü birçok iktisadi kıymet, faydalı ömrünün sonuna kıyasla ilk satın alındığı dönemde daha verimli olarak kullanılmaktadır.

Normal amortisman uygulamasında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ilk yürürlüğe girdiği tarihten bu yana önemli değişiklikler yapılmıştır. Amortismanın konusunun yer aldığı VUK'un 313'üncü maddesinin 1/1/1983 tarihinden itibaren 2791 Sayılı Kanun ile değişmeden önceki halinde, amortisman konusunun sabit kıymetlerin maliyet bedelinin, bunların kullanılabilir süre zarfında yok edilmesi olduğu belirtilmiştir. Ayrıca, faydalı ömür kavramının tahmine dayalı olarak belirlenebilecek bir süre olduğu için yasa koyucu bu konuda farklı değerlendirme ve tahminlerden doğabilecek karmaşayı önleyebilmek amacıyla amortisman oranlarının Hazine ve Maliye Bakanlığı'na tespit ve ilan edilmesini öngörmüştür.

Daha sonra 2791 sayılı Kanun ile gerçekleştirilen değişiklikler ile, iktisadi kıymetlerin ortalama kullanım ömürlerinin göz önünde bulundurulması ilkesinden vazgeçilmiş, mükelleflerin % 25 oranını geçmemek üzere amortisman oranını diledikleri gibi belirleyebilecekleri ancak arazi ve binalar ile % 25 oranından daha yüksek bir oranda amortisman tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değerinin, Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan oranlar üzerinden yok edileceği hükme bağlanmıştır. Daha sonra, 4008 Sayılı Kanun ile % 25 oranları, 1/1/1995 tarihinden sonra alınan iktisadi kıymetler için % 20 olarak yeniden belirlenmiştir.

Son olarak, 5024 Sayılı Kanun ile ilgili düzenleme günümüzdeki şeklini almıştır. 1 Ocak 2004 tarihinden sonra işletmelerin aktifine kaydedilen iktisadi kıymetler için, 5024 Sayılı Kanun'un getirdiği değişiklikler uygulanacaktır.⁴²

⁴¹ Sevilengül, O. (2011). a.g.e. 413.

⁴² Dokur, Ş., Kaygusuz, S., Y. (2005). *Amortismanlar Türk Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunları ile Uyumlu*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 41.

2.3.5.2. Azalan bakiyeler usulüyle amortisman

Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanına tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilmektedir. Azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulünü yalnız bilanço esasında defter tutan mükellefler uygulayabileceklerinden işletme hesabı esasında defter tutan tacir ve çiftçilerin, serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı ile noterlerin azalan bakiyeler üzerinden amortisman uygulamaları mümkün değildir. Bu yöntem “hızlandırılmış amortisman yöntemi” veya “çifte azalan bakiye yöntemi” şeklinde de ifade edilmektedir.⁴³

Azalan bakiyeler usulüyle amortisman hesaplamada, her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, daha önceden ayrılmış olan amortismanlar toplamının çıkartılması yoluyla tespit edilmektedir. Enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde ise üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismanına tâbi iktisadî kıymetin düzeltilmiş değerinden önceden ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerlerinin indirilmesi suretiyle tespit edilmektedir.

Azalan bakiyeler usulünde uygulanacak amortisman oranı, % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır. Amortisman süresi normal amortisman oranlarına göre hesaplanmaktadır. Faydalı ömrün son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilmektedir.

Azalan bakiyeler usulü ilk defa 205 Sayılı Kanun ile uygulamaya konulmuştur. Düzenlemenin ilk halinde, “azalan bakiyeler usulünde uygulanacak amortisman oranının % 25'i geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katı” olacak şekilde belirlenmiştir. Daha sonra bu oran 2791 sayılı Kanun ile, 1/1/1983 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere % 50 olarak yeniden belirlenmiştir. Kanun gerekçesinde bu değişiklik ile ilgili olarak;

“Bu madde ile günün ekonomik şartları da göz önünde tutulmak suretiyle sabit kıymetlerin daha kısa sürede amorti edilebilmeleri ve enflasyonist etkilerden uzak tutulabilmeleri amacıyla Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortismanın üst sınırı % 50'ye çıkarılmıştır. Bu şekilde sabit kıymetler kısa sürede amorti edileceklerinden yeniden değerlemeye de ihtiyaç kalmayacaktır.”

⁴³ Dabbağoğlu, K. (2016). Amortisman Uygulamasında Azalan Bakiye Yönteminin Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Kullanımı. *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*. Sayı:137, 176.

şeklinde bir açıklama yapılmıştır. Daha sonra bu oran, 4008 Sayılı Kanun ile % 40 olarak yeniden belirlenmiş ve son olarak 5228 sayılı Kanun ile % 50 olarak bugünkü şeklini almıştır. Azalan bakiyeler usulüne göre amortisman hesaplamada her halde amortisman oranı % 50'yi geçmemektedir. Bir başka deyişle, faydalı ömrü 4 yıldan daha az olan iktisadi kıymetler için amortisman oranı en fazla % 50 olabilmektedir.

Azalan bakiyeler usulüyle amortisman hesabında da normal amortisman yönteminde olduğu gibi faydalı ömür süresince amortisman hesaplanmaktadır. Bu yöntemin farkı, amortisman hesaplamasının her yıl iktisadi kıymetin net değeri üzerinden yapılmasıdır. Bu nedenle teorik olarak, amortisman hesaplaması sonsuza kadar gidebilecektir. Ancak, amortisman hesaplama süresi, faydalı ömür ile sınırlanarak bu durumun önüne geçilmiştir. Bu yöntemde, son yıla devreden bakiye değer de tamamen yok edilmektedir.

Bu yöntem, normal amortisman yöntemine kıyasla daha zor matematiksel hesaplamalar içermekle birlikte, iktisadi kıymetin aktife girdiği ilk yıllarda normal amortisman yönteminden daha büyük bir vergi avantajı sağlamaktadır.⁴⁴ Ayrıca vergi ödemesinin sonraki yıllara ötelenmesi de enflasyonist dönemlerde işletmelerin faydasına olabilmektedir.

TMS uygulamasında azalan bakiyeler usulünde amortisman oranı, herhangi bir üst sınırı bulunmaksızın, normal amortisman oranının iki katı olarak uygulanmaktadır.

2.3.5.3. Madenlerde amortisman

İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini yitiren madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve nitelikleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Hazine ve Maliye ile Sanayi ve Teknoloji Bakanlıklarınca belli edilecek oranlar üzerinden yok edilmektedir.

Madenlerde amortisman hesaplaması, diğer amortisman hesaplama yöntemlerinden farklılık göstermektedir. Amortisman hesaplamasının şartlarından olan, iktisadi kıymetin yıpranması, aşınması veya kıymetten düşmesi; madenlerde cevher azalması ve zamanla yok olması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Gerçekten de bir iktisadi kıymet, her ne kadar

⁴⁴ Ergülen, G., Erdem, H. (1998). *Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları*. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 432.

yıpransa veya kıymetten düşse de fiziki olarak varlığını devam ettirmektedir. Ancak madenlerde bulunan doğal kaynak ise zamanla tamamen tükenmektedir.

Konu ile ilgili olarak, taşocağı sahası için amortisman uygulaması ve VUK 316'ncı maddesinde belirtilen "imtiyaz bedeli" ve "maliyet bedeli" tabirleri hususunda, Hazine ve Maliye Bakanlığı özelgesinde⁴⁵ aşağıdaki açıklamaları yapmıştır:

Madenlerde uygulanacak amortisman nispetinin aşağıda gösterilen formülle hesaplanması hususunda daha önce Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ile Bakanlığımız arasında anlaşma bulunmaktadır.

İmtiyaz Veya Maliyet Bedeli / Görünür Veya Muhtemel Rezerv X Yıllık İstihsal

Maddede bahsedilen "imtiyaz bedeli" tabiri, imtiyazın alınabilmesi için tanzimi gereken topografik haritaların yapılması, maden sahasına gönderilen maden mühendisi veya fen memurlarının yol masrafları ve ücretleri gibi masraflarla imtiyaz harcı ve damga resmi gibi harç ve resimleri, "maliyet bedeli" deyişi ise, maden imtiyazının, imtiyaz sahibi tarafından iktisap edilmesi için yapılan bütün giderlerin toplamını ifade etmektedir. Maden istihsalı için satın alınan arsa ve arazilerin satın alma bedelinin, maliyet bedeli içinde değerlendirilmesi zorunlu bulunmaktadır.

Bu itibarla, rezerv miktarının Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığına tespit ettirilerek belgelendirilmesi halinde, yukarıda belirtilen formülü uygulamak suretiyle amortisman ayrılması mümkün bulunmaktadır. Görünür ve muhtemel rezervin bilinmemesi halinde ise amortisman hesaplanması mümkün bulunmamaktadır.

Bu nedenle, adı geçen şirketin yukarıda yer alan formülü uygulamak suretiyle maden amortismanı uygulaması mümkün bulunmaktadır.

Açıklamalara göre madenlerde işletme hakkı iki şekilde alınmaktadır. Birinci usulde, Maden Kanunu'na göre yetkili mercilerden alınan ruhsat üzerine gerekli arama ve sondajlar yapılmakta, maden cevherinin tespiti halinde arama ruhsatı sahibi adına maden işletme imkanını veren imtiyaz ruhsatı verilmektedir. İkinci usulde ise maden sahası, imtiyaz ruhsatına sahip önceki sahibinden satın alınmaktadır. Birinci usulde, maden amortismanı ile ilgili esaslara göre itfa edilecek tutar imtiyaz bedeli; ikinci usulde ise maliyet bedeli olmaktadır.⁴⁶

Maden işletme hakkının kiralanmasına yönelik sözleşmeler, rödovans sözleşmeleri olarak adlandırılmaktadır. Bu sözleşmeler ile işletilen madenler için işletme hakkı sahibine

⁴⁵ Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, 30/04/2003 tarih ve B.07.0.GEL.0.31/3185-64 Sayılı Özelgesi.

⁴⁶ Akyol, M., E. (2008). Madenlerde Amortisman. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*. Sayı:60.

ödenen bedel, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından kira gideri olarak kabul edilmektedir.⁴⁷ Bu nedenle, bu kapsamda yapılan ödemeler, ilgili yıl kazancının tespitinde doğrudan gider olarak dikkate alınmaktadır.

2.3.5.4. Fevkalade (olağanüstü) amortisman

Amortismanına tabi varlıkların; yangın, deprem, su basması gibi afetler, teknolojik gelişmeler ve aşırı çalışma sonucunda, normalden fazla yıpranmaya ve aşınmaya maruz kalmaları veya değerlerini tamamen veya kısmen kaybetmeleri fevkalade amortismanın konusunu oluşturmaktadır.

Belirtilen durumların gerçekleşmesi sonucu, menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle, Hazine ve Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen fevkalade ekonomik ve teknik amortisman oranları uygulanmaktadır.

Kanun koyucu fevkalade amortisman müessesesi ile belirli koşullar altında mükelleflere, uygulanan amortisman oranına ilave olarak ek amortisman uygulama imkânı tanımıştır. Ancak, bu koşulların tamamı için fevkalade amortisman uygulanması, olağanüstü durumun tevsik edilmesine ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'na başvurularak onay alınmasına bağlıdır.⁴⁸ Hazine ve Maliye Bakanlığı'na başvurulmadan ve amortisman oranı tespit ettirilmeden fevkalade amortisman ayrılması mümkün bulunmamaktadır.

Doğal afetler dolayısıyla fevkalade amortisman oranının tespitinin istenmesi durumunda, öncelikle ilgili kurumlara başvurularak afetin tespit ettirilmesi gerekmektedir.⁴⁹ Bu başvurulardan elde edilen tevsik edici belgelerle ise, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na başvurulmakta ve zarara uğrayan iktisadi kıymetin değeri Takdir Komisyonu'na takdir edilmektedir. Tespit edilen bu zararın, iktisadi kıymet için normal koşullarda hesaplanan amortisman tutarını aşan kısmı, fevkalade amortisman tutarına tekabül etmektedir.⁵⁰

⁴⁷ Çalışaneller, A. (2009). Madenlerde Amortisman Mevzuu ve Bir Uygulama. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*. Sayı:62.

⁴⁸ Danıştay 4. Daire 17.11.1978 Tarih, E. 1977/1160, K. 1978/96 Sayılı Kararı. “Normalden fazla yıpranmaya maruz kalan kıymetlerin fevkalade amortisman yoluyla iffası için Maliye Bakanlığı'ndan mütalaa alınması gereklidir. Şirket yetkililerince re'sen fevkalade amortisman uygulanması mümkün değildir.”

⁴⁹ Yılmaz, K. (2000). a.g.e. 345.

⁵⁰ Meriç, İ. (2014). Fevkalade Amortisman. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*. Sayı:124.

Fevkalade amortisman oranı belirlendikten sonra, olağanüstü durumun gerçekleştiği dönemi takip eden vergilendirme dönemlerinde de fevkalade amortisman oranı üzerinden amortisman ayrılmaktadır. Çünkü amortisman oranı, normal amortisman oranını da kapsayacak şekilde tespit edilmektedir.⁵¹ Ayrıca, doğal afetten önceki yıllarda ayrılmamış veya eksik hesaplanmış amortismanlar, fevkalade amortisman yoluyla giderleştirilemeyecektir.

Doğal afet sonucu fevkalade amortisman uygulamasına örnek olarak Marmara Depremi sonrasında yayımlanan 282 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁵² verilebilir. Tebliğ'in konu ile ilgili bölümünde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

Depremden zarar gören amortismanına tabi iktisadi kıymetler için Bakanlığımızca genel bir amortisman oranı belirlenememesi nedeniyle amortismanına tabi iktisadi kıymetleri zarar gören mükelleflerin vergi dairesine olağanüstü amortisman oranı belirlenmesi talebi ile başvuruları gerekmektedir. Bu başvurular süratle takdir komisyonlarına intikal ettirilerek söz konusu kıymetlerin değerleri takdir edilecektir. Komisyonlar bu işleri öncelikli olarak görüşeceklerdir. Diğer taraftan, defterdarlıklarca vergi denetmenlerine mükelleflerin kayıtlarından iktisadi kıymetlerin net aktif değerleri tespit ettirilecektir. Bu işleri müteakiben fevkalade amortisman nispetine ilişkin dosyalar derhal Bakanlığımıza gönderilecektir.

Yeni icatlar nedeniyle teknik verim ve kıymetleri düşen iktisadi kıymetlerin fevkalade amortismanına tabi tutulabilmeleri için, kısmen veya tamamen kullanılamaz hale gelmiş olmaları gerekmektedir. Günümüzde teknolojik gelişmelerin hızlı olması nedeniyle, üretimde kullanılan makine ve cihazların değerleri, kısa sürelerde düşebilmektedir.⁵³ Yine aynı şekilde, teknolojik gelişmeler nedeniyle üretimden kalkan bir malın, işletmenin maddi olmayan duran varlığı olarak aktifinde bulunan patent hakkının da bir değeri kalmayacaktır.⁵⁴ Burada önemli olan nokta, teknolojik gelişme sonucu ortaya çıkan yeni icatların, işletmede kullanılan iktisadi kıymetin değerinde yüksek oranda bir kayıp oluşturmasıdır.⁵⁵

Cebri çalışma ile fevkalade amortisman uygulamasında ise, mükelleflerin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yaptıkları başvuruya istinaden, fevkalade amortismanın uygulanıp

⁵¹ Külahlı, Ö., Demir, A. (2009). Afet Sonucu Zayı Olan veya Değeri Düşen İktisadi Kıymetlerin Vergisel Açından Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı: 338, 53.

⁵² 21/12/1999 tarihli ve 23913 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵³ Yücel, M. (2015). Fevkalade (Olağanüstü) Amortisman Uygulaması. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*. Sayı:136.

⁵⁴ Yılmaz, K. (2000). a.g.e. 346.

⁵⁵ Öztürk, B. (2006). *Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 432.

uygulanmamasına karar verilmektedir. Ancak bu noktada cebri çalışmaya maruz kaldığı öne sürülen amortisman tabi iktisadi kıymetlerin, yılda ne kadar saat çalıştırıldığına, kanaat verici belgeler ile tevsiki zorunludur.⁵⁶

TMS uygulamasında fevkalade amortisman uygulaması bulunmamaktadır.

2.3.5.5. Kıst amortisman uygulaması

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılmaktadır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilmektedir.

Kıst amortisman uygulaması ilk defa, 4008 sayılı Kanun ile VUK'un 320'nci maddesine eklenmiştir. Söz konusu Kanun maddesinin ilk düzenlemesi aşağıdaki şekildedir:

Ancak, kıymetlerin aktife girdiği ilk hesap döneminde, dönemin bitimine kaç ay kalmış ise bu hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.

Dikkat edilirse 4008 sayılı Kanun ile eklenen ilk düzenlemede, binek otomobil ayrımı yapılmamış, tüm iktisadi kıymetler için kıst amortisman uygulaması hüküm altına alınmıştır. Ancak, 4008 sayılı Kanun'dan yaklaşık bir yıl sonra bu uygulamadan vazgeçilerek, 4108 sayılı Kanun ile madde günümüzdeki şeklini almıştır. Bu önemli değişiklik ile ilgili olarak 4108 sayılı Kanun gerekçesinde şu ifadeler yer verilmiştir:⁵⁷

Maddenin 4008 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki şeklinde, iktisadi kıymet yıl içinde aktife girdiği tarih dikkate alınmaksızın o yıl için tam amortisman ayrılabilirdi.

⁵⁶ Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, 10/04/2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.29/2976-317-856/16138 Sayılı Özeldesi

⁵⁷Türkiye Büyük Millet Meclisi 813 Sayılı Komisyon Raporu. Web: <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c083/tbmm19083092ss0813.pdf> adresinden 24/03/ 2019 tarihinde alınmıştır.

Bu durum bir taraftan bazı mükelleflerin yılın son aylarında kolayca paraya çevrilebilecek türden iktisadi kıymetleri satın alıp kısa süre sonra elden çıkarmaları şeklinde suiistimallere neden olmakta idi.

Maddeye 4008 sayılı Kanunla eklenen fıkra ile getirilen kıst amortisman esasını, amortisman müessesesinin kötüye kullanımını önlemekle birlikte, bu tür kullanımlara konu olmayan iktisadi kıymetleri de içerdiğinden, sakıncalar ortaya çıkarmıştır. Özellikle, yatırım süresi oldukça uzun olan komple tesis yatırımlarının, aktife alındığı yılda kıst amortisman uygulamasına konu teşkil etmesi, bu işletmeler açısından ciddi sıkıntılara yol açmıştır.

Bu hususlar dikkate alınarak kıst amortisman müessesesinde, yalnızca uygulamada suiistimale konu teşkil eden iktisadî kıymetlerin kapsama alınması amacıyla düzenleme yapılmıştır.

Madde gerekçesinden de anlaşılacağı üzere kıst amortisman uygulaması, vergi matrahını aşındırmak ve ödenecek yıllık gelir ve kurumlar vergisini azaltmak veya tamamen ortadan kaldırmak adına, yapılan binek araç alım işlemlerinin önüne geçebilmek için getirilmiş bir düzenlemedir. Ancak, binek otomobillerin satın alınması sırasında ödenen özel tüketim vergisinin, iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesinde ya da doğrudan gider olarak dikkate alınmasında mükelleflere serbestlik tanınması, kıst amortisman uygulamasının amacına hizmet etmesini bir ölçüde kısıtlamaktadır. Kıst amortisman işlevinin artırılması için diğer vergi uygulamalarının da aynı amaca hizmet etmesi gerekmektedir.⁵⁸

Binek otomobillerde kıst uygulaması, normal amortisman veya azalan bakiyeler usulüyle amortisman hesaplama yöntemlerinden tercih edilen herhangi birisiyle birlikte uygulanabilmektedir. Uygulamada, azalan bakiyeler usulü ile kıst amortisman uygulanmasında, ilk yıl ayrılmayan amortismanın sonraki yıllarda ne şekilde dikkate alınacağına ilişkin iki farklı görüş bulunmaktadır.⁵⁹

Yukarıda yer alan iki görüş arasındaki farklılık aşağıdaki örnek çerçevesinde açıklanmıştır.

⁵⁸ Gürsoy, H., Birinci, M. (2016). Vergi Usul Kanunu'nda Kıst Amortismanının Kısıtlılığı. *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı:420, 89.

⁵⁹ Öğredik, G. (2005). Azalan Bakiyeler Usulünde Binek Otomobilde Ayrılmayan Kıst Amortisman Tutarının Ne Şekilde İşleme Tabi Tutulacağı ve Muhasebesi. *Mali Pusula Dergisi*. Sayı: Aralık 2005.

Örnek

15/9/2018 tarihinde 120.000 TL maliyet bedeli ile aktife alınan bir binek otomobil için, 5 yıllık faydalı ömür üzerinden, azalan bakiyeler usulünde amortisman hesaplanacaktır.

<i>Binek Otomobillerde Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Kıst Amortisman Hesaplama Tablosu</i>					
		<i>Birinci Görüş</i>		<i>İkinci Görüş</i>	
<i>Yıllar</i>	<i>Amortisman Oranı (%)</i>	<i>Amortisman Esas Değer (TL)</i>	<i>Amortisman Tutarı (TL)</i>	<i>Amortisman Esas Değer (TL)</i>	<i>Amortisman Tutarı (TL)</i>
2018	40%	120.000	16.000	120.000	16.000
2019	40%	72.000	28.800	104.000	41.600
2020	40%	43.200	17.280	62.400	24.960
2021	40%	25.920	10.368	37.440	14.976
2022	100%	15.552	15.552 + 32.000*	22.464	22.464

*32.000 TL, 2018 yılında ayrılmayan kıst amortisman tutarıdır.

Çizelge 2.1. Binek otomobillerde azalan bakiyeler yöntemine göre kıst amortisman hesaplama tablosu

Tabloda uygulaması açıklanan birinci görüşe göre⁶⁰, binek otomobillerde azalan bakiyeler usulünde kıst amortisman hesaplamasında, ilk yıl kıst amortisman uygulaması nedeniyle ayrılmayan amortisman (32.000 TL), binek otomobilin faydalı ömrünün dolduğu yılda (2022) gider yazılabilecektir. Ayrıca ikinci yılın amortisman matrahı, binek otomobilin maliyet bedelinden, ilk yıl hesaplanan kıst amortismanın (16.000 TL) ve ilk yıl kıst amortisman uygulaması nedeniyle ayrılmayan amortisman (32.000 TL) düşülmesi sonucu bulunacaktır. (72.000 TL)

İkinci görüş⁶¹ ise, birinci görüşün aksine, ikinci yılın amortisman matrahı bulunurken, binek otomobilin maliyet bedelinden, yalnızca ilk yıl hesaplanan kıst amortismanın (16.000 TL) düşülmesi gerektiğini savunmaktadır.

Kanımızca ikinci görüş, amortisman uygulamasının konuluş amacına, birinci görüşten daha uygun bir sonuç vermektedir. Amortisman müessesesi, bir iktisadi kıymetin aktifleştirildiği yıl doğrudan gider yazılmayıp, faydalı ömür süresi içinde kısım kısım itfa edilmesini ifade ettiğinden, birinci görüşte olduğu gibi amortisman giderinin çok büyük bir kısmının faydalı ömrünün son yılında giderleştirilmesi, mantığa uygun düşmemektedir. Örneğimizde bulunan birinci görüşe göre, ilk 4 yılda 72.448 TL amortisman gideri hesaplanmakta, faydalı ömür son yılı olan 5. yılda ise, 47.552 TL amortisman gideri

⁶⁰ Yılmaz, K. (2000). a.g.e. 361.

⁶¹ Gündüz, N., K., Perçin, N. (1999). A.g.e. 150-151.

hesaplanmaktadır. 5. yılın amortisman gideri, ilk 4 yıl ortalama amortisman giderinin neredeyse 3 katına denk gelmektedir. Diğer taraftan kıst amortisman uygulaması, binek otomobilin “aktife girdiği yıl” oluşan suiistimallerin önüne geçmek adına getirilmiş bir uygulamadır. Ancak birinci görüşe göre uygulamada, aktifleştirme yılını takip eden yılların amortisman matrahı ve amortisman gideri azalmakta, amortisman giderinin büyük bir kısmı son yıla taşınmaktadır. Bu durum, enflasyonist ortamlarda mükellefleri kayba uğratacaktır.

Kıst amortisman uygulaması ile ilgili düzenlemede, “amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.” ibaresi bulunmaktadır. Bu düzenlemenin, azalan bakiyeler usulünde farklı uygulanması gerekmektedir. Örneğimizde bulunan ikinci görüşe göre hesaplamada amortisman gideri, hem azalan bakiyeler usulünün getirdiği etkiyi yansıtacak şekilde dağılmakta, (son yılın amortisman gideri, bir önceki yıldan daha fazladır) hem de kıst amortisman uygulamasının gereğini de yerine getirmektedir.

Yukarıda bahsedildiği üzere VUK uygulamasında kıst amortisman yalnızca “binek otomobiller” ile sınırlanmışken, TMS uygulamasında tüm varlıklar için kıst amortisman hesaplanması gerekmektedir.

2.3.5.6. Amortisman hesaplama yöntemlerinde değişiklik

Bir iktisadi kıymet üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman hesaplamaya başlandıktan sonra başka bir usule geçilmemektedir. Ancak, bir iktisadi kıymet üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman hesaplamaya başlandıktan sonra normal amortisman usulüne geçilebilmektedir. Amortisman hesaplama usulünü değiştirenlerin, durumu beyannamelerinde veya eki bilançolarda belirtmeleri gerekmektedir. Kabul edilen yeni usul bu bildirim yapıldığı beyanname döneminden itibaren dikkate alınmaktadır. Bu durumda henüz yok edilmemiş olan değer kısmı, bakiye amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarlarla yok edilmektedir.

Mükellefler, işletmelerinin aktifine dahil olan iktisadi kıymetler için, normal veya azalan bakiyeler usulüyle amortisman hesaplama noktasında serbest bırakılmıştır. Ancak bilanço esasına göre defter tutmayanların, azalan bakiyeler usulünde amortisman hesaplaması mümkün olmadığından, bu mükellefler yalnızca normal amortisman yöntemine göre amortisman hesaplayabilecektir.

Ayrıca, farklı iktisadi kıymetler için farklı amortisman hesaplama yöntemleri de benimsenebilmektedir. Ancak, iktisadi ve teknik bütünlük ifade eden değerler için, bu yöntemlerden yalnızca birisi uygulanabilmektedir. Dolayısıyla bu tür iktisadi kıymetlerin bir kısmına normal amortisman, bir kısmına azalan bakiyeler usulüyle amortisman uygulama durumu söz konusu değildir.

Bir iktisadi kıymet için normal amortisman hesaplama yöntemi seçildikten sonra, bu amortisman yönteminin değiştirilerek, azalan bakiyeler usulüne göre amortisman hesaplaması söz konusu değildir. Mükerrer 320'nci maddenin VUK'a dahil edildiği 205 Sayılı Kanun gerekçesinde konu ile ilgili olarak; "Gerçekten azalan bakiyeler usulü özellikle iktisadi kıymetin edinildiği ilk yıllar için mükellefe avantaj sağlamaktadır. Başlangıçta bu yöntemi seçmeyen mükellefin sonradan böyle bir yola gitmesinde ise fayda görülmemiştir".

şeklinde bir açıklamaya yer verilmiştir. Gerçekten de azalan bakiyeler usulünde, ilk yılda ciddi oranlarda amortisman hesaplanmakta, takip eden yıllarda hesaplanan amortisman giderek azalmaktadır. Böyle bir durum var iken, öncelikle normal amortisman yönteminin uygulanıp, daha sonraki yıllarda azalan bakiyeler usulüne geçilmesi, işletmelere herhangi bir fayda sağlamayacaktır.

Ancak maddeye göre, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için, bir iktisadi kıymete azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman yöntemine geçilmesi mümkün olabilmektedir. Bu konu ile ilgili olarak ise ilgili Kanun metninde, yukarıda yer alan gerekçenin aksi yönünde bir gerekçe sunulmuştur: "Gerçekten bir iktisadi kıymete başlangıçta azalan bakiyeler yöntemi uygulanarak bunun ilk yıllardaki avantajlarından da yararlandıktan sonra, mükellefin yapılan hesaplar bakımından da fazla zorluk gösteren bu yöntemi devam ettirmesinde herhangi bir fayda görülmemiştir. Bu nedenle normal yönteme dönülmesine izin verilmiştir".

Yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde, amortisman hesaplama usulünü değiştirenler, bu durumu beyannamelerinde veya eki bilanço dipnotlarında belirteceklerdir. Usul değiştirildiği takdirde, henüz yok edilmemiş olan değer kısmı, bakiye amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarlarla yok edilecektir.

2.3.6. Amortisman Kayıt Yöntemleri

İşletmelerin amortismanına tabi iktisadi kıymetler için hesapladıkları amortismanlar, hesaplarda ayrıca gösterilmek şartıyla, ilgili buldukları değerlerden doğrudan doğruya indirilmek veya pasifte ayrı bir karşılık hesabında tutulmak suretiyle kaydedilebilmektedir. Muhasebenin genel esasları uyarınca amortismanların izlenmesi için direkt ve endirekt yöntem olmak üzere iki farklı yöntem kullanılabilir.⁶²

2.3.6.1. Direkt yöntem

Bu yöntemde hesaplanan amortisman tutarı, gider hesabını temsil eden bir amortisman giderleri hesabına borç ve ilgili duran varlık hesabına alacak kaydedilmektedir. Bu yöntem, “duran varlığın kayıttan düşülmesi yöntemi” veya “dolaysız amortisman yöntemi” olarak ifade edilmektedir.

Bu yöntem yalnızca bilanço esasına göre defter tutan mükellefler tarafından uygulanabilmektedir. Çünkü birikmiş amortismanlar pasifte ayrı bir karşılık hesabında ancak bilanço usulünde tutulan defterlerde izlenebilmektedir. MSUGT’ta da, amortismanların karşılık hesaplarında izlenmesi ilkesi benimsenmiştir.⁶³

Bu yöntemin; duran varlığın iktisap maliyetinin kaybolması ve ayrılan amortismanların takibinin güçleşmesi şeklinde iki sakıncası bulunmaktadır.⁶⁴

2.3.6.2. Endirekt yöntem

Bu yöntemde hesaplanan amortisman tutarı, gider hesabını temsil eden bir amortisman giderleri hesabına borç ve birikmiş amortisman veya tükenme payını temsil eden pasifte bir hesaba alacak kaydedilmektedir. Bu yöntem “dolaylı kayıt yöntemi” olarak da ifade edilmektedir.⁶⁵

Bu yöntemde, duran varlık grubu bazında maliyet bedelleri ve hesaplanan amortisman veya tükenme payları ayrı olarak takip edilebilmektedir. Bu yöntem MSUGT ve TMS’de yer alan düzenlemeler ile uyumludur.

⁶² Aydın, S. (2018). *Vergi Revizyonu ve Muhasebesi* (3. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi, 171-172.

⁶³ Özyer, M., A. (2018). *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması* (8. Baskı). İstanbul: Acar Basım, 886.

⁶⁴ Yalkın, Y. K. (2001). a.g.e. 255.

⁶⁵ Yalkın, Y. K. (2001). a.g.e. 257.

2.3.7. Amortisman Oranlarındaki Değişikliklerin Geçerli Olacağı Tarih

Hazine ve Maliye Bakanlığı kendisine verilen yetkiye istinaden, iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerini belirlemekte ve amortisman listesini zaman içinde ortaya çıkan ihtiyaçlara bağlı olarak güncellemektedir. VUK'un 318'inci maddesi uyarınca bu değişiklikler; ilanların yapıldığı, ayrı ayrı tespit edilen nispetlerin ilgililerin müracaatta bulunduğu hesap döneminden itibaren geçerli olmaktadır.

Yine aynı maddeye göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı tespit ve ilan ettiği amortisman nispetlerini gerektiğinde değiştirmeye ve amortismanlarla ilgili diğer hususları tespite yetkilidir.

2.3.8. Amortisman Uygulama Süresi

Amortisman uygulaması, işletmelerin hesap dönemleri itibariyle faaliyet sonuçlarının tespiti noktasında etkili olmaktadır. İktisadi kıymetlerin toplamda ne kadar süre içinde itfa edileceği ve faaliyet sonuçlarını etkileyeceği ise amortisman süresi ile ilgilidir.⁶⁶

Amortisman süresi, iktisadi kıymetlerin aktife girdiği tarihten itibaren başlamaktadır. Önceki bölümlerde detayları açıklanan binek otomobillerde kıst amortisman uygulaması” hariç olmak üzere, iktisadi kıymetin bir senenin hangi gününde aktife girdiğinin bir önemi bulunmamaktadır. Amortisman hesaplaması yıllık olarak yapılmakta, ay kesri tam ay sayılmaktadır.

Diğer taraftan, her yılın amortismanı yalnızca o yıla ait değerlemede kullanılabilir. Burada mükellefler, amortisman ayırıp ayırmama veya eksik ayıma noktasında serbesttirler. Herhangi bir nedenle eksik ayrılan bu tutarlar, izleyen yıllarda kullanılamamakta, amortisman süresi veya faydalı ömür bu nedenle uzatılamamaktadır.⁶⁷ Konu ile ilgili bir özgede⁶⁸ aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

333 ve 339 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde belirtilen oranlar kesin olup, mükelleflerin tebliğlerde belirtilenden daha düşük oranda amortisman

⁶⁶ Sayan, A., Y. (2012). Amortisman Uygulamasında Süre: VUK'taki Düzenlemenin Yeni TTK ve TMS/TFRS Bağlamında Değerlendirilmesi. *Vergi Raporu Dergisi*. Sayı: 158.

⁶⁷ Sönmez, E. (2007). Amortisman Süresi Maliye Bakanlığı'na İlan Edilen Amortisman Oranlarından Daha Düşük Oran Uygulanmak Suretiyle Uzatılabilir Mi? *Yaklaşım Dergisi*. Sayı: 171, 147.

⁶⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 20/01/2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1-315-11990 Sayılı Özeldesi.

ayrılmaları amortisman ayırma süresinin dolayısıyla faydalı ömrün değişmesi gibi bir sonuç doğuracaktır ki, bu durum maddenin koyuluş amacına aykırıdır.

Kullanılmış iktisadi kıymetlerin, belirli bir süre itfa edildikten veya tamamen itfa olduktan sonra bir başka işletmeye satılmaları halinde, bu iktisadi kıymetleri satın alan işletmeler açısından amortisman süresi, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlediği faydalı ömür süresine göre yeniden başlamaktadır.⁶⁹

TMS uygulamasında da amortisman süresi, varlıkların aktife girdiği tarihten itibaren başlamaktadır. Vergi uygulamasından farklı olarak TMS uygulamasında; finansal tabloların gerçek durumu en iyi yansıtacak şekilde sunulması amaçlandığından, amortisman hesaplaması zorunlu tutulmuştur. Gerçekten de, finansal bilgi kullanıcıları işletmelerin durumunu değerlendirirken, finansal tablo ve dipnotlarından faydalanmakta, finansal tablolar hazırlanırken yapılan değerlendirme işlemlerinin detayını bilmemektedirler. Bu noktada, amortisman hesaplaması için gerekli şartların oluşmasına rağmen amortisman hesaplanmaması işletmenin karlılık durumuna olumlu etkide bulunabilecek olmakla birlikte finansal tabloları gerçek durumdan uzaklaştıracaktır.

2.3.9. Amortisman Matrahının Tespiti

İktisadi kıymetlerin amortismanına tabi olacak bedelleri VUK'ta, yine aynı Kanun'un değerlendirme hükümlerine göre bulunacak değerleri olarak belirlenmiştir.

İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilmekte ve aşağıda yazılı kıymetler de gayrimenkuller gibi değerlendirilmektedir:

- Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı,
- Tesisat ve makinalar,
- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- Gayrimaddi haklar,

Alet, edavat, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir.

Bu düzenlemelerden anlaşılacağı üzere, iktisadi kıymetlerin amortisman matrahlarının tespitinde maliyet bedeli kullanılmaktadır. Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap

⁶⁹ Aksoyoğlu, V. (2009). Kullanılmış (İkinci El) Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet Satın Alınması Halinde Bu Kıymetler için Amortisman Ayrılabilir Mi?.*Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*. Sayı:62.

edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara tüm giderlerin toplamını ifade etmektedir.

İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makina ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçmektedir. “Gayrimenkullerde Maliyet Bedeline Giren Giderler” başlıklı VUK’un 270’inci maddesinde ise, gayrimenkullerde satın alma bedelinden başka aşağıda yer alan giderlerin de maliyet bedeline dâhil olduğu konusunda düzenleme yer almaktadır:

Makina ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderler,

Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedelini ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.

Dikkat edilirse mükellefler son fıkrada yer alan; noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergilerini, maliyet bedeline dâhil etme veya doğrudan gider yazma noktasında serbest bırakılmıştır.

VUK’un 272’inci maddesinde ise, gayrimenkullerin maliyet bedelini artıran giderler düzenlenmiştir. Bu çerçevede VUK 269’uncu maddesine göre gayrimenkuller gibi değerlenecek kıymetler açısından da bu giderleri aktifleştirmek gerekmektedir:

Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.

(Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir.)

Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir.

Bu maddeye göre yapılacak aktifleştirmelerde; yapılan harcamanın “normal bakım, tamir ve temizleme” giderlerinden ayrıştırılması önem taşımaktadır. Bu konuda mükelleflere yardımcı olmak adına maddede parantez içi hüküm olarak bir de örnek verilmiştir. Ancak konu ile ilgili zaman zaman tereddüt edilen durumlar da yaşanmaktadır.

Konu ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından “İşyerinin yenilenen dekorasyon bedeli için amortisman ayrılıp ayrılmayacağı” konusunda verilen bir özeldede⁷⁰, zemin ve tavan işleri, klima havalandırma yolları ve spot tavana gömme elektrik işleri ile ilgili yapılan harcamaların değer arttırıcı niteliği taşıdığı ve binanın maliyet bedeline eklenerek binanın kalan ömrüne göre amortismanına tabi tutulması gerektiği ve alçıpan kısımlarının değiştirilmesi ile ilgili yapılan harcamaların ise normal bakım, tamir ve temizlik giderleri olarak kabul edilmesi ve binanın maliyet bedeline eklenmeden doğrudan gider yazılması yönünde görüş bildirilmiştir.

Yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisiyle sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının, sabit kıymetin maliyet bedeline mi intikal ettirileceği yoksa doğrudan ilgili yılın giderleri arasında mı gösterileceği hususlarında ise 163 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde⁷¹ açıklamalar yapılmıştır. Tebliğ hükümlerine göre; yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmekte; işletme dönemine ait olanların ise, ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismanına tabi tutulması gerekmektedir.

Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta; aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması, mümkün bulunmaktadır.

⁷⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü, 19.02.2016 tarih ve 11395140-105[262-2015/VUK1-18858]-14187 Sayılı Özeldesi.

⁷¹ 27/01/1985 tarihli ve 18648 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

Aynı konu ile ilgili olarak 334 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde⁷², seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa daha sonraki dönemlerde o yönteme göre işlem yapılmasına devam edilmesi gerektiği şeklinde düzenleme bulunmaktadır.

Bu düzenleme, döviz kurlarının geniş bantta değişiklikler gösterdiği ülkemizde son derece önemli bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır. Kurların aşağı veya yukarı yönlü ani hareketleri, yabancı para cinsinden kullanılan kredilerin faiz ödemelerinin ve bu kredilerle ilgili kur farklarının, işletmelerin dönem kar/zararını etkileyen en önemli kalemler haline gelmelerine neden olmaktadır. Ülkemizde özellikle 2018 yılında yaşanan kur yükselişini düşünecek olursak, yukarı belirtilen düzenleme bulunmasaydı, yabancı para cinsinden borçlanarak yatırım yapan işletmeler, ilgili kredi faiz giderlerinin ve kur farkı zararlarının tamamını dönem gideri ile ilişkilendirmek zorunda kalacaktı. Bu durumun da işletmelerin sürekliliğine ve vergi tahsilatlarına önemli etkileri olacaktı.

Bu düzenleme açısından kur farklarının aktifleştirme işlemleri, lehe ve aleyhe oluşan kur farkları için de söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla, aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar kurlarda meydana gelen artış nedeniyle sabit kıymet maliyetinin artırılması veya kur düşmesi nedeniyle sabit kıymet maliyetinin azaltılması zorunludur. Ayrıca, sabit kıymetin aktifleştirildiği dönemden sonraki dönemlerde gerçekleşen kur artışları veya azalışlarının, maliyet ile veya dönem gideri ile ilişkilendirilmesi konusunda mükelleflere seçimlik hak tanınmaktadır.⁷³

163 ve 334 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, ticari faaliyette bulunan kişinin kredi ile aldığı konutu home-ofis olarak kullanması sebebiyle ödediği faizlerin indirim konusu yapıp yapılamayacağı ile ilgili olarak Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özeldede⁷⁴;

Banka kredisi kullanılmak suretiyle iktisap edilerek işletme aktifine alınan bir gayrimenkulün iktisabı için kullanılan banka kredisi dolayısıyla ödenen faizlerin, gayrimenkulün aktife alındığı hesap dönemi sonuna kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi zorunlu olup, sonraki dönemlerde ödenen kredi faizlerinin ise maliyete intikal ettirilmesi veya doğrudan gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

şeklinde görüş bildirilmiştir.

⁷² 05/05/2004 tarihli ve 25453 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷³ Kartaloğlu, E. (2004). Kur Düşmelerinin Sabit Kıymet Maliyetlerine ve Amortisman Uygulamalarına Etkisi. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı:189.

⁷⁴ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü, 16.03.2018 tarih ve 27575268-105[2016-313]-118092 Sayılı Özeldesi.

Finansman giderleri ve kur farklarının aktifleştirilmesi noktasında, TMS ve VUK uygulamaları birbirinden önemli ölçüde farklılaşmaktadır. TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı'na göre "özellik varlık"⁷⁵ olarak değerlendirilenler hariç olmak üzere, yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faiz ve kur farklarının kuruluş dönemine veya işletme dönemine ait olup olmadığına bakılmaksızın, ilgili buldukları dönemlerde doğrudan gider yazılmaları gerekmektedir.

Binek otomobillerin alımı sırasında ödenen katma değer vergisinin maliyet unsuru olarak dikkate alınıp alınamayacağı hususundaki açıklamalar ise 23 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde⁷⁶ yapılmıştır.

Mükelleflerin işletme amacı dışında iktisap ettikleri binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin indirimi mümkün bulunmamaktadır. Ancak, indirim konusu yapılamayan bu vergi, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmektedir. Bu uygulama binek otomobili işletmeciliği ile uğraşan mükelleflerin işletme amacı dışında satın aldıkları binek otomobilleri için de geçerlidir.

Yani mükellefler yukarıda belirtilen kapsam dahilinde, işletme aktiflerine kayıt ettikleri binek otomobillerin alımı sırasında ödedikleri katma değer vergisini (KDV), maliyet unsuru olarak dikkate alıp, amortisman matrahına dahil edebileceklerdir.

2.4. Amortisman Uygulamasına İlişkin Bazı Özellikli Durumlar

2.4.1. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Satılması

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması durumunda, alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki farkın, kar ve zarar hesabına geçirilmesi gerekmektedir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle, serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler ise bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydedeceklerdir.

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışı noktasında bundan önceki bölümlerde bahsettiğimiz; bir iktisadi kıymetin faydalı ömrü, amortisman hesaplama yöntemi ve amortisman uygulama süresi gibi faktörler; göreceli olarak, iktisadi kıymetin niteliği, satış

⁷⁵ Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardında "Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar" olarak tanımlanmıştır.

⁷⁶ 18/07/1986 tarihli ve 19168 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

anındaki durumu ve satışı fiyatı gibi faktörlere bağılı olarak değişebilmekle birlikte, “kar/zarar, hasılat/gider” olarak kendisini göstermektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun 328’inci maddesi uyarınca, amortisman ayrılmış olan iktisadi kıymetlerin değeri, ayrılmış amortismanlar dūřıldükten sonra kalan tutardır. Ayrıca devir ve trampa satış hükmündedir. Buna göre amortismana tabi iktisadi kıymetin satışı halinde hangi yöntemle göre amortisman hesaplandığı veya satılan iktisadi kıymetin faydalı ömrünün kaçınıcı yılında olduğu, elde edilecek “kar/zarar, hasılat/gider” ve doğrudan yıllık gelir/kurumlar vergisi matrahını etkilemektedir.

2.4.2. Amortismanla Tabi İktisadi Kıymetlerin Satılmasında Yenileme Fonu Uygulaması

Satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin niteliğine göre zorunlu olması veya bu hususta işletme yönetimince karar verilmiş ve harekete geçilmiş olması durumunda, satıştan elde edilen kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilmektedir. Pasifte geçici bir hesapta en fazla üç yıl süre ile tutulabilen bu kar, “yenileme fonu” olarak adlandırılmaktadır.

Her ne sebeple olursa olsun üç yıl içinde kullanılmamış olan kârların, üçüncü yılın vergi matrahına eklenmesi gerekmektedir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde ise bu kârların, ilgili yılın matrahına eklenmesi gerekmektedir.

Yukarıdaki esaslar dâhilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kâr, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilmektedir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam edilmektedir.

Yenileme fonu uygulaması için;

- “Pasifte geçici bir hesapta tutma” ifadesinden hareketle bilanço esasına göre defter tutulması,⁷⁷
- Amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin satılması ve satış sonucunda bir kazanç elde edilmesi,

⁷⁷ Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü, 14/01/2015 tarih ve 41931384-105[328-2014-3]-2 Sayılı Özelgesi: “... Bu itibarla, serbest meslek erbaplarının ve işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin yenileme fonu uygulamasından yararlanması mümkün bulunmamaktadır.”

- Satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesinin işin mahiyetine göre zaruri olması veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olması,
- Satın alınacak iktisadi kıymetin, satılan iktisadi kıymet ile aynı türden olması,⁷⁸

gerekmektedir.

Yenileme fonu müessesinde amaç, ödenmesi gereken verginin ertelenmesidir. Çünkü, belirtilen şartların sağlanması durumunda satıştan elde edilen kâr, bilançonun pasifinde bir hesapta en fazla üç yıl süre ile tutulabilmektedir. Yani mükellefler, ilgili iktisadi kıymetin satışından elde edilen kârı, doğrudan o dönemin kar/zararında dikkate almayacaktır.

Yenileme fonunda amaç vergi erteleme ise, mükellefler iktisadi kıymet satışından doğan kârı ne kadar uzun süre fon hesabında bekletirler ise bu müesseseden o derece fazla yararlanmış olacaktır.

Diğer taraftan yenileme amacıyla satılan iktisadi kıymetin satışından elde edilen kâr, yenileme fonuna aktarıldıktan sonra, yeni iktisadi kıymetin alınması durumunda, yeni iktisadi kıymet için hesaplanan amortismanlar, yenileme fonunda bulunan tutardan mahsup edilecektir. Üç yıllık süre tamamlandığında, eğer yenileme fonunda kar bulunuyorsa, bu tutar o yılın karına dâhil edilecektir.

Yenileme fonunun pasifte bekleyebileceği üç yıllık azami sürenin nasıl hesaplanacağı konusunda çeşitli görüşler bulunmaktadır. Vergi idaresinin kabul ettiği görüşe göre, üç yıllık süreden kasıt, üç vergilendirme dönemidir. Diğer taraftan Danıştay bazı kararlarında, üç yıllık sürenin, yenileme amacıyla satılan iktisadi kıymetin satışını takip eden üç yıl olarak hesaplanması gerektiği konusunda karar vermiştir.⁷⁹

Bu noktada, sürenin başlangıcında hesap döneminin değil, yenileme amacıyla satılan iktisadi kıymetin satış tarihinin baz alınması gerekmektedir. Şöyle ki, iktisadi kıymet yenileme amacıyla, 22.08.2018 tarihinde satıldı ise, satış kârının yenileme fonunda tutulabileceği son tarih 22.08.2021 olmalıdır. Eğer 22.08.2021 tarihine gelindiğinde, yenileme fonunda hala tutar bulunuyorsa, belirtilen tarih itibarıyla bu fonda bulunan

⁷⁸ Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü, 19/06/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.20.15.02-105[328-2012/2]-405 Sayılı Özelgesi: “Yenileme fonu hesabında yer alan satış karının muhakkak surette satılan iktisadi kıymetle aynı neviden başka bir iktisadi kıymetin iktisabında kullanımı esastır. Bu itibarla, satılan iktisadi kıymet yerine bir başka iktisadi kıymetin alınması veya alınması, iktisadi kıymetin yenilenmesi olarak kabulü mümkün bulunmamaktadır.”

⁷⁹ Gündüz, N., K., Perçin, N. (1999). a.g.e. 337-338.

tutarın, kâr hesabına aktarılması ve takip eden ilk geçici vergi döneminin kar/zararında dikkate alınması gerekmektedir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı bir özelgesinde,⁸⁰ yenileme amacıyla bir iktisadi kıymetin satılıp, aynı yıl içinde yeni bir iktisadi kıymet satın alınması durumunda; yenileme amacıyla satılan iktisadi kıymetin satışından elde edilen kârın, pasifte yenileme fonu hesabına konu edilemeyeceği yönünde görüş bildirilmiştir.

2.4.3. Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlerin Sigorta Tazminatı

Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden fazla veya eksik olduğu takdirde aradaki farkın, kar veya zarar olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Alınan sigorta tazminatı ile ziyaa uğrayan malların yenilenmesi işin mahiyetine göre gerekli görülür veya bu konuda işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilmektedir. Bu süre içinde kullanılmamış olan tazminat farklarının kara ilave olması gerekmektedir.

Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu tazminat fazlasının, o yılın matrahına eklenmesi gerekmektedir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan tazminat fazlası, yeni değerler üzerinden bu Kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilmektedir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunmaktadır.

Amortismanına tabi mallar ile ilgili olarak alınan sigorta tazminatlarındaki olumlu tazminat farkları ile ilgili olarak da yenileme fonu uygulaması öngörülmüştür. VUK'un 329'uncu maddesinde amortismanına tabi malların sigorta tazminatlarında yenileme fonu uygulaması ile ilgili yapılan açıklamalar ile VUK'un 328'inci maddesinde amortismanına tabi malların satılmasında yenileme fonu uygulaması ile ilgili yapılan açıklamalar büyük ölçüde birbirine benzemektedir. Bu nedenle tekrara düşmemek adına, yenileme fonu uygulaması ile ilgili açıklamalar bu bölümde tekrarlanmamıştır.

⁸⁰ Hazine ve Maliye Bakanlığı, 10/08/1983 tarih ve 24459-328-72 Sayılı Özelgesi.

2.4.4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Amortismanların Dağıtılması

Amortismanına tabi iktisadi kıymetler, birden fazla inşaat ve onarım işine veya başka işlere birlikte hizmet edecek şekilde kullanılabilir. Birden fazla inşaat ve onarım işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılmaktadır. Bu noktada, yıllara sari işlerde amortisman giderlerinin dağıtımında götürü sayılabilecek bir yöntemin benimsendiği ifade edilebilmektedir.⁸¹

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ortaya çıkan amortisman giderlerinin devam eden inşaat işlerine paylaştırılmasında belirli şartların bulunması gerekmektedir. Amortisman giderlerinin dağıtımının söz konusu olması için öncelikle, birden fazla inşaat ve onarım işinin bulunması veya inşaat ve onarım işinin yanında sair işlerin bulunması gerekmektedir. Daha sonra bu işlerde, tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının müştereken kullanılması gerekmektedir. Bu çerçevede amortisman dağıtımı, müştereken kullanılan her bir tesisat, makina ve ulaştırma vasıtasının, her işte kullanıldığı gün sayısına göre yapılacaktır.

Diğer taraftan, yıl içinde satın alınan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının satın alındığı tarihten önceki dönemlere ve kullanılmayıp boş kaldığı günlere isabet eden amortismanları ile büro malzemelerinin amortismanlarının müşterek genel giderlere eklenmek suretiyle dağıtımına tabi tutulması gerekmektedir.⁸²

2.4.5. Taşınmazın Parçası Olan İktisadi Kıymetlerin Amortismanı

Binaların inşaatı sırasında veya binalara sonradan ilave edilen; kalorifer ve asansör tesisatı, havalandırma, ısıtma ve soğutma tesisatı ve yürüyen merdiven gibi iktisadi kıymetlerin amortisman oranının belirlenmesi, uygulamada tereddüt yaşanan konulardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Uygulamada yaşanan tereddüdün nedeni, bahsi geçen tesisat ve tertibat için belirlenen faydalı ömürlerin, binalar için belirlenen faydalı ömürden daha kısa olmasıdır.

Binalar aktifleştirildikten sonra binaya ilave edilen bu tesisat ve tertibatların, binalara uygulanan amortisman oranı ile değil, bu kıymetler için belirlenen amortisman oranları ile

⁸¹ Akdoğan, A. (2017). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. (13. Baskı) Ankara: Gazi Kitabevi, 252.

⁸² Pamuk, İ., Çelik, G. (2017). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Müşterek Genel Giderler ile Amortismanların Dağıtımı. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*. Sayı:162.

amortismanına tabi tutulmaları gerekmektedir. Vergi idaresi ve yargı bu konuda görüş birliği içinde olmakla birlikte, halihazırda bu iktisadi kıymetler için Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan tebliğlerde, binalardan farklı faydalı ömürler (örneğin, asansör 10 yıl) belirlenmiştir.⁸³

Taşınmazın parçası olarak değerlendirilebilecek bu iktisadi kıymetlerin, bina aktifleştirilmeden önce binaya eklenmiş olmaları durumunda ise, binanın maliyetine dâhil edilmeleri ve bina aktifleştirildikten sonra binanın faydalı ömrü süresince amortismanına tabi tutulmaları gerektiği düşünülmektedir.

Binalar teknik olarak maliyet bedeli ile değerlendirilmekte ve bu iktisadi kıymetlerin de henüz “yapılmakta olan yatırımlar” aşamasında bulunan binanın maliyet bedeline dâhil olması gerekmektedir. Bu noktada, her ne kadar binanın faydalı ömrü ile bu iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri birbirinden farklı olsa da, binanın maliyet bedeline dâhil olan unsurların, binadan ayrı olarak takip edilip, farklı oranlarda amortismanına tabi tutulmaları mümkün görünmemektedir.

Vergi idaresi tarafından verilen görüşler⁸⁴ de bu yönde hükümler içermekte iken, Danıştay’ın aksi yönde kararları⁸⁵ mevcuttur.

2.5. Amortisman Uygulamasının Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahı ile İlişkisi

Türk Vergi Mevzuatında amortisman uygulamaları esas olarak Vergi Usul Kanunu’nda ele alınmıştır. Ancak amortisman, mükelleflerin vergi matrahlarına ulaşmak için yapılacak değerlemelerde dikkate alınması gereken bir unsur olup, vergi matrahına doğrudan etki etmektedir.

2.5.1. Matrah Kavramı

Matrah kavramı dilimize Arapça’dan girmiş bir kelimedir. Bu kavram İngilizce’de “Tax Base” olarak ifade edilmektedir. Matrah kelimesine Türkçe’de bulunan karşılıklar yeterli görülmediği için, vergi terminolojisinde ve kanunlarında aynen bırakılmıştır.⁸⁶

⁸³ Tuğlu, A. (2007). Amortismanlarda Özellik Arzeden Durumlar. *Yaklaşım Dergisi*. Sayı: 169, 86.

⁸⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 21/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-661 Sayılı Özelgesi: “*Vergi Usul Kanunu'nun yukarıda yer verilen hükümlerine göre, maliyet bedeli ile değerlendirilen binaların maliyet bedeline, inşaat projesinde yer alan ve binanın inşaatı sırasında yapılan kalorifer ve asansör tesisatı, havalandırma, ısıtma ve soğutma tesisatı, yürüyen merdiven, trafo vb. iktisadi kıymetlerin harcamaları da dahil bulunmaktadır. Bu kıymetlerin binayla birlikte ve binanın faydalı ömrüne göre amortismanına tabi tutulacağı tabiidir.*”

⁸⁵ Gündüz, N., K., Perçin, N. (1999). a.g.e. 85.

Vergiyi doğuran olay kişiliğinde gerçekleşmiş kimse yükümlü statüsüne girmektedir. Soyut yükümlü statüsündeki kişinin vergi borcunun somut olarak saptanması için verginin tarh edilmesi gereklidir. Verginin tarh edilebilmesi için ise vergi konusunun, üzerinden vergi hesaplanacak kısmının yani matrahının bilinmesi gerekmektedir.⁸⁷

Matraha ilişkin vergi kanunlarımızda açık bir tanım yapılmamıştır. “Verginin tarhı”, mükellef tarafından ödenecek verginin, ilgili kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanmasıdır. Verginin tarhına ilişkin VUK 20’nci maddesinde yapılan bu tanımdan hareketle verginin matrahı, mükellef tarafından ödenecek verginin idare tarafından hesaplanmasında kullanılan değer veya miktardır.

Gerçek kişi veya kurum olan bir mükellefin vergisini hesaplayabilmek için, nitel bir kavram olan verginin konusunun yanı sıra nicel bir kavram olan verginin matrahı gereklidir.⁸⁸ Buna göre; vergi konusunun, verginin hesaplanmasına esas olan değer veya miktarına vergi matrahı denilmektedir.⁸⁹

Matrah unsurlarının sağlıklı bir şekilde belirlenmiş olması, vergi uygulamasının başarısında son derece önemlidir. Gerek mükellefler ve gerekse vergi idaresi tarafından kuşkuya yol açmayacak nitelikte ölçü ve kriterlere bağlanmış bir uygulama, vergi idaresinin ve vergi yargısının yükünü azaltıcı nitelikte bir fonksiyon gösterecektir.⁹⁰

2.5.2. Matrahtan İndirilecek Amortisman Giderleri

İşletmelerde ticari kazancın tespitinde genel uygulama bilanço esasındır.⁹¹ Vergi Usul Kanunu’nun 177’nci maddesine göre birinci sınıfa dahil olan tüccarlar bilanço esasına göre defter tutmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) 38’inci maddesinde; “Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki özsermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır.” denilmektedir. Yani bilanço esasında kazanç, dönem sonu özsermayeden dönem başı özsermayenin çıkartılması ile bulunmaktadır. Bu dönemde işletme sahibi veya sahiplerince; işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilmekte, işletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunmaktadır. Ticari kazancın bu şekilde tespit

⁸⁶ Tuncer, S. (2003). *Vergi Hukuku ve Uygulaması*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 138.

⁸⁷ Öncel, M., Çağan, N., Kumrulu, A. (2010). *Vergi Hukuku* (19. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi, 87.

⁸⁸ Türk, İ. (2011). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları, 165.

⁸⁹ Karakoç, Y. (2017). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları, 195.

⁹⁰ Akdoğan, A. (2017). a.g.e. 45.

⁹¹ Kıldış, Y. (2009). *Gelir Vergisinde Matrahın Tespitinde Giderler ve İndirimler*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 23.

edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ve 41'inci maddeleri hükümleri de ayrıca dikkate alınacaktır.

Ticari kazancın işletme esasında tespiti ise, GVK'nın 39'uncu maddesinde düzenlenmiştir. İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır. "Elde edilen hasılat", tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları ifade ederken, "giderler" de, yapılan ödeme ve borçlanılan meblağlardan ikisini de kapsamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 178'inci maddesine göre ikinci sınıfa dâhil olan tüccarlar işletme hesabı esasına göre defter tutmaktadır. Ticari kazancın bu şekilde tespit edilmesi sırasında da Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ve 41'inci maddeleri hükümleri de ayrıca dikkate alınacaktır.

Bilanço ve işletme esasına göre ticari kazancın tespiti ile ilgili hükümlerin ikisinde de Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümlerine atıf yapılarak, ticari bilanço/mali bilanço ayrımı ortaya konulmaktadır. Ticari bilanço/mali bilanço ayrımı ve bu ayrım sonucu ortaya çıkan ticari kar/mali kar ayrımı, ticaret hukukunda ve vergi kanunlarında bazı noktalarda farklı yaklaşımların bulunması sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu farklı yaklaşımlara birkaç örnek şu şekilde verilebilir:⁹²

- Türk Ticaret Kanunu (TTK) finansal tablolarda yer alan varlıklar ve borçlar ile ilgili olarak değerlendirme ölçülerini çok kesin hatlarla çerçevelememiş, üst sınırı belli etmek yoluyla işletmeleri diledikleri değerlendirme ölçülerini uygulamakta serbest bırakmıştır.
- Ticari bilanço açısından işletmelerin faaliyeti ile ilgili yaptığı her türlü harcama karın tespitinde indirim konusu yapılacak bir giderdir. Diğer taraftan, mali bilanço açısından bazı harcamaların kardan indirimi kabul edilmemektedir. Örneğin, işletmelerin herhangi bir yere yaptığı bağışın tamamı ticari bilanço karı açısından bir gider iken vergi kanunları bağışların gider olarak indirimini belirli koşullara bağlamış ve miktarını sınırlandırmıştır. Koşullara uymayan ve üst sınırı aşan bağışlar gider olarak kabul edilmemektedir.
- Ticaret hukuku işletmeleri, meydana gelen veya gelmesi beklenen fakat miktarı kesin olarak tahmin edilemeyen belli değer azalışları veya zararları karşılamak için karşılık ayrılması konusunda zorunlu tutmaktadır. Ancak, vergi hukukunda bir

⁹² Sarıkaya, İ. "Ticari Kar-Mali Kar Ayrımında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Ticari Kardan Mali Kara Geçiş" Web: <https://www.onerymm.com.tr/image/data/Makaleler/5-TicariMaliKarAyrımındaMuhasebeSistemiUygulamaGenelTebliğiveTicariKardanMaliKaraGecis.pdf%20> adresinden 12/12/2018 tarihinde alınmıştır.

yandan işletmeler karşılık ayrılması konusunda zorunlu tutulmamakta, bir yandan da ayrılabilirlik karşılıklar sınırlandırılmaktadır.

Sonuç olarak ticari kar hesaplanırken, TTK hükümleri göz önünde bulundurulmakta, verginin hesaplanabilmesi için gerekli olan mali kar hesaplanırken ise, vergi kanunları dikkate alınmaktadır. Bu süreçte, TTK’da yer almayan ancak vergi kanunlarında yer alan indirilebilecek ve indirilemeyecek giderler göz önünde bulundurulmaktadır.

Amortismanlar bu noktada; esasları Vergi Usul Kanunu ile düzenlenmiş bir değerlendirme olması ve Gelir Vergisi Kanunu’nun 40’inci maddesinde safi kazancın tespit edilmesinde indirilmesi kabul edilen giderler arasında sayılması ile mali karın tespitinde önemli bir rol oynamaktadır.

Gerçek kişilerle ilgili olarak bir yılda elde edilen safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler, Gelir Vergisi Kanunu’nun 40’inci maddesinde tespit edilmiştir. Buna göre, VUK hükümlerine uygun olarak ayrılan amortismanlar, GVK açısından gerçek kişilerin bir yılda elde ettikleri safi kazancın tespitinde kanunen kabul edilen gider olarak dikkate alınacaktır.

Bunun yanında GVK 40’inci maddeye, 6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun⁹³ ile eklenen parantez içi hükme göre, değişiklikten önce VUK düzenlemeleri uyarınca aktifleştirilerek amortisman ayrılması gereken “işletmeye dâhil olan gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar”, 1/1/2017 tarihi itibarıyla doğrudan gider olarak dikkate alınabilecektir.

İşletmeye dahil olup, aynı zamanda zatî veya ailevî ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortismanlarının tamamı ile giderlerinin yarısı, zirai işletme hesabında gider olarak dikkate alınabilecektir.⁹⁴

Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler ve mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanlar, serbest meslek kazancının tespitinde hasıllardan gider olarak indirilebilecektir.

⁹³ 09/08/2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

⁹⁴ GVK 67’nci maddesinin 11’inci fıkrası hükmünün 3239 Sayılı Kanun ile değişmeden önceki düzenlemesinde, işletmeye dahil olup, aynı zamanda zatî veya ailevî ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortismanlarının ve giderlerinin % 20’sinin hasıllardan indirilmesi mümkün bulunmaktaydı.

GVK'nun, gayrimenkul sermaye ile ilgili "Giderler" başlıklı 74'üncü maddesinin 6'ncı fıkrasına göre, "kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar", safi iradın tespitinde indirilebilecek giderler arasında sayılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) açısından amortismanın gider olarak dikkate alınması noktasında KVK 6'ncı maddesinde: "*Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.*" açıklaması ile Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine atıf yapılmaktadır. Bu nedenle, Kurumlar Vergisi Kanunu matrahının tespiti açısından, Gelir Vergisi Kanunu'nda amortisman ile ilgili yapılan açıklamaların dikkate alınması gerekmektedir.

2.5.3. Matrahtan İndirilemeyecek Amortisman Giderleri

Gerçek kişilerle ilgili olarak bir yılda elde edilen safi kazancın tespit edilmesinde indirilemeyecek giderler, GVK 41'inci maddesinde tespit edilmiştir. Bu maddenin 8. fıkraya hükmüne göre; kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları, "indirilemeyecek gider" olarak hüküm altına alınmıştır. Yine, "kanunen kabul edilmeyen indirimler" başlıklı KVK'nın 11'inci maddesinde de aynı düzenleme bulunmaktadır.

Buna göre, işletmelerin esas faaliyet konuları ile ilgili olmayan söz konusu taşıtların giderleri ve amortismanları hâsıllardan indirilemeyecektir. Ancak, söz konusu taşıtların, işletmelerin esas faaliyet konusu ile ilgili olması halinde, bu taşıtlara ilişkin giderlerin ve amortismanların tamamının ticarî kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınacağı tabiidir.

3. BAZI YABANCI ÜLKELERDE AMORTİSMAN UYGULAMALARI

3.1. Danimarka

3.1.1. Genel Hatlarıyla Vergi Düzenlemeleri

Danimarka'da yerleşik işletmeler, ülke dışından elde ettikleri gelirler de dahil olmak üzere, Danimarka'da kurumlar vergisine tabiidir. Danimarka'da yerleşik olmayan işletmeler ise yalnızca Danimarka'da elde ettikleri gelirleri üzerinden kurumlar vergisine tabiidir. Başka bir ülkede kurulmuş işletmeler, eğer yönetim ve kontrolü Danimarka'da idame ettiriliyor ise, bu ülkede yerleşik olarak kabul edilmektedir.⁹⁵

Danimarka'da hesap dönemi genel olarak takvim yılıdır. İşletmeler, özellikli durumlarda, takvim yılından farklı hesap dönemleri belirleyebilmektedir. Danimarka'da düz oranlı kurumlar vergisi uygulanmaktadır.⁹⁶ Kurumlar vergisi her yıl 20 Mart ve 20 Kasım tarihlerinde olmak üzere iki taksit halinde ödenmektedir.⁹⁷

Danimarka'da vergilendirilebilir gelir, yürürlükteki vergi kanunlarına uygun olarak düzenlenmiş vergi beyannamesinde gösterilen sonuçlara göre belirlenmektedir. Vergilendirme esas olarak, gelirler tahsil edildiğinde ve maliyetlere katlanıldığında yapılmaktadır. Tahakkuk esası ise, bazı durumlarda kabul edilmektedir. Ülkede, muhasebe kayıtlarına göre elde edilen gelir ile vergilendirilebilir gelir arasında düzeltmeler yapılarak vergi matrahına ulaşılmaktadır. Vergi matrahının tespitinde göz önüne alınan kalemlerden bazıları şu şekildedir:⁹⁸

- Vergiden muaf gelirler
- Kanunen kabul edilmeyen giderler
- Amortisman
- Şüpheli alacaklara ilişkin karşılıklar
- Değeri düşen mallara ilişkin karşılıklar

⁹⁵ PKF International Limited (2018). Worldwide Tax Guide 2018-19, s.202. Web: https://www.pkf.com/media/10038781/pkf-wwtg-2018-2019-all-countries_online.pdf adresinden 30/12/2018 tarihinde alınmıştır.

⁹⁶ 2018 yılı için kurumlar vergisi oranı % 22 olarak uygulanmaktadır.

⁹⁷ Ministry of Foreign Affairs of Denmark (2018). Facts on Taxation in Denmark, s.2. Web: www.investindk.com adresinden 30/12/2018 tarihinde alınmıştır.

⁹⁸ Christensen Kjaerulff - A Member of Nexia International (2018). Doing Business in Denmark 2019, s.17. Web: http://ny.ck.dk/wp-content/uploads/2018/11/DoingBusiness2019_ChristensenKj%C3%A6rulff_NET-Copy-1.pdf adresinden 30/12/2018 tarihinde alınmıştır.

3.1.2. Amortisman Uygulaması

3.1.2.1. Genel düzenlemeler ve amortisman oranları

Danimarka uygulamasında faydalı ömürler, vergi idaresi tarafından, iktisadi kıymet itibariyle belirlenmektedir. Sektörler açısından ise ayrı amortisman listeleri bulunmamaktadır. Varlık grubu olarak amortisman uygulamasının genel özellikleri şu şekildedir:

Binalar

İşletme faaliyetlerinin sürdürülmesi ile ilgili olarak kullanılan binalara amortisman uygulanmaktadır. Ancak, sağlık ve finansal hizmetlerin(banka, sigorta vb.) sunulması sırasında kullanılan binalara amortisman hesaplanamamaktadır. Binaların; asansör, ısıtma tesisi ve havalandırma sistemi gibi parçası olan varlıklar, binalar ile birlikte amortisman tabi tutulmaktadır.⁹⁹

Ticari ve sınai amaçlı kullanılan binalar arsa değeri hariç, maliyet bedeli ile doğrusal (normal) yöntem kullanılarak, yıllık % 4 oranında amortisman tabi tutulmaktadır.

Gemiler, makine ve cihazlar

Bazı gemiler (20 tonun üzerinde ağırlıkta ve mürettebatsız olarak kiraya verilenler) azalan bakiyeler yöntemi kullanılarak, yıllık % 12 oranına kadar amortisman tabi tutulmaktadır. Ülkede gemiler özelinde “amortisman avansı” da bulunmaktadır. Eğer gemi yapımı veya alımı için bağlayıcı bir sözleşme yapılmışsa, 2018 yılı için 5.539.100 Danimarka Kronu’nu (DKK) aşan harcamalar için, herhangi bir yılda en fazla % 15 olmak üzere toplamda % 30 oranında, geminin tamamlanma veya teslim yılından önce amortisman gideri yazılabilmektedir.¹⁰⁰

Uzun ekonomik ömre sahip bazı işletme ekipmanları (bazı mal veya yolcu taşıma gemileri, uçaklar, sondaj kuleleri, ısı ve elektrik üretimi için olan tesisler) azalan bakiyeler yöntemi kullanılarak, yıllık % 15 oranına kadar amortisman tabi tutulmaktadır. Kapasitesi ne

⁹⁹ International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD). Global Corporate Tax Handbook 2018. s.332. Web: <https://www.ibfd.org/> adresinden 30/12/2018 tarihinde alınmıştır.

¹⁰⁰ Danish Ministry of Taxation. Web: <https://skat.dk/skat.aspx?oID=2083982&chk=215961> adresinden 31/12/2018 tarihinde alınmıştır.

olursa olsun 1 MW'tan daha düşük bir kapasiteye sahip ısı ve elektrik üretim tesisleri ve rüzgâr türbini jeneratörleri de (kapasite ne olursa olsun), bu kategoride yer almaktadır.¹⁰¹

Altyapı tesisleri (elektrik, su, ısı, yağ taşıma, depolama ve dağıtma gibi amaçlar için kullanılan tesisler, gaz, atık su ve radyo, telekomünikasyon ve veri iletimi ile ilgili tesisler) azalan bakiyeler yöntemi kullanılarak, yıllık % 7 oranına kadar amortismanına tabi tutulmaktadır.¹⁰²

Demirbaşlar

İşletme demirbaşları (üretim tesisleri, makine, ofis ekipmanları, bazı donanım ve yazılımlar) azalan bakiyeler yöntemi kullanılarak, yıllık % 25 oranına kadar amortismanına tabi tutulmaktadır.¹⁰³

Maddi olmayan duran varlıklar

Şerefiye, patentler, haklar ve ticari markalar, yedi (7) yıl içinde normal amortisman yöntemi kullanılarak itfa edilmektedir. Ancak, patentler ve haklar için amortisman ayırmak ihtiyaridir. İşletme gelirlerinin elde edilmesi ile ilgili olarak kiralanan gayrimenkullerin iyileştirilmesi amacıyla ortaya çıkan özel maliyetler ise, yıllık % 20 oranında amortismanına tabi tutulabilmektedir.¹⁰⁴

3.1.2.2. Amortisman hesaplama sınırı

Vergilendirilebilir gelirin elde edilmesi, güvence altına alınması ve korunması sırasında ortaya çıkan işletme giderleri genellikle, kazancın tespitinde doğrudan gider olarak dikkate alınabilmektedir.¹⁰⁵

İşletmeler, 2018 takvim yılı için, yasal olarak belirlenen miktarı¹⁰⁶ aşmayan tutarda sabit kıymet alımları veya üç yılı aşmayan faydalı ömrü bulunan sabit kıymet alımlarında,

¹⁰¹ Danish Ministry of Taxation. Web: <https://skat.dk/skat.aspx?oID=2083982&chk=215961> adresinden 31/12/2018 tarihinde alınmıştır.

¹⁰² Danish Ministry of Taxation. Web: <https://skat.dk/skat.aspx?oID=2083982&chk=215961> adresinden 31/12/2018 tarihinde alınmıştır.

¹⁰³ Ernst&Young Limited (2018). Worldwide Corporate Tax Guide 2018, s. 418.

¹⁰⁴ Danish Ministry of Taxation. Web: <https://skat.dk/skat.aspx?oID=2083982&chk=215961> adresinden 31/12/2018 tarihinde alınmıştır.

¹⁰⁵ Ministry of Foreign Affairs of Denmark (2018). a.g.e. s.6.

¹⁰⁶ 2018 yılı için amortisman hesaplama sınırı, 13.500 Danimarka Kronu olarak belirlenmiştir.

amortisman hesaplamayarak, ilgili tutarları kazancın tespitinde doğrudan gider olarak dikkate alabilmektedir.¹⁰⁷

Bunun yanında; araştırma ve geliştirme amaçlı bilgisayar ekipmanı, işletme teçhizatı ve gemi edinimi (işlenmemiş hammadde arama amacıyla kullanılanlar hariç olmak üzere) doğrudan gider olarak dikkate alınabilmektedir.

Danimarka uygulamasında, amortisman hesaplamaya ilişkin zorunluluk bulunmamaktadır. Ancak, ilgili dönemde kullanılmayan amortisman giderleri sonraki yıllarda kullanılamamaktadır.¹⁰⁸

3.1.2.3. Amortisman hesaplama yöntemleri

Danimarka'da kullanılan amortisman hesaplama yöntemleri, "normal amortisman yöntemi" ve "azalan bakiyeler usulüyle amortisman yöntemi"dir. Bu yöntemler, varlık kaleminin türüne göre uygulanmaktadır. Binalar ve maddi olmayan duran varlıklar için normal amortisman yöntemi, diğer tüm iktisadi kıymetler (makineler, taşıtlar, demirbaşlar vb.) için azalan bakiyeler usulüyle amortisman yöntemi uygulanmaktadır. Amortisman hesaplaması yıllık olarak yapılmaktadır.¹⁰⁹

Danimarka'da her varlık grubu için farklı amortisman hesaplama yöntemleri belirlendiğinden, amortisman hesaplama yönteminde değişiklik yapılması söz konusu değildir.¹¹⁰

3.1.2.4. Amortisman uygulamasının teşvik aracı olarak kullanılması

Ülkede 30 Mayıs 2012 ve 31 Aralık 2013 tarihleri arasında yeni makine ve ekipman satın alan mükelleflere, maliyet bedelinin % 15'i kadar ek amortisman gideri uygulama imkânı verilmiştir.

Danimarka Vergi İdaresi tarafından 2018 yılında yürürlüğe konulan bir uygulama ile ar-ge harcamalarındaki indirim oranı artırılmıştır. Normal koşullarda tamamı aynı yıl gider

¹⁰⁷ Danish Ministry of Taxation.

Web: https://skat.dk/skat.aspx?oid=1976523&vid=215961&ik_navn=breadcrum_adresinden 30/12/2018 tarihinde alınmıştır.

¹⁰⁸ International Bureau of Fiscal Documentation (IFBD). a.g.e. s.332.

¹⁰⁹ Danish Ministry of Taxation. "Tax Depreciation Law No. 1147"

Web: <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=183481#id5e4dae2d-b972-4c63-9fb0-9813386b691a> adresinden 30/12/2018 tarihinde alınmıştır.

¹¹⁰ International Bureau of Fiscal Documentation (IFBD). a.g.e. s.332.

olarak dikkate alınabilen ar-ge harcamaları için indirim oranı; 2018/19 hesap dönemleri için % 101,5, 2020 için % 103, 2021/24 için % 105, 2025 için % 108 ve 2026 için % 110 olarak yeniden belirlenmiştir.¹¹¹

3.2. Norveç

3.2.1. Genel Hatlarıyla Vergi Düzenlemeleri

Norveç'te yerleşik işletmeler, ülke dışından elde ettikleri gelirler de dahil olmak üzere, Norveç'te kurumlar vergisine tabiidir. Ancak yurtdışında bulunan taşınmaz mallardan elde edilen gelirler ve yerleşik petrol işletmelerinin ülke dışındaki petrol faaliyetlerinden elde ettikleri gelirler vergiden istisna edilmiştir.¹¹²

Yasal olarak ülkede kurulmuş işletmeler ve başka bir ülkede kurulmakla birlikte yönetim ve kontrolü Norveç'te sürdürülen işletmeler, bu ülkede vergilendirilmektedir. Ülkede hesap dönemi genel olarak takvim yılıdır. İşletmeler yalnızca, ana ortaklıkları veya merkez ofisleri ülke dışında ise, özel hesap dönemi belirleyebilmektedir.¹¹³ Ülkede düz oranlı kurumlar vergisi¹¹⁴ uygulanmaktadır.¹¹⁵

Ülkede vergilendirme tahakkuk esasına dayanmaktadır. Vergilendirilebilir gelirin bulunması noktasında, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanan finansal tablolar, başlangıç noktasını oluşturmaktadır. Daha sonra gerekli düzeltmeler yapılırken genel olarak; gelirin elde edilmesinde koşulsuz bir hak kazanıldığına ve giderin ödenmesi için koşulsuz bir yükümlülük doğduğuna dikkat edilmektedir.¹¹⁶

Ülkede, vergilendirilebilir gelirin elde edilmesi, güvence altına alınması ve korunması sırasında ortaya çıkan işletme giderleri genellikle, kazancın tespitinde doğrudan gider olarak dikkate alınabilmektedir. Bu gibi giderlere örnek olarak; işçi ücretleri, sosyal güvenlik primleri, kredi faizleri, komisyonlar, değersiz alacaklar ve amortismanlar verilebilmektedir. Ancak, bağışlar ve reklam faaliyetleri ile ilgili harcamalar gibi bazı

¹¹¹ Web: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Denmark-Corporate-Deductions> adresinden 31/12/2018 tarihinde alınmıştır.

¹¹² BDO International (2017). Doing Business in Norway, s.9. Web: <http://www.bdo.ie/getmedia/5a8f6267-4db6-4a89-a311-1c8516ccfafa/DBI-Norway-2017.pdf.aspx> adresinden 01/01/2019 tarihinde alınmıştır.

¹¹³ Deloitte Touche Tohmatsu Limited (2017). Taxation and Investment in Norway 2017, s.8. Web: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-norwayguide-2017.pdf> adresinden 01/01/2019 tarihinde alınmıştır.

¹¹⁴ 2018 yılı için kurumlar vergisi oranı % 23 olarak uygulanmaktadır. Finansal sektörde faaliyette bulunan işletmeler için bu oran % 25'tir.

¹¹⁵ PKF International Limited (2018). a.g.e. s.658.

¹¹⁶ Ernst&Young Limited (2018). Worldwide Corporate Tax Guide 2018, s. 1162.

giderlere sınırlar getirilmiştir. Örneğin, hükümetle işbirliği içinde çalışan bilimsel araştırma enstitülerine yapılan katkılar belirli koşullar altında gider olarak dikkate alınabilmektedir. Ticari muhasebe kayıtlarına göre elde edilen gelirler ile vergilendirilebilir gelirler arasındaki en önemli farklardan birisi de çeşitli amaçlarla ayrılan “karşılıklardır.” Karşılıklar özel durumlar haricinde, gider olarak dikkate alınamamaktadır.¹¹⁷

3.2.2. Amortisman Uygulaması

3.2.2.1. Genel düzenlemeler ve amortisman oranları

Norveç’te amortisman tabi iktisadi kıymetler on farklı gruba ayrılarak, amortisman oranları bu gruplar bazında belirlenmiştir. Sektörler bazında ayrı amortisman listeleri bulunmamaktadır.¹¹⁸

İktisadi Kıymet Grubu	Amortisman Oranı (%)
A grubu varlıklar (ofis ekipmanları vb.)	30
B grubu varlıklar (şerefiye)	20
C grubu varlıklar (trenler, kamyonlar, otobüsler, minibüsler vb.)*	24 - 30
D grubu varlıklar (arabalar, makine ve demirbaşlar vb.)	20
E grubu varlıklar (gemiler vb.)	14
F grubu varlıklar (uçaklar ve helikopterler)	12
G grubu varlıklar (elektrik enerjisinin iletimi ve dağıtımı için kurulan tesisler ve enerji şirketlerinde kullanılan elektroteknik ekipmanlar)	5
H grubu varlıklar (binalar, tesisler, oteller vb.)	4 - 10
İ grubu varlıklar (ofis binaları)	2
J grubu varlıklar (ticari binalara ve diğer endüstriyel binalara yapılan teknik eklentiler)	10

*Genel oran %24 olmakla birlikte, tamamen elektrikle çalışan minibüsler için bu oran %30’dur.

Kaynak: The Norwegian Tax Administration. Web: <https://www.skatteetaten.no/en/Rates/Depreciation-rates/?year=2019#rateShowYear> adresinden 01/01/2019 tarihinde alınmıştır.

Çizelge 3.1. Farklı iktisadi kıymet grupları için Norveç’te kullanılan yıllık amortisman oranları

¹¹⁷ BDO International (2017). Doing Business in Norway, s.10.

¹¹⁸ The Norwegian Tax Administration. Law Amending The Law Of 26 March 1999 No. 14 Relating To Tax On Income And Wealth (Taxation). “Kapittel 14 - Chapter 14” Web:https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-03-26-14/KAPITTEL_15#KAPITTEL_15 adresinden 01/01/2019 tarihinde alınmıştır.

Norveç vergi idaresi tarafından belirlenen azami amortisman oranlarının listesi yukarıdaki çizelgede belirtilmiştir. Mükellefler bu oranları aşmamak üzere, diledikleri oran üzerinden amortisman hesaplayabilmektedir.

Amortisman uygulamasında genel olarak, tek bir işlevsel ve fiziksel birimi temsil eden varlıklara, toplu olarak amortisman ayrılabilir. Ancak binalarda özellikli olarak, tahsis durumuna göre ekonomik ömürler farklılaşmaktadır.¹¹⁹

Bina Türü	Amortisman Oranı (%)
Binalar, oteller, konaklama yerleri, yiyecek içecek mekanları vb.	4
Ofis Binaları	2
Binalara kalıcı olarak yapılan teknik eklentiler	10
Basit yapılara sahip binaların inşaatından itibaren 20 yıldan uzun ekonomik ömre sahip olmadıkları varsayılmalıdır. Aynı durum, bu tarz binalara daha sonra yapılan eklentiler için de geçerlidir.	10
Tarım ve hayvancılık amacıyla kullanılan binalar	6

Kaynak: Web:<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-03-26> 14/KAPITTEL_15#KAPITTEL_15 adresinden 01/01/2019 tarihinde alınmıştır.

Çizelge 3.2. Farklı bina türleri için Norveç'te kullanılan yıllık amortisman oranları

Arsa ve araziler, sanat eserleri ve daireler/konutlar (bir kısmı iş için kullanılsa bile) için, bir değer kaybına söz konusu olmayacağından hareketle, amortisman uygulanması mümkün bulunmamaktadır. Sınırsız ekonomik ömre sahip maddi olmayan duran varlıklara ise, değerlerinde ölçülebilir bir değer düşüklüğü olmadığı sürece amortisman hesaplanamamaktadır.¹²⁰

3.2.2.2. Amortisman hesaplama sınırı

Üç yıldan fazla ekonomik ömre sahip ve yasal olarak belirlenen değer¹²¹ üzerindeki varlıklar için amortisman uygulaması zorunludur. İktisadi kıymetler için yapılan normal

¹¹⁹ Ernst&Young Limited (2018). Worldwide Capital and Fixed Assets Guide 2018, s. 110. Web: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2018-worldwide-capital-and-fixed-assets-guide/\\$FILE/ey-2018-worldwide-capital-and-fixed-assets-guide.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2018-worldwide-capital-and-fixed-assets-guide/$FILE/ey-2018-worldwide-capital-and-fixed-assets-guide.pdf) adresinden 01/01/2019 tarihinde alınmıştır.

¹²⁰ Ernst&Young Limited (2018). Worldwide Capital and Fixed Assets Guide 2018, s. 111-113.

¹²¹ 2018 yılı için amortisman hesaplama sınırı, 15.000 Norveç Kronu olarak belirlenmiştir.

bakım onarım giderleri, ilgili yılın kazancının hesaplanmasında doğrudan gider olarak dikkate alınabilmektedir.¹²²

3.2.2.3. Amortisman hesaplama yöntemleri

Norveç vergi sistemi amortisman uygulamasında genel yöntem “azalan bakiyeler yöntemi”dir. Bu yöntem çoğu varlık için zorunlu olarak uygulanması gereken yöntemdir. Ancak, hidroelektrik enerji santralleri gibi bazı özellikli iktisadi kıymetlerde normal amortisman yöntemi uygulanmaktadır. Amortisman hesaplaması yıllık olarak yapılmaktadır.¹²³

18 Haziran 2015 tarihinden sonra başlatılan projeler için, rüzgâr çiftliklerinde kullanılan rüzgâr tribünleri ve iç şebekeler için beş yıllık doğrusal amortisman yöntemi uygulanmaktadır. Diğer taraftan madenler için özel bir uygulama olarak, işletmeler maden yatakları için katlanılan maliyetler dâhil sermaye maliyetini madenin ömrü boyunca itfa edebilmektedir.¹²⁴

Ayrıca amortisman uygulamasında yöntem değişikliği yapılması mümkün bulunmamaktadır.¹²⁵ Ülkede büyük çoğunlukla azalan bakiyeler amortisman yönteminin uygulanması ve hangi durumda hangi amortisman yönteminin uygulanacağını vergi idaresi tarafından belirlenmesi, bu uygulamanın nedeni olarak gösterilebilir.

3.2.2.4. Amortisman uygulamasının teşvik aracı olarak kullanılması

Ülkede amortisman uygulaması aracılığıyla mükelleflere sağlanan herhangi bir teşvik bulunmamaktadır.

¹²² The Norwegian Tax Administration. Law Amending The Law Of 26 March 1999 No. 14 Relating To Tax On Income And Wealth (Taxation). “Kapittel 14 - Chapter 14”
Web: https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-03-26-14/KAPITTEL_15#KAPITTEL_15 adresinden 01/01/2019 tarihinde alınmıştır.

¹²³ Deloitte Touche Tohmatsu Limited (2017). Taxation and Investment in Norway 2017, s.10.

¹²⁴ KPMG International (2017). Tax Facts 2017-A Survey of the Norwegian Tax System, s. 9.
Web: <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/no/pdf/kpmg-tax-facts-norway-2017.pdf> adresinden 01/01/2019 tarihinde alınmıştır.

¹²⁵ Ernst&Young Limited (2018). Worldwide Capital and Fixed Assets Guide 2018, s. 112.

3.3. Almanya

3.3.1. Genel Hatlarıyla Vergi Düzenlemeleri

Almanya’da yerleşik veya fiili yönetimi ülkede bulunan işletmeler, vergi amacıyla Almanya’da ikamet etmiş sayılmaktadır. Almanya’da ikamet eden işletmeler, ülke içindeki ve dışındaki gelirleri üzerinden tam mükellef kurum olarak kurumlar vergisine tabiidir. Almanya’da yerleşik olmayan işletmeler ise, yalnızca bu ülkeden elde etmiş oldukları gelirleri için kurumlar vergisine tabiidir. Yabancı işletmelerinin Almanya’daki şubelerinin veya Almanya’daki bir şirketin ortağı olan yabancı bir işletmenin elde ettikleri gelirler bu duruma örnek olarak verilebilir.¹²⁶

İşletmelerin elde ettiği gelirler genel olarak, kurumlar vergisine ve “solidarity tax” adı altında bu vergiye ek olarak hesaplanan bir vergiye tabi tutulmaktadır. Ülkede genel kurumlar vergisi % 15 olmakla birlikte hesaplan kurumlar vergisi üzerinden % 5,5 ek vergi hesaplanmaktadır. Diğer taraftan Almanya’da yerleşik işletmeler, % 7 - % 17 arasında değişen ve yerel belediyeler tarafından uygulanan “ticaret vergisine” tabiidir.¹²⁷

Ülkede vergilendirme dönemi genel olarak takvim yılıdır. İşletmeler, vergi idaresinin onayı ile takvim yılından farklı hesap dönemleri belirleyebilmektedir. Yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin, vergilendirme dönemini takip eden yılın, 31 Mayıs tarihine kadar verilmesi gerekmektedir.¹²⁸

Ülkede vergilendirilebilir gelir genellikle, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanan bir bilançoya göre belirlenmektedir. Daha sonra bu gelire, vergi amaçlı düzeltmeler yapılmaktadır. Söz konusu düzeltmelerden bazıları şu şekildedir: ¹²⁹

- Vergi muhasebesi ile yerel muhasebe ilkeleri arasındaki farklar, (farklı itfa oranları, farklı tahakkuk hesaplamaları)
- Kanunen kabul edilmeyen giderler,
- Vergiden muaf gelirler,

¹²⁶ Moore Stephens Europe (2018). Doing Business in Germany, s. 14. Web: <https://www.moorestephens.com/MediaLibsAndFiles/media/MooreStephens/Documents/Doing%20business%20guides/DBI-Germany-2018.pdf> adresinden 13/01/2019 tarihinde alınmıştır.

¹²⁷ Mazars Group (2017). Doing Business in Germany, s. 12. Web: <https://www.mazars.com/Home/News/Our-publications/Doing-business-in/Doing-business-in-Germany-2017> adresinden 13/01/2019 tarihinde alınmıştır.

¹²⁸ Ernst&Young Limited (2018). Worldwide Corporate Tax Guide 2018, s. 549.

¹²⁹ PricewaterhouseCoopers International Limited (2018). Doing Business and Investing in Germany, s. 76. Web: <https://www.pwc.de/de/internationale-maerkte/doing-business-in-germany-guide-2018.pdf> adresinden 13/01/2019 tarihinde alınmıştır.

- Beklenen zararlara ilişkin karşılıklar,
- Kıdem tazminatı karşılığı,
- Amortisman

3.3.2. Amortisman Uygulaması

3.3.2.1. Genel düzenlemeler ve amortisman oranları

Almanya’da, iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri, federal vergi idaresi tarafından belirlenmektedir. Mükellefler iktisadi kıymetler için, gerekçelendirmek şartıyla, vergi idaresi tarafından belirlenmiş faydalı ömürlerden farklı bir faydalı ömür uygulayabilmektedir. İdare, genel olarak ticaret ve sanayide kullanılan bazı iktisadi kıymetler için amortisman oranlarını yayımlamıştır. Bunun yanında, belirli sektörlere özgü iktisadi kıymetler için amortisman oranları da ayrı olarak yayımlanmaktadır.¹³⁰

Ülkede, maddi olmayan duran varlıklarda da genellikle amortisman hesaplaması yapılmaktadır. Marka, patent ve lisans gibi maddi olmayan duran varlıklar, faydalı ömürlerine bağlı olarak; şerefiye ise 15 yılda itfa edilmektedir.¹³¹

Varlıkların amortisman matrahları belirlenirken, genellikle maliyet bedeli esası kullanılmaktadır. Isıtma sistemleri, pencereler veya duvarlar gibi binanın parçası olan kıymetlere, farklı faydalı ömürler kullanılarak amortisman hesaplaması söz konusu değildir. Bununla birlikte, binanın üzerine ayrı olarak inşa edilen güneş panelleri gibi bazı özel parçalar için, farklı faydalı ömürler uygulanmasına izin verilmektedir.¹³²

Vergi İdaresi tarafından yayımlanan genel listede bulunan bazı iktisadi kıymetler ve amortisman oranları şu şekildedir:

¹³⁰ Bundesministerium Der Finanzen. AfA – Tabellen. Web: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Weitere_Stuerthemen/Betriebspruefung/AfA-Tabellen/afa-tabellen.html adresinden 13/01/2019 tarihinde alınmıştır.

¹³¹ Ernst&Young Limited (2018). Worldwide Capital and Fixed Assets Guide 2018, s. 58.

¹³² Ernst&Young Limited (2018). Worldwide Capital and Fixed Assets Guide 2018, s. 55.

İktisadi Kıymet Türü	Amortisman Oranı (%)
Ofis ekipmanları	6 - 20
Motorlu taşıtlar	10 - 16,6
Tesis ve makineler	6 - 12,5
Uçaklar	5
Bilgisayarlar ve ilgili ekipmanlar	33,3
Konut dışı binalar (ofisler, fabrikalar)	
- 1 Ocak 1925'ten önce inşa edilenler	2,5
- 31 Aralık 1924'ten sonra inşa edilmekle birlikte 1 Nisan 1985'ten önce inşaat ruhsatı başvurusunda bulunanlar	2
- 31 Mart 1985'ten sonra inşaat ruhsatı başvurusunda bulunanlar	3

Kaynak: Bundesministerium Der Finanzen. AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter (AfA-Tabelle "AV"). Web: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Weitere_Steuerthemen/Betriebspruefung/AfA-Tabellen/2000-12-15-afa-103.pdf;jsessionid=1D31DD2C0DD12E2519D6B51DA67DDC20?__blob=publicationFile&v=3 adresinden 13/01/2019 tarihinde alınmıştır.

Çizelge 3.3. Farklı iktisadi kıymet türleri için almanya'da kullanılan yıllık amortisman oranları

3.3.2.2. Amortisman hesaplama sınırı

Ülkede genel kural olarak, bir yıldan daha uzun faydalı ömre sahip iktisadi kıymetler, faydalı ömürleri boyunca amortisman tabi tutulmaktadır. Ancak, belirli bir değerin¹³³ altında olan iktisadi kıymetler, faydalı ömürlerine bakılmaksızın, iktisap yılında doğrudan gider olarak dikkate alınabilmektedir.¹³⁴

İktisadi kıymetlerin onarımı sırasında yapılan giderler, varlığın mevcut durumunu koruması veya varlığın işlevlerini yeniden etkinleştirilmesi için yapılan giderler olarak tanımlanmaktadır. Bu tür giderler, varlıkta önemli bir nitelik değişikliğine neden olmadığı sürece, ilgili varlığın maliyeti ile ilişkilendirilmesi gerekmekte, kazancın tespitinde doğrudan gider olarak dikkate alınabilmektedir.¹³⁵

¹³³ 2018 yılı için amortisman hesaplama sınırı, 800 Euro olarak belirlenmiştir.

¹³⁴ PKF International Limited (2018). a.g.e. s.266.

¹³⁵ Ernst&Young Limited (2018). Worldwide Capital and Fixed Assets Guide 2018, s. 57.

3.3.2.3. Amortisman hesaplama yöntemleri

Alman vergi sistemi uygulamasında zorunlu olan amortisman yöntemi, “normal amortisman yöntemi”dir. Bunun yanında ekonomik sebepler ile, “olağanüstü amortisman yönteminin” de uygulanması mümkün bulunmaktadır. Ülkede, “azalan bakiyeler yöntemi” yalnızca 2009-2010 yılları arasında uygulanmış ancak daha sonra yürürlükten kaldırılmıştır.¹³⁶

Amortisman hesaplaması genellikle aylık olarak “kıst yöntem” ile yapılmaktadır. Bu durumun bir istisnası olarak ülkede uygulanan “pooling method (havuz yöntemi)” gösterilebilmektedir.

3.3.2.4. Havuz yöntemi uygulaması

Ülkede bulunan havuz yönteminde, 2018 yılı için 250 Euro ile 1.000 Euro arasında değere sahip olan iktisadi kıymetler, mükelleflerin isteğe bağlı seçimi ile “varlık havuzuna” benzer tek bir kaleme toplanabilmekte ve normal amortisman yöntemi ile yıllık olarak, 5 yılda itfa edilebilmektedir. Örneğin, normal koşullarda vergi idaresi tarafından yayımlanan amortisman oranlarına göre 10 yıl faydalı ömre sahip bir ofis ekipmanı, 500 Euro bedel ise satın alındığı takdirde, bahsi geçen havuzda takip edilmek kaydıyla, doğrusal yöntem ile 5 yılda itfa edilebilecektir. Mükelleflerin havuz yöntemini tercih etmeleri durumunda, ilgili yılda iktisap edilen tüm iktisadi kıymetlerde bu yöntemi uygulamaları gerekmektedir.¹³⁷

Almanya’da 2014-2017 yılları arasında 410 Euro olarak uygulanan amortisman ayırma sınırı, 1/1/2018 itibariyle 800 Euro’ya yükseltilmiştir. Yine aynı vergi anlaşması ile yapılan değişiklikle daha önce 150 Euro olan havuz yöntemi uygulaması alt sınırı, 1/1/2018 itibariyle 250 Euro’ya yükseltilmiştir.¹³⁸

Amortisman hesaplama sınırında yapılan bu ciddi değişiklik, havuz yönteminin mükellefler açısından tercih edilme durumunu etkileyeceği için uygulama, avantajlı ve dezavantajlı yönlerinin açık bir şekilde görülebilmesi adına, 1/1/2018 tarihi öncesi ve sonrası olmak üzere iki farklı örnek ile değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

¹³⁶ Ernst&Young Limited (2018). Worldwide Capital and Fixed Assets Guide 2018, s. 57-58.

¹³⁷ Ernst&Young Limited (2018). Worldwide Capital and Fixed Assets Guide 2018, s. 57-58.

¹³⁸ Ernst&Young Limited (2017). German Tax & Legal Quarterly 2/17, s. 3. Web:

[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2017_EY_GTLQ_Q2/\\$FILE/EY_GTLQ_Issue_2-2017.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2017_EY_GTLQ_Q2/$FILE/EY_GTLQ_Issue_2-2017.pdf) adresinden 02/03/2019 tarihinde alınmıştır.

3.3.2.4.1. Almanya’da 1/1/2018 tarihi öncesi havuz yöntemi uygulaması örneği

Almanya’da faaliyet gösteren X şirketi 2016 hesap dönemi içinde 12 adet demirbaş satın almış olup, demirbaşların maliyet bedelleri ve faydalı ömürleri aşağıdaki gibidir:

<i>Demirbaş Adı</i>	<i>İktisap Tarihi</i>	<i>Maliyet Bedeli (Euro)</i>	<i>Faydalı Ömrü (Yıl)</i>
Demirbaş-1	1.10.2016	160	3
Demirbaş-2	1.11.2016	160	10
Demirbaş-3	1.12.2016	240	4
Demirbaş-4	1.04.2016	320	5
Demirbaş-5	1.05.2016	400	5
Demirbaş-6	1.06.2016	410	5
Demirbaş-7	1.07.2016	420	8
Demirbaş-8	1.08.2016	500	7
Demirbaş-9	1.09.2016	580	10
Demirbaş-10	1.01.2016	660	3
Demirbaş-11	1.02.2016	720	4
Demirbaş-12	1.03.2016	800	5

Çizelge 3.4. Almanya’da faaliyet gösteren x şirketi 2016 hesap dönemi demirbaş alımları

Havuz yönteminin tercih edildiği ve edilmediği durumların tarafsız bir şekilde karşılaştırılabilmesi adına çizelgede, 2016 hesap dönemi için amortisman hesaplama sınırı olan 410 TL’nin altında 6, üstünde 6 demirbaş alımına yer verilmiştir. Ayrıca; havuz yönteminin tercih edilmediği durumda kıst amortisman uygulanması gerektiği için iktisap tarihleri ve maliyet bedelleri birbirini dengeleyecek şekilde belirlenmiştir. Son olarak, havuz yönteminde 5 yıl olarak belirlenen itfa ömrünün altında 4, üstünde 4 faydalı ömür belirlenmiştir.

Birinci durum: havuz yönteminin tercih edilmesi durumunda 2016 hesap dönemi amortisman gideri

Öncelikle havuz yönteminin tercih edilmesi durumunda; dönem içinde iktisap edilen 12 demirbaşın da bu havuza dâhil edilmesi gerekmektedir. Yani, amortisman hesaplama sınırı olan 410 Euro’nun altında maliyet bedeline sahip demirbaşların doğrudan ilgili dönemin gideri olarak dikkate alınması ve 410 Euro’nun üstünde maliyet bedeline sahip demirbaşların da havuza dahil edilmesi gibi bir durum söz konusu olamayacaktır.

Yine havuz yönteminin tercih edilmesi durumunda, demirbaşların iktisap tarihleri göz önünde bulundurulmadan yıllık amortisman hesaplanacaktır. Ayrıca, vergi idaresi tarafından farklı faydalı ömürler belirlenen varlıkların tümü için itfa ömrü “5 yıl” olarak uygulanacaktır. Böylelikle, X Şirketinin havuz yöntemini tercih etmesi durumunda yıllar itibariyle amortisman giderleri şu şekilde hesaplanacaktır:

<i>Demirbaş Adı</i>	<i>Başlangıç Tarihi</i>	<i>Maliyet Bedeli (Euro)</i>	<i>Faydalı Ömrü (Yıl)</i>
Varlık Havuzu-1	2016	5290	5

<i>Yıllar</i>	<i>2016</i>	<i>2017</i>	<i>2018</i>	<i>2019</i>	<i>2020</i>
Amortisman Gideri	1058	1058	1058	1058	1058

Çizelge 3.5. Almanya’da faaliyet gösteren x şirketi yıllar itibariyle amortisman giderleri (havuz yönteminin tercih edilmesi durumunda)

İkinci durum: havuz yönteminin tercih edilmemesi durumunda 2016 hesap dönemi amortisman gideri

Almanya’da Faaliyet Gösteren X Şirketi, 2016 döneminde amortisman hesaplaması yaparken havuz yöntemini kullanmayı tercih etmezse, yıl içindeki tüm iktisadi kıymet iktisapları için kıst bazda normal amortisman yöntemini kullanarak amortisman hesaplaması gerekecektir. Amortisman hesaplaması yapılırken, tüm iktisadi kıymetler için vergi idaresi tarafından belirlenmiş faydalı ömürler dikkate alınacaktır. Bunun yanında, havuz yönteminin tercih edilmemesi durumunda, 410 Euro ve altında maliyet bedeline sahip 6 demirbaşın, toplamda 1.690 Euro maliyet bedelini, 2016 yılı kazancının tespit edilmesinde doğrudan gider yazma imkânı bulacaktır. Böylelikle, X Şirketinin havuz yöntemini tercih etmemesi durumunda dönem amortisman gideri aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

<i>Demirbaş Adı</i>	<i>Yıllar İtibariyle Amortisman Gideri (Euro)</i>										
	<i>2016</i>	<i>2017</i>	<i>2018</i>	<i>2019</i>	<i>2020</i>	<i>2021</i>	<i>2022</i>	<i>2023</i>	<i>2024</i>	<i>2025</i>	<i>2026</i>
Demirbaş-7	26	53	53	53	53	53	53	53	26	0	0
Demirbaş-8	30	71	71	71	71	71	71	42	0	0	0
Demirbaş-9	19	58	58	58	58	58	58	58	58	58	39
Demirbaş-10	220	220	220	0	0	0	0	0	0	0	0
Demirbaş-11	165	180	180	180	15	0	0	0	0	0	0
Demirbaş-12	133	160	160	160	160	27	0	0	0	0	0
Toplam	594	742	742	522	357	209	182	152	84	58	39

Çizelge 3.6. Almanya’da faaliyet gösteren x şirketi 2016 yıllar itibariyle amortisman giderleri (havuz yönteminin tercih edilmemesi durumunda)

3.3.2.4.2. Almanya’da 1/1/2018 tarihi öncesi havuz yöntemi uygulamasının değerlendirilmesi

Almanya’da Faaliyet Gösteren X Şirketi’nin bir önceki bölümde yer alan örneklerdeki durumu incelendiğinde, Almanya’da 1/1/2018 tarihi öncesi havuz yöntemi uygulaması ile ilgili şu sonuçlara ulaşılmaktadır:

- Havuz yöntemi, dönem içinde belirli tutar aralığındaki iktisadi kıymet iktisaplarının tek bir kaleme toplanması ve bütün iktisadi kıymetlerin için aynı faydalı ömrün kullanılabilmesi avantajı sağlayarak, mükelleflerin operasyonel uyum maliyetlerini azaltmaktadır.
- 2016 yılı için amortisman ayırma sınırının hemen üstünde, 420 Euro maliyet bedeline sahip “demirbaş 7” için, 8 yıl boyunca kıst amortisman hesaplanmasının gerekmesi, bu nitelikte birçok demirbaş alımı bulunan mükellefler açısından, gereksiz operasyon maliyeti yaratabilecektir.
- Havuz yönteminin tercih edilmemesi durumunda indirilebilecek dönem gideri, 6 demirbaşın 1690 Euro maliyet bedelinin doğrudan gider olarak dikkate alınabilecek olması ve diğer demirbaşların ilk yıl için 594 Euro olarak hesaplanan kıst amortisman gideri dikkate alındığında, 2.284 Euro olmaktadır.
- Havuz yönteminin tercih edilmesi durumunda ise dönem gideri 1058 Euro ile havuz yönteminin tercih edilmediği durumda oluşan 2284 Euro’ya göre düşük hesaplanmaktadır. Ancak, havuz yönteminin tercih edilmesi durumunda, daha sonraki yıllarda hesaplanacak amortisman gideri, havuz yönteminin tercih edilmediği duruma göre, daha yüksektir.

Havuz yöntemi mükelleflerin yıl içindeki iktisadi kıymet iktisaplarının niteliklerine göre, her mükellef özelinde değerlendirilmesi gereken bir uygulamadır. Dönem içinde iktisap ettiği bütün iktisadi kıymetler, 2016 yılı için amortisman hesaplama sınırı olan 410 Euro’nun altında olan mükelleflerin, bu uygulamayı tercih etmeyerek, iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerini ilgili yılın kazancının belirlenmesi sırasında doğrudan gider olarak dikkate almaları, beklenen bir durum olacaktır.

Diğer taraftan, dönem içinde iktisap edilen iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin 2016 yılı için amortisman hesaplama sınırı olan 410 Euro’nun üzerinde ancak havuz yöntemi için belirlenen üst sınır olan 1.000 Euro’nun altında olan mükelleflerin, havuz yöntemini

tercih etmeleri, uyum maliyetlerini azaltan ve dönem giderini artıran bir etki gösterebilecektir.

Bu noktada mükelleflerin, iktisadi kıymetlerin vergi idaresi tarafından belirlenen faydalı ömürlerini değerlendirmesi gerekmektedir. Daha önce de bahsedildiği üzere, havuz yönteminde bütün iktisadi kıymet alımları tek bir kalem olarak değerlendirilip, 5 yıl üzerinden amortismanına tabi tutulmaktadır. Bu nedenle küçük tutarlı iktisadi kıymetler için, nitelikleri itibariyle vergi idaresi tarafından 5 yılın üzerinde bir faydalı ömür belirlenmiş ise, mükelleflerin havuz yöntemini tercih etmeleri, dönem giderinin artırılması açısından daha avantajlı bir durum olacaktır.

3.3.2.4.3. Almanya’da 1/1/2018 tarihi sonrası havuz yöntemi uygulaması örneği

Daha önce de bahsedildiği üzere Almanya’da 1/1/2018 itibariyle amortisman hesaplama sınırı 800 Euro’ya, havuz yöntemi uygulaması alt sınırı 250 Euro’ya yükseltilmiştir.

Almanya’da faaliyet gösteren X şirketi 2018 hesap dönemi içinde 12 adet demirbaş satın almış olup, demirbaşların maliyet bedelleri ve faydalı ömürleri Çizelge 3.4.’te belirtildiği gibidir.

Birinci durum: havuz yönteminin tercih edilmesi durumunda 2018 hesap dönemi amortisman gideri

X Şirketinin havuz yöntemini tercih etmesi durumunda 2018 dönemi amortisman gideri şu şekilde hesaplanacaktır:

<i>Demirbaş Adı</i>	<i>Başlangıç Tarihi</i>	<i>Maliyet Bedeli (Euro)</i>	<i>Faydalı Ömrü (Yıl)</i>
Varlık Havuzu-1	2018	4.810	5

<i>Yıllar</i>	<i>2018</i>	<i>2019</i>	<i>2020</i>	<i>2021</i>	<i>2022</i>
Amortisman Gideri	962	962	962	962	962

Çizelge 3.7. Almanya’da faaliyet gösteren x şirketi 2018 hesap dönemi amortisman gideri (havuz yönteminin tercih edilmesi durumunda)

2018 yılında havuz yöntemi uygulaması alt sınırı 250 Euro’ya yükseltildiği için, Çizelge 3.4.’te yer alan ve maliyet bedelleri 250 Euro’nun altında olan “Demirbaş-1-2-3”, 2018 yılı kazancının tespitinde doğrudan gider olarak dikkate alınacaktır. Bu nedenle “Varlık

Havuzu-1'in" maliyet bedeli 4.810 Euro olarak dikkate alınacaktır. 4.810 Euro, yıllık 962 Euro üzerinden 5 yıl içinde itfa edilecektir.

İkinci durum: havuz yönteminin tercih edilmemesi durumunda 2018 hesap dönemi amortisman gideri

Havuz yönteminin tercih edilmemesi durumunda X Şirketi, 800 Euro ve altında maliyet bedeline sahip 12 demirbaşın tamamının, toplamda 5.370 Euro maliyet bedelini, 2018 yılı kazancının tespit edilmesinde doğrudan gider yazma imkânı bulacaktır. 2018 yılı içindeki iktisadi kıymetlerin iktisabı için herhangi bir amortisman hesaplaması yapılmasına gerek kalmayacaktır.

3.3.2.4.4. Genel olarak Almanya'da havuz yöntemin uygulamasının değerlendirilmesi

1/1/2018 öncesi ve sonrası olarak yapılan amortisman hesaplamalarından da anlaşılacağı üzere, havuz yöntemi uygulaması 2018 yılı itibariyle, önceden sahip olduğu önemi ve geçerliliğini yitirmiştir. Amortisman hesaplama sınırının 2018 yılında 410 Euro'dan 800 Euro'ya çıkarılması, kamuoyunda havuz yöntemi uygulamasının kaldırılacağı yönünde bir tahmin oluşturmuş ancak bu durum gerçekleşmemiştir. Bunun yerine, havuz yöntemi uygulaması alt sınırı 150 Euro'dan 250 Euro'ya yükseltilmiştir.¹³⁹

Ne var ki, havuz yöntemi uygulamasının alt sınırında yapılan bu değişiklik, bu uygulamanın eski önemini korumasını sağlamayacaktır. Çünkü mevcut sistemde mükelleflerin bu uygulamayı tercih etme kapsamı çok daraltılmıştır. Daha önceden amortisman hesaplama alt sınırı olan 410 Euro ile, havuz yöntemi uygulaması üst sınır olan 1000 Euro arasındaki iktisadi kıymet iktisapları için bu uygulama bir opsiyon olarak değerlendirilebilecekken, bu makas 2018 yılında 800-1.000 Euro olarak daraltılmıştır.

Diğer taraftan havuz yöntemi uygulamasının bir iktisadi kıymet için tercih edilmesi durumunda 250 Euro'nun üzerinde ve 1.000 Euro'nun altında tüm iktisadi kıymetlerin bu uygulamaya dâhil edilmesinin gerekmesi de bu yöntemin cari dönem vergi matrahına olan etkisini son derece kısıtlamaktadır.

¹³⁹ Ernst&Young Limited (2017). German Tax & Legal Quarterly 2/17, s. 3. Web: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2017_EY_GTLQ_Q2/\\$FILE/EY_GTLQ_Issue_2-2017.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2017_EY_GTLQ_Q2/$FILE/EY_GTLQ_Issue_2-2017.pdf) adresinden 02/03/2019 tarihinde alınmıştır.

Bu nedenle havuz yöntemi uygulamasının mükellefler açısından tercih edilebilir bir uygulama olmasının tek yolu, bu uygulamadaki alt ve üst sınırların, amortisman hesaplama sınırı ile birlikte değerlendirilerek doğru noktada belirlenmesidir.

3.3.2.5. Amortisman uygulamasının teşvik aracı olarak kullanılması

Belirli aktif büyüklüğün altında kalan küçük işletmeler, binalar dışındaki maddi duran varlık yatırımlarına ilişkin, tahmini maliyetin % 40'ına kadar yatırım indiriminden yararlanabilmektedir. Bunun için indirim talep edilen iktisadi kıymet yatırımının 3 yıl içinde tamamlanması gerekmektedir.¹⁴⁰

3.4. İtalya

3.4.1. Genel Hatlarıyla Vergi Düzenlemeleri

İtalya'da yerleşik işletmeler, yurtdışında elde ettikleri gelirleri üzerinden de vergilendirilmektedir. Bir işletmenin İtalya'da yerleşik olarak sayılabilmesi için, vergilendirme döneminin yarısından fazlasında; kayıtlı ofisinin, yönetim ofisinin İtalya'da bulunması veya esas faaliyetlerinin bu ülkede yürütülmesi gerekmektedir. İşletmelerin kuruluş yerleri bu noktada önem taşımamaktadır. Yine, doğrudan veya dolaylı olarak İtalya'da yerleşik işletmeler veya şahıslar tarafından kontrol edilen yabancı işletmeler veya yönetim kurulu üyelerinin çoğu İtalya'da ikamet eden yabancı işletmeler de İtalya'da yerleşik olarak kabul edilerek vergilendirilmektedir.¹⁴¹

Ülkede yerleşik işletmeler, düz oranlı kurumlar vergisine¹⁴² ek olarak yapılan üretken faaliyetler için bölgesel vergiye¹⁴³ tabidirler. Ülkede vergi matrahı bu iki vergi türü için ayrı ayrı hesaplanmakta olup, bu matrahlar birbirinden farklılık göstermektedir.¹⁴⁴

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine veya uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanan muhasebe kayıtlarına, vergi hukuku düzenlemeleri kapsamında yapılan düzeltmeler sonucunda vergi matrahı tespit edilmektedir. Vergilemede esas olarak

¹⁴⁰ Ernst&Young Limited (2018). Worldwide Capital and Fixed Assets Guide 2018, s. 58.

¹⁴¹ BDO International (2018). Doing Business in Italy, s.11. Web: <http://www.bdo.ie/getmedia/fe8735ea-1b54-44b5-9da4-e7b26ab5d6a1/DBI-Italy-2018.pdf.aspx> adresinden 17/01/2019 tarihinde alınmıştır.

¹⁴² 2018 yılı için kurumlar vergisi oranı % 24 olarak uygulanmaktadır. Finansal sektörde faaliyette bulunan işletmeler için bu oran % 27,5'tir.

¹⁴³ 2018 yılı için bu vergi % 3,9 oranında uygulanmaktadır. Bankalar için bu oran % 4,65, sigorta şirketleri için % 5,9'dur.

¹⁴⁴ PKF International Limited (2018). A.g.e. s.410.

tahakkuk esası geçerlidir. Kesinleşmiş, ölçülebilir ve muhasebe kayıtlarına intikal etmiş giderler, kazancın tespitinde kazançtan indirilmektedir. Yerel vergilerde ise vergi matrahı, üretim gelirlerinden, üretim maliyetlerinin çıkarılması sonucu ulaşılan “üretim net değeri”dir. Bu verginin matrahı hesaplanırken, “faiz giderleri” gibi bazı giderler, indirim konusu yapılamamaktadır.¹⁴⁵

3.4.2. Amortisman Uygulaması

3.4.2.1. Genel düzenlemeler ve amortisman oranları

İtalya’da iktisadi kıymetlerin amortismanı, “satın alma fiyatı” veya “üretim maliyetleri” üzerinden hesaplanmaktadır. Gümrük vergileri, nakliye ve kurulum masrafları gibi giderlerin de aktifleştirilerek amortisman tabi tutulması gerekmektedir.¹⁴⁶ Yine, iktisadi kıymetleri satın almak için borçlanılması durumunda, borçlanılan fonlara ilişkin “faizler” de, ilgili varlık ile aktifleştirilerek amortisman tabi tutulmaktadır. Faizlerin aktifleştirme işleminin, ilgili iktisadi kıymet kullanıma girmeden önce tamamlanması gerekmektedir.¹⁴⁷

Amortisman uygulamasının, iktisadi kıymetin “kullanıma hazır bulunduğu” anda başlaması gerekmektedir. Kullanıma hazır bulunma terimi, varlığın gerektiği gibi çalıştığını ve hukuki açıdan alıcının emrinde olduğunu ifade etmektedir.¹⁴⁸

Vergi İdaresi birbirinden farklı kıymetler itibariyle “amortisman tablosu” yayımlamıştır. Bu amortisman tabloları arasındaki fark, konu olan iktisadi varlığın kategorisi ve faaliyet gösterilen sektördür. Bu nedenle; binalar % 3 - % 5, makine ve teçhizatlar % 3 - % 15, demirbaşlar için ise % 10 - % 40 arası amortisman oranları bulunmaktadır. Arsaların amortisman tabi tutulması mümkün bulunmamaktadır. Direk olarak işletmeler işleri için kullanılmayan veya mali yılın büyük bir çoğunluğunda bir çalışanın kullanmadığı araçlara ise belirlenen değerlerinin %20’si kadar amortisman uygulanabilmektedir.¹⁴⁹

İşletme faaliyetlerinin sürdürülmesi ile ilgili olarak kullanılan binalara amortisman uygulanmaktadır. Binaların; ısıtma tesisi ve alarm sistemi gibi parçası olan varlıklar,

¹⁴⁵KPMG International (2017). Investment in Italy, s. 60. Web: https://home.kpmg/content/dam/kpmg/it/pdf/2017/03/KPMG_Investimenti-in-Italy.pdf adresinden 17/01/2019 tarihinde alınmıştır.

¹⁴⁶ Ernst&Young Limited (2018). Worldwide Corporate Tax Guide 2018, s. 766.

¹⁴⁷ KPMG International (2017). Investment in Italy, s. 64.

¹⁴⁸ Ernst&Young Limited (2018). Worldwide Capital and Fixed Assets Guide 2018, s. 72.

¹⁴⁹ BDO International (2018). Doing Business in Italy, s.15.

binalardan farklı faydalı ömürler belirlenerek, binalardan ayrı amortismanına tabi tutulabilmektedir.¹⁵⁰

Ülkede, maddi olmayan duran varlıklar da amortismanına tabidir. Maddi olmayan duran varlıklar için amortisman, varlık kullanıma hazır olduğunda veya kuruluşa fayda sağladığı anda başlamaktadır. Ticari markalar için 18 yıl, patent ve telif hakkı gibi varlıklar için 2 yıl gibi faydalı ömürler belirlenmiştir. Bununla birlikte mükellefler isteğe bağlı olarak daha uzun faydalı ömürler belirleyebilmektedir.¹⁵¹

3.4.2.2. Amortisman hesaplama sınırı

İşletmeler, 2018 takvim yılı için, yasal olarak belirlenen miktarı¹⁵² aşmayan tutarda sabit kıymet alımlarında amortisman hesaplamayarak, ilgili tutarları kazancın tespitinde doğrudan gider olarak dikkate alabilmektedir. Bakım onarım giderlerinde ise, varlığın faydalı ömrünü uzatmayacak nitelikteki olağan harcamalardan yıllık olarak, iktisadi kıymetin maliyet bedelinin %5'ini aşmayan kısmı, ilgili yılın kazancının belirlenmesinde doğrudan gider olarak dikkate alınabilmektedir. Aşan kısım bulunması durumunda ise bu tutarların, takip eden 5 yıl içinde normal amortisman yöntemi itfa edilmesi gerekmektedir.¹⁵³

3.4.2.3. Amortisman hesaplama yöntemleri

İtalya'da amortisman hesaplamada "normal amortisman yöntemi" kullanılmaktadır. İlk kullanım yılında, iktisadi kıymet için belirlenen amortisman oranının yarıya indirilerek amortisman ayrılması gerekmektedir. Amortisman yıllık olarak hesaplanmaktadır. Amortisman hesaplamada tek yöntem kullanıldığından, amortisman hesaplama yönteminde değişiklik durumu da söz konusu değildir.¹⁵⁴

¹⁵⁰ Ernst&Young Limited (2018). Worldwide Capital and Fixed Assets Guide 2018, s. 69.

¹⁵¹ Ernst&Young Limited (2018). Worldwide Capital and Fixed Assets Guide 2018, s. 74.

¹⁵² 2018 yılı için amortisman hesaplama sınırı, 516,46 Euro olarak belirlenmiştir.

¹⁵³ Ernst&Young Limited (2018). Worldwide Capital and Fixed Assets Guide 2018, s. 72.

¹⁵⁴ DFK International (2018). Doing Business in Italy, s. 18. Web: https://www.dfk.com/files/8415/2482/6859/J496_Italy_DFK_Country_Profile_0917.compressed.pdf adresinden 19/01/2019 tarihinde alınmıştır.

3.4.2.4. Amortisman uygulamasının teşvik aracı olarak kullanılması

İtalya, amortisman uygulaması ile mükelleflere önemli teşvikler sağlamaktadır. 2016 yılında İtalyan Bütçe Kanunu ile yürürlüğe giren uygulama ile; 15 Ekim 2015-31 Aralık 2016 tarihleri arasında satın alınan bazı makine, teçhizat ve demirbaşlara, (% 6,5'un altında itfa oranı belirlenen iktisadi kıymetler hariç) satın alma maliyetinin % 140'ına denk gelen ve "süper amortisman" adı verilen bir itfa yöntemi uygulanmıştır. Böylece mükellefler, yeni olarak satın alınan iktisadi kıymetin satın alma maliyetinin % 40'ı oranında fazladan amortisman gideri yazma imkânı bulmakla birlikte önemli bir vergi avantajı elde etmiştir. Daha sonra yayımlanan bütçe kanunları ile bu uygulamaya devam edilmiştir.¹⁵⁵

Son olarak, 2018 İtalyan Bütçe Kanunu ile yapılan düzenlemeye göre, 1 Ocak 2018-30 Haziran 2019 tarihleri arasında satın alınan veya finansal kiralama yolu ile elde edilen bazı maddi duran varlıklara, satın alma maliyetinin % 130'una denk gelen süper amortisman uygulanacaktır.¹⁵⁶

Öte yandan yasalar spesifik olarak aşağıda belirtilen bazı varlıkları bu uygulamanın dışında tutmuştur.¹⁵⁷

- Amortisman oranı % 6,5'tan az olan varlıklar, (silolar, tanklar vb.)
- Uçaklar, boru hatları, arabalar ve diğer araçlar,
- Maddi olmayan duran varlıklar,
- İkinci el maddi duran varlıklar,
- Binalar ve yapılar.

Süper amortisman uygulamasından yararlanan varlıklar, faydalı ömrünün tamamlamadan satılır ise bu imkândan, iktisadi kıymetin aktifte kaldığı süre nispetinde faydalanılacaktır.

Yukarıda belirtilen dönemde yapılan bir başka düzenlemeye göre, 1 Ocak 2018-31 Aralık 2019 tarihleri arasında satın alınan veya finansal kiralama yolu ile elde edilen; bulut, dijital üretim, veri güvenliği, endüstri robotları gibi yüksek teknoloji ürünü bazı maddi duran varlıklara, satın alma maliyetinin % 250'sine denk gelen "hiper amortisman"

¹⁵⁵ Ernst&Young Limited (2018). Worldwide Capital and Fixed Assets Guide 2018, s. 70-71.

¹⁵⁶ Italian Revenue Agency. Web:

https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/NSE/Invest+in+Italy/Super-amortization+and+Hyper-amortization/?page=invest_italy adresinden 19/01/2019 tarihinde alınmıştır.

¹⁵⁷ Web: <https://ggiforum.com/taxation/corporate-tax/1189-italian-super-depreciation-and-hyper-depreciation-rules-extended-to-2019.html> adresinden 19/01/2019 tarihinde alınmıştır.

uygulanacaktır.¹⁵⁸ Bütçe Kanunu, bahsi geçen ileri teknolojiye sahip özellikli varlıkların bir listesini içermektedir. Bu yöntemin uygulanacağı varlığın, 500.000 Euro'dan fazla bir iktisap bedeli olması durumunda ilgili varlığın; Kanun ile belirlenen varlıklar arasında yer alacak teknik özelliklere sahip olduğunu ve varlığı iktisap eden kuruluşun üretim sistemi veya tedarik zinciri ile bağlantılı olduğunu belgeleyen bağımsız bir uzman tarafından, yeminli teknik değerlendirme hazırlanması zorunludur.¹⁵⁹

3.5. Avustralya

3.5.1. Genel Hatlarıyla Vergi Düzenlemeleri

Avustralya'da; federal, eyalet, bölge ve yerel yönetimler gibi yönetimin her düzeyi, kendi vergisini toplamaktadır.¹⁶⁰ Gelir vergisi yalnızca “federal hükümet” tarafından alınmaktadır. Ülkede yerleşik bir işletme, yurtdışı kaynaklı bazı vergiler istisna olmakla birlikte dünya çapındaki gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir. Yerleşik olmayan bir işletme ise yalnızca Avustralya kaynaklı gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir.¹⁶¹

Kurumlar vergisine göre; Avustralya'da kurulmuş, merkezi yönetimi veya kontrolü Avustralya'da bulunan veya yönetimde oy çoğunluğu Avustralya vatandaşı hissedarlar tarafından kontrol edilen işletmeler, Avustralya'da yerleşik sayılmaktadır.¹⁶²

Ülkede düz oranlı kurumlar vergisi uygulanmaktadır. 2018 yılı için uygulanan genel kurumlar vergisi oranı % 30'dur. Hayat sigortası şirketleri, kâr amacı gütmeyen şirketler ve kredi birlikleri için farklı oranlar uygulanmaktadır. 2016 yılı Federal Bütçe'de hükümet, kurumlar vergisi oranının 2026-27 yılına kadar kademeli olarak % 25'e indirilmesi teklifini açıklamıştır.¹⁶³ Bu kapsamda; 2017-2018 vergilendirme dönemi için 25 milyon Avustralya

¹⁵⁸ İnternet: Web: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Italy-Corporate-Deductions> adresinden 19/01/2019 tarihinde alınmıştır.

¹⁵⁹ Web: <https://ggiforum.com/taxation/corporate-tax/1189-italian-super-depreciation-and-hyper-depreciation-rules-extended-to-2019.html> adresinden 19/01/2019 tarihinde alınmıştır.

¹⁶⁰ Corrs Chambers Westgarth Lawyers (2017). Doing Business in Australia-Australia's Government and Legal System. s.32. Web: <https://www.corrs.com.au/assets/doing-business-in-australia/-2-Doing-Business-Australia-Aus-Gov-Legal-Oct-2017.pdf> adresinden 21/01/2019 tarihinde alınmıştır.

¹⁶¹ Deloitte Touche Tohmatsu Limited (2018). Taxation and Investment in Australia 2018, s.12. Web: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-australiaguide-2018.pdf> adresinden 21/01/2019 tarihinde alınmıştır.

¹⁶² PricewaterhouseCoopers International Limited (2018). Doing Business and Investing in Australia, s. 37. Web: <https://www.pwc.com.au/legal/assets/doing-business-in-australia-2018.pdf> adresinden 21/01/2019 tarihinde alınmıştır.

¹⁶³ KPMG International (2016). Australia Tax Profile, s. 1.

Web: <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2016/09/country-tax-profile-australia.pdf> adresinden 21/01/2019 tarihinde alınmıştır.

Doları, 2017-2018 vergilendirme dönemi için 50 milyon Avustralya Doları, altında gelir elde eden “küçük işletmeler”, % 27,5 oranında vergi ödeyecektir.¹⁶⁴

Avustralya’da yerleşik işletmenin vergilendirilebilir geliri, vergi mükellefi işletmenin Avustralya içindeki ve dışındaki kaynaklardan elde ettiği, olağan ve yasal gelirlerinin toplamına eşittir. Olağan gelirler, genel kabul görmüş hukuk kurallarına göre işletme gelirleri ve diğer gelirlerden elde edilen gelirleri içermekle birlikte vergiden istisna edilen belirli kalemleri hariç tutmaktadır. Yasal gelirler ise, sermaye kazancını ve olağan koşullarda gelir olmayan ancak vergi kanunlarının “vergilendirilebilir” olarak değerlendirdiği diğer kalemlerden oluşmaktadır.¹⁶⁵

Net vergilendirilebilir gelire ulaşma noktasında “indirilebilecek giderler”, vergilendirilebilir gelirden düşülmektedir. Genel anlamda, gelirin elde edilmesi veya idame ettirilmesi için yapılan giderler, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir.¹⁶⁶

3.5.2. Amortisman Uygulaması

3.5.2.1. Genel düzenlemeler ve amortisman oranları

Ülkede amortisman tabi iktisadi kıymet, “kullanım süresi boyunca değer düşüklüğüne uğraması beklenen, sınırlı ömre sahip varlık” olarak tanımlanmaktadır. Bir iktisadi kıymetin amortisman oranı, etkin olarak kullanıldığı süreye bağlanmıştır. Ülkede mükellefler; vergi idaresi tarafından yayımlanan itfa oranlarını kullanabilmekle birlikte kendileri de “makul” faydalı ömür tahminlerinde bulunabilmektedir. Ayrıca mükellefler tahmin ettikleri faydalı ömürleri, teknolojik ve diğer bazı sebeplerle, yeniden belirleyebilmektedir. Ancak bu durum, belirli maddi olmayan duran varlıklar için mümkün bulunmamaktadır.¹⁶⁷

İktisadi kıymetler için amortisman imkânı yalnızca varlığı “elinde bulunduran kimseye” verilmiştir. Bu kişi çoğu durumda varlığın yasal sahibi olmaktadır. Ancak birden fazla

¹⁶⁴ Morison KSi (2017). Doing Business Guide Australia, s. 9. Web: <https://www.morisonksi.com/resources/view/1426> adresinden 21/01/2019 tarihinde alınmıştır.

¹⁶⁵ KPMG International (2018). Australia Tax Profile, s. 7. Web: <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2018/08/australia-2018.pdf> adresinden 21/01/2019 tarihinde alınmıştır.

¹⁶⁶ Corrs Chambers Westgarth Lawyers (2017). Doing Business in Australia-Australia’s Government and Legal System. s.32.

¹⁶⁷ Ernst&Young Limited (2018). Worldwide Corporate Tax Guide 2018, s. 87.

kişinin veya kurumun varlığın yasal sahibi olması durumunda her mükellef, varlıktaki sahiplik ve varlığı kullanım oranına göre amortisman ayırma hakkında sahip olacaktır.¹⁶⁸

Ülkede özellikli bir uygulama olarak, “black hole business expenditure” olarak ifade edilen; vergi kanunlarının hiçbir bölümünde “gider” olarak belirlenmemiş ve kazancın tespitinde “indirim konusu yapılamayacağı” açık bir şekilde de belirtilmemiş işletme harcamaları, beş yıllık sürede normal amortisman yöntemi ile itfa edilebilmektedir.¹⁶⁹

3.5.2.2. Amortisman hesaplama sınırı

Belirli bazı koşulların bir arada sağlanması durumunda yasal olarak belirlenen tutarın¹⁷⁰ altındaki iktisaplar için amortisman uygulaması zorunlu olmayıp ihtiyari bırakılmıştır.¹⁷¹

- Varlığın, toplam maliyetin yasal tutarı aştığı bir “varlık grubunun” parçası olmaması gerekmektedir.
- Aynı yıl içinde iktisap edilen “özdeş” varlıkların toplam maliyetinin yasal tutarı aşmaması gerekmektedir.

Vergilendirilebilir işletme gelirinin elde edilmesi sırasında kullanılan makine, tesis ve araçların onarımı için yapılan giderler, kazancın tespitinde doğrudan gider olarak dikkate alınabilmektedir. Maden ve petrol şirketleri, faaliyetleriyle ilgili arama ve zenginleştirme işlemlerinde yaptıkları harcamaları, doğrudan gider olarak dikkate alabilmektedir.¹⁷²

Ülkede, taşıtların amortisman matrahına sınır getirilmiştir. Taşıttın ilk defa kullanıldığı veya finansal kiralamasının yapıldığı yılda kullanılmak üzere, 2018-2019 hesap dönemi için taşıtların amortisman matrahı üst sınırı 57.581 Avustralya Doları olarak belirlenmiştir.¹⁷³

¹⁶⁸ Australian Government / Australian Taxation Office (2018). Guide to Depreciating Assets 2018, s. 4. Web: <https://www.ato.gov.au/uploadedFiles/Content/IND/downloads/Guide-to-depreciating-assets-2018.pdf> adresinden 23/01/2019 tarihinde alınmıştır.

¹⁶⁹ Australian Government / Australian Taxation Office (2018). Guide to Depreciating Assets 2018, s. 34.

¹⁷⁰ 2018 yılı için amortisman hesaplama sınırı, 300 Avustralya Doları olarak belirlenmiştir.

¹⁷¹ Australian Government / Australian Taxation Office (2018). Guide to Depreciating Assets 2018, s. 9.

¹⁷² Deloitte Touche Tohmatsu Limited (2018). Taxation and Investment in Australia 2018, s.13.

¹⁷³ Web: Australian Government / Australian Taxation Office.

<https://www.ato.gov.au/Newsroom/smallbusiness/Lodging-and-paying/Cars-and-tax/> adresinden 23/01/2019 tarihinde alınmıştır.

3.5.2.3. Amortisman hesaplama yöntemleri

Ülkede maddi duran varlıklar için “normal amortisman yöntemi” ve “azalan bakiyeler amortisman yöntemi” kullanılmaktadır. Maddi olmayan duran varlıklar için ise, yalnızca “normal amortisman yöntemi” kullanılmaktadır. Maddi duran varlıklar için seçilen yöntemin daha sonra değiştirilme imkânı bulunmamaktadır. Amortisman hesaplaması tüm iktisadi kıymetler için “kıst yöntem” ile yapılmaktadır.¹⁷⁴

3.5.2.4. Havuz yöntemi uygulaması

Avustralya amortisman sisteminde de “pooling method” uygulaması bulunmaktadır. Avustralya’da havuz yöntemi uygulaması, Almanya’ya oranla biraz daha karmaşık bir yapıda olmakla birlikte, daha iyi tasarlanmış bir uygulamadır. Havuz yöntemi uygulamasında “düşük maliyetli varlık” ve “düşük değerli varlık” olmak üzere ikili bir ayırım bulunmaktadır.¹⁷⁵

Düşük maliyetli varlık: Satın alınarak vergisel amaçlarla kullanılmaya başlandığı veya kullanıma hazır hale getirildiği yılda 1.000 Avustralya Dolarından daha düşük maliyet bedeline sahip olan varlıklara verilen isimdir.

Düşük değerli varlık: 1.000 Avustralya Dolarından daha düşük “kayıtlı” değere, başka bir deyişle “itfa edilmiş” değere sahip olan varlıklardır. Bu varlıkların değeri satın alma yılında 1.000 Avustralya Dolarından daha fazladır. Ancak, varlığın cari dönem net değeri 1.000 Avustralya Dolarının altındadır.

Avustralya’da yukarıda tanımlanan; düşük maliyetli varlıklar ve düşük değerli varlıklar, havuz yöntemi uygulamasına dâhil edilebilmektedir. Düşük maliyetli varlıklar, vergisel amaçlarla kullanılmaya başlandığı veya kullanıma hazır hale getirildiği ilk yıl, düşük değerli varlıklar ise itfa edilmiş net değerlerinin 1.000 Avustralya Dolarının altına indiği yıldan itibaren havuza dâhil edilmektedir.

Aşağıda belirtilen varlıklar, Avustralya’da havuz yöntemi uygulamasına dâhil edilememektedir:¹⁷⁶

¹⁷⁴ Ernst&Young Limited (2018). Worldwide Capital and Fixed Assets Guide 2018, s. 17.

¹⁷⁵ Australian Government / Australian Taxation Office. Web: <https://www.ato.gov.au/forms/guide-to-depreciating-assets-2016/?page=13> adresinden 10/03/2019 tarihinde alınmıştır.

¹⁷⁶ Australian Government / Australian Taxation Office. Web: <https://www.ato.gov.au/forms/guide-to-depreciating-assets-2016/?page=13> adresinden 10/03/2019 tarihinde alınmıştır.

- Üretim maliyeti yöntemi kullanılarak amortisman hesaplanan varlıklar,
- Bahçe bitkileri,
- Küçük işletmeler için sadeleştirilmiş amortisman hesaplama yöntemleriyle amortisman hesaplanan varlıklar,
- 300 Avustralya Doları ve daha düşük maliyete sahip olan varlıklar,
- Araştırma geliştirme faaliyetlerinde kullanılan ve Gelir Vergisi Kanunu açısından vergi avantajı sağlanan bazı varlıklar,
- Taşınabilir elektronik cihazlar, bilgisayar yazılımı, koruyucu kıyafetler, evrak çantaları vb.

Ülkede düşük maliyetli varlıklar ve düşük değerli varlıklar açısından havuz yöntemi uygulaması zorunlu değildir. Mükellefler bu yöntemi tercih etmemeleri durumunda ilgili iktisadi kıymetleri diğer varlıklarla birlikte amortisman tabi tutabilecektir. Düşük maliyetli varlıklar açısından havuz yöntemi bir defa tercih edildiğinde, ilgili yıldaki tüm düşük maliyetli varlıkların ve sonraki yıllarda sisteme dâhil olması gereken düşük maliyetli varlıkların, havuza dâhil edilmesi gerekmektedir. Ancak, düşük değerli varlıklar açısından böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır. İktisadi kıymetin, net değerinin 1.000 Avustralya Dolarının altına düştüğü ve düşük değerli varlık statüsüne kazandığı yılda, mükellefler ilgili varlığı havuza dâhil edip etmeme noktasında serbesttirler. Diğer taraftan, bir iktisadi kıymet havuz yöntemine dâhil edildiğinde, daha sonra bu havuzdan çıkarılıp ayrı olarak sınıflandırılma veya takip edilme imkânı bulunmamaktadır.¹⁷⁷

Avustralya’da mükellefler, bir düşük değerli varlık veya düşük maliyetli varlık için havuz yöntemini uygulamak istediklerinde, öncelikle bir varlık havuzu oluşturmaları gerekmektedir. Bu noktada mükelleflerin; düşük maliyetli varlıklar için iktisap yılından faydalı ömrünün sonuna kadar, düşük değerli varlıklar için ise varlığın havuza dâhil edilmesi planlanan yıldan faydalı ömrünün sonuna kadar, iktisadi kıymetlerin vergisel amaçlarla kullanılacak kısımlarını belirten “taxable use percentage” adı altında bir oran belirlemeleri gerekmektedir. Buna göre 600 Avustralya Doları maliyet bedeline sahip bir iktisadi kıymetin, % 50 oranında vergisel amaçlarla kullanılması planlanıyorsa, iktisadi

¹⁷⁷ Australian Government / Australian Taxation Office. Web: <https://www.ato.gov.au/business/depreciation-and-capital-expenses-and-allowances/in-detail/low-value-pools/uniform-capital-allowance-system--low-value-pools/?page=2> adresinden 10/03/2019 tarihinde alınmıştır.

kıymetin havuz yöntemine 300 Avustralya Doları olarak dâhil edilmesi gerekmektedir. Bu tahmin bir kez yapılabilmekte ve daha sonra değiştirilememektedir.¹⁷⁸

Havuz yöntemi uygulamasında “düşük maliyetli varlıklar” için, vergisel amaçlarla kullanılmaya başlandığı veya kullanıma hazır hale getirildiği ve havuza dâhil edildiği ilk yıl % 18,75, sonraki yıllarda % 37,50’lik itfa oranları kullanılmaktadır. İtfa oranının ilk yılda yarıya indirilerek uygulanması ile; varlıkların hesap dönemi boyunca havuza dahil edilebilmesi amaçlanmakta ve her bir varlık için havuza dahil edildiği tarihler itibariyle ayrı amortisman oranlarının uygulanması gerekliliğinin önüne geçilmektedir. Diğer taraftan daha önceki yıllarda iktisap edilmekle birlikte, cari yıl içinde “düşük değerli varlık” statüsünü kazanmış varlıkların havuza dâhil edilmesi durumunda, bu varlıklar için doğrudan % 37,5 oranı uygulanacaktır.¹⁷⁹

3.5.2.4.1. Avustralya’da havuz yöntemi uygulaması örneği

Havuz yönteminin tercih edilmesi durumunda amortisman gideri hesaplaması

Avustralya’da faaliyet gösteren X Şirketi 2016 hesap döneminde düşük maliyetli varlıklar için havuz yöntemi uygulamasına başlamıştır. Bu Şirket 2017 hesap dönemi içinde 900 Avustralya Doları maliyet bedeline sahip bir yazıcı almıştır. Bu yazıcı, % 50 oranında vergisel amaçlarla kullanılacaktır. Bu nedenle havuza 450 Avustralya Doları maliyet bedeli ile dâhil edilecektir. Havuz yöntemi uygulamasına bir defa başlanıldığında takip eden yıllarda da bu uygulamanın devam ettirilmesi gerektiğinden, X Şirketi tarafından 2017 hesap döneminde alınan yazıcının havuza dâhil edilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, havuzun 2017 yılı açılış değeri 4.000 Avustralya Dolarıdır ve dönem içinde başka bir iktisadi kıymet alımı bulunmamaktadır. Bu noktada X Şirketi’nin 2017 hesap dönemi amortisman gideri şu şekilde hesaplanacaktır:

¹⁷⁸ Australian Government / Australian Taxation Office. Web: <https://www.ato.gov.au/forms/guide-to-depreciating-assets-2016/?page=13> adresinden 10/03/2019 tarihinde alınmıştır.

¹⁷⁹ Australian Government / Australian Taxation Office (2018). Guide to Depreciating Assets 2018, s. 24.

<i>Demirbaş Adı</i>	<i>Başlangıç Tarihi</i>	<i>1.1.2017 İtibariyle Değeri (AUD)</i>	<i>İtfa Oranı</i>	<i>2017 Amortismanı (AUD)</i>	<i>31.12.2017 Net Değeri</i>
Varlık Havuzu-1	2016	4.000	%37,50	1.500	2.500

<i>Varlık Havuzuna Dahil Edilecek Demirbaş Adı</i>	<i>Başlangıç Tarihi</i>	<i>Maliyet Bedeli (AUD)</i>	<i>İtfa Oranı*</i>	<i>2017 Amortismanı (AUD)</i>	<i>31.12.2017 Net Değeri</i>
Yazıcı	2017	450	%18,75	84	366

* Havuz yöntemi uygulamasında “düşük maliyetli varlıklar” için, vergisel amaçlarla kullanılmaya başlanıldığı veya kullanıma hazır hale getirildiği ve havuza dahil edildiği ilk yıl %18,75 itfa oranı kullanılacaktır.

Çizelge 3.8. Avustralya’da faaliyet gösteren x şirketi 2017 hesap dönemi amortisman gideri (havuz yönteminin tercih edilmesi durumunda)

X Şirketi 2018 hesap döneminde, yeni bir iktisadi kıymet alımı gerçekleştirmemekle birlikte, şirketin 2016 yılında 1.200 Avustralya Doları bedel ile iktisap ettiği bir varlık 1.1.2018 tarihi itibariyle 900 AUD net değer ile “düşük değerli varlık” statüsünü kazanmış ve şirket bu varlığı, havuz yöntemi uygulamasına dâhil etmeyi tercih etmiştir.

<i>Demirbaş Adı</i>	<i>1.1.2018 İtibariyle Değeri (AUD)</i>	<i>Varlık Havuzuna Dahil Edilen Düşük Değerli Varlık (AUD)</i>	<i>Toplam Değer</i>	<i>İtfa Oranı</i>	<i>2018 Amortismanı (AUD)</i>	<i>31.12.2018 Net Değeri</i>
Varlık Havuzu-1	2.866* ¹⁸⁰	900	3.766	%37,50	1.412	2.354

Çizelge 3.9. Avustralya’da faaliyet gösteren x şirketi 2018 hesap dönemi amortisman gideri (havuz yönteminin tercih edilmesi durumunda)

Havuz yönteminin tercih edilmesi ve edilmemesi durumlarının karşılaştırılması

Avustralya’da faaliyet gösteren X Şirketi 1.1.2019 tarihinde, % 100’ünü vergisel amaçlarla kullanacağı, 800 Avustralya Doları maliyet bedeline sahip bir yazıcı almış olup, amortisman hesaplamasında azalan bakiyeler usulünü kullanmaktadır. Yazıcının faydalı ömrü 10 yıl olarak belirlenmiştir. X Şirketinin bu iktisadi kıymet için havuz yöntemini kullanmayı tercih etmesi veya etmemesi durumlarında amortisman hesaplamaları aşağıdaki gibi olacaktır:

¹⁸⁰ Çizelge 3.8.’de yer alan Varlık Havuzu 1’in 31.12.2017 itibariyle net değeri olan 2.500 AUD ile havuz yöntemine dahil edilen yazıcının 31.12.2017 itibariyle net değeri olan 366 AUD’un toplanması sonucu bulunmuştur.

<i>Demirbaş Adı</i>	<i>İlk 5 Yıllık Amortisman Gideri (AUD)</i>					<i>Toplam (5 Yıllık)</i>
	<i>2019</i>	<i>2020</i>	<i>2021</i>	<i>2022</i>	<i>2023</i>	
	<i>Havuz Yöntemi Tercih Edilmesi Durumunda</i>					
Yazıcı	150	244	152	95	60	701
	<i>Havuz Yöntemi Tercih Edilmemesi Durumunda</i>					
Yazıcı	160	128	102	82	66	538

Çizelge 3.10. Avustralya’da faaliyet gösteren x şirketi 5 yıllık amortisman gideri (havuz yönteminin tercih edilmesi ve edilmemesi durumlarının karşılaştırılması)

Yukarıda bulunan hesaplamadan da açıkça görüleceği üzere, havuz yönteminin tercih edilmesi durumunda mükellefler, varlığın iktisap edildiği ilk yıllarda daha fazla amortisman gideri yazma imkânı bulmakta ve vergisel avantaj elde etmektedir. Bu avantajın oranı, iktisap edilen iktisadi kıymetlerin “faydalı ömür” ortalamalarına bağlı olarak değişmektedir. Sürekli olarak 5 yıl ve altında faydalı ömre sahip iktisadi kıymet alımı gerçekleştiren mükelleflerin, havuz yöntemini tercih etmesinin çok önemli bir avantajı olmayacaktır. Çünkü havuz yönteminde belirlenen amortisman oranları, 5 yıl ve daha az faydalı ömre sahip varlıklar için, havuz yönteminin tercih edilmediği durumlarda azalan bakiyeler ile amortisman hesaplanması durumunda da elde edilebilmektedir. Ancak bu noktada havuz yöntemi uygulamasında, varlıkların tek bir kalemden toplanması suretiyle hesaplama yapılması yönünden mükelleflere kolaylık sağladığı unutulmamalıdır.

3.5.2.5. Amortisman uygulamasının teşvik aracı olarak kullanılması

Ülkede, 1 Temmuz 2016 tarihinden itibaren, cirosu 10.000.000 Avustralya Dolarından daha az olan “küçük işletmeler” için bazı vergi imtiyazları getirilmiştir. Bu kapsamda küçük işletmelerin amortisman uygulamalarında aşağıdaki kolaylıklar sağlanmıştır:¹⁸¹

- 12 Mayıs 2015-30 Haziran 2019 tarihleri arasında iktisap edilmiş ve kullanıma hazır hale getirilmiş, 20.000 Avustralya Dolarından daha düşük maliyetli amortisman tabi iktisadi kıymetler, doğrudan gider olarak dikkate alınabilmektedir.
- Yüksek iktisap maliyetli diğer varlıklar ise havuzda toplanarak, ilk yıl % 15 ve sonraki yıllar % 30 oranında itfa edilebilmektedir.

¹⁸¹ PricewaterhouseCoopers International Limited (2018). Doing Business and Investing in Australia, s. 41.

- Hesap dönemi sonunda havuz hesabının bakiyesi 20.000 Avustralya Dolarından daha düşük ise, kalan tutarın tamamı ilgili yılda gider olarak dikkate alınabilmektedir.

3.6. Japonya

3.6.1. Genel Hatlarıyla Vergi Düzenlemeleri

Japonya, kurumlar vergisinin toplanması bakımından “yerleşik olma” kriterini, “merkez ofisin veya ana ofisin bulunduğu” yere göre belirlemektedir. Ülkede, “etkili yönetim ve kontrol” yöntemi kullanılmamaktadır. Ülkede vergisel açıdan “Japon Şirketi”, “merkez veya ana ofisi Japonya’da bulunan şirket” olarak tanımlanmaktadır.¹⁸²

Japonya’da yerleşik bir işletme, yabancı ülkede bulunan şubelerden elde edilen gelirler de dahil olmak üzere, dünya çapındaki tüm gelirleri üzerinden kurumlar vergisi ödemekle yükümlüdür. Ancak, altı aydan daha uzun süre elde bulundurulan ve % 25 ve daha yüksek bir orana isabet eden yabancı bir işletmeden elde edilen kar paylarının, % 95’i vergiden istisna edilmiştir. Ülkede yerleşik olmayan bir işletme ise yalnızca, Japonya’da elde etmiş olduğu gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir.¹⁸³

Yerleşik işletmeler öncelikle; kurumlar vergisine, yerel kurumlar vergisine, valiliklere ve belediyelere ödenen vergilere tabidirler. 1 Nisan 2016 ve sonrasında başlayan hesap dönemleri için ülkede genel kurumlar vergisi oranı % 23,4’tür. Sermayesi 100 Milyon Japon yeni ve daha az olan işletmelerin, vergilendirilebilir gelirlerinin 8 Milyon Japon yeni’lik kısmı için bu oran, 31 Mart 2019’a kadar % 15 olarak uygulanacaktır (Sonraki dönemlerde % 19). Sermayesi 500 Milyon Japon yeni ve daha fazla bir şirket tarafından % 100 kontrol edilen şirketler için, indirimli kurumlar vergisi uygulaması bulunmamaktadır.¹⁸⁴

Verginin matrahı brüt gelirden; maliyet, gider ve zararlar düşüldükten sonra bulunan net gelirdir. Vergilendirilebilir gelir hesaplanırken, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve

¹⁸² KPMG International (2018). Taxation in Japan 2018, s. 1.

Web: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/jp/pdf/2018/jp-en-taxation-in-japan-201811.pdf> adresinden 28/01/2019 tarihinde alınmıştır.

¹⁸³ PricewaterhouseCoopers International Limited (2018). Worldwide Tax Summaries Corporate Taxes 2017/18, s. 1249. Web: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/corporate-tax/worldwide-tax-summaries/pwc-worldwide-tax-summaries-corporate-taxes-2017-18.pdf> adresinden 28/01/2019 tarihinde alınmıştır.

¹⁸⁴ Granth Thornton International (2018). Doing Business in Japan, s. 34. Web:

<https://www.granthornton.jp/globalassets/pdf/service/doing-business-in-japan2017.pdf> adresinden 28/01/2019 tarihinde alınmıştır.

kurumlar vergisi kanunu hükümleri göz önünde bulundurulmaktadır.¹⁸⁵ Kurumlar vergisi düzenlemeleri, vergilendirilebilir gelirin hesaplanmasında hangi hesaplarda düzeltme yapılmasının gerektiğini belirtmektedir. İşin sürdürülmesi amacıyla yapılan harcamalar, yasada aksi belirtilmediği sürece gider olarak dikkate alınabilmektedir.¹⁸⁶

3.6.2. Amortisman Uygulaması

3.6.2.1. Genel düzenlemeler ve amortisman oranları

Ülkede amortisman tabi iktisadi kıymet, “değeri zaman içinde azalan varlık” olarak tanımlanmıştır.¹⁸⁷ Vergi düzenlemelerine göre iktisadi kıymetlerin, muhasebe açısından öngörülen faydalı ömürleri ne olursa olsun, vergi idaresi tarafından tespit edilen faydalı ömürleri üzerinden amortisman tabi tutulmaları gerekmektedir. Muhasebe açısından belirlenen faydalı ömürler, vergi mevzuatında belirlenen faydalı ömürlerden daha kısa ise, muhasebede fazladan hesaplanan amortisman, vergi açısından “kanunen kabul edilmeyen gider” olarak dikkate alınmaktadır.¹⁸⁸

Ülkede amortisman hesaplamaya başlanılabilmesi için ilgili varlığın iktisap edilmesi yeterli olmayıp, “işletme içinde kullanılmaya başlanması” gerekmektedir. Amortisman, iktisadi kıymetin işletmede ilk defa kullanılmaya başlandığı tam aydan başlanarak yıllık olarak hesaplanmaktadır.¹⁸⁹

Japonya’da amortisman tabi iktisadi kıymetler için belirlenen faydalı ömürlerden bazıları şu şekildedir:

¹⁸⁵ Urbach Hacker Young International Limited (2018). Doing Business in Japan, s. 19. Web: <http://www.uhy.com/wp-content/uploads/Doing-Business-in-Japan-2018.pdf> adresinden 28/01/2019 tarihinde alınmıştır.

¹⁸⁶ Ernst&Young Limited (2018). Worldwide Corporate Tax Guide 2018, s. 802.

¹⁸⁷ Japan National Tax Agency. Web: <https://www.nta.go.jp/english/taxes/individual/12013.htm> adresinden 29/01/2019 tarihinde alınmıştır.

¹⁸⁸ Web: <https://suga-taxfirm.com/blogpost/japanese-tax-depreciation/> adresinden 29/01/2019 tarihinde alınmıştır.

¹⁸⁹ Ernst&Young Limited (2018). Worldwide Capital and Fixed Assets Guide 2018, s. 78.

İktisadi Kıymet Türü	Amortisman Oranı (%)
Binalar ve geliştirme harcamaları	2 – 33,4
Araba parkları	2 - 10
Tesis, makine ve cihazlar	4,2 - 50
Tarımsal makine ve cihazlar	14,3
Ofis ekipmanları	4,8 - 50
Motorlu taşıtlar	16,7 – 33,4

Kaynak: Ernst&Young Limited. (2018). Worldwide Capital and Fixed Assets Guide 2018, s. 76.

Çizelge 3.11. Farklı iktisadi kıymet türleri için japonya’da kullanılan yıllık amortisman oranları

Ülkede; şerefiye, patent, marka ve haklar gibi maddi olmayan duran varlıklar da 5 ile 10 yıl arasında itfa edilebilmektedir.¹⁹⁰

3.6.2.2. Amortisman hesaplama sınırı

Japonya vergi yasalarına göre, tüm satın alma veya üretim maliyetinin, iktisadi kıymetin iktisap edilmesi ile doğrudan ilgili olarak ortaya çıkan harcamaların ve iktisadi kıymetin kullanıma hazır hale getirilmesi için yapılan harcamaların, iktisadi kıymetin maliyetine dâhil edilmesi gerekmektedir. Ülkede, yasa ile belirlenen tutardan¹⁹¹ daha az iktisap maliyetine sahip olan veya işletmede bir yıldan daha kısa süre ile kullanılacak varlıklar için amortisman uygulaması zorunlu değildir. Yasal sınır ile belirli bir tutarın¹⁹² arasında iktisap maliyetine sahip olan varlıklar ise 3 yılda itfa edilebilmektedir.¹⁹³

İktisadi kıymetlere yapılan tamir ve bakım giderleri normal koşullarda, ilgili yılın ticari kazancının tespitinde doğrudan gider olarak dikkate alınabilmektedir. Ancak, iktisadi kıymetin değerini artıran ve ömrünü uzatan harcamaların, ilgili varlığın maliyetine dahil edilmesi gerekmektedir. Aşağıda belirtilen kapsamda yapılan harcamaların varlığın maliyetine dahil edilmesi gerekli olmayıp, doğrudan gider olarak dikkate alınması mümkündür.¹⁹⁴

- Doğal afet sonucunda zarar gören varlıkların restorasyon masrafları,
- 200.000 Japon Yeni’nin altında olan kısa süreli (3 yıl) periyodik bakım harcamaları,

¹⁹⁰ Ernst&Young Limited (2018). Worldwide Capital and Fixed Assets Guide 2018, s. 79.

¹⁹¹ 2018 yılı için amortisman hesaplama sınırı, 100.000 Japon Yeni olarak belirlenmiştir.

¹⁹² 2018 yılı için 200.000 Japon Yeni olarak uygulanmaktadır.

¹⁹³ KPMG International (2018). Taxation in Japan 2018, s. 36.

¹⁹⁴ Ernst&Young Limited (2018). Worldwide Capital and Fixed Assets Guide 2018, s. 77.

- Vergi kanunlarında sermaye gideri olarak açıkça tanımlanmayan 600.000 Japon Yeni'nin altında olan veya varlığın aktife giriş bedelinin %10'unun altında olan harcamalar.

3.6.2.3. Amortisman hesaplama yöntemleri

Japonya'da maddi duran varlıklar için “normal amortisman yöntemi” ve “azalan bakiyeler amortisman yöntemi” kullanılmaktadır. Amortisman hesaplaması tüm iktisadi kıymetler için yıllık olarak yapılmaktadır. Mükellefler; “binalar, bina olarak değerlendirilen yapılar, bu yapılara yapılan geliştirme harcamaları ve bina eklentileri” dışında, bu yöntemlerden birini seçerek kullanabilmekte serbesttirler. Binalar için yalnızca normal amortisman yöntemi kullanılabilir. Maddi olmayan duran varlıklarda da genellikle normal amortisman yöntemi kullanılmaktadır.¹⁹⁵ Her ne kadar işletmeler, vergi idaresinin faydalı ömürler tablosunu takip etmek zorunda olsalar da bazı durumlarda istisnalar olabilmektedir. Fabrikalarda 24 saat operasyonun sürdürülmesi gibi olağanüstü durumlarda, mükellefler idareye başvuru yaparak, ilgili iktisadi kıymetin faydalı ömrünün kısaltılmasını talep edebilmektedir.¹⁹⁶

İktisadi bir varlık için seçilen amortisman hesaplama yönteminin sürekli olarak kullanılması gerekmektedir. Mükellefin amortisman hesaplama yöntemini değiştirmek istemesi durumunda, değişikliğin geçerli olacağı hesap döneminden önce, idareye değişiklik ile ilgili başvuru yapması zorunlu kılınmıştır.¹⁹⁷ Başvuru sonucunda amortisman hesaplama yöntemini değiştiren mükelleflerin, şirket birleşmesi gibi ekstra durumlar dışında 3 yıl geçmedikçe, amortisman hesaplama yöntemlerini değiştirmek için tekrar başvuru yapmaları mümkün bulunmamaktadır.¹⁹⁸

3.6.2.4. Amortisman uygulamasının teşvik aracı olarak kullanılması

Amortisman uygulaması aracılığıyla mükelleflere sağlanan herhangi bir teşvik bulunmamaktadır.

¹⁹⁵ PricewaterhouseCoopers International Limited (2018). Worldwide Tax Summaries Corporate Taxes 2017/18, s. 1258.

¹⁹⁶ KPMG International (2018). Taxation in Japan 2018, s. 39.

¹⁹⁷ KPMG International (2018). Taxation in Japan 2018, s. 39.

¹⁹⁸ Ernst&Young Limited (2018). Worldwide Capital and Fixed Assets Guide 2018, s. 78.

3.7. Yeni Zelanda

3.7.1. Genel Hatlarıyla Vergi Düzenlemeleri

Yeni Zelanda’da vergilendirme açısından “yerleşik olma kriteri” ve “gelirin elde edildiği kaynak” kriter olarak alınmaktadır. Oniki aylık herhangi bir periyotta 183 günden uzun bir süre ülkede ikamet eden, ikametgahı Yeni Zelanda’da bulunan ve resmi görev dolayısıyla ülke dışında bulunan kişiler, yerleşik sayılmaktadır. Yeni Zelanda’da yerleşik kişiler, yurtiçi ve yurtdışında elde ettikleri tüm gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir.¹⁹⁹

Yeni Zelanda’da kurumlar vergisi düz oranlı olarak uygulanmaktadır.²⁰⁰ Ülkede ayrıca düz oranlı olarak uygulanan, “mal ve hizmet vergisi” adı altında bir tüketim vergisi bulunmaktadır.²⁰¹ Bu vergi, konut kiralari ve finansal hizmetler dışındaki neredeyse tüm satın almalarda uygulanmaktadır.²⁰² İşletmeler ülkemizde bulunan katma değer vergisi uygulamasında olduğu gibi, alımlarına ilişkin mal ve hizmet vergisini indirim konusu yapabilmektedir.

Ülkede hesap dönemi 1 Nisan ile 31 Mart tarihleri arasında belirlenmiştir. İşletmeler hesap döneminin değiştirilmesi için idareye başvuru yapabilmektedir. Ülkede vergilendirilebilir ticari gelir; mal ve hizmet satışı, komisyonlar, kiralar, telif hakları, faiz ve temettüleri dâhil olmak üzere herhangi bir ticari faaliyetten elde edilen tüm kar ve kazançlardan oluşmaktadır. Vergilendirilebilir gelirin hesaplanmasında brüt gelir yaklaşımı uygulanmaktadır. Bu yaklaşım uyarınca işletmeler, brüt vergilendirilebilir gelirini hesaplamakta ve net kar veya zararını belirlemek için izin verilen indirimleri düşmektedir. Bir giderin indirilebilmesi için, gelirin elde edilmesi sırasında veya gelir elde etmek amacıyla ortaya çıkması gerekmektedir.²⁰³

¹⁹⁹ Inland Revenue Department. Web:

<https://www.classic.ird.govt.nz/international/comingleaving/coming/payingtax/coming-to-nz-payingtax.html> adresinden 27/05/2019 tarihinde alınmıştır.

²⁰⁰ 2018 yılı için kurumlar vergisi oranı %28 olarak uygulanmaktadır.

²⁰¹ 2018 yılında %15 oranında uygulanmaktadır.

²⁰² New Zealand Ministry of Business, Innovation&Employment. Web:

<https://www.newzealandnow.govt.nz/living-in-nz/money-tax/nz-tax-system> adresinden 27/05/2019 tarihinde alınmıştır.

²⁰³ Ernst&Young Limited (2018). Worldwide Corporate Tax Guide 2018, s. 1126.

3.7.2. Amortisman Uygulaması

3.7.2.1. Genel düzenlemeler ve amortisman oranları

Ülkede amortisman, “işletmede kullanılan bir varlığın satılması, elden çıkarılması veya hurdaya ayrılmasına kadar olan süre içinde, varlıkta oluşan değer azalışlarının faydalı ömür süresince gelirden indirilmesi” olarak ifade edilmektedir. Amortisman uygulamasının genel özellikleri şu şekildedir:²⁰⁴

- İktisadi kıymetlere amortisman hesaplanması zorunlu tutulmuştur. Bir varlık grubundaki belirli bir iktisadi kıymet için amortisman hesaplanmaması şeklinde bir seçim yapılamamaktadır.
- İktisap edildiği yılda amortisman hesaplanmayan iktisadi kıymetler için sonraki dönemlerde amortisman hesaplanamamaktadır. İlgili olduğu dönemde hesaplanmayan amortisman giderleri, ertesi yıla devredilememektedir.
- Amortisman, işletmenin aktifinde bulunan iktisadi kıymetlerin, işletme amaçları kullanıma hazır bulunduğu veya kullanıldığında hesaplanabilmektedir.
- Amortisman hesaplaması “ay” bazında kıst amortisman olarak hesaplanmaktadır. Petrol endüstrisinde kullanılan belirli iktisadi kıymetler için “gün” bazında hesaplama yapılmaktadır.
- 2011-2012 vergilendirme yılından itibaren, tahmin edilen faydalı ömrü 50 yıl ve üzerinde olan binalar için amortisman oranı % 0'a indirilmiştir. Bu durum hem ticari hem de konut olarak kullanılan mülkler için geçerli olmaktadır.
- Bina dışındaki iktisadi kıymetler için, varlığın elden çıkarıldığı yılda amortisman hesaplanamamaktadır.
- Amortisman oranları, genel oranlar ile sektör bazında oranlar olarak vergi idaresi tarafından belirlenmektedir. Ancak mükellefler, idare tarafından belirlenen oranın kendileri için uygun olmadığını değerlendirdikleri durumda, daha düşük oranda amortisman uygulamak için idareye başvuru yapabilmektedir.
- Arazi ve arsalar ve zaman içinde değeri düşmeyen (şans oyunları franchise ücretleri gibi) varlıklar için amortisman hesaplanamamaktadır.

²⁰⁴ Inland Revenue Department (2019)-1. Depreciation – a guide for businesses, 5-6. Web: <https://www.classic.ird.govt.nz/forms-guides/keyword/businessincometax/ir260-guide-depreciation.html> adresinden 27/05/2019 tarihinde alınmıştır.

Belirli bir tarihten (1 Nisan 1993) sonra iktisap edilen veya işletmede yaratılan; patent, yazılım, marka ve haklar gibi sabit ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar için, normal amortisman yöntemine göre amortisman hesaplanabilmektedir. Sabit ömürlü maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürleri, yasal kullanım süresine göre belirlenmektedir. Kullanım hakkı belirli bir süre için satın alınan markalar bu tür varlıklara örnek olarak verilebilmektedir. Bunların dışında kalan maddi olmayan duran varlıklar için, “normal amortisman yöntemi” ile “azalan bakiyeler usulüyle amortisman yöntemi” uygulanabilmektedir.²⁰⁵

Her yıl itibariyle, uygulanacak amortisman oranları ile ilgili olarak güncellenen bir rehber bulunmaktadır. Ayrıntılı olarak hazırlanan bu rehberde; endüstri kategorileri ve varlık kategorileri bazında amortisman oranları bulunmaktadır. Mükelleflerin uygulayacakları amortisman oranını belirlemek için; öncelikle faaliyet gösterdikleri sektörün amortisman listesine bakması gerekmekte, burada ilgili iktisadi kıymet için belirlenmiş bir oran bulunmaması durumunda, varlık kategorileri bazında amortisman listelerine bakmaları gerekmektedir. Rehberde amortisman oranları, normal amortisman yöntemi ve azalan bakiyeler amortisman yöntemi için ayrı ayrı yayımlanmaktadır. Azalan bakiyeler usulünde amortisman oranları, genel olarak normal amortismanından yüksek olarak belirlenmekle birlikte bazı durumlarda normal amortisman oranı ile aynı olarak belirlenmektedir.²⁰⁶

3.7.2.2. Amortisman hesaplama sınırı

Yasal sınırın²⁰⁷ altında olan iktisadi kıymetlerin, iktisap yılında doğrudan gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Bu iktisadi kıymetler için tercihe bağlı olarak amortisman hesaplanması imkânı bulunmamaktadır.²⁰⁸

3.7.2.3. Amortisman hesaplama yöntemleri

Ülkede maddi duran varlıklar için amortisman hesaplamada, “normal amortisman yöntemi” ile “azalan bakiyeler usulüyle amortisman yöntemi” uygulanmaktadır. Mükelleflerin maddi duran varlıklar için uyguladıkları amortisman hesaplama yöntemini,

²⁰⁵ Inland Revenue Department (2019)-1. a.g.e., 17.

²⁰⁶ Inland Revenue Department (2019)-2. General Depreciation Rates. Web: <https://www.classic.ird.govt.nz/forms-guides/keyword/businessincometax/ir265-guide-general-depreciation-rates.html> adresinden 27/05/2019 tarihinde alınmıştır.

²⁰⁷ 2018 yılı için amortisman hesaplama sınırı, 500 Yeni Zelanda Doları olarak belirlenmiştir.

²⁰⁸ Inland Revenue Department (2019)-1. a.g.e., 7.

izleyen hesap dönemlerinde değiştirme imkanları bulunmaktadır. Her iki yöntemden diğer yöntemle geçiş mümkün bulunmaktadır.²⁰⁹

İktisadi kıymetler için amortisman; münhasır olarak iktisadi kıymet bazında veya havuz yöntemi uygulaması ile hesaplanabilmektedir. İktisadi kıymet bazında amortisman hesaplama tercih edildiğinde, normal amortisman yöntemi veya azalan bakiyeler usulüyle amortisman yöntemi kullanılabilir. Havuz yönteminde ise yalnızca azalan bakiyeler usulüyle amortisman hesaplama yöntemi kullanılmaktadır.

3.7.2.4. Havuz yöntemi uygulaması

Yeni Zelanda'da havuz yöntemi uygulamasına, düşük değerli olarak değerlendirilen varlıklar bir havuzda toplanmakta ve bu havuza amortisman hesaplanmaktadır. Havuz yönteminin avantajı, uyum maliyetlerinin azalmasıdır. Bu sistemde havuza dâhil edilen tüm varlıklar tek bir varlık olarak değerlendirilmektedir. Ülkede uygulanan havuz yönteminin ana özellikleri şu şekildedir:²¹⁰

- Binalar bu yöntemle dâhil edilememektedir.
- Havuzda bulunan iktisadi kıymetlerin farklı amortisman oranları bulunması durumunda, havuza bu oranlardan en düşüğü ile amortisman hesaplanması gerekmektedir.
- Havuz yönteminde amortisman, havuzun dönem başı ve dönem sonu değerinin ortalama değeri üzerinden, yalnızca azalan bakiyeler usulü ile hesaplanabilmektedir.
- Maliyet bedeli veya net defter değeri 5.000 Yeni Zelanda Dolarının altında olan iktisadi kıymetler, havuz yöntemine dâhil edilebilmektedir.²¹¹
- Havuz yöntemine bir kez dâhil edilen iktisadi kıymetler, bazı özel durumlar hariç olmak üzere, daha sonra bu sistemden çıkarılamamaktadır.

3.7.2.4.1. Yeni Zelanda'da havuz yöntemi uygulaması rneği

Yeni Zelanda'da faaliyet gösteren X şirketi 2016 hesap döneminde düşük maliyetli varlıklar için havuz yöntemi uygulamasına başlamıştır. Bu şirket 2017 hesap dönemi

²⁰⁹ Inland Revenue Department (2019)-1. a.g.e., 9.

²¹⁰ Inland Revenue Department (2019)-1. a.g.e., 9-10.

²¹¹ Bu tutar 2015-2016 vergilendirme döneminde önce iktisap edilen varlıklar için 2.000 Avustralya Doları olarak uygulanmaktadır.

içinde 5.000 Yeni Zelanda Doları maliyet bedeline sahip bir yazıcı almıştır. Varlık havuzunun 2017 yılı açılış değeri 20.000 Yeni Zelanda Dolarıdır ve dönem içinde başka bir iktisadi kıymet alımı bulunmamaktadır. Havuzda bulunan iktisadi kıymetlerin, azalan bakiyeler usulünde amortisman oranının en düşüğü %20'dir. Bu durumda X Şirketi'nin 2017 hesap dönemi amortisman gideri şu şekilde hesaplanacaktır:

<i>Demirbaş Adı</i>	<i>Başlangıç Tarihi</i>	<i>1.1.2017 İtibariyle Değeri (NZD)</i>	<i>31.12.2017 İtibariyle Değeri (NZD)</i>	<i>Ortalama Havuz Değeri (NZD)</i>	<i>İtfa Oranı</i>	<i>2017 Amortismanı (NZD)</i>	<i>31.12.2017 Net Değeri</i>
Varlık Havuzu-1	2016	20.000	25.000	22.500	%20	4.500	18.000

Çizelge 3.12. Yeni Zelanda'da faaliyet gösteren x şirketi 2017 hesap dönemi amortisman gideri (havuz yönteminin tercih edilmesi durumunda)

X Şirketi 2018 hesap döneminde, yeni bir iktisadi kıymet alımı gerçekleştirmemekle birlikte, şirketin 2016 yılında 10.000 Yeni Zelanda Doları bedel ile iktisap ettiği bir varlık 1.1.2018 tarihi itibariyle 5.000 AUD net değer ile "düşük değerli varlık" statüsünü kazanmış ve şirket bu varlığı, havuz yöntemi uygulamasına dâhil etmeyi tercih etmiştir.

<i>Demirbaş Adı</i>	<i>Başlangıç Tarihi</i>	<i>1.1.2018 İtibariyle Değeri (NZD)</i>	<i>31.12.2018 İtibariyle Değeri (NZD)</i>	<i>Ortalama Havuz Değeri (NZD)</i>	<i>İtfa Oranı</i>	<i>2018 Amortismanı (NZD)</i>	<i>31.12.2018 Net Değeri</i>
Varlık Havuzu-1	2016	18.000	23.000	20.500	%20	4.100	16.400

Çizelge 3.13. Yeni Zelanda'da faaliyet gösteren x şirketi 2018 hesap dönemi amortisman gideri (havuz yönteminin tercih edilmesi durumunda)

Ülkede, havuz yöntemi tercih edildiğinde, maliyet bedeli veya net defter değeri 5.000 Yeni Zelanda Dolarının altında olan varlıkların tümünün bu sisteme dâhil edilmesi şeklinde bir zorunluluk bulunmamaktadır. Bu nedenle mükellefler; havuzun mevcut amortisman oranı ve yeni iktisadi kıymetin amortisman oranı gibi verileri birlikte değerlendirerek iktisadi kıymetleri havuz yöntemine dahil edip etmemeyi tercih edebilecektir. Ülkede havuz yöntemi üst sınırı görece yüksek bir düzeyde belirlenmiş olup, bu yöntem için belirlenmiş bir amortisman oranı da bulunmamaktadır. Bu nedenlerden dolayı, havuz yönteminin uygulanması ve uygulanmaması durumu birçok değişkene bağlı olarak, birbirinden farklılaşmaktadır.

3.7.2.5. Amortisman uygulamasının teşvik aracı olarak kullanılması

Amortisman uygulaması aracılığıyla mükelleflere sağlanan herhangi bir teşvik bulunmamaktadır.

3.8. Azerbaycan

3.8.1. Genel Hatlarıyla Vergi Düzenlemeleri

Azerbaycan vergi uygulamasında kurumlar vergisi açısından; ülke hukuk kurallarına uygun olarak kurulmuş ve girişimcilik faaliyetlerinde bulunan veya başka bir ülkede kurulmakla birlikte yönetimi bu ülkede gerçekleştirilen işletmeler yerleşik sayılmaktadır. Ülkede 12 aylık periyotta 90 gün ve daha fazla süre ticari faaliyette bulunan yabancı kuruluşlar da yerleşik sayılmaktadır. Azerbaycan'da yerleşik mükellefler, yurt içinde ve dışında elde ettikleri gelirleri üzerinden, yerleşik olmayan kişiler ise yalnızca Azerbaycan'da elde ettikleri gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir.²¹²

Azerbaycan'da kurumlar vergisi düz oranlı oranlı olarak uygulanmaktadır.²¹³

Kurumlar vergisi açısından vergilendirilebilir gelirin elde edilmesinde, ticari faaliyetlerden elde edilen kar veya zarar belirlenmekte, ardından kira geliri ve sermaye kazancı gibi ticari olmayan işlemlerden elde edilen gelirler bu gelire eklenmektedir. Vergi yasalarına göre, seyahat ve konaklama giderleri, onarım giderleri, ilişkili taraflar arasında ödenen faizlere ilişkin giderler gibi bazı giderlerin, ticari faaliyetten indirilebilecek yasal sınırları bulunmaktadır.²¹⁴

3.8.2. Amortisman Uygulaması

3.8.2.1. Genel düzenlemeler ve amortisman oranları

Amortisman uygulamasına ilişkin düzenlemeler, Vergi Kanunu'nun, "Amortisman Giderleri ve Amortisman Tabi Varlıklar için İndirimler" başlıklı 114'ünü maddesinde düzenlenmiştir.

²¹²PricewaterhouseCoopers International Limited. Web: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Azerbaijan-Overview> adresinden 28/05/2019 tarihinde alınmıştır.

²¹³ 2018 yılı için kurumlar vergisi oranı %20 olarak uygulanmaktadır.

²¹⁴ Ernst&Young Limited (2018). Worldwide Corporate Tax Guide 2018, s. 118.

Vergisel düzenlemelere göre; arsa ve araziler, nadir tarihi ve mimari eserler, sanat eserleri ve aşağıda sayılan varlıklar için amortisman hesaplanamamaktadır.²¹⁵

- Üretken hayvanlar, (inek, bufalo, deve vb.)
- Hayvanat bahçelerinde ve diğer benzeri tesislerde bulunan fauna sergileri,
- Bazı bitkiler,
- Kütüphane varlıkları, filmlere ilişkin varlıklar (video, fotoğraf vb.), müze sergileri,
- Genel kullanım amaçlı yollar,
- Kamu parklarının donanımları,

İdare tarafından, farklı varlık kategorileri için belirlenen azami amortisman oranları bulunmaktadır. Mükellefler yasa ile belirlenen oranların altında bir amortisman oranı uygulama imkanına sahip olabilmektedir. Söz konusu amortisman oranının yasada belirlenen orandan daha düşük bir oranda uygulanması durumunda, arada bulunan amortisman gideri farkı, sonraki yıllarda kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir.²¹⁶

Amortisman tabi iktisadi kıymetler için belirlenen faydalı ömürler şu şekildedir:

İktisadi Kıymet Türü	Azami Amortisman Oranı (%)
Binalar, tesisler ve yapılar	7
Makine ve ekipmanlar	20
İleri teknoloji ürünü bilgi işlem makineleri	25
Taşıma araçları	25
Yük taşımacılığında kullanılan hayvanlar	20
Doğal kaynakların üretilmesi için jeolojik araştırma ve hazırlık çalışmalarına ilişkin maliyetler	25
Diğer maddi duran varlıklar	20

Kaynak: Azerbaycan Vergi Kanunu'ndan yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Çizelge 3.14. Farklı iktisadi kıymet türleri için Azerbaycan'da kullanılan yıllık amortisman oranları

Maddi olmayan duran varlıklardan belirsiz kullanım ömrüne sahip olanlar için azami % 10 oranında, belirli kullanım süresine sahip olanlar için kullanım süresine göre amortisman ayrılmaktadır.²¹⁷

²¹⁵ Ministry of Taxes of the Republic of Azerbaijan. The Tax Code of the Republic of Azerbaijan "Article 114". Web: http://taxes.gov.az/modul.php?name=qanun&cat=3&lang=_eng adresinden 28/05/2019 tarihinde alınmıştır.

²¹⁶ Ministry of Taxes of the Republic of Azerbaijan. a.g.e "Article 114".

²¹⁷ Ministry of Taxes of the Republic of Azerbaijan. a.g.e "Article 114".

3.8.2.2. Amortisman hesaplama sınırı

Ülkede, yasal sınırdan²¹⁸ daha az maliyet bedeline veya net değere sahip olan ve işletmede bir yıldan daha kısa süre ile kullanılacak varlıklar için amortisman uygulaması zorunlu değildir. İlgili vergilendirme döneminden önce aktife alınmış ve net defter değeri yasal sınırın veya varlığın aktife alındığı tarihteki maliyet bedelinin % 5'inin altına düşen varlıkların kalıntı değerleri, ilgili dönemin kazancının tespitinde doğrudan gider olarak dikkate alınabilmektedir.²¹⁹

Amortisman tabi iktisadi kıymetlere yapılan bakım-onarım giderlerinin doğrudan gider olarak dikkate alınabilecek kısmı için, varlık kategorileri bazında belirli oransal sınırlar bulunmaktadır. Bu sınırların altındaki harcamalar ilgili yılın kazancının tespitinde doğrudan gider olarak dikkate alınabilmekte, üzerindeki harcamaların, ilgili iktisadi kıymetin maliyet bedeline dahil edilerek, üzerinden amortisman hesaplanması gerekmektedir. Bahsi geçen sınırlar şu şekildedir:²²⁰

- Binalar, tesisler ve yapılar için % 2,
- Makine ve ekipmanlar ve taşıma araçları için % 5,
- Diğer maddi duran varlıklar için % 7

3.8.2.3. Amortisman hesaplama yöntemleri

İktisadi kıymetler için amortisman hesaplamada yalnızca “azalan bakiyeler amortisman yöntemi” kullanılmaktadır. Tek yöntem kullanıldığından seçilen yöntemin daha sonra değiştirilme imkânı bulunmamaktadır. Amortisman hesaplaması tüm iktisadi kıymetler için yıllık olarak yapılmaktadır.²²¹

3.8.2.4. Amortisman uygulamasının teşvik aracı olarak kullanılması

Katma değer vergisi mükellefleri hariç olmak üzere alım-satım işlemleri, yasal sınırın²²² altında olan mikro girişimciler, Kanun ile belirlenen ve yukarıda bahsedilen azami amortisman oranlarını iki kat olarak uygulayabilmektedir. Kanuni ölçülere göre küçük

²¹⁸ 2018 yılı için amortisman hesaplama sınırı, 500 Azerbaycan Manatı olarak belirlenmiştir.

²¹⁹ Ministry of Taxes of the Republic of Azerbaijan. a.g.e “Article 114”.

²²⁰ Ministry of Taxes of the Republic of Azerbaijan. a.g.e “Article 115”.

²²¹ Ministry of Taxes of the Republic of Azerbaijan. a.g.e “Article 114”.

²²² 2018 yılı için, 200.000 Azerbaycan Manatı olarak belirlenmiştir.

işletme olarak değerlendirilen işletmeler ise bu oranları 1,5 kat olarak uygulayabilmektedir.²²³



²²³ KPMG International (2018). Doing Business in Azerbaijan, s. 60. Web: https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/az/pdf/doing-business-in-azerbaijan-2019/Doing_Business_2019.pdf adresinden 28/05/2019 tarihinde alınmıştır.

4. YURTDIŞI AMORTİSMAN UYGULAMALARI ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE'DEKİ AMORTİSMAN UYGULAMALARINA İLİŞKİN ÖNERİLER

4.1. Bazı Yabancı Ülkelerde Bulunan Amortisman Uygulamalarının Türkiye Uygulaması ile Karşılaştırmalı İncelenmesi

Amortisman uygulaması, vergi mevzuatı ve muhasebe açısından önem taşımakta olup, her ülke açısından benzerlikler ve farklılıklar taşımaktadır. Aşağıda bulunan çizelgelerde, Türkiye ve yabancı ülkelerin amortisman uygulamaları, bazı temel yönleri ile karşılaştırılmıştır.



Amortisman Uygulamaları									
Ülke Adı	Amortisman Hesaplama Sınırı (2018)		Amortisman Hesaplama Yöntemleri			Amortisman Hesaplama Yönteminde Değişiklik		Kıst Amortisman Uygulaması	
	Uygulanma Durumu	Açıklama	Normal Amortisman Yöntemi	Azalan Bakiyeler Usulü	Açıklama	Uygulanma Durumu	Açıklama	Uygulanma Durumu	Açıklama
Türkiye	✓	1.000 TL	✓	✓	Mükellef tarafından seçilen yöntem uygulanabilmektedir. (Azalan bakiyeler usulü-yalnızca bilanço esasına göre defter tutan mükellefler)	✓	Yalnızca azalan bakiyeler usulünden normal amortisman usulüne geçilebilmektedir.	✓	Yalnızca binek otomobiller için kıst amortisman uygulanabilmektedir.
Danimarka	✓	13.500 DKK	✓	✓	Varlık türüne göre iki yöntemden biri uygulanmaktadır.		Değişiklik yapılamamaktadır.		Kıst amortisman uygulaması bulunmamaktadır.
Norveç	✓	15.000 NOK		✓	Bazı özellikli durumlarda normal amortisman yöntemi uygulanmaktadır.		Tek yöntem uygulanmaktadır.		Kıst amortisman uygulaması bulunmamaktadır.
Almanya	✓	800 EURO	✓		Tek yöntem normal amortisman yöntemidir.		Tek yöntem uygulanmaktadır.	✓	Havuz yöntemi uygulamasına dahil olanlar hariç tüm iktisadi kıymetler için kıst amortisman uygulanmaktadır.
İtalya	✓	516 EURO	✓		Tek yöntem normal amortisman yöntemidir.		Tek yöntem uygulanmaktadır.		Kıst amortisman olarak adlandırılmasa da ilk kullanım yılında, iktisadi kıymet için belirlenen amortisman oranının yarıya indirilerek amortisman hesaplanması gerekmektedir.

Kaynak: Tezde kullanılan farklı kaynaklardan yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Çizelge 4.1. Türkiye ve bazı yabancı ülkelerde amortisman uygulamaları

Amortisman Uygulamaları									
Ülke Adı	Amortisman Hesaplama Sınırı (2018)		Amortisman Hesaplama Yöntemleri			Amortisman Hesaplama Yönteminde Değişiklik		Kıst Amortisman Uygulaması	
	Uygulanma Durumu	Açıklama	Normal Amortisman Yöntemi	Azalan Bakiyeler Usulü	Açıklama	Uygulanma Durumu	Açıklama	Uygulanma Durumu	Açıklama
Azerbaycan	✓	500 AZN		✓	Tek yöntem, azalan bakiyeler usulüdür.		Tek yöntem uygulanmaktadır.		Kıst amortisman uygulaması bulunmamaktadır.
Yeni Zelanda	✓	500 NZD	✓	✓	Maddi olmayan duran varlıklar için yalnızca normal amortisman yöntemi kullanılmaktadır.	✓	Maddi duran varlıklarda her iki yöntemden diğerine geçiş mümkün bulunmaktadır.	✓	Tüm iktisadi kıymetler için kıst amortisman uygulanmaktadır.
Avustralya	✓	300 AUD	✓	✓	Maddi olmayan duran varlıklar için yalnızca normal amortisman yöntemi kullanılmaktadır.		Değişiklik yapılamamaktadır.	✓	Tüm iktisadi kıymetler için kıst amortisman uygulanmaktadır.
Japonya	✓	100.000 JPY	✓	✓	Varlık türüne göre iki yöntemden biri uygulanmaktadır.	✓	İdareye başvuru yapılması gerekmektedir.		Kıst amortisman uygulaması bulunmamaktadır.

Çizelge 4.1. (devam) Türkiye ve bazı yabancı ülkelerde amortisman uygulamaları

Amortisman Uygulamaları								
Ülke Adı	Faydalı Ömrün Belirlenmesi			Belirlenen Faydalı Ömürlerin Kapsamı			Belirlenen Faydalı Ömür Aralığı	
	Mükellef	İdare	Açıklama	İktisadi Kıymet Bazında	Sektör Bazında	Açıklama	Uygulanma Durumu	Açıklama
Türkiye		✓	İdare tarafından belirlenmektedir. Mükellefin faydalı ömürde değişiklik yapma hakkı bulunmamaktadır.	✓	✓	Faydalı ömürler iktisadi kıymet bazında ve sektörler bazında tek bir liste ile belirlenmektedir.	✓	2-50 Yıl
Danimarka		✓	İdare tarafından belirlenmektedir. Mükellefin faydalı ömürde değişiklik yapma hakkı bulunmamaktadır.	✓		Faydalı ömürler iktisadi kıymet bazında belirlenmektedir. Sektörler bazında ayrı amortisman listeleri bulunmamaktadır.	✓	4-25 Yıl
Norveç	✓	✓	İdare tarafından belirlenmektedir. Mükellefler belirlenen oranlardan yüksek olmamak üzere tercih ettikleri oranda amortisman hesaplayabilmektedir.	✓		Faydalı ömürler iktisadi kıymet bazında belirlenmektedir. Sektörler bazında ayrı amortisman listeleri bulunmamaktadır.		En düşük 4 yıl olup daha uzun faydalı ömürler belirlemede mükelleflere serbestlik tanınmıştır.
Almanya	✓	✓	İdare tarafından belirlenmektedir. Mükellefler gerekçelendirmek şartıyla, idare tarafından belirlenmiş faydalı ömürlerden farklı bir faydalı ömür uygulayabilmektedir.		✓	Belirli sektörler için itfa oranları ayrı olarak yayımlanmaktadır.		Mükelleflere serbestlik tanınmıştır.
İtalya	✓	✓	İdare tarafından belirlenmektedir. Mükellefler isteğe bağlı olarak, idare tarafından belirlenmiş faydalı ömürlerden farklı bir faydalı ömür uygulayabilmektedir.		✓	Belirli sektörler için itfa oranları ayrı olarak yayımlanmaktadır.		Mükelleflere serbestlik tanınmıştır.

Çizelge 4.1. (devam) Türkiye ve bazı yabancı ülkelerde amortisman uygulamaları

Amortisman Uygulamaları								
Ülke Adı	Faydalı Ömrün Belirlenmesi			Belirlenen Faydalı Ömürlerin Kapsamı			Belirlenen Faydalı Ömür Aralığı	
	Mükellef	İdare	Açıklama	İktisadi Kıymet Bazında	Sektör Bazında	Açıklama	Uygulanma Durumu	Açıklama
Azerbaycan	✓	✓	İdare tarafından belirlenmektedir. Mükellefler belirlenen oranlardan yüksek olmamak üzere tercih ettikleri oranda amortisman hesaplayabilmektedir.	✓		Faydalı ömürler iktisadi kıymet bazında belirlenmektedir. Sektörler bazında ayrı amortisman listeleri bulunmamaktadır.		En düşük 4 yıl olup daha uzun faydalı ömürler belirlenmede mükelleflere serbestlik tanınmıştır.
Yeni Zelanda	✓	✓	İdare tarafından belirlenmektedir. Mükellefler başvuru yaparak, idare tarafından belirlenmiş faydalı ömürden daha uzun bir faydalı ömür uygulayabilmektedir.	✓	✓	Faydalı ömürler iktisadi kıymet bazında ve sektörler bazında tek bir liste ile belirlenmektedir.	✓	2-50 Yıl
Avustralya	✓	✓	İdare tarafından belirlenmektedir. Mükellefler isteğe bağlı olarak, idare tarafından belirlenmiş faydalı ömürlerden farklı bir faydalı ömür uygulayabilmektedir.	✓		Faydalı ömürler iktisadi kıymet bazında belirlenmektedir. Sektörler bazında ayrı amortisman listeleri bulunmamaktadır.		Mükelleflere serbestlik tanınmıştır.
Japonya		✓	İdare tarafından belirlenmektedir. Mükellefin faydalı ömürde değişiklik yapma hakkı bulunmamaktadır.	✓		Faydalı ömürler iktisadi kıymet bazında belirlenmektedir. Sektörler bazında ayrı amortisman listeleri bulunmamaktadır.	✓	2-50 Yıl

Çizelge 4.1. (devam) Türkiye ve bazı yabancı ülkelerde amortisman uygulamaları

Amortisman Uygulamaları						
Ülke Adı	Havuz Yöntemi Uygulaması		Amortisman Uygulamasının Teşvik Aracı Olarak Kullanılması		Olağanüstü Amortisman Uygulaması	
	Uygulanma Durumu	Açıklama	Uygulanma Durumu	Açıklama	Uygulanma Durumu	Açıklama
Türkiye		Havuz yöntemi uygulaması bulunmamaktadır.	✓	Bazı uygulamalar bulunmaktadır.	✓	Belli koşullar altında uygulanmaktadır.
Danimarka		Havuz yöntemi uygulaması bulunmamaktadır.	✓	Bazı uygulamalar bulunmaktadır.		Olağanüstü amortisman uygulaması bulunmamaktadır.
Norveç		Havuz yöntemi uygulaması bulunmamaktadır.		Amortisman uygulaması aracılığıyla mükelleflere sağlanan herhangi bir teşvik bulunmamaktadır.		Olağanüstü amortisman uygulaması bulunmamaktadır.
Almanya	✓	Mükellefler isteğe bağlı olarak, ilgili hesap dönemi içinde iktisap ettikleri ve 250 Euro ile 1.000 Euro arasındaki değerlere sahip tüm varlıkları tek bir kaleme toplayarak normal amortisman yöntemi ile yıllık olarak, 5 yılda itfa edebilmektedir.	✓	Bazı uygulamalar bulunmaktadır.		Olağanüstü amortisman uygulaması bulunmamaktadır. Faydalı ömrü belirlemede mükelleflere serbestlik tanınmıştır.
İtalya		Havuz yöntemi uygulaması bulunmamaktadır.	✓	Bazı uygulamalar bulunmaktadır.		Olağanüstü amortisman uygulaması bulunmamaktadır. Faydalı ömrü belirlemede mükelleflere serbestlik tanınmıştır.

Çizelge 4.1. (devam) Türkiye ve bazı yabancı ülkelerde amortisman uygulamaları

Ülke Adı	Amortisman Uygulamaları					
	Havuz Yöntemi Uygulaması		Amortisman Uygulamasının Teşvik Aracı Olarak Kullanılması		Olağanüstü Amortisman Uygulaması	
	Uygulanma Durumu	Açıklama	Uygulanma Durumu	Açıklama	Uygulanma Durumu	Açıklama
Azerbaycan		Havuz yöntemi uygulaması bulunmamaktadır.	✓	Bazı uygulamalar bulunmaktadır.		Olağanüstü amortisman uygulaması bulunmamaktadır.
Yeni Zelanda	✓	Mükellefler isteğe bağlı olarak, maliyet bedeli veya net defter değeri 5.000 Yeni Zelanda Dolarının altında değerlere sahip tüm varlıkları tek bir kalemde toplayarak azalan bakiyeler usulüyle itfa edebilmektedir.		Amortisman uygulaması aracılığıyla mükelleflere sağlanan herhangi bir teşvik bulunmamaktadır.		Olağanüstü amortisman uygulaması bulunmamaktadır.
Avustralya	✓	Mükellefler isteğe bağlı olarak, 300 AUD ile 1.000 AUD arasındaki değerlere sahip tüm varlıkları tek bir kalemde toplayarak ilk yıl %18,75, sonraki yıllarda %37,50'lik amortisman oranları itfa edebilmektedir.	✓	Bazı uygulamalar bulunmaktadır.		Olağanüstü amortisman uygulaması bulunmamaktadır. Faydalı ömrü belirlemede mükelleflere serbestlik tanınmıştır.
Japonya		Havuz yöntemi uygulaması bulunmamaktadır.		Amortisman uygulaması aracılığıyla mükelleflere sağlanan herhangi bir teşvik bulunmamaktadır.	✓	Belli koşullar altında uygulanmaktadır.

Çizelge 4.1. (devam) Türkiye ve bazı yabancı ülkelerde amortisman uygulamaları

4.1.1. Amortisman Hesaplama Yöntemleri

Ülkemizde mükellefler, normal amortisman yöntemi ile azalan bakiyeler usulüne göre amortisman yönteminden herhangi birini uygulayabilmektedir. Ancak azalan bakiyeler usulü ile amortisman hesaplama yöntemi sadece bilanço esasına göre defter tutan mükellefler tarafından kullanabilmektedir.

Almanya ve İtalya’da tek yöntem olarak normal amortisman yöntemi uygulanmaktadır. Almanya’da, “azalan bakiyeler yöntemi” yalnızca 2009-2010 yılları arasında uygulanmış ancak daha sonra yürürlükten kaldırılmıştır.²²⁴

Danimarka’da uygulanan amortisman hesaplama yöntemleri, “normal amortisman yöntemi” ve “azalan bakiyeler usulüyle amortisman yöntemi”dir. Bu yöntemlerden hangisinin uygulanacağı, idare tarafından varlık kaleminin türüne göre belirlenmiştir. Binalar ve maddi olmayan duran varlıklar için normal amortisman yöntemi, diğer tüm iktisadi kıymetler (makinelere, taşıtlar, demirbaşlar vb.) için azalan bakiyeler usulüyle amortisman yöntemi uygulanmaktadır.²²⁵

Norveç’te amortisman hesaplamada esas olarak “azalan bakiyeler yöntemi” kullanılmaktadır. Bu yöntem çoğu varlık için zorunlu kılınmıştır. Ancak, idare tarafından belirlenen bazı özellikli varlıklar için normal amortisman yöntemi uygulanmaktadır.²²⁶

Avustralya’da maddi duran varlıklar için amortisman hesaplamada, normal amortisman yöntemi ve azalan bakiyeler usulü uygulanabilmektedir. Maddi olmayan duran varlıklar için ise, yalnızca “normal amortisman yöntemi” kullanılabilir.²²⁷

Japonya’da binalar dışındaki maddi duran varlıklar için “normal amortisman yöntemi” ve “azalan bakiyeler amortisman yöntemi” uygulanabilmektedir. Binalar için yalnızca normal amortisman yöntemi kullanılabilir.²²⁸

Azerbaycan’da amortisman hesaplamada tek yöntem olarak “azalan bakiyeler yöntemi” uygulanmaktadır.²²⁹

²²⁴ Ernst&Young Limited (2018). Worldwide Capital and Fixed Assets Guide 2018, s. 57-58.

²²⁵ Danish Ministry of Taxation. “Tax Depreciation Law No. 1147”

Web: <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=183481#id5e4dae2d-b972-4c63-9fb0-9813386b691a> adresinden 30/12/2018 tarihinde alınmıştır.

²²⁶ Deloitte Touche Tohmatsu Limited (2017). Taxation and Investment in Norway 2017, s.10.

²²⁷ Ernst&Young Limited (2018). Worldwide Capital and Fixed Assets Guide 2018, s. 17.

²²⁸ PricewaterhouseCoopers International Limited (2018). Worldwide Tax Summaries Corporate Taxes 2017/18, s. 1258.

²²⁹ Ministry of Taxes of the Republic of Azerbaijan. a.g.e “Article 114”.

Yeni Zelanda’da amortisman hesaplamada mükellefler, normal amortisman yöntemi ile azalan bakiyeler usulüne göre amortisman yönteminden seçtikleri birini uygulayabilmektedir. Ancak maddi olmayan duran varlıklar normal amortisman yöntemi ve havuz yöntemi uygulamasında azalan bakiyeler yönteminin uygulanması gerekmektedir.²³⁰

4.1.2. Amortisman Hesaplama Yönteminde Değişiklik

Ülkemiz amortisman uygulamasında, mükelleflerin uyguladıkları amortisman hesaplama yöntemini izleyen yıllarda değiştirmeleri mümkündür. Ancak amortisman hesaplama yöntemini değiştirme imkânı yalnızca, azalan bakiyeler usulünden normal amortisman geçişlerde tanınmıştır. Bir varlık için normal amortisman yöntemiyle amortisman hesaplandıktan sonra, azalan bakiyeler usulüne geçiş mümkün bulunmamaktadır.

Yeni Zelanda’da maddi duran varlıklar için, uygulanan amortisman hesaplama yönteminin, izleyen hesap dönemlerinde değiştirilme imkânı bulunmaktadır. Her iki yöntemden diğer yönteme geçiş mümkün bulunmaktadır.²³¹

Danimarka ve Avustralya’da her varlık türü için hangi amortisman yönteminin uygulanacağı idare tarafından belirlenmiştir. Mükelleflerin bu yöntemleri değiştirme imkânları bulunmamaktadır.

Norveç, Almanya, Azerbaycan ve İtalya’da tek amortisman yöntemi uygulandığından, amortisman hesaplama yöntemi değiştirilememektedir.

Japonya’da, amortisman hesaplama yönteminin değiştirilmek istenmesi durumunda, değişikliğin geçerli olacağı hesap döneminden önce idareye değişiklik ile ilgili başvuru yapması zorunlu kılınmıştır.²³²

4.1.3. Kıst Amortisman Uygulaması

Ülkemizde yalnızca, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobiller için kıst amortisman hesaplanmaktadır.

²³⁰ Inland Revenue Department (2019)-1. a.g.e., 9-10.

²³¹ Inland Revenue Department (2019)-1. a.g.e., 9.

²³² KPMG International (2018). Taxation in Japan 2018, s. 39.

Danimarka, Norveç, Azerbaycan ve Japonya'da kıst amortisman uygulaması bulunmamaktadır.

Avustralya ve Yeni Zelanda'da tüm iktisadi kıymetler için kıst amortisman uygulanmakta, Almanya'da havuz yöntemi uygulamasına dahil olanlar hariç tüm iktisadi kıymetler için kıst amortisman uygulanmaktadır.

İtalya'da kıst amortisman uygulaması olarak adlandırılmayan ancak kıst amortisman uygulaması ile aynı amaca hizmet eden benzer bir uygulama bulunmaktadır. Uygulamaya göre mükelleflerin, iktisap ettikleri tüm iktisadi kıymetler için varlığın ilk iktisap yılında, varlık için belirlenen amortisman oranının yarısını kullanarak amortisman hesaplaması gerekmektedir.²³³ Bu uygulama kıst amortisman uygulamasına kıyasla, iktisadi kıymetin hesap döneminin ilk altı ayında iktisap edildiği durumlarda, amortisman gideri yönünden mükelleflere dezavantaj yaratmakta, daha sonraki dönemdeki iktisaplarda ise avantaj yaratmaktadır.

4.1.4. Faydalı Ömrün Belirlenmesi ve Kapsamı

Ülkemizde faydalı ömürler, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmekte ve mükellef tarafından değiştirilememektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı faydalı ömürleri, iktisadi kıymet türüne ve bazı sektörlerde kullanılan özel iktisadi kıymetlere göre tek bir liste ile belirlemektedir.

Ülkemizde bulunan amortisman listesinin, 1-6 bölümleri arasında genel sınıflamalar yapılmış ve amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları tespit edilmiştir. Listenin diğer bölümlerinde ise sektörler itibarı ile kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları belirlenmiştir. Mükellefler, uygun amortisman oranlarını tespit ederken öncelikle, sektörel bazda tespit edilen amortisman oranlarını dikkate almakta, bu ayrımlarda bulunmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak oranları, genel sınıflamada yer verilen oranlara göre tespit etmektedirler.

Yeni Zelanda'da faydalı ömürler; iktisadi kıymet bazında ve sektör bazında idare tarafından belirlenmektedir. Mükellefler başvuru yapmak şartıyla, idare tarafından

²³³DFK International (2018). Doing Business in Italy, s. 18. Web: https://www.dfk.com/files/8415/2482/6859/J496_Italy_DFK_Country_Profile_0917.compressed.pdf adresinden 19/01/2019 tarihinde alınmıştır.

belirlenen faydalı ömürlerden daha uzun bir faydalı ömür ile amortisman hesaplayabilmektedir.²³⁴

Danimarka ve Japonya amortisman uygulamasında faydalı ömürler, idare tarafından iktisadi kıymet türüne göre belirlenmekte ve belirlenen faydalı ömürler, mükellef tarafından değiştirilememektedir.

Norveç ve Azerbaycan amortisman uygulamasında faydalı ömürler, idare tarafından, iktisadi kıymet türüne göre belirlenmektedir. Ancak mükellefler idare tarafından belirlenen amortisman oranlarını aşmamak üzere, diledikleri oran üzerinden amortisman hesaplayabilmektedir.²³⁵

Almanya ve İtalya amortisman uygulamasında faydalı ömürler, idare tarafından, belirli sektörler için ayrı ayrı belirlenmektedir. Mükellefler, idare tarafından belirlenen faydalı ömürleri değiştirebilmektedir.

Avustralya amortisman uygulamasında faydalı ömürler, idare tarafından, iktisadi kıymet türüne göre belirlenmektedir. Mükellefler, idare tarafından belirlenen faydalı ömürleri değiştirebilmektedir.

4.1.5. Havuz Yöntemi Uygulaması

Karşılaştırma konusu yapılan ülkelerden; Türkiye, Danimarka, Norveç, İtalya, Azerbaycan ve Japonya'da havuz yöntemi uygulaması bulunmamaktadır. Almanya, Yeni Zelanda ve Avustralya'da bulunan havuz yöntemi uygulaması önceki bölümde detaylı olarak incelenmiştir.

4.1.6. Amortisman Uygulamasının Teşvik Aracı Olarak Kullanılması

Karşılaştırma konusu yapılan ülkelerden; Türkiye, Danimarka, Almanya, Azerbaycan, İtalya ve Avustralya'da, amortisman uygulaması aracılığıyla mükelleflere sağlanan bazı teşvikler bulunmaktadır. Bu uygulamalardan nitelikli olarak görülenler, ilerleyen bölümde detaylı olarak incelenecektir.

²³⁴ Inland Revenue Department (2019)-2. A.g.e. 1.

²³⁵ Ernst&Young Limited (2018). Worldwide Corporate Tax Guide 2018, s. 1162.

4.1.7. Olağanüstü Amortisman Uygulaması

Karşılaştırma konusu yapılan ülkelerden; Türkiye ve Japonya’da, bazı koşullar altında olağanüstü amortisman uygulaması mümkün bulunmaktadır. Almanya, İtalya ve Avustralya’da ise, faydalı ömrün belirlenmesinde mükelleflere serbestlik tanınmasından dolayı, bu uygulamaya ihtiyaç duyulmamıştır. Danimarka, Yeni Zelanda, Azerbaycan ve Norveç’te olağanüstü amortisman uygulaması bulunmamaktadır.

4.2. Türkiye Amortisman Uygulamasına Öneriler

4.2.1. Amortisman Hesaplama Sınırının Yükseltilmesi

4.2.1.1. Türkiye’de amortisman hesaplama sınırı

Vergi Usul Kanunu’nda yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarları, belirtilmiş olan para ile ödenecek ceza miktarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak yine aynı Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanmaktadır. Bu şekilde hesaplanan maktu had ve miktarların yüzde beşini aşmayan kesirler dikkate alınmamaktadır. Cumhurbaşkanı, bu suretle tespit edilen had ve miktarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye, nispi hadleri ise iki katına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine getirmeye yetkilidir.

Değeri belirli bir tutarı aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri belirli bir tutarı aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilmektedir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınmaktadır.

Bu kapsamda, amortismanına tabi iktisadi kıymetler için zorunlu olarak amortisman hesaplanması gereken parasal sınır, her yıl Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından açıklanan yeniden değerlendirme oranında güncellenmektedir. Ülkemizde 2018 yılı 1.000 TL²³⁶ olarak belirlenen bu sınırın üzerindeki amortismanına tabi iktisadi kıymetler için amortisman hesaplanması zorunlu kılınmıştır. Yasal sınırın altındaki amortismanına tabi

²³⁶ 31/12/2018 tarihli ve 30642 üçüncü mükerrer sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 504 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 1/1/2019 tarihinden itibaren uygulanacak miktar 1.200 TL olarak belirlenmiştir.

Karşılaştırma konusu yapılan ülkelerin vergi mevzuatlarındaki farklılıklar nedeniyle amortisman ayırma sınırının belirlenme tarihleri değişiklik göstermektedir. Bu nedenle yapılan tüm karşılaştırmalarda, 2018 yılının tutarları kullanılmıştır.

iktisadi kıymetler için ise mükellefler, amortisman hesaplama veya kıymetin maliyetini doğrudan gider olarak dikkate alma noktasında serbest bırakılmıştır. Ülkemizde amortisman hesaplama sınırının son beş yıldaki seyri şu şekildedir:

Yıllar	Sınır (TL)
2018	1.000
2017	900
2016	900
2015	880
2014	800

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı. Web: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/amortisman_ayirma.html adresinden 02/03/2019 tarihinde alınmıştır.

Çizelge 4.2. Türkiye’de amortisman hesaplama sınırının 2014-2018 yılları arasındaki seyri

4.2.1.2. Bazı yabancı ülkelerde amortisman hesaplama sınırı

Amortisman uygulamaları incelenen ülkelerde bulunan amortisman hesaplama sınırlarının son beş yıldaki seyri ise şu şekildedir:

	Yıllar İtibariyle Amortisman Ayırma Sınırları									
	2018		2017		2016		2015		2014	
Döviz Cinsi (*)	Yerel Para Birimi	TL	Yerel Para Birimi	TL	Yerel Para Birimi	TL	Yerel Para Birimi	TL	Yerel Para Birimi	TL
Danimarka (DKK)	13.500	10.882	13.200	7.993	12.900	6.427	12.800	5.442	12.600	4.767
Norveç (NOK)	15.000	9.011	15.000	6.867	15.000	6.110	15.000	4.971	15.000	4.670
Almanya (EURO)	800	4.822	410	1.851	410	1.521	410	1.303	410	1.156
İtalya (EURO)	516	3.113	516	2.332	516	1.916	516	1.641	516	1.457
Avustralya (AUD)	300	1.111	300	882	300	761	300	635	300	567
Japonya (JPY)	100.000	4.755	100.000	3.342	100.000	3.003	100.000	2.408	100.000	1.935
Yeni Zelanda (NZD)	500	1.768	500	1.344	500	1.226	500	998	500	909
Azerbaycan (AZN)	500	1.552	500	1.108	500	978	500	934	500	1.487

*Çizelgede yer alan yabancı paralar TL’ye çevrilirken ilgili yılın dönem sonu itibariyle Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (“TCMB”) resmi alış kurları kullanılmıştır.

Kaynak: Tezde kullanılan farklı kaynaklardan yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Çizelge 4.3. Bazı yabancı ülkelerde amortisman hesaplama sınırının 2014-2018 yılları arasındaki seyri

Çizelge incelendiğinde görüleceği üzere çalışmada ele alınan sekiz yabancı ülkenin altısında, son beş yıldır amortisman hesaplama sınırında herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Ülkemiz uygulamasında olduğu gibi amortisman hesaplama sınırında yıllık

olarak güncelleme yapılan Danimarka’da ise, amortisman hesaplama sınırında her yıl küçük tutarlarda artış yapılmaktadır. Danimarka’da amortisman hesaplama sınırı, 2014-2018 yılları arasında yaklaşık %7 artış göstermiştir.

Almanya’da ise 2014-2017 yılları arasında herhangi bir güncelleme yapılmayan amortisman hesaplama sınırı, 2017-2018 arasında yaklaşık %100 artırılarak, 410 Euro’dan 800 Euro’ya yükseltilmiştir. Bu güncellemenin altyapısını; aralarında Almanya’nın da bulunduğu 68 ülkenin 7 Haziran 2017’de, “uluslararası vergi kurallarını güncellemek ve çok uluslu şirketlerin kar aktarımı yoluyla vergiden kaçınma fırsatlarını ortadan kaldırmak” adına imzaladıkları vergi anlaşmaları oluşturmaktadır. Almanya bu anlaşmalar kapsamında nisan ayı içinde alınan karar ile, onlarca yıldır 410 Euro olarak uygulanan amortisman hesaplama sınırını 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 800 Euro olarak güncellemiştir.²³⁷

Çalışmada incelenen sekiz ülkenin amortisman ayırma sınırlarında, son beş yıldır herhangi bir değişiklik yapılmamasının nedeni olarak, ülkelerin düşük enflasyona sahip olmaları gösterilebilmektedir. Aşağıda yer alan çizelgede de görüleceği üzere, Azerbaycan hariç çalışmada incelenen ülkelerin tümü, genel olarak yıllık %2 ve altında enflasyona sahip ülkelerden oluşmaktadır. Fiyatlar genel seviyesinin yıllar itibariyle korunması nedeniyle ilgili ülke karar alıcılarının, bu konuda herhangi bir değişiklik ihtiyacı hissetmediği yorumu yapılabilmektedir.

		Yıllar İtibariyle Enflasyon Oranları (TÜFE / %)				
		2018	2017	2016	2015	2014
Ülke Adı	Türkiye	15,0	11,1	7,8	7,7	8,9
	Danimarka	1,4	1,1	0,3	0,5	0,6
	Norveç	1,9	1,9	3,6	2,2	2,0
	Almanya	1,8	1,7	0,4	0,1	0,8
	İtalya	1,3	1,3	-0,1	0,1	0,2
	Avustralya	2,2	2,0	1,3	1,5	2,5
	Japonya	1,2	0,5	-0,1	0,8	2,8
	Yeni Zelanda	1,6	1,9	0,6	0,3	1,2
	Azerbaycan	2,3	12,8	12,4	4,0	1,4

Kaynak: International Monetary Fund. Web: <https://www.imf.org/en/Countries> adresindeki verilerden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Çizelge 4.4. Karşılaştırma konusu yapılan ülkelerin yıllar itibariyle enflasyon oranları (tüfe / %)

²³⁷ Ernst&Young Limited (2017). German Tax & Legal Quarterly 2/17, s. 3. Web: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2017_EY_GTLQ_Q2/\\$FILE/EY_GTLQ_Issue_2-2017.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2017_EY_GTLQ_Q2/$FILE/EY_GTLQ_Issue_2-2017.pdf) adresinden 02/03/2019 tarihinde alınmıştır.

Ülkemiz açısından konuyu ele alacak olursak, Türkiye'nin enflasyonist ülkeler kategorisinde yer alması nedeniyle kanun koyucu, VUK'ta yer alan maktu tutarların güncelliğini korumasını sağlamak durumunda kalmıştır. Bu itibarla, VUK'ta yer alan tüm maktu had ve tutarlarda olduğu gibi amortisman hesaplama sınırı da, enflasyon gerçekleştirmeleri çerçevesinde belirlenen yeniden değerlendirme oranında, yıllık olarak güncellenmektedir. Ancak, yukarıda yer alan çizelgeler incelendiğinde, ülkemizde enflasyonun % 7,7 olarak gerçekleştiği 2015 yılında 880 TL olan amortisman hesaplama sınırı, enflasyon oranının çok altında bir güncelleme ile 2016 yılı için 900 TL olarak belirlenmiştir. Yine, enflasyonun % 7,8 olarak gerçekleştiği 2016 yılında 900 TL olan amortisman hesaplama sınırı, 2017 yılında da aynı şekilde uygulanmaya devam edilmiş, herhangi bir güncelleme yapılmamıştır. Bu noktada, amortisman hesaplama sınırındaki artışların enflasyon oranının çok altında olması nedeniyle, sınırın güncelliğini ve etkinliğini yitirdiği görülmektedir.

4.2.1.3. Türkiye’de ve bazı yabancı ülkelerde amortisman hesaplama sınırının karşılaştırılması ve sınırın yükseltilmesi önerisi

Çizelge 4.3.’te, çalışmada incelenen ülkelerin amortisman hesaplama sınırlarına TL cinsinden yer verilmiştir. Çizelgede görüleceği üzere, çalışmada incelenen yabancı ülkelerin amortisman hesaplama sınırları TL’ye çevrildiğinde, Türkiye ile kıyaslanamayacak derecede yüksek rakamlar ortaya çıkmaktadır. Ancak bahse konu çizelgede, bir birim paranın ülkeler arasındaki satın alma gücü dikkate alınmadığından, Türkiye’deki 1000 TL’lik sınırın Almanya’daki 800 Euro olan sınır ile farkı net olarak ortaya konamamaktadır.

Bu nedenle daha anlamlı bir karşılaştırma oluşturmak amacıyla; Avrupa komisyonu bünyesinde kurulan, Lüksemburg merkezli, Avrupa İstatistik Ofisi (Eurostat) verilerinden faydalanılarak, aşağıdaki çizelge oluşturulmuştur. Çizelge oluşturulurken Avrupa İstatistik Ofisi’nin, Belçika’nın başkenti Brüksel’i baz kabul ederek hazırladığı, “satın alma gücü paritesi” verilerinden faydalanılmıştır. İstatistiki çalışmada, Brüksel’deki 1 Euro’nun, diğer ülkelerde ne kadar satın alma gücüne sahip olduğu verisi, ülkelerin kendi para cinslerine göre birer çarpan ile ifade edilmiştir.

	<i>Döviz Cinsi</i>	<i>2018</i>		
		<i>Yerel Para Birimi</i>	<i>Çarpan</i>	<i>Özdeş Değer</i>
Ülke Adı	Türkiye (TL)	1.000	2,944	340
	Danimarka (DKK)	13.500	9,830	1.373
	Norveç (NOK)	15.000	12,380	1.212
	Almanya (EURO)	800	1,100	727
	İtalya (EURO)	516	0,965	535
	Avustralya (AUD)	300	1,565	192
	Japonya (JPY)	100.000	125,200	799
	Yeni Zelanda (NZD)	500	1,582	316
	Azerbaycan (AZN)	500	1,420	352
	<i>Yabancı Ülkelerin Amortisman Ayırma Sınırlarının Ortalama Özdeş Değeri</i>			688

Kaynak: European Statistical Office.

Web: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=prc_colc_ppptot&lang=en
http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=prc_colc_ppsm&lang=en adreslerindeki verilerden yararlanılarak tarafımızca, 03/03/2019 tarihinde oluşturulmuştur.

Çizelge 4.5. 2018 yılı itibariyle amortisman hesaplama sınırlarının satın alma gücü paritesi dikkate alınarak karşılaştırılması

Çizelgede yer alan “çarpan” ile, ülkelerin kendi para birimleri cinslerinden amortisman hesaplama sınırları oranlanarak, amortisman hesaplama sınırının “gerçekçi” bir karşılaştırılmasının yapılması amaçlanmıştır.

Çizelge 4.5.’te açıkça görüldüğü üzere, Türkiye’de bulunan amortisman hesaplama sınırının “özdeş karşılaştırma değeri”, çalışmada incelenen ülkelerin Avustralya, Yeni Zelanda ve Azerbaycan hariç tamamından, önemli oranda düşüktür. Avustralya ve Yeni Zelanda’da amortisman hesaplama sınırının düşüklüğü, tamamlayıcı bir uygulama olan “pooling method” ile telafi edilmektedir.

Ülkemizde amortisman hesaplama sınırının düşüklüğünü tartışmak noktasında, öncelikle bu uygulamanın ilk defa Vergi Usul Kanunu 313’üncü maddesine eklendiği, 2365 Sayılı Kanun’un gerekçesini değerlendirmek yerinde olacaktır. 2365 Sayılı Kanun’un amortisman hesaplama sınırı ile ilgili madde gerekçesinde aşağıdaki ifadeler yer verilmiştir:²³⁸

²³⁸ 4.1.1961 Gün ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı ve Bütçe Plan Komisyonu Raporu (1/64). Web: https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c002/mgk_01002028ss0084.pdf adresinden 03/03/2019 tarihinde alınmıştır.

Bilindiği üzere, 'işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkul ve benzeri iktisadi kıymetlerin kullanıldıkları sürece itfa edilen kısımları itibariyle giderlere intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Prensip böyle olmakla beraber değeri belli bir tutarın altında olan alet ve demirbaşların, giderlere intikalinin, kullanılan süreye dağıtılması, mükellef ve idare bakımından bazı güçlükler yarattığı gibi, bu kabil bir uygulamanın, amortisman müessesesi ile, temelde öngörülen amaç dahilinde mütalaası da mümkün bulunmamaktadır. 'Bu nedenle vergi sistemimizde, değeri belli bir tutarın altında olan amortisman konusu kıymetlerin bir defada gider yazılabileceği hususu öteden beri kabul edilmiş ve uygulanı gelmiştir.

Bu konudaki hüküm, halen Gelir Vergisi Kanununun 40 nci maddesinin 7 numaralı bendinde yer almaktadır. Oysa, amortisman uygulamasıyla ilgili istisnai bir hal teşkil eden bu hususun normal olarak, amortismanla ilgili esasların düzenlenmiş bulunduğu Vergi Usul Kanununda tespit edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, değeri 5 000 liranın altında olan peştemallıklar, alet ve demirbaşların bir defada gider yazılabilesini öngören hüküm, bu tasarı ile Vergi Usul Kanununun 313 ncü maddesine ilave edilmiş ve görüldüğü üzere, daha önce bin liralık bu had beş bin liraya çıkarılmıştır.

İlgili madde gerekçesinde de bahsedildiği üzere amortisman hesaplama sınırının getirilmesi ile; hem amortisman uygulamasının temel amacından sapmasının engellenmesi hem de mükelleflerin küçük tutarlı iktisadi kıymet alımlarında gereksiz işlem maliyetlerinin ortaya çıkmasını önlemek amaçlanmıştır.

Amortisman hesaplama sınırı günümüzde, yukarıda belirtilen amaçların yanında, "işletmelerin sabit kıymetlere olan yatırımının teşvik edilmesi" amacıyla da kullanılmaktadır. Gerçekten de işletmelerin sabit kıymetlere olan yatırımının artması, "üretim ve istihdam artışı" beraberinde getirmektedir. Bu noktada, küçük işletmelere amortisman uygulaması ile bazı ayrıcalıklar tanınması veya ölçeği ne olursa olsun işletmelerin yatırımlarını artırmasının amortisman uygulaması ile desteklenmesi, gelişmiş ülke uygulamalarında bir "trend" haline gelmiştir.

Amortisman uygulaması özü itibariyle; uzun ekonomik ömre sahip varlıkların giderlerinin ait olduğu vergilendirme döneminde dikkate alınmasını sağlamak ve mükelleflerin vergiden kaçınma amaçlı iktisadi kıymet alımlarını önlemek noktasında son derece önemli bir müessesedir. Ancak kredili alımlar dışında, iktisap edildiği yılda maliyetinin tamamına katlanılan bir iktisadi kıymetin maliyet bedelinin, doğrudan ilgili olduğu yılın gideri olarak dikkate alınamamasının da işletmeler açısından külfet yarattığı açık bir durumdur. Enflasyonist ortamlarda amortisman uygulaması, işletmeler açısından ekstra bir maliyete

neden olmaktadır. Beş yıl faydalı ömre sahip 10.000 TL maliyet bedeli bulunan bir iktisadi kıymetin, ilk yıldaki 2.000 TL olarak dikkate alınan gideri ile itfa ömrünün sonunda gider olarak dikkate alınacak 2.000 TL arasında ciddi bir fark oluşmaktadır.

Bu noktada amortisman hesaplama sınırının hem mükellefin hem de idarenin çıkarını gözetecek bir seviyede belirlenmesi gerekmektedir. Çalışmada incelenen sekiz ülkenin amortisman hesaplama sınırları incelendiğinde, ülkemizde bu sınırın artırılması, işletmelerin sabit kıymet alımlarını desteklemek açısından yerinde bir uygulama olacaktır.

Diğer taraftan vergi alacağının koruma altına alınması bakımından; amortisman hesaplama sınırında yukarıda belirtilen bir güncellenmenin yanında, bu sınırı aynı yıl içinde iktisap edilen “özdeş” varlıklar açısından belirlemek, yerinde bir uygulama olarak değerlendirilebilir.

Avustralya amortisman uygulamasında, bir iktisadi kıymetin maliyet bedelinin ilgili olduğu yılda doğrudan gider olarak dikkate alınabilmesi için, aynı yıl içinde iktisap edilen “özdeş” varlıkların toplam maliyetinin yasal sınırı aşmaması gerekmektedir. Ülkemiz amortisman uygulamasında buna benzer herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

Ülkemizde mevcut uygulamada, farklı tarihlerde aynı türden ve amortisman ayırma sınırının altında maliyet bedeline sahip iktisadi kıymetlerin iktisap edilmesi durumunda, iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin tümü, gider olarak dikkate alınabilmektedir. Örneğin; 900 TL maliyet bedeli bulunan 5 adet telefonun farklı tarihlerde iktisap edilmesi durumunda, tüm maliyet bedelleri amortisman hesaplama sınırının altında kalacağından, bu iktisadi kıymetler açısından amortisman ayrılmaksızın gider yazılabilmesi mümkündür.

Bu noktada, amortisman hesaplama sınırının artırılmasının yanında, bu sınırın yıl içinde iktisap edilen “özdeş” varlıkların tümü açısından uygulanması da mükelleflerin vergiden kaçınmak amacıyla sınırın altında maliyet bedeline sahip, aynı türden varlıkları farklı tarihlerde iktisap ederek, kazancın tespitinde gider olarak dikkate alma ve bu yolla vergiden kaçınma “reaksiyonunu” göstermelerinin önüne geçecektir.

4.2.2. Havuz Yöntemi (“Pooling Method”) Uygulamasının Getirilmesi

Havuz yöntemi ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte, amortisman hesaplarken kullanılan ve dönem amortisman giderinin hesaplanmasında “ara” uygulama niteliği taşıyan bir amortisman hesaplama uygulamasıdır. Bu uygulama aracılığıyla mükellefler, tutar açısından sınırları önceden belirlenmiş bazı amortisman tabi iktisadi kıymetleri

gruplandırarak bir havuzda toplama ve bu iktisadi kıymetleri sanki tek bir varlıkmiş gibi itfa etme imkânı bulmaktadır. Bunun sonucunda da mükelleflerin operasyonel uyum maliyetleri azalmakta, sabit kıymetlere yatırım yapmaları teşvik edilmektedir.²³⁹

4.2.2.1. Almanya, Avustralya ve Yeni Zelanda havuz yöntemi uygulamalarının değerlendirilmesi

Avustralya'da havuz yöntemi uygulaması, her yönüyle iyi tasarlanmış bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Öncelikle, amortisman hesaplama sınırının 300 Avustralya Doları gibi düşük olarak değerlendirilebilecek bir tutarda belirlenmesi ve bu sınırın altındaki varlıkların, havuz sistemine dahil edilememesi sistemin işlerliğini artırmaktadır.

Dikkat edileceği üzere Avustralya'da amortisman hesaplama sınırı olan 300 Avustralya Doları, havuz yöntemi üst sınırı olan 1.000 Avustralya Doları'nın % 30'una denk gelmektedir. Bu noktada mükelleflerin, 300 Avustralya Doları'nın üstündeki ve 1.000 Avustralya Doları'nın altındaki iktisadi kıymet alımları için, doğrudan gider yazma yöntemini tercih etmeleri mümkün olmadığından, havuz yöntemi uygulamasının tercih edilmesi mantıklı hale gelmektedir.

Almanya'da, amortisman hesaplama sınırı olan 800 Euro, havuz yöntemi üst sınırı olan 1.000 Euro'nun %80'ine denk gelmektedir. Bu noktada Almanya'da bulunan mükelleflerin; ortalamanın üstünde bir amortisman hesaplama sınırı varken ve havuz yöntemi bir kez tercih edildiğinde belirli sınırlarda maliyet bedeline sahip olan tüm varlıkların sisteme dahil edilmesi zorunluysen, havuz yöntemini tercih etmeleri mantıklı olmayacaktır. Çünkü Almanya'da bulunan amortisman ayırma sınırı dikkate alındığında, havuz yöntemi sınırları olan 250-1.000 Euro aralığında satın alınan iktisadi kıymetlerin büyük kısmı, genel olarak ilgili yılın kazancının tespit edilmesinde doğrudan gider olarak dikkate alınabilecektir.

Yeni Zelanda'da ise, Avustralya ve Almanya uygulamaları ile karşılaştırıldığında mükelleflere daha fazla kolaylık sağlanmıştır. Yeni Zelanda'da amortisman ayırma sınırı olan 500 Yeni Zelanda Doları, havuz yöntemi üst sınırı olan 5.000 Yeni Zelanda Doları'nın % 10'una denk gelmektedir.

²³⁹ Deloitte Touche Tohmatsu Limited (2015). Increase in Pooling Value Threshold For Depreciation Purposes. Web: <https://www2.deloitte.com/nz/en/pages/tax-alerts/articles/increase-in-pooling-value-threshold-for-depreciation-purposes.html> adresinden 07/03/2019 tarihinde alınmıştır.

Bu belirleyici ayırım ortaya konulduktan sonra, havuz yöntemi uygulamasının üç ülke açısından karşılaştırılması şu şekildedir:

- Üç ülkede de havuz yöntemi uygulanması bakımından herhangi bir zorunluluk bulunmamaktadır.
- Almanya’da havuz yöntemi uygulaması tercih edildiğinde yalnızca “yıl içinde” iktisap edilen tüm varlıklar açısından bu uygulama zorunluyken, Avustralya’da bu zorunluluk “takip eden yıllarda” da devam etmektedir. Yeni Zelanda’da bu tarz bir zorunluluk bulunmamaktadır.
- Avustralya’da ve Yeni Zelanda’da, ilk iktisap yılında havuz yöntemi uygulamasının üst sınırından daha fazla maliyet bedeline sahip olmakla birlikte daha sonradan net değerleri bu sınırın altına inen varlıklar açısından (düşük değerli varlıklar), havuz yöntemi uygulaması mümkün olmakla birlikte Almanya’da bu tarz bir uygulama bulunmamaktadır.
- Havuz yönteminin amortisman oranı; Avustralya’da iktisadi kıymetlerin havuza dâhil edildiği ilk yıl % 18,75, sonraki yıllarda % 37,50, Almanya’da sabit % 20, Yeni Zelanda’da ise, havuz yönteminde bulunan iktisadi kıymetlerin amortisman oranlarının en düşüğü olarak uygulanmaktadır.
- Almanya’da havuz yöntemi uygulamasının amortisman ayırma sınırından ayrı bir alt sınırı bulunmaktayken Avustralya’da bu sınır, amortisman ayırma sınırı olarak belirlenmiştir. Yeni Zelanda’da ise herhangi bir alt sınır bulunmamaktadır.

4.2.2.2. Türkiye’de havuz yöntemi uygulamasının getirilmesi önerisi

Yeni Zelanda, Avustralya ve Almanya uygulamaları kapsamlı olarak incelenen havuz yöntemi uygulaması, iyi kurgulanması durumunda, özü itibarıyla mükelleflere kolaylık sağlayan ve mükelleflerin iktisadi kıymet alımlarını teşvik eden bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu değerlendirme yapılırken; havuz yöntemi uygulamasının amortisman uygulamasını kolaylaştırıcı nitelikte bir uygulama olması ve bazı durumlarda havuz yönteminin amortisman oranının genel amortisman oranının altında olması, dayanak gösterilebilmektedir. Bu uygulama ile mükellefler, küçük tutarlı iktisadi kıymetler için amortisman hesaplarken değerlendirebilecekleri bir opsiyon sahibi olmaktadır.

Türkiye’de bulunan amortisman müessesesine havuz yöntemi uygulamasının önerilmesi noktasında; “havuz yöntemi alt ve üst sınırlarına” ve “havuz yönteminin amortisman oranına” öneri sunulması gerekmektedir.

Ülkemizde, amortisman tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları"; 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki liste (Amortisman Listesi) ile açıklanmıştır. Bu listede “674 kalem” amortisman tabi iktisadi kıymet bulunmaktadır. Bu iktisadi kıymetlerden 488 tanesi için, 10 yıl ve altı faydalı ömür belirlenmiştir.

Türkiye’de muhtemel havuz yöntemi uygulamasında, olması gereken amortisman oranının belirlenmesi amacıyla aşağıda yer alan çizelge hazırlanmıştır. Havuz yöntemi uygulaması özü itibariyle, çok yüksek tutarlı yatırım gerektiren iktisadi kıymetlerin sisteme dâhil edilmesini amaçlamamaktadır. Zaten, “binalar” gibi yüksek yatırım gerektiren ve uzun yıllar boyu itfa edilen iktisadi kıymetlerin de ayrı birer kalem olarak takip edilmesi, işletmeler açısından yerinde bir uygulama olacaktır. Havuz yöntemi uygulaması daha ziyade, göreceli olarak çok yüksek tutarlı olmayan iktisadi kıymetleri sisteme dâhil ederek, mükelleflerin uyum maliyetlerini düşürmeyi amaçlamaktadır. Bu nedenle değerlendirme yapılırken, 10 yıl ve altı faydalı ömürlere sahip olan iktisadi kıymetler dikkate alınmıştır.

Faydalı Ömür (Yıl)	Amortisman Tabi İktisadi Kıymet Sayısı	Normal Amortisman Oranı (%)
2	25	50
3	33	33,33
4	24	25
5	125	20
6	35	16,66
7	23	14,28
8	44	12,50
9	4	11,11
10	175	10
Toplam	488	

* 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki amortisman listesinden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Çizelge 4.6. Türkiye’de 10 yıl ve altı faydalı ömür belirlenen iktisadi kıymetler (havuz yönteminin tercih edilmesi ve edilmemesi durumlarının karşılaştırılması)

Yukarıda yer alan çizelge incelendiğinde, 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 10 yıl ve altı faydalı ömür belirlenen iktisadi kıymetlerden; 5 yıl ve altı faydalı

ömre sahip iktisadi kıymet sayısı 207, 5 yıl üstünde faydalı ömre sahip iktisadi kıymet sayısı ise 281 olarak görülmektedir. Çizelgede yer alan iktisadi kıymet sayısı ile, amortisman oranlarının ağırlık ortalaması alındığında; Türkiye’de 10 yıl ve altı faydalı ömür belirlenen iktisadi kıymetlerin ortalama amortisman oranı yaklaşık % 18 olarak hesaplanmaktadır. Bu noktada mevcut sisteme getirilecek bir havuz yöntemi uygulamasının “tercih edilebilir” olması için, havuz yönteminin faydalı ömrünün 5 yılın altında belirlenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, havuz yöntemi uygulamasının sınırlarının doğru belirlenmesi de bu uygulamanın “tercih edilebilirliğinde” son derece önem arz etmektedir. Havuz yöntemi uygulaması için belirlenen alt ve üst sınırların, amortisman ayırma sınırı ile birlikte değerlendirilerek, mantıklı bir noktada belirlenmesi gerekmektedir.

Aşağıdaki çizelgede incelenen ülke uygulamalarında havuz yöntemi uygulamasının alt ve üst sınırları “özdeş değerler” ile ifade edilerek Türkiye’de uygulanabilecek havuz yöntemi sınırları belirlenmeye çalışılmıştır. Bu belirleme yapılırken, Avrupa İstatistik Ofisi (Eurostat) verilerinden faydalanılarak bir birim paranın ülkeler arasındaki satın alma gücü dikkate alınmıştır. Çizelge oluşturulurken Avrupa İstatistik Ofisi’nin, Belçika’nın başkenti Brüksel’i baz kabul ederek hazırladığı, “satın alma gücü paritesi” verilerinden faydalanılmıştır.

		<i>2018</i>		
<i>Döviz Cinsi</i>		<i>Yerel Para Birimi</i>	<i>Çarpan</i>	<i>Özdeş Değer</i>
Ülke Adı	Almanya (EURO)	250-1.000	1,1	227-909
	Avustralya (AUD)	300-1.000	1,565	192-639
	Yeni Zelanda (NZD)	5.000 (üst sınır)	1,582	3.161
	<i>Havuz Yöntemi Sınırlarının Ortalama Özdeş Değeri</i>			<i>210-1.570</i>
	Türkiye (TL)	618-4.622	2,944	<i>210-1.570</i>
	<i>İncelenen Ülke Sınırlarına Göre Türkiye’de Uygulanabilecek Havuz Yöntemi Sınırlarının Ortalama Özdeş Değeri</i>			

Kaynak: European Statistical Office.

Web: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=prc_colc_ppptot&lang=en
http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=prc_colc_ppsm&lang=en
 adreslerindeki verilerden yararlanılarak tarafımızca, 03/03/2019 tarihinde oluşturulmuştur.

Çizelge 4.7. Havuz yöntemi uygulamasında Türkiye’de uygulanabilecek sınırlar

Çizelgeden de görüleceği üzere, Yeni Zelanda, Almanya ve Avustralya uygulamalarında havuz yöntemi sınırlarının ortalamasının TL cinsinden özdeş değeri 618-4.622 TL olarak

hesaplanmaktadır. Ancak Almanya uygulamasında detaylı olarak incelendiği üzere; amortisman ayırma sınırının, havuz yöntemi uygulamasının alt sınırının üzerinde belirlenmesi, bu yöntemin tercih edilebilirliğini azaltmaktadır.

4.2.3. Binek Otomobillerde Amortisman Uygulamasında Düzenleme Yapılması

4.2.3.1. Türkiye’de binek otomobillerde amortisman uygulaması ve genel giderlerin durumu

Ülkemizde, VUK’un 320’inci maddesi uyarınca; faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobiller için kıst amortisman hesaplanması gerekmektedir. Diğer taraftan, “otomobiller ve taksiler (jipler ve arazi taşıtları dahil)” için, 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki liste ile 5 yıllık faydalı ömür belirlenmiştir.

Kıst amortisman uygulaması vergi mevzuatımıza ilk defa, 4008 sayılı Kanun ile girmiştir. Bu uygulamada herhangi bir ayırım yapılmaksızın tüm amortisman tabi iktisadi kıymetler (ATİK) için kıst amortisman uygulaması öngörülmüştür. Daha sonra 4108 sayılı Kanun ile bu düzenlemeden vazgeçilerek kıst amortisman uygulaması yalnızca “binek otomobiller” ile sınırlanmıştır.

4108 sayılı Kanun’da bu düzenlemenin gerekçesi olarak; uygulamada, bazı mükelleflerin yılın son aylarında kolayca paraya çevrilebilecek türden sabit kıymetleri satın alıp kısa süre sonra elden çıkarmaları şeklinde suiistimaller bulunduğu ve bu suiistimale binek otomobillerin konu olduğu, gösterilmiştir.²⁴⁰ Düzenleme ile amortisman müessesesinin bu şekilde kötüye kullanılmasının önlenmesi amaçlanmaktadır.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olmayan X şirketinin, 01/09/2018 tarihinde 120.000 TL’ye satın aldığı binek otomobilin normal amortisman yöntemine göre kıst amortisman hesaplaması aşağıdaki çizelgede yapılmıştır (Faydalı ömür:5 yıl).

²⁴⁰ Türkiye Büyük Millet Meclisi 813 Sayılı Komisyon Raporu. Web: <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c083/tbmm19083092ss0813.pdf> adresinden 10/03/ 2019 tarihinde alınmıştır.

Yıl	Aktife Giriş Bedeli	Amortisman Oranı	Amortisman Gideri	İtfa Edilmiş Net Değer
2018	120.000	0,2	8.000	112.000
2019	120.000	0,2	24.000	88.000
2020	120.000	0,2	24.000	64.000
2021	120.000	0,2	24.000	40.000
2022	120.000	0,2	40.000	0

Çizelge 4.8. Türkiye’de faaliyet gösteren x şirketi kıst amortisman hesaplaması

Çizelgeden de görüleceği üzere kıst amortisman uygulamasında; binek aracın iktisap tarihine bağlı olarak ilk yıl, normal amortisman yöntemine göre daha az amortisman hesaplanmakta, eksik hesaplanan kısım faydalı ömrün son yılının amortismanına dahil edilmektedir. Bu uygulama, bazı mükelleflerin vergi matrahını aşındırmak ve ödenecek yıllık gelir ve kurumlar vergisini azaltmak veya tamamen ortadan kaldırmak adına, yapılan binek araç alım işlemlerinin önüne geçmek adına konulmuş bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır.

Diğer taraftan ülkemizde, Gelir Vergisi Kanunu 40’ıncı maddesi uyarınca, kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dâhil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri, ilgili yılın kazancının belirlenmesinde gider olarak dikkate alınabilmektedir. Bu maddenin yürürlükten kaldırılan uygulamasında parantez içi hüküm olarak “nakliyecilikte kullanılanlar hariç olmak üzere, binek otomobillerinin ve zati ailevi ihtiyaçlar için de kullanılan diğer taşıtların amortismanlarının yarısı.” şeklinde bir düzenleme bulunmaktadır. Daha sonra bu parantez içi hüküm, 4369 sayılı Kanun²⁴¹ ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu 14’üncü maddesi uyarınca, Kanuna bağlı (I), (I/A), ve (IV) sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan (ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç) alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmemektedir.

²⁴¹ 29/7/1998 tarihli ve 23417 mükerrer sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

4.2.3.2. Avustralya’da binek otomobillerde amortisman uygulaması ve genel giderlerin durumu

Avustralya’da, motorlu araçlarla ilgili düzenlemelerin yapıldığı ve vergi kanunlarının motorlu araçlarla ilgili kısımlarında atıflarda bulunulan, “Motor Vehicle Standards Act”²⁴² adı altında bir kanun bulunmaktadır. Ülkede motorlu araçlar ile ilgili vergisel uygulamalara önem verilmesi nedeniyle de, motorlu araçlar ile ilgili tüm vergisel konularda ayrıntılı düzenlemeler bulunmaktadır.

Bu düzenlemelerden birisi, “lüks araç vergisidir (LCT).” Buna göre 2018-2019 vergilendirme dönemi için; yakıt tasarruflu araçlar²⁴³ için 75.526 AUD, diğer araçlar için 66.331 AUD değerinde araç satın alındığında, eşiği aşan kısım için %33 oranında LCT uygulanmaktadır. Bu vergi; lüks arabaları satan veya ithal eden işletmeler tarafından ve lüks arabaları ithal eden kişiler tarafından ödenmektedir.²⁴⁴

Avustralya’da vergilendirilebilir gelirin elde edilmesi amacıyla kullanılan araçlar için amortisman hesaplanabilmektedir. Özel amaçlarla kullanılan araçlar için amortisman hesaplanamamaktadır.²⁴⁵ Ülkede, bir tondan az ağırlığı bulunan ve 9 yolcudan az yolcu taşıma kapasitesine sahip genel araçlar için 8 yıllık bir faydalı ömür belirlenmiş olup, taksilerde bu süre 4 yıldır.²⁴⁶ Ülkede taşıtlar için amortisman giderlerinin hesaplanması ile ilgili olarak, “logbook method” ve “cents per kilometre method” adı altında iki yöntem uygulanmaktadır. Her iki yöntemde de taşıtlar için hesaplanan yıllık amortisman, taşıtlar için yapılan diğer tüm giderler ile birleştirilerek, taşıtlar için o yılda gider olarak dikkate alınabilecek tutar belirlenmektedir.

Günlük kayıt defteri yönteminde, araç için yapılan tüm masraflar, dayanak teşkil eden belgeleri ile birlikte kayıt altına alınmakta ve tüm iktisadi kıymetlerde olduğu gibi taşıtlar için de vergisel amaçlarla kullanılacak kısımlarını belirten “taxable use percentage” adı altında bir oran belirlenmektedir. Bu yöntemde kayıt defterinin, ilgili yılın seyahatinin tümünü temsil eden en az 12 sürekli hafta boyunca tutulması gerekmektedir. Bu yöntemde;

²⁴² Motor Vehicle Standards Act 1989. Web: <https://www.legislation.gov.au/Details/C2016C00857> adresinden 15/03/2019 tarihinde alınmıştır.

²⁴³“100 kilometrede 7 litreyi geçmeyen yakıt tüketimine sahip araçlar” Web: <https://www.creditlinkaustralia.com.au/resource/news-and-updates/luxury-car-limit-201819/> adresinden 15/03/2019 tarihinde alınmıştır.

²⁴⁴ Australian Government / Australian Taxation Office. Web: <https://www.ato.gov.au/Business/Luxury-car-tax/> adresinden 15/03/2019 tarihinde alınmıştır.

²⁴⁵ Australian Government / Australian Taxation Office. Web: <https://www.ato.gov.au/Business/Income-and-deductions-for-business/Deductions/Motor-vehicle-expenses/> adresinden 15/03/2019 tarihinde alınmıştır.

²⁴⁶Web:<https://atotaxrates.info/tax-deductions/work-related-car-expenses/depreciation-of-vehicles/> adresinden 15/03/2019 tarihinde alınmıştır.

elektronik veya kâğıt ortamında tutulan bir defterde aşağıdaki unsurların kayıt altına alınması gerekmektedir.²⁴⁷

- Defter döneminin başlangıç ve bitiş tarihi,
- Otomobilin kilometre sayacının günlük kayıtları,
- Defter döneminde aracın kat ettiği toplam kilometre,
- Dönem içinde aracın vergisel amaçlarla kullanım yüzdesi,
- Her yolculuk için kat edilen kilometre sayısı, (yolculuğun başlama ve bitiş tarihleri, kilometre sayacının yolculuğun başındaki ve sonundaki değerleri, yolculuk sebebi)

Günlük kayıt defterine yapılan yukarıdaki kayıtların tümü için destekleyici belgelerin bulunması gerekmektedir. Bu yöntemde kayıtlar tutularak yılsonunda değerlendirilmekte ve “iş” için yapılan seyahat toplam seyahate oranlanarak “iş kullanım yüzdesi” belirlenmektedir. Yine defterde tutulan kayıtlar yardımıyla araçlar ile ilgili olarak, içinde bulunulan hesap dönemi için, amortisman dahil toplam gider olarak dikkate alınabilecek tutar belirlenmektedir. Örneğin, X işletmesinin aktifinde yer alan taşıt 2018 hesap döneminde, 3.000 kilometresi vergisel amaçlarla ilgili olmak üzere, toplamda 5.000 kilometre yol kat etmiştir. Buna göre araçla yapılan seyahatlerin %60’ı vergisel amaçlarla yapılmıştır. X işletmesi yine aynı hesap döneminde bu taşıtla ilgili olarak amortisman dahil 4.500 AUD gider yapmıştır. Buna göre, X işletmesinin aktifinde yer alan taşıt ile ilgili olarak 2018 hesap döneminde amortisman dahil gider olarak dikkate alabileceği tutar 2.700 AUD (4.500 X % 60) olarak hesaplanmaktadır.

Avustralya’da taşıtlar için amortisman giderlerinin hesaplanması ile ilgili olarak kullanılan bir diğer yöntem ise, “kilometre başına sent” yöntemidir. Bu yöntemde mükelleflerin günlük kayıt defteri yönteminde olduğu gibi, yıl içinde yapılan seyahatlerin detaylı olarak kayıt altına almaları beklenmemektedir. Yalnızca dönem içinde vergisel amaçlarla kat edilen toplam kilometrenin belirlenmesi gerekmektedir. Belirlenen bu kilometre, vergi idaresi tarafından düzensiz aralıklarla güncellenen, “kilometre başına sent” rakamı ile çarpılarak, taşıt ile ilgili olarak, amortisman dahil gider olarak dikkate alınabilecek tutar bulunmaktadır. Bu yöntemde mükelleflerin, araçlar ile ilgili olarak belirleyebileceği vergisel amaçlarla kilometre kullanımını, yıllık araç başına en fazla 5.000 kilometre ile

²⁴⁷ Australian Government / Australian Taxation Office. Web: <https://www.ato.gov.au/Business/Income-and-deductions-for-business/Deductions/Motor-vehicle-expenses/Claiming-motor-vehicle-expenses-as-a-sole-trader/Logbook-method/> adresinden 22/03/2019 tarihinde alınmıştır.

sınırlandırılmıştır. Diğer taraftan mükellefler 2018-2019 vergilendirme dönemi için, kilometre başına 0,68 AUD gider hesaplayabilmektedir.²⁴⁸

Örneğin, X işletmesinin aktifinde yer alan taşıt 2018 hesap döneminde, 3.000 kilometresi vergisel amaçlarla ilgili olmak üzere, toplamda 5.000 kilometre yol kat etmiştir. X işletmesinin aktifinde yer alan taşıt ile ilgili olarak, kilometre başına sent yönteminde, 2018 hesap döneminde amortisman dahil gider olarak dikkate alabileceği tutar 2.040 AUD (3.000*0,68) olarak hesaplanmaktadır.

Avustralya'da 18 Mart 2019 tarihi itibarıyla, benzinin pompa satış fiyatı 1,35 AUD'tur.²⁴⁹ Buna göre, 100 kilometrede ortalama 8 litre benzin tüketen bir aracın, kilometre başına yaklaşık 0,11 AUD benzin tüketimi bulunmaktadır. Bu durumda, 0,68 AUD olan kilometre başına gider rakamında, kilometre başına yakıt tüketiminin yaklaşık 5 katı kadar, (0,57 AUD) amortisman dahil diğer gider hesaplanmasına izin verilmektedir.

Kilometre başına sent yöntemi, günlük kayıt defteri yöntemi ile karşılaştırıldığında, kolaylaştırılmış bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu yöntem faaliyetleri seyahatlere bağlı olmayan ve daha çok küçük işletmeler tarafından tercih edilebilecek bir yöntem olarak düşünülebilmektedir. Kilometre başına sent yönteminde 5.000 kilometrelik sınır bulunması nedeniyle, faaliyet konuları itibarıyla araçları çok fazla seyahat eden işletmelerin, günlük kayıt defteri yöntemini seçerek, gerçek maliyetlerini tespit etmeleri gerekmektedir.

Diğer taraftan ülkede, "ev ile işyeri arasındaki" seyahatlerde kullanılan araç ile ilgili olarak yapılan harcamaların gider olarak dikkate alınamayacağı²⁵⁰ yapılan düzenleme ile açık olarak belirlenmiştir. Bu noktada, kilometre başına sent yönteminde belirlenen 5.000 kilometrelik sınır, az seyahat eden bir işletme açısından mantıklı bir üst sınır olarak değerlendirilmektedir.

Avustralya'da mükelleflerin, işletmelerinin aktifine alarak vergisel amaçlarla kullanacakları taşıtların amortisman matrahına sınır getirilmiştir. 2018 hesap dönemi için, üzerinden amortisman ayrılacak taşıt maliyeti üst limiti 57.581 AUD olarak belirlenmiştir. Bu tutarda düzensiz aralıklarla küçük artışlar yapılmaktadır. Buna göre işletmeler, taşıtın

²⁴⁸ Australian Government / Australian Taxation Office. Web: <https://www.ato.gov.au/Business/Income-and-deductions-for-business/Deductions/Motor-vehicle-expenses/Claiming-motor-vehicle-expenses-as-a-sole-trader/Cents-per-kilometre-method/> adresinden 24/03/2019 tarihinde alınmıştır.

²⁴⁹ Web: https://tr.globalpetrolprices.com/Australia/gasoline_prices/ adresinden 24/03/2019 tarihinde alınmıştır.

²⁵⁰ Australian Government / Australian Taxation Office. Web: <https://www.ato.gov.au/Business/Income-and-deductions-for-business/Deductions/Motor-vehicle-expenses/> adresinden 24/03/2019 tarihinde alınmıştır.

satın alındığı veya finansal kiralama yoluyla kiralandığı yıldaki maliyet bedelinin en fazla 57.581 AUD olarak belirlenen kısmı için amortisman hesaplayabilecektir. Mükellefler bu tutarın üzerinde, örneğin 65.000 AUD maliyet bedeline sahip bir taşıt almaları durumunda, taşıtın faydalı ömrü boyunca toplamda en fazla 57.581 AUD amortisman giderini kazançlarından indirebilecektir. Kalan kısmın kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

4.2.3.3. Türkiye’de ve Avustralya’da binek otomobillerde amortisman uygulamasının durumunun değerlendirilmesi ve değişiklik önerileri

Binek otomobiller doğası gereği hem işletme faaliyetlerinin sürdürülmesinde kullanılabilmesi hem de özel yaşamın vazgeçilmez bir parçası olması nedeniyle, işletmelerde vergiden kaçınma ve vergi kaçırma aracılığıyla kullanılması kaçınılmaz olan bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durum, ülkelerin vergi idareleri tarafından da bilinmekte ve her ülke, kendi vergi sisteminin müsaade edebileceği ölçüde, bu durumun önüne geçmeye çalışmaktadır.

Ülkemizde, bu noktada atılan en büyük ve tek adım, kıst amortisman uygulaması olarak karşımıza çıkmaktadır. Ülkemizde, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobiller için kıst amortisman hesaplanması zorunludur.

Bu uygulama ile; hesap döneminin sonuna doğru, ödenecek gelir/kurumlar vergisi matrahının azaltılması veya yok edilmesi amacıyla binek araç satın alınması yoluna başvurulmasının “sınırlı bir ölçüde” önüne geçilmektedir. Madde metninde, “faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi” şeklinde ibare bulunması, mükelleflerin esas faaliyetlerinin yanına taşıtlarla ilgili faaliyet konularını da ekleyerek, normal amortisman hesaplama avantajını kullanma imkanını ellerinde tutmalarına sebep olmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilmiş özelgelere göre de birisi; taşıtların satılması, işletilmesi veya kiraya verilmesi vb. olmak üzere iki ayrı faaliyet konusu bulunan mükelleflerin, normal amortisman hesaplama yapma imkanı bulunmaktadır.²⁵¹ Yine, binek otomobillerin satın alınması sırasında ödenen özel tüketim vergisinin, iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesinde ya da doğrudan gider olarak

²⁵¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü, 08/11/2016 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-010-198490 Sayılı Özelgesi

dikkate alınmasında mükelleflere serbestlik tanınması, kıst amortisman uygulamasının amacına hizmet etmesini kısıtlayan sebeplerden bir diğeri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu noktada, Avustralya binek araçlarda amortisman uygulaması, örnek bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Avustralya uygulamasından hareketle, ülkemiz binek araçlarda amortisman uygulamasına ilişkin düzenlemelere getirilebilecek iki öneri şu şekildedir.

4.2.3.3.1. Binek otomobiller için belirlenen faydalı ömürde düzenleme yapılması

Ülkemizde “otomobiller ve taksiler (jipler ve arazi taşıtları dahil)” amortismanı için 5 yıllık faydalı ömür belirlenmiştir. Avustralya’da ise, binek otomobiller için 8 yıllık bir faydalı ömür belirlenmiş olup, taksilerde bu süre 4 yıl olarak uygulanmaktadır.

Öncelikle, işletmelerde kullanılan binek otomobiller ile taksicilik faaliyetinde kullanılan otomobillerin faydalı ömrünün birbirinden farklı olarak belirlenmesi gerekmektedir. Sıradışı durumlar dışında, herhangi işletme faaliyetinin sürdürülmesi amacıyla kullanılan binek otomobilin, bir taksi kadar yıpranmaya, aşınmaya, değerden düşmeye maruz bulunamayacağı açıktır. Bu nedenle taksilere, diğer işletmelerde kullanılan binek otomobillerden daha kısa bir faydalı ömür belirlenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan binek otomobiller için 5 yıl olarak belirlenen faydalı ömür, binek otomobillerin işletmelerde vergiden kaçınma noktasında kullanılmasının önünü açmaktadır. Mevcut durumda 1 ocak tarihinde iktisap edilen 100.000 TL maliyet bedeline sahip ortalama bir binek otomobilin, normal amortisman yöntemine göre % 20 üzerinden 20.000 TL, azalan bakiyeler usulüne göre % 40 üzerinden 40.000 TL amortisman gideri ortaya çıkmaktadır. Bu tutarlar da ödenmesi gereken kurumlar vergisini % 22 vergi oranı üzerinden sırasıyla, 4.400 TL ve 8.800 TL tutarında azaltmaktadır. Bu rakamlar, küçük ölçekli işletmeler açısından farklı vergisel sonuçlar yaratabilecektir.

Bu nedenlerden dolayı, faaliyet konusu binek otomobillerle ilgili olmayan işletmelerde binek otomobiller için belirlenen 5 yıllık faydalı ömürün uzatılması gerektiği düşünülmektedir.

4.2.3.3.2. Binek otomobillerin amortisman matrahına sınır getirilmesi

Ülkemizde mevcut yasal düzenlemelere göre, işletmenin aktifine kayıt edilen bir binek otomobilin değeri ile ilgili olarak herhangi bir sınır bulunmamaktadır. Buna göre bir işletme, hangi faaliyet konusu ile işgal ederse etsin, istenilen değerde bir otomobili aktifine alarak, maliyet bedeli üzerinden amortisman hesaplayabilmektedir.

İstinalar dışında neredeyse hiçbir sektörde, işletme faaliyetlerinde lüks bir otomobilin kullanılması durumu, işletme faaliyetlerinin idame ettirilmesi kapsamında “ihtiyaç” olarak öne sürülemeyecektir. Lüks olarak değerlendirilecek bir otomobilin işletmenin aktifine kaydedilmesi, amortisman ayrılması ve ödenecek yıllık gelir/kurumlar vergisinin önemli ölçüde azaltılması durumu, olası vergisel kayıp olarak değerlendirilebilmektedir.

Ancak, işletmelerin faaliyetlerinde kullanabilecekleri binek otomobillere değer olarak herhangi bir sınır getirilmemesi, vergi kaçırma eğilimi olan mükelleflerin, özel hayatlarında kullanmak istedikleri lüks otomobili, işletmelerinin aktifine kaydetmelerine ve hatta işletmedeki “vergi kazancı” etkisini de hesaplayarak, otomobilin bir üst modelini satın almayı tercih etmelerine neden olmaktadır.

Önceki bölümlerde de bahsedildiği üzere, Avustralya hükümeti bu durumun önüne geçmek adına, işletmelerin aktifine alarak vergisel amaçlarla kullanacakları taşıtların amortisman matrahına sınır getirilmiştir. Buna göre, 2018 hesap dönemi için üzerinden amortisman ayrılacak taşıt maliyeti üst limiti 57.581 AUD olarak belirlenmiştir. Mükellefler, bu tutarın üzerinde bir taşıt alsalar bile, taşıtın faydalı ömrü boyunca toplamda en fazla 57.581 AUD amortisman giderini kazançlarından indirebilecektir. Avustralya’da yer alan bu sınırın, Türk Lirası cinsinden özdeş değeri aşağıda hesaplanmıştır:

	2018		
<i>Döviz Cinsi</i>	<i>Yerel Para Birimi</i>	<i>Çarpan</i>	<i>Özdeş Değer</i>
Avustralya (AUD)	57.581	1,565	36.793
Türkiye (TL)	“108.319”	2,944	36.793

Kaynak: European Statistical Office.

Web: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=prc_colc_ppptot&lang=en
http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=prc_colc_ppsm&lang=en
adreslerindeki verilerden yararlanılarak tarafımızca, 31/03/2019 tarihinde oluşturulmuştur.

Çizelge 4.9. Avustralya’da binek otomobillerin amortisman matrahına getirilen sınırın Türk lirası cinsinden özdeş değeri

Avustralya’da taşıtların amortisman matrahına getirilen sınır çizelgede, “özdeş değer” ile ifade edilerek Türkiye’de uygulanabilecek amortisman matrahı sınırı belirlenmeye çalışılmıştır. Bu belirleme yapılırken, Avrupa İstatistik Ofisi (Eurostat) verilerinden faydalanılarak bir birim paranın ülkeler arasındaki satın alma gücü dikkate alınmıştır. Çizelge oluşturulurken Avrupa İstatistik Ofisi’nin, Belçika’nın başkenti Brüksel’i baz kabul ederek hazırladığı, “satın alma gücü paritesi” verilerinden faydalanılmıştır.

Buna göre Avustralya’da, işletmelerin aktifine alarak vergisel amaçlarla kullanacakları taşıtların amortisman matrahına getirilen sınır olan 57.581 AUD, Türk Lirası özdeş değer cinsinden 108.319 TL olarak hesaplanmıştır. Aşağıdaki çizelgede ise, 2019 model orta segment bir otomobilin iki ülkedeki anahtar teslim fiyatları karşılaştırılarak bir katsayı hesaplanmış ve bu katsayı hesaplanırken de iki ülke arasındaki binek otomobil değer farklılıklarının ortadan kaldırılması amaçlanmıştır. Sonuç olarak bu katsayı, yukarıda bulunan 108.319 TL ile çarpılarak, Avustralya’da bulunan 57.581 AUD’luk sınır ile alınabilecek otomobilin, Türk Lirası cinsinden ne kadarlık bir değer ifade ettiği sorusuna yaklaşık bir cevap bulunmuştur.

2019 Model Orta Segment Bir Aracın İki Ülkedeki Anahtar Teslim Fiyatları*				
Döviz Cinsi	Yerel Para Birimi	Türk Lirası Değeri**	Katsayı (108.200/92.528)	Türkiye’de Uygulanabilecek Amortisman Matrahı Sınırı (108.319*1,169)
Avustralya (AUD)	24.990	92.528		
Türkiye (TL)	108.200	108.200	1,169	126.666

* Karşılaştırmada, 2019 model honda civic marka bir otomobil kullanılmıştır. Fiyatlar, markanın iki ülkedeki resmî internet sitelerinden alınmıştır. Web: <https://www.honda.com.au/cars/sedan/civic-sedan.html#pricing> / <https://honda.com.tr/otomobil-fiyat-listesi> adresinden 31/03/2019 tarihinde alınmıştır.

** Çizelgede yer alan yabancı para TL’ye çevrilirken 31/12/2018 itibariyle Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (“TCMB”) resmi alış kuru kullanılmıştır.

Çizelge 4.10. Binek otomobillerin amortisman matrahına Türkiye’de getirilebilecek sınır

İşletmelerin aktifine kaydedilen binek otomobillerin amortisman matrahına Avustralya’da getirilen sınır göz önüne alınarak yapılan yukarıdaki hesaplamalar sonucunda, Türkiye’de uygulanabilecek sınır 126.666 TL olarak bulunmuştur. Öneri olarak sunulan bu sınır, ülkemizdeki binek otomobil fiyatları ile birlikte değerlendirildiğinde, mantıklı bir sonuç olduğu değerlendirilmektedir.

Bu sınırın uygulamaya konulması ile işletmeler, bu tutarın üzerinde bir taşıt alsalar bile, taşıtın faydalı ömrü boyunca toplamda en fazla 126.666 TL amortisman giderini kazançlarından indirebilecektir. Bu uygulama ile, vergi kaçırma veya vergiden kaçınma

amacı ile lüks araçların işletmelerin aktifine kaydedilmesi ve yüksek amortisman giderlerinin kazançtan indirilmesi durumunun önüne geçilecektir.

4.2.4. Amortisman Uygulamasının İleri Teknoloji ve Ar-Ge Yatırımlarını Teşvik Aracı Olarak Kullanılması

Son yıllarda dünyada, ekonomik büyümenin ve inovasyonun desteklenmesi amacıyla işletmelerin Ar-Ge harcamalarının teşvik edilmesi noktasında, doğrudan desteklerin yanında vergi teşvikleri de yoğun olarak kullanılmaktadır.²⁵² Bahsi geçen vergi teşviklerinin bir bölümü de amortisman uygulaması aracılığıyla sağlanmaktadır.

4.2.4.1. Türkiye’de ileri teknoloji ve ar-ge yatırımlarına uygulanan teşvikler

Ülkemizde ileri teknoloji yatırımlarının teşvik edilmesinde genel olarak “vergi teşvikleri” kullanılmaktadır. Bu teşvikler işletmelerin tümünü kapsamamakta, belirli şartları taşıyan, yatırım teşvik belgesine sahip ve genellikle büyük ölçekli işletmeleri kapsamaktadır.

Bu teşviklere örnek olarak, “Yatırımlara Proje Bazlı Devlet Yardımı Verilmesine İlişkin 2016/9495 Sayılı Karar”²⁵³ verilebilmektedir. Bu Karar ile; ülkemizin teknoloji açığı olan alanlarda teknoloji kapasitesini geliştirme, yüksek katma değerli olma, yenilikçi ve Ar-Ge’ye dayalı yatırım olma gibi belirli şartları taşıyan projelere; KDV istisnası, KDV iadesi, vergi indirim veya istisnası ve gelir vergisi stopajı desteği gibi destekler sağlanmaktadır. Ancak, projelerin bu Karar kapsamında değerlendirmeye tabi tutulabilmesi için asgari sabit yatırım tutarının 100 milyon ABD Doları olması gerekmektedir. Bu nedenle de Karar kapsamındaki desteklerden sınırlı sayıda işletme yararlanabilmektedir.

Diğer taraftan mevcut sistemde, doğrudan doğruya amortisman müessesesi aracılığıyla uygulanan tek bir teşvik bulunmaktadır. Bu teşvik, “Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında 7103 Sayılı Kanun’un”²⁵⁴ 16’ncı maddesiyle Vergi Usul Kanunu’na eklenen geçici 30’uncu madde aracılığıyla getirilmiştir. Geçici 30’uncu madde aşağıdaki şekildedir:

Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra, 17/4/1957 tarihli ve 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanununa göre sanayi sicil belgesine sahip mükelleflerce ayrı olarak

²⁵² Web: <http://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats.htm> adresinden 14/04/2019 tarihinde alınmıştır.

²⁵³ 26/11/2016 tarihli ve 29900 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁵⁴ 27/03/2018 tarihli ve 30373 mükerrer sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

imalat sanayiinde veya 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ve 3/7/2014 tarihli ve 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun kapsamında faaliyette bulunan mükelleflerce münhasıran Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılmak üzere, 2019 takvim yılı sonuna kadar iktisap edilen yeni makina ve teçhizat ile aynı tarihe kadar yatırım teşvik belgesi kapsamında iktisap edilen yeni makina ve teçhizat için uygulanacak amortisman oran ve süreleri, Maliye Bakanlığınca bu Kanununun 315 inci maddesine göre tespit ve ilan edilen faydalı ömür sürelerinin yarısı dikkate alınmak suretiyle hesaplanabilir. Bu şekilde belirlenen oran ve süreler izleyen yıllarda değiştirilemez.

Buna göre, 1 Mayıs 2018 tarihinden 2019 takvim yılının sonuna kadar iktisap edilen yeni bazı makine ve teçhizat için uygulanacak amortisman oran ve süreleri, Hazine ve Maliye Bakanlığınca Vergi Usul Kanunu'nun 315'inci maddesine göre tespit ve ilan edilen faydalı ömür sürelerinin yarısı dikkate alınmak suretiyle hesaplanabilecektir. Bu düzenleme ile ilgili ayrıntılı açıklamalar, 497 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılmıştır.²⁵⁵

Bu madde uygulaması bakımından “makine ve teçhizat”, amortisman tabi iktisadi kıymet niteliği taşıyan ve mal/hizmet üretimi ile Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılan her türlü makina ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçlerini (konveyör, forklift vb.) ifade etmektedir. Aşağıda sayılan iktisadi kıymetler geçici 30'uncu madde kapsamında değerlendirilmemektedir.

- Sarf malzemeleri ve yedek parçalar,
- Üretimde doğrudan ve zorunlu olarak kullanılanlar dışındaki masa, sandalye, koltuk, dolap, mefruşat gibi demirbaşlar,
- Otomobil, panel, arazi taşıtı, otobüs, minibüs, kamyonet, kamyon, treyler ve çekici gibi taşıt araçları (yükü ağırlığı 45 tonu geçen offroadtruck tipi kamyonlar ile karayoluna çıkması mümkün olmayan kaya tipi damperli kamyonlar, madencilikte kullanılan damperli kamyonlar, mikserli kamyonlar (beton pompası, silobas vb. monteli olanlar dahil), frigorifik kamyonlar, semi veya frigorifik treylerler, forkliftler, iş makinaları, vinçler, tarım makinaları ve benzerleri, hastane yatırımlarına ilişkin iktisap edilen ambulanslar, yalnızca havaalanlarında yolcuları terminalden uçağa ve uçaktan terminale taşımak için kullanılan ve trafiğe çıkmayan apron otobüsleri hariç).

²⁵⁵ 25/05/2018 tarihli ve 30431 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Geçici 30'uncu madde uygulamasında amortisman oran ve süresi şu şekilde hesaplanacaktır:

- 213 sayılı Kanunun geçici 30'uncu maddesiyle, madde kapsamına giren mükelleflerce maddede belirtilen şartlar kapsamında iktisap edilen yeni makina ve teçhizat için uygulanacak amortisman oran ve sürelerinin, Hazine ve Maliye Bakanlığınca 213 sayılı Kanunun 315'inci maddesine göre tespit ve ilan edilen faydalı ömür sürelerinin yarısı dikkate alınmak suretiyle hesaplanabilmesine olanak sağlanmış olup, bu şekilde yapılacak hesaplamada faydalı ömür süresinin küsuratlı çıkması halinde, çıkan rakam bir üst tam sayıya tamamlanmak suretiyle ilgili kıymetlere uygulanacak amortisman oran ve süreleri belirlenecektir.
- Yukarıda belirtildiği şekilde belirlenmiş olan oran ve sürelerin izleyen yıllarda değiştirilmesi mümkün bulunmamaktadır.
- Geçici 30'uncu madde ile getirilen uygulamadan, madde kapsamına giren iktisadi kıymet için ilk kez amortisman ayrılacağı hesap döneminden itibaren yararlanılabilecektir. Mezkûr madde kapsamındaki bir makina – teçhizat için ilk kez ayrılan amortismanın genel esaslara göre olması, diğer bir ifade ile bu uygulamadan yararlanma tercihinde bulunulmaması halinde, izleyen dönemlerde mezkûr madde uygulamasından yararlanılabilmesi mümkün değildir.
- 213 sayılı Kanunun Geçici 30'uncu maddesi kapsamında iktisap edilen bir iktisadi kıymetin faydalı ömrünün Hazine ve Maliye Bakanlığınca iki yıl olarak belirlenmiş olması durumunda mükelleflerce söz konusu iktisadi kıymet değeri amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılabilecektir.

213 sayılı Kanunun Geçici 30'uncu maddesi ile getirilen uygulamadan faydalanacak makine ve teçhizat için, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler tarafından normal veya azalan bakiyeler usulü ile amortisman usullerinden biri seçilerek, amortisman ayırma hakkına sahip diğer mükelleflerce de normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılabilir.

Örnek: Yatırım teşvik belgesi sahibi X A.Ş. 30/6/2018 tarihinde 40.000 TL'ye yatırım teşvik belgesi kapsamında yeni bir makina satın almış olup, söz konusu makinanın faydalı ömrü 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki amortisman listesinde 8 yıl olarak belirlenmiştir.

Mükellefin 213 sayılı Kanununun Geçici 30'uncu maddesi ile getirilen uygulamadan faydalanmak istemesi durumunda söz konusu iktisadi kıymetin faydalı ömrü (8/2 =) 4 yıl olarak hesaplanacaktır.

Mükellefin normal amortisman usulünü seçmesi durumunda amortisman hesaplaması

Amortisman oranı: $1/4 = \%25$

Yıllık amortisman tutarı: $40.000 \times \%25 = 10.000$

<i>Normal Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tablosu</i>			
<i>Yıllar</i>	<i>Amortismana Esas Değer</i>	<i>Amortisman Oranı (%)</i>	<i>Amortisman Tutarı</i>
2018	40.000	25	10.000
2019	40.000	25	10.000
2020	40.000	25	10.000
2021	40.000	25	10.000

Çizelge 4.11. VUK Geçici 30'uncu madde normal amortisman hesaplama tablosu

Mükellefin azalan bakiyeler usulünü seçmesi durumunda amortisman hesaplaması

Amortisman oranı: $1/4 = \% 25 \times 2 = \% 50$

<i>Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tablosu</i>			
<i>Yıllar</i>	<i>Amortismana Esas Değer</i>	<i>Amortisman Oranı (%)</i>	<i>Amortisman Tutarı</i>
2018	40.000	50	20.000
2019	20.000	50	10.000
2020	10.000	50	5.000
2021	5.000	-	5.000

Çizelge 4.12. VUK geçici 30'uncu madde azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman hesaplama tablosu

Bu uygulamadan yararlanılmasına bağlı olarak, belirlenen ve uygulanmasına başlanılan amortisman oran ve süreleri, izleyen dönemlerde değiştirilememektedir.

4.2.4.2. Bazı yabancı ülkelerde ileri teknoloji ve ar-ge yatırımlarını teşvik aracı olarak amortisman uygulaması

İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı (OECD) tarafından yapılan ve yıllık olarak güncellenen, “Ar-Ge ve İnovasyon için Vergi Desteklerinin Ölçülmesi” araştırmasına göre 2018 yılında üye ülkelerden; Belçika, Kanada, Şili, Danimarka, İtalya, Fransa, İsrail, İrlanda, Litvanya, Polonya, İspanya ve İngiltere, işletmelerin Ar-Ge harcamalarını amortisman uygulaması aracılığıyla desteklemektedir.²⁵⁶ Bu destek genel olarak amortisman tabi, Ar-Ge ve ileri teknoloji niteliğine sahip iktisadi kıymetlere veya harcamalara; hızlandırılmış amortisman ve süper amortisman uygulanması şeklinde gerçekleşmektedir.

Uygulamada üye ülkeler tarafından en sık kullanılan yaklaşımda, Ar-Ge ve ileri teknoloji harcamalarının yıllar boyu eşit tutarlarla itfa edilmesi yerine, ortaya çıktığı yıl tamamı gider olarak dikkate alınmaktadır. Yine sık olarak kullanılan ve süper amortisman olarak adlandırılan diğer bir yaklaşımda ise, işletmelere yaptıkları Ar-Ge ve ileri teknoloji harcamalarının amortisman matrahının üzerinde bir amortisman gideri kullanma imkânı verilmektedir. Bu uygulamada işletmeler, belirlenen kapsamda 100 birimlik bir iktisadi kıymet iktisap ettiklerinde 100 birimin üzerinde, örneğin 150 birimlik bir gider kullanabilmektedir.²⁵⁷

Danimarka’da, normal koşullarda amortisman tabi iktisadi kıymet olarak değerlendirilen; bilgisayar ekipmanı, işletme teçhizatı ve gemilerin iktisabının, (işlenmemiş hammadde arama amacıyla kullanılanlar hariç olmak üzere) Ar-Ge amaçlı olarak yapılması durumunda, iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin tamamı ilgili yılın kazancının belirlenmesinde doğrudan gider olarak dikkate alınabilmektedir.²⁵⁸

Ayrıca, Danimarka Vergi İdaresi tarafından 2018 yılında yürürlüğe konulan bir uygulamaya göre; Ar-Ge harcamaları için indirim oranı; 2018/19 hesap dönemleri için % 101,5, 2020 için % 103, 2021/24 için % 105, 2025 için % 108 ve 2026 için % 110 olarak

²⁵⁶ Web: <http://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-bindex-notes.pdf> adresinden 14/04/2019 tarihinde alınmıştır.

²⁵⁷ Prud’homme, D., Song, H. (2016). *Economic Impacts of Intellectual Property-Conditioned Government Incentives*. Springer Science+Business Media Singapore. “K, Vinod. *IP-Conditioned Tax Incentives: The Right Approach to Stimulate Innovation and R&D in the European Union?*”, 139-140.

²⁵⁸ Danish Ministry of Taxation.

Web: https://skat.dk/skat.aspx?oid=1976523&vid=215961&ik_navn=breadcrum adresinden 14/04/2019 tarihinde alınmıştır.

belirlenmiştir.²⁵⁹ Buna göre işletmeler, Ar-Ge amacıyla yaptıkları harcamalardan belirli bir oranda daha fazla gider yazabilmektedir.

İtalya hükümeti ise, “Endüstri 4.0” planı kapsamında, teknolojik ve dijital dönüşüme yatırım yapan işletmelere çeşitli vergi teşvikleri getirmiştir. “Süper ve hiper amortisman uygulamaları” bu kapsamda yapılan düzenlemelerin başında gelmektedir.²⁶⁰ İtalya Gelir İdaresi bu düzenlemelerin amacını, “belirli maddi duran varlıkların satın alınmasında fazladan amortisman uygulanmasına izin vererek, yatırımların kolaylaştırılması” olarak ifade etmiştir.²⁶¹

İtalya’da, 1 Ocak 2018-30 Haziran 2019 tarihleri arasında satın alınan veya finansal kiralama yolu ile elde edilen bazı ileri teknoloji ürünü maddi duran varlıklara, satın alma maliyetinin % 130’una denk gelen süper amortisman uygulanmaktadır. Böylece mükellefler, yeni olarak satın alınan iktisadi kıymetin satın alma maliyetinin % 30’u oranında fazladan amortisman gideri yazma imkânı bulmaktadır. Aşağıda belirtilen varlıklar bu uygulamanın dışında tutulmaktadır:²⁶²

- Amortisman oranı % 6,5’tan az olan varlıklar, (silolar, tanklar vb.)
- Uçaklar, boru hatları, arabalar ve diğer araçlar,
- Maddi olmayan duran varlıklar,
- İkinci el maddi duran varlıklar,
- Binalar ve yapılar.

Süper amortisman uygulamasından yararlanan varlıklar, faydalı ömrünün tamamlamadan satılır ise bu imkândan, iktisadi kıymetin aktifte kaldığı süre nispetinde faydalanılmaktadır.

İtalya’da, 1 Ocak 2018-31 Aralık 2019 tarihleri arasında satın alınan veya finansal kiralama yolu ile elde edilen; bulut, dijital üretim, veri güvenliği, endüstri robotları gibi ileri teknoloji ürünü bazı maddi duran varlıklara, satın alma maliyetinin % 250’sine denk

²⁵⁹ Web: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Denmark-Corporate-Deductions> adresinden 14/04/2019 tarihinde alınmıştır.

²⁶⁰ Web: https://ec.europa.eu/growth/tools-databases/dem/monitor/sites/default/files/DTM_Industria4.0_IT%20v2wm.pdf adresinden 14/04/2019 tarihinde alınmıştır.

²⁶¹ Italian Revenue Agency. Web: https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/NSE/Invest+in+Italy/Super-amortization+and+Hyper-amortization/?page=invest_italy adresinden 19/01/2019 tarihinde alınmıştır.

²⁶² Web: <https://ggforum.com/taxation/corporate-tax/1189-italian-super-depreciation-and-hyper-depreciation-rules-extended-to-2019.html> adresinden 14/04/2019 tarihinde alınmıştır.

gelen “hiper amortisman” uygulanmaktadır.²⁶³ Böylece mükellefler, yeni olarak satın alınan iktisadi kıymetin satın alma maliyetinin % 150’si oranında fazladan amortisman gideri yazma imkânı bulmaktadır.

Bu yöntemin uygulanacağı varlığın, 500.000 Euro’dan fazla bir iktisap bedeli olması durumunda, bağımsız bir uzman tarafından ilgili varlığın; Kanun ile belirlenen varlıklar arasında yer alacak teknik özelliklere sahip olduğunu ve varlığı iktisap eden kuruluşun üretim sistemi veya tedarik zinciri ile bağlantılı olduğunu belgeleyen, “yeminli teknik değerlendirme” hazırlanması zorunludur.²⁶⁴

4.2.4.3. Türkiye’de ileri teknoloji ve ar-ge yatırımlarını teşvik aracı olarak amortisman uygulamasının kullanılması önerisi

Günümüzde teknolojik gelişmelerin hızlanmasıyla birlikte, işletmelerin de tüm süreçlerinde çeşitli dönüşümler gerçekleştirmeleri kaçınılmaz hale gelmiştir. Teknolojik gelişmeler, işletmelerde üretilen verinin niteliğini de değiştirmiştir. Ülkemizde, özellikle son yıllarda kendisini gösteren “e-dönüşüm” süreci bu durumun en büyük göstergesidir. Bundan otuz yıl öncesine kadar, “kağıt, kalem ve insan” üçgeninde üretilen veri, günümüzde büyük ölçüde “insan ve bilgisayar” ikilisine indirgenmiş ve bu durum; verinin üretimi, saklanması ve kontrolü aşamalarında işletmelerin çeşitli yatırımlar yapmalarını gerekli kılmıştır.

“6998 Sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu”²⁶⁵ bu duruma verilebilecek en güzel örneklerden birisidir. 6998 Sayılı Kanun, kişisel verileri işleyen tüm gerçek ve tüzel kişilerin uyması gereken esasları belirlemektedir. İşletmelerin bahsi geçen Kanun kapsamındaki yükümlülüklerini yerine getirebilmeleri için, bilgi teknolojileri kapsamında çeşitli yatırımlar yapmaları gerekmektedir.

Diğer taraftan bu kapsamın dışında, “üretimde verimliliğin artırılması” günümüzde üretim işletmelerinin odaklanması gereken konuların başında gelmektedir. Ancak verimlilik artışının gerçekleştirilebilmesi de yine ar-ge faaliyetlerine yatırım yapılması ile mümkün olmaktadır.

²⁶³Italian Revenue Agency. Web:

https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/NSE/Invest+in+Italy/Super-amortization+and+Hyper-amortization/?page=invest_italy adresinden 19/01/2019 tarihinde alınmıştır.

²⁶⁴Web: <https://ggiforum.com/taxation/corporate-tax/1189-italian-super-depreciation-and-hyper-depreciation-rules-extended-to-2019.html> adresinden 19/01/2019 tarihinde alınmıştır.

²⁶⁵ 07/04/2016 tarihli ve 29677 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

Bu noktada bahsi geçen yatırımlar; genellikle işletmelerin ana faaliyetlerinin sürdürülmesi ile doğrudan ilgili olmadığından veya bu yatırımlar olmadan da işletmeler faaliyetlerine bir şekilde devam edebildiğinden ve yatırım yapılmasının işletmelere ciddi maliyeti olduğundan, “yapılacaklar listesinde” sürekli olarak alt sıralara atılmaktadır.

Bu nedenle, sadece büyük ölçekli veya yatırım teşvik belgesine sahip işletmelerde değil, tüm işletmelerde ar-ge ve ileri teknoloji yatırımların artırılması ve bu yatırımların artırılabilmesi için de işletmelerin bazı noktalarda teşvik edilmesi gerekmektedir. Bu teşvikin amortisman uygulaması aracılığıyla sağlanması da, kanımızca yerinde bir uygulama olacaktır.

Ülkemizde, bir önceki bölümde incelenen ülke uygulamalarında olduğu gibi teşvikler sağlanması durumunda işletmeler, ileri teknoloji içerikli bir yatırım yaptıklarında, yatırım tutarını veya bu tutarın üzerinde bir süper amortisman giderini, ilgili yılın kazancında doğrudan gider olarak dikkate alabilecektir. Bu durum da yüksek maliyetler nedeniyle, ar-ge ve ileri teknoloji yatırımlarından vazgeçen veya bu yatırımlarını erteleyen işletmeleri, teşvik edici bir uygulama olacaktır.

4.2.5. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlere Yapılan Giderlerin Durumu ile ilgili Düzenleme Yapılması

Ülkemizde mevcut uygulamada; normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, iktisadi kıymetleri genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerin, iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenmesi ve amortisman tabi tutulması gerekmektedir. Bunların dışında kalan giderler ise, ilgili yılın kazancının tespit edilmesinde doğrudan gider olarak dikkate alınabilmektedir. İktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenmesi gereken nitelikteki bir gider, ilgili Kanun maddesinde aşağıdaki örnek yardımıyla açıklanmıştır:

Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir.

Kanun maddesinde parantez içinde verilen örnekte bulunan giderler bile, niteliği itibarıyla subjektif değerlendirmelerin yapılmasını gerektirmektedir. Örneğin, bin kişilik oturma kapasitesi bulunan bir gemide, on tane yeni yolcu koltuğu yapılması, bu geminin yolcu

barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran bir gider olarak değerlendirilmeli midir? Bahsi geçen madde uygulamasının sübjektif değerlendirmeler gerektirmesi nedeniyle, uygulamada çok fazla kararsızlık oluşmakta ve idareye çok sayıda özelge talebi iletilmektedir.²⁶⁶

İdare tarafından verilen bazı özelgelere de konu ile ilgili net bir görüş bildirilememektedir. Örneğin, dersanecilik faaliyeti ile iştigal eden bir mükellefin, kiracı veya malik olarak faaliyetini yürüttüğü gayrimenkullere ilişkin olarak büyük tutarlarda yapılan tadilat harcamalarının doğrudan gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı hususundaki özelge talebine aşağıdaki yanıt verilmiştir.²⁶⁷

Yukarıda yer verilen Kanun hükümleri ve yapılan açıklamalar doğrultusunda, işletmeniz mülkiyetinde bulunan veya kiralanmak suretiyle edinilen gayrimenkullere ilişkin olarak normal bakım, tamir ve temizleme giderleri mahiyetindeki harcamaların doğrudan gider yazılması gerekmektedir. Diğer taraftan, mülkiyetinizde bulunan gayrimenkullere ilişkin olarak yapılan harcamaların gayrimenkulü genişletici veya iktisadi kıymetini artırıcı nitelikte olması halinde ise söz konusu harcamaların gayrimenkulün maliyet bedeline eklenmesi, kiralanmak suretiyle edinilen gayrimenkullere ilişkin aynı nitelikteki harcamaların ise özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmesi ve amortisman ayrılmak suretiyle itfa edilmesi gerekmektedir.”

Özelgede verilen görüşte açıkça görüldüğü üzere bazı durumlarda idare bile, konu ile ilgili net bir değerlendirme yapamamaktadır. Bu noktada konu ile ilgili olarak yaşanan tereddütlerin giderilmesi ve uygulamaya netlik kazandırılması adına, İtalya ve Azerbaycan uygulamasında karşımıza çıkan şekilde bir düzenleme yapılması gerekmektedir.

İtalya uygulamasında, iktisadi kıymetlere yapılan bakım onarım giderlerinin, iktisadi kıymetin maliyet bedelinin %5'ini aşmayan kısmı, ilgili yılda doğrudan gider olarak dikkate alınabilmektedir. Aşan kısım bulunması durumunda ise bu tutarların, takip eden 5 yıl içinde normal amortisman yöntemi itfa edilmesi gerekmektedir.²⁶⁸

²⁶⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 29/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 74-772 Sayılı Özelgesi. “Gayrimenkulün değerini artırıcı nitelikteki ödemelerin giderleştirilmesi”
Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı, 20/07/2016 tarih ve 70280967-105[2016-272]-63 Sayılı Özelgesi. “Frigorifik kasa, panelvan içi izolasyon, lift ve soğutucu ünitelerin araçlara eklenmesi halinde, bu tertibatların araçların maliyet bedeline eklenip eklenmeyeceği ve itfa süresi.”

Adana Vergi Dairesi Başkanlığı, 24/03/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.17.02-VUK.313-47 Sayılı Özelgesi. “Duvar kağıdının amortismanına tabi olup olmadığı”

²⁶⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 08/06/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-664772 Sayılı Özelgesi.

²⁶⁸ Ernst&Young Limited (2018). Worldwide Capital and Fixed Assets Guide 2018, s. 72.

Azerbaycan uygulamasında ise, İtalya uygulamasında bulunan %5'lik oran, varlık grupları bazında farklılaşmaktadır. Buna göre, amortisman tabi iktisadi kıymetler için yapılan bakım onarım giderlerinin, varlık grupları bazında maliyet bedeline aşağıda belirtilen oranların uygulanması ile, ilgili yılda doğrudan gider olarak dikkate alınabilecek tutar bulunmaktadır. Bu sınırların üzerindeki giderlerin, ilgili iktisadi kıymetin maliyet bedeline dahil edilmesi ve amortisman hesaplanması gerekmektedir. Bahse konu sınırlar şu şekildedir:²⁶⁹

- Binalar, tesisler ve yapılar için %2,
- Makine ve ekipmanlar ve taşıma araçları için %5,
- Diğer maddi duran varlıklar için %7

Bu kapsamda, Azerbaycan uygulamasında olduğu gibi ülkemizde de, iktisadi kıymetlere yapılan giderlerin ilgili olduğu yılda doğrudan gider olarak dikkate alınabilecek kısmının, varlık grupları bazında maliyet bedellerinin belirli bir oranı ile sınırlandırılması, yerinde bir uygulama olacaktır. Ayrıca bu düzenlemeye Azerbaycan ve İtalya uygulamasından farklı olarak, iktisadi kıymetlere yapılan ve amortisman hesaplama sınırının altında bulunan giderlerin, ilgili yılın kazancında doğrudan gider olarak dikkate alınabileceği şeklinde bir hükmün eklenmesi de mevcut düzenlemenin amacından sapılmasının önüne geçilecektir.

Bu düzenleme ile uygulamada ortaya çıkan tereddütler giderilecektir. Ayrıca mevcut düzenlemenin yanlış yorumlanmasından kaynaklı olarak, amortisman tabi tutulması gereken yüksek tutarlı harcamaların, doğrudan gider olarak dikkate alınması suretiyle, vergi matrahının tespitine etki eden hataların da önüne geçilecektir. Yine, belirlenen oranların üzerinde bir tutarda olsa bile, amortisman hesaplama sınırının altında bulunan giderlerin, ilgili yılın kazancında doğrudan gider olarak dikkate alınabilmesi de gereksiz işlem maliyetlerinin ortaya çıkmasını engelleyecektir.

4.2.6. Amortisman Listesinde Bulunmayan İktisadi Kıymetlerin Faydalı Ömürleri ile İlgili Düzenleme Yapılması

Türkiye'de amortisman müessesesinin ilk defa getirildiği günden bu yana, amortisman oranlarının nasıl belirleneceği konusunda iki farklı yöntem uygulanmıştır. Bu yöntemlerden birinde amortisman oranını mükellefler belirlemekte, diğerinde ise bu

²⁶⁹ Ministry of Taxes of the Republic of Azerbaijan. a.g.e "Article 115".

oranlar Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından açıklanmaktadır. Son olarak 5024 sayılı Kanun ile, 2791 Sayılı Kanun ile getirilen amortisman oranının belirli sınırlar dahilinde mükellef tarafından serbestçe belirlenmesi usulünden vazgeçilmiş, “faydalı ömür” baz alınarak amortisman ayrılması usulü yeniden getirilmiştir.

İncelenen ülke uygulamalarına bakıldığında, konu ile ilgili olarak üç farklı yöntem karşımıza çıkmaktadır. Birinci yöntemde, ülkemizde olduğu gibi mükelleflerin, vergi idaresi tarafından belirlenen faydalı ömürleri değiştirme imkânı bulunmamaktadır. İkinci yöntemde mükellefler, vergi idaresi tarafından belirlenen faydalı ömürleri aşmamak üzere, idare tarafından belirlenen faydalı ömürleri değiştirebilmektedir. Üçüncü yöntemde ise vergi idaresi tarafından bir faydalı ömür listesi açıklanmakla birlikte, mükellefler faydalı ömürleri bu listeden bağımsız olarak, istedikleri düzeyde belirleyebilmektedir.

Bu farklı uygulamaların değerlendirilmesi aşağıdaki gibi yapılabilmektedir:

- Vergi idaresi tarafından belirlenen faydalı ömürler, her işletmenin özel çalışma koşullarını yansıtmayabilir.
- Vergi İdaresi tarafından belirlenen faydalı ömürler, tüm iktisadi kıymetleri kapsamayabilir. Mükelleflerin faydalı ömür belirlenmesi için yaptıkları müracaatların sonucunun gecikmesi, dönem sonu değerlemelerinde belirsizlikler ortaya çıkarabilir.
- İşletmede kullanılan iktisadi kıymetlerin faydalı ömür tahminini en gerçekçi şekilde yapabilecek otorite, işletme yönetimidir. Ancak işletme yönetiminin bu tahminini dönem matrahına göre şekillendirme riski bulunmaktadır. Örneğin, amortisman hesaplanması düşünülmeyen dönemlerde iktisap edilen iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri olması gerekenden uzun belirlenerek, dönemde amortisman ayrılmamasından oluşan gider kaybı en aza indirilebilir. Ayrıca, dönem matrahını azaltıcı şekilde, olması gerekenden çok kısa faydalı ömürler belirlenebilir.
- Faydalı ömürlerin mükellefler tarafından belirlenmesi, çok sayıda iktisadi kıymeti bulunan işletmelerin operasyon maliyetlerini artırabilir. Her mükellef, faydalı ömür tahmini yapabilecek kurumsal profile sahip olmayabilir, bu durum muhasebe meslek mensupları üzerinde yeni bir iş yükü oluşmasına sebep olabilir.
- Faydalı ömürlerin mükellefler tarafından belirlenmesi, olası vergi incelemelerinde yapılacak denetimi zorlaştırabilir, ortaya çıkacak uyuşmazlık sayısını artırabilir.

Mevcut uygulamada, Hazine ve Maliye Bakanlığı kendisine verilen yetkiye istinaden amortisman tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak faydalı ömür ve amortisman oranlarını belirlemektedir. Ancak, teknolojik gelişmenin son derece hızlı olduğu günümüzde, işletmelerin sahip olabileceği çok çeşitli varlık türleri ortaya çıkmakta ve bu varlıklar da zaman zaman amortisman listesinde bulunamamaktadır. Bu durumda ise, amortisman listesinde herhangi bir sınıflamada yer almayan amortisman tabi iktisadi kıymetlere uygulanacak amortisman oranları için, mükelleflerin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na süre ve oran belirlenmesi için müracaat etmeleri gerekmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen özeldeler incelendiğinde, mükelleflerin bu konu ile ilgili çok sayıda müracaatının bulunduğu görülmektedir.

TMS uygulamasında, işletmelerin kullandıkları iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerini belirlemede inisiyatif, mükelleflere bırakılmıştır. Ancak uygulamada, TMS uygulayan mükelleflerin büyük kısmının da özellikle bazı iktisadi kıymetler dışında, VUK değerlemeleri sırasında kullandıkları faydalı ömürler üzerinde değişiklik yapmadıkları gözlemlenmektedir.

Tüm iktisadi kıymetler için faydalı ömürlerin belirlenmesinin mükelleflere bırakılmasının, vergi matrahının etkilenmesi için gerçeğe uygun olmayan işlemlerin yapılmasının önünü açacağı düşünülmektedir. Ayrıca, faydalı ömür tahmininin sübjektif nitelikte bir işlem olması, bu işlemlerin denetimini zorlaştırabilecek ve konu ile ilgili uyuşmazlık sayısını artıracaktır.

Bu noktada, yalnızca Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından açıklanan amortisman listesinde bulunmayan iktisadi kıymetler açısından, belirli sınırlar dahilinde faydalı ömür tahmininin mükellefler tarafından yapılması yerinde bir uygulama olacaktır. Örneğin, “amortisman listesinde bulunmayan iktisadi kıymetler için mükellefler, iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerini 5 yıldan kısa olmamak üzere kendileri belirlerler.” şeklinde bir düzenleme yapılabilecektir. Bu şekilde bir düzenleme ile, mükelleflerin amortisman listesinde bulunmayan iktisadi kıymetler açısından faydalı ömür belirlenmesi için yaptıkları başvuruların gecikmesi ve dönem sonu değerlemelerinde belirsizliklerin ortaya çıkması sorununun önüne geçilebilecektir.



5. SONUÇ

Amortisman müessesesi, gerek vergi mevzuatı gerekse muhasebe uygulamaları açısından son derece önemli bir konudur. Vergi mevzuatındaki önemi, mükelleflerin vergi matrahlarına ulaşılması noktasında yapılacak değerlemelerde dikkate alınmasından kaynaklanmaktadır. Muhasebe uygulamaları açısından önemi ise; işletmelerin finansal durum tablosundaki duran varlık kalemine, kar veya zarar tablosundaki dönem amortisman giderine ve bununla bağlantılı olarak faiz, amortisman ve vergi öncesi kar hesabına olan doğrudan etkilerinden kaynaklanmaktadır.

Bu kapsamda, işletmelerin finansal tablolarının gerçeğe uygun bir şekilde sunulabilmesi ve işletmeler tarafından yapılan değerlendirme çalışmaları sonucunda dönem vergi matrahının gerçeğe uygun bir şekilde tespit edilebilmesi için, amortisman müessesesinin doğru bir şekilde kurgulanması gerekmektedir.

Dünya uygulamalarına bakıldığında vergi sistemleri gelişmemiş ülkelerde genellikle, amortisman konusunda çok yüzeysel düzenlemelerin yapıldığı ve detaya inilmediği görülmektedir. Bu ülkelerde, muhasebe sistemleri gelişmediğinden ve en temel vergilerin bile toplanılmasında problemler bulunduğundan, teknik bir konu olarak değerlendirilebilecek amortisman uygulamasında detaylı düzenlemeler yapılması, sistemde önemli bir etki yaratmayacaktır.

Türkiye’de bulunan amortismanla ilişkin düzenlemeler ise genel hatlarıyla, gelişmiş ülke uygulamalarına yakın bir düzeydedir. Ancak bazı noktalarda düzenlemeler yapılması, mevcut sistemin işlerliğini artıracaktır.

Sunulan öneriler kapsamında bu düzenlemelerden ilki, amortisman hesaplama sınırının yükseltilmesidir. Ülkemizde mevcut sistemde değeri yasal sınırı aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri yasal sınırı aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanla tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilmektedir. Bu uygulamanın mevzuatımıza ilk defa kazandırıldığı madde gerekçesinde de bahsedildiği üzere, amortisman hesaplama sınırının getirilmesi ile; hem amortisman uygulamasının temel amacından sapmasının engellenmesi hem de mükelleflerin küçük tutarlı iktisadi kıymet alımlarında gereksiz işlem maliyetlerinin ortaya çıkmasını önlemek amaçlanmıştır.

İncelenen yabancı ülke uygulamalarına bakıldığında, ülkemizde bulunan amortisman hesaplama sınırının düşüklüğü göze çarpmaktadır. Bu noktada, ülkemizde bulunan

amortisman hesaplama sınırının yükseltilmesi, amortisman hesaplama sınırının hem mükellefin hem de idarenin çıkarını gözeterek bir seviyede olmasını sağlayacak ve işletmelerin sabit kıymet alımlarını desteklemek açısından yerinde bir uygulama olacaktır.

Türkiye’de mevcut sistemde, farklı tarihlerde aynı türden ve amortisman hesaplama sınırının altında maliyet bedeline sahip iktisadi kıymetlerin iktisap edilmesi durumunda, iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin tümü, gider olarak dikkate alınabilmektedir. Amortisman hesaplama sınırında yapılacak artışın yanında, bu sınırı aynı yıl içinde iktisap edilen “özdeş” varlıklar açısından belirlemek, vergi alacağının koruma altına alınması bakımından uygun olacaktır. Bu düzenleme ile mükelleflerin, amortisman hesaplama sınırının altında maliyet bedeline sahip, aynı türden varlıkları farklı tarihlerde iktisap ederek, kazancın tespitinde gider olarak dikkate alma ve bu yolla vergiden kaçınma durumlarının önüne geçilecektir.

Ülkemiz amortisman uygulaması getirilen ikinci öneri, “pooling method (havuz yöntemi)” uygulaması olmuştur. Ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte bu uygulama mükelleflere, tutar açısından sınırları önceden belirlenmiş bazı amortisman tabi iktisadi kıymetleri gruplandırarak bir havuzda toplama ve bu iktisadi kıymetleri sanki tek bir varlık gibi itfa etme imkânı vermektedir. Yeni Zelanda, Avustralya ve Almanya gibi gelişmiş ülke uygulamaları kapsamlı olarak incelenen havuz yöntemi, iyi kurgulanması durumunda, özü itibarıyla mükelleflere kolaylık sağlayan bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu uygulama aracılığıyla, mükelleflerin operasyonel uyum maliyetleri azaltılmakta, sabit kıymetlere yatırım yapmaları teşvik edilmektedir. Bu nedenlerden dolayı havuz yöntemi uygulamasının, ülkemiz amortisman uygulamasına katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Binek otomobillere ilişkin amortisman uygulamasında düzenleme yapılması, ülkemiz amortisman uygulaması getirilen bir diğer öneri olmuştur. Binek otomobiller doğası gereği hem işletme faaliyetlerinin sürdürülmesinde kullanılabilmesi hem de özel yaşamın vazgeçilmez bir parçası olması nedeniyle, işletmelerde vergiden kaçınma ve vergi kaçırma aracılığıyla kullanılabilir. Ülkemizde bu durumun önüne geçilebilmesi adına, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobiller için kıst amortisman hesaplanması zorunlu kılınmıştır. Ancak kıst amortisman uygulaması tek başına uygulamada ortaya çıkan suiistimallerin önüne geçememektedir.

Mevcut yasal düzenlemelere göre ülkemizde, istenilen değerde bir binek otomobil işletmenin aktifine alınarak, maliyet bedeli üzerinden amortisman hesaplanabilmektedir. Bu noktada Avustralya amortisman sisteminde karşımıza çıkan, işletmelerin aktifine kayıt edilecek binek otomobillerin amortisman matrahına “üst sınır” getirilmesi uygulaması, mevcut sistemi suiistimallere karşı güçlendirecektir. Bu düzenleme ile işletmeler; belirlenecek yasal sınırın üzerinde bir binek otomobil alsalar bile, otomobilin faydalı ömrü boyunca en fazla yasal sınır düzeyinde amortisman giderini kazançlarından indirebilecektir. Böylece vergi kaçırma amacı ile lüks araçların işletmelerin aktifine kaydedilmesi ve yüksek amortisman giderlerinin kazançtan indirilmesi durumunun önüne geçilecektir.

Bazı binek otomobiller için belirlenen faydalı ömürlerde güncelleme yapılması, binek otomobillere ilişkin amortisman uygulamasında düzenleme önerilen bir diğer konu olmuştur. İşletmelerde kullanılan binek otomobiller ile taksicilik faaliyetinde kullanılan binek otomobillerin; yıpranma, aşınma ve kıymetten düşme dereceleri birbirinden önemli ölçüde farklılık göstermektedir. Bu nedenle Avustralya’da, binek otomobiller için 8 yıl olarak belirlenen faydalı ömür, taksilerde 4 yıl olarak uygulanmaktadır. Ülkemizde mevcut uygulamada, bu şekilde bir ayırım bulunmamaktadır. Bu noktada; taksilere, işletmelerde kullanılan binek otomobillerden daha kısa bir faydalı ömür belirlenmesi yerinde bir düzenleme olacaktır. Bu düzenlemenin yanında binek otomobiller için belirlenen 5 yıllık faydalı ömrün uzatılması gerektiği düşünülmektedir. Bir binek otomobilin 5 yıldan uzun bir süre işletme faaliyetlerinde kullanılması beklenen bir durumdur. Diğer taraftan ülkemizde bulunan binek otomobil fiyatlarının genel seviyesi göz önünde bulundurulduğunda, özellikle küçük ölçekli işletmeler açısından binek otomobillerin amortisman giderleri, gelir tablolarının en önemli gider kalemlerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Küçük ölçekli bir işletmenin yıl içinde gerçekleştirdiği bütün faaliyetlerinden elde ettiği brüt karın, aktifinde bulunan bir binek otomobilin amortisman gideri ile yok olması, finansal tabloları gerçek durumdan uzaklaştırmaktadır.

Ülkemiz amortisman uygulaması getirilen bir diğer öneri ise, amortisman uygulamasının ileri teknoloji ve Ar-Ge yatırımlarını teşvik aracı olarak kullanılması olmuştur. OECD tarafından yapılan ve yıllık olarak güncellenen, “Ar-Ge ve İnovasyon için Vergi Desteklerinin Ölçülmesi” araştırmasına göre 2018 yılında üye ülkelerden; Belçika, Kanada, Şili, Danimarka, İtalya, Fransa, İsrail, İrlanda, Litvanya, Polonya, İspanya ve İngiltere, işletmelerin Ar-Ge harcamalarını amortisman uygulaması aracılığıyla

desteklemektedir. Bu destek genel olarak amortismanına tabi, Ar-Ge ve ileri teknoloji niteliğine sahip iktisadi kıymetlere veya harcamalara; hızlandırılmış amortisman ve süper amortisman uygulanması şeklinde gerçekleşmektedir.

İtalya ve Danimarka amortisman uygulamalarında karşımıza çıkan süper amortisman uygulaması ile işletmeler, bazı ileri teknoloji ürünü iktisadi kıymetleri iktisap etmeleri durumunda, ilgili iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin üzerinde bir tutarda amortisman gideri yazabilme imkanı bulmaktadır. Ülkemizde de bu tarz düzenlemelerin yapılması ile, amortisman uygulaması aracılığıyla işletmelerin teknoloji açıkları kapatılarak, ekonomiye katkı sağlanabilecektir.

İktisadi kıymetlerin maliyet bedeline eklenmesi gereken nitelikteki giderlerin, oransal olarak sınırlarının belirlenmesi, ülkemiz amortisman uygulamasına getirilen bir diğer öneri olmuştur. Mevcut uygulamada, iktisadi kıymetlere yapılan bazı giderlerin, amortisman tabi tutulmasının gerekip gerekmediği noktasında, tereddütler yaşanmaktadır. Bu tereddütleri gidermek adına, iktisadi kıymetlere yapılan giderlerin ilgili olduğu yılda doğrudan gider olarak dikkate alınabilecek kısmının, varlık grupları bazında maliyet bedellerinin belirli bir oranı ile sınırlandırılması, yerinde bir uygulama olacaktır.

Mevcut sistemde ülkemizde, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan amortisman listesi ile amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak faydalı ömür ve amortisman oranlarını belirlemektedir. Ayrıca zaman içinde ortaya çıkan ihtiyaçlara bağlı olarak, bu amortisman listesinde çeşitli güncellemeler yapmaktadır. Ancak yine de, teknolojik gelişmenin son derece hızlı olduğu günümüzde, amortisman listesinde bulunmayan iktisadi kıymetler ortaya çıkabilmektedir. Böyle durumlarda mükelleflerin, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na süre ve oran belirlenmesi için müracaat etmeleri gerekmektedir. Bazı durumlarda, mükelleflerin amortisman listesinde bulunmayan iktisadi kıymetler açısından faydalı ömür belirlenmesi için yaptıkları başvuruların gecikmesi ve dönem sonu değerlemelerinde belirsizliklerin ortaya çıkması gibi durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu noktada, yalnızca Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından açıklanan amortisman listesinde bulunmayan iktisadi kıymetler açısından, belirli sınırlar dahilinde faydalı ömür tahmininin mükellefler tarafından yapılabilmesi ile uygulamada ortaya çıkan belirsizliklerin önüne geçilebilecektir.

KAYNAKLAR

- Akdoğan, A. (2017). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. (13. Baskı) Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aksoyoğlu, V. (2009). Kullanılmış (İkinci El) Amortisman Tabi İktisadi Kıymet Satın Alınması Halinde Bu Kıymetler için Amortisman Ayrılabilir Mi? *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*. Sayı:62.
- Akyol, M., E. (2008). Madenlerde Amortisman. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*. Sayı:60.
- Aydın, S. (2018). *Vergi Revizyonu ve Muhasebesi* (3. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Bozdemir, T. (2003). Sanat Eserlerinde Amortisman. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*. Sayı:124.
- Çalışaneller, A. (2009). Madenlerde Amortisman Mevzuu ve Bir Uygulama. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*. Sayı:62.
- Çetiner, E. (2007). *Maliyet Muhasebesi Teori ve Uygulama* (5. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Dabbağoğlu, K. (2016). Amortisman Uygulamasında Azalan Bakiye Yönteminin Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Kullanımı. *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*. Sayı:137.
- Dinçer, H. (2014). Mevcutlarda Amortisman Uygulaması. *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı: 400.
- Dokur, ř., Kaygusuz, S., Y. (2005). *Amortismanlar Türk Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunları ile Uyumlu*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Ergülen, G., Erdem, H. (1998). *Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Gündüz, N., K., Perçin, N. (1999). *Amortismanlar ve Yeniden Değerleme* (Genişletilmiş 2. Baskı). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Gürsoy, H., Birinci, M. (2016). Vergi Usul Kanunu'nda Kıst Amortismanın Kısıtlılığı. *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı:420.
- İnternet: Australian Government / Australian Taxation Office. Web: <https://www.ato.gov.au>
- İnternet: BDO International (2017). Doing Business in Norway, Web: <http://www.bdo.ie/getmedia/5a8f6267-4db6-4a89-a311-1c8516ccfafa/DBI-Norway-2017.pdf.aspx> adresinden 01/01/2019 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: BDO International (2018). Doing Business in Italy, Web: <http://www.bdo.ie/getmedia/fe8735ea-1b54-44b5-9da4-e7b26ab5d6a1/DBI-Italy-2018.pdf.aspx> adresinden 17/01/2019 tarihinde alınmıştır.

- İnternet: Bundesministerium Der Finanzen. AfA – Tabellen. Web: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuer/Weitere_Steuerthemen/Betriebspruefung/AfA-Tabellen/afa-tabellen.html adresinden 13/01/2019 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: Bundesministerium Der Justiz und für Verbraucherschutz. Einkommensteuergesetz. Web: <https://www.gesetze-im-internet.de/estg/> adresinden 07/03/2019 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: Christensen Kjaerulff - A Member of Nexia International (2018). Doing Business in Denmark 2019, Web: http://ny.ck.dk/wp-content/uploads/2018/11/DoingBusiness2019_ChristensenKj%C3%A6rulf_NET-Copy-1.pdf adresinden 30/12/2018 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: Corrs Chambers Westgarth Lawyers (2017). Doing Business in Australia- Australia’s Government and Legal System. Web: <https://www.corrs.com.au/assets/doing-business-in-australia-/2-Doing-Business-Australia-Aus-Gov-Legal-Oct-2017.pdf> adresinden 21/01/2019 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: Danish Ministry of Taxation. Web: <https://www.skat.dk>
- İnternet: Danish Ministry of Taxation. “Tax Depreciation Law No. 1147” Web: <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=183481#id5e4dae2d-b972-4c63-9fb0-9813386b691a> adresinden 30/12/2018 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: DFK International (2018). Doing Business in Italy, Web: https://www.dfk.com/files/8415/2482/6859/J496_Italy_DFK_Country_Profile_0917.compressed.pdf adresinden 19/01/2019 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: Deloitte Touche Tohmatsu Limited (2018). Taxation and Investment in Australia 2018. Web: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-australiaguide-2018.pdf> adresinden 21/01/2019 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: Deloitte Touche Tohmatsu Limited (2017). Taxation and Investment in Norway 2017. Web: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-norwayguide-2017.pdf> adresinden 01/01/2019 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: Deloitte Touche Tohmatsu Limited (2015). Increase in Pooling Value Thresold For Depreciation Purposes. Web: <https://www2.deloitte.com/nz/en/pages/tax-alerts/articles/increase-in-pooling-value-threshold-for-depreciation-purposes.html> adresinden 07/03/2019 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: Ernst&Young Limited (2018). Worldwide Corporate Tax Guide 2018.
- İnternet: Ernst&Young Limited (2017). German Tax & Legal Quarterly 2/17. Web: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2017_EY_GTLQ_Q2/\\$FILE/EY_GT_LQ_Issue_2-2017.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2017_EY_GTLQ_Q2/$FILE/EY_GT_LQ_Issue_2-2017.pdf) adresinden 02/03/2019 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Ernst&Young Limited (2018). Worldwide Capital and Fixed Assets Guide 2018. Web: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2018-worldwide-capital-and-fixed-assets-guide/\\$FILE/ey-2018-worldwide-capital-and-fixed-assets-guide.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2018-worldwide-capital-and-fixed-assets-guide/$FILE/ey-2018-worldwide-capital-and-fixed-assets-guide.pdf) adresinden 01/01/2019 tarihinde alınmıştır.

İnternet: European Statistical Office. Web: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=prc_colc_ppptot&lang=en adresinden 03/03/2019 tarihinde alınmıştır.

İnternet: European Commission. Web: https://ec.europa.eu/growth/tools-databases/dem/monitor/sites/default/files/DTM_Industria4.0_IT%20v2wm.pdf adresinden 14/04/2019 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Geneva Group International. Web: <https://ggiforum.com/taxation/corporate-tax/1189-italian-super-depreciation-and-hyper-depreciation-rules-extended-to-2019.html> adresinden 19/01/2019 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Grant Thornton International (2018). Doing Business in Japan. Web: <https://www.grantthornton.jp/globalassets/pdf/service/doing-business-in-japan2017.pdf> adresinden 28/01/2019 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Inland Revenue Department (2019). Depreciation – a guide for businesses. Web: <https://www.classic.ird.govt.nz/forms-guides/keyword/businessincometax/ir260-guide-depreciation.html> adresinden 27/05/2019 tarihinde alınmıştır.

İnternet: International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD). “Global Corporate Tax Handbook 2018” Web: <https://www.ibfd.org/> adresinden 30/12/2018 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Italian Revenue Agency. Web: https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/NSE/Invest+in+Italy/Super-amortization+and+Hyper-amortization/?page=invest_italy adresinden 19/01/2019 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Japan National Tax Agency. Web: <https://www.nta.go.jp/english/taxes/individual/12013.htm> adresinden 29/01/2019 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar. Web: <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS16.pdf> adresinden 13.07.2019 tarihinde alınmıştır.

İnternet: KPMG International (2016). Australia Tax Profile. Web: <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2016/09/country-tax-profile-australia.pdf> adresinden 21/01/2019 tarihinde alınmıştır.

İnternet: KPMG International (2017). Tax Facts 2017-A Survey of the Norwegian Tax System. Web: <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/no/pdf/kpmg-tax-facts-norway-2017.pdf> adresinden 01/01/2019 tarihinde alınmıştır.

- İnternet: KPMG International (2017). Investment in Italy. Web: https://home.kpmg/content/dam/kpmg/it/pdf/2017/03/KPMG_Investimenti-in-Italy.pdf adresinden 17/01/2019 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: KPMG International (2018). Taxation in Japan 2018. Web: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/jp/pdf/2018/jp-en-taxation-in-japan-201811.pdf> adresinden 28/01/2019 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: KPMG International (2018). Doing Business in Azerbaijan. Web: https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/az/pdf/doing-business-in-azerbaijan-2019/Doing_Business_2019.pdf adresinden 28/05/2019 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: Mazars Group (2017). Doing Business in Germany. Web: <https://www.mazars.com/Home/News/Our-publications/Doing-business-in/Doing-business-in-Germany-2017> adresinden 13/01/2019 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: Ministry of Foreign Affairs of Denmark (2018). Facts on Taxation in Denmark. Web: www.investindk.com adresinden 30/12/2018 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: Ministry of Taxes of the Republic of Azerbaijan. The Tax Code of the Republic of Azerbaijan. Web: http://taxes.gov.az/modul.php?name=qanun&cat=3&lang=_eng adresinden 28/05/2019 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: Moore Stephens Europe (2018). Doing Business in Germany. Web: <https://www.moorestephens.com/MediaLibsAndFiles/media/MooreStephens/Documents/Doing%20business%20guides/DBI-Germany-2018.pdf> adresinden 13/01/2019 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: Morison KSi (2017). Doing Business Guide Australia. Web: <https://www.morisonksi.com/resources/view/1426> adresinden 21/01/2019 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: Motor Vehicle Standards Act 1989. Web: <https://www.legislation.gov.au/Details/C2016C00857> adresinden 15/03/2019 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: New Zealand Ministry of Business, Innovation&Employment. Web: <https://www.newzealandnow.govt.nz/living-in-nz/money-tax/nz-tax-system> adresinden 27/05/2019 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: Organisation for Economic Co-operation and Development. Web: <http://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats.htm> adresinden 14/04/2019 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: Organisation for Economic Co-operation and Development. Web: <http://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-bindex-notes.pdf> adresinden 14/04/2019 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: PKF International Limited (2018). Worldwide Tax Guide 2018-19. Web: https://www.pkf.com/media/10038781/pkf-wwtg-2018-2019-all-countries_online.pdf adresinden 30/12/2018 tarihinde alınmıştır.

İnternet: PricewaterhouseCoopers International Limited (2018). Doing Business and Investing in Germany. Web: <https://www.pwc.de/de/internationale-maerkte/doing-business-in-germany-guide-2018.pdf> adresinden 13/01/2019 tarihinde alınmıştır.

İnternet: PricewaterhouseCoopers International Limited (2018). Doing Business and Investing in Australia. Web: <https://www.pwc.com.au/legal/assets/doing-business-in-australia-2018.pdf> adresinden 21/01/2019 tarihinde alınmıştır.

İnternet: PricewaterhouseCoopers International Limited (2018). Worldwide Tax Summaries Corporate Taxes 2017/18. Web: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/corporate-tax/worldwide-tax-summaries/pwc-worldwide-tax-summaries-corporate-taxes-2017-18.pdf> adresinden 28/01/2019 tarihinde alınmıştır.

İnternet: PricewaterhouseCoopers International Limited. Web: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Denmark-Corporate-Deductions> adresinden 31/12/2018 tarihinde alınmıştır.

İnternet: PricewaterhouseCoopers International Limited. Web: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Azerbaijan-Overview> adresinden 28/05/2019 tarihinde alınmıştır.

İnternet: PricewaterhouseCoopers International Limited. Web: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Italy-Corporate-Deductions> adresinden 19/01/2019 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Prud'homme, D., Song, H. (2016). *Economic Impacts of Intellectual Property-Conditioned Government Incentives*. Springer Science+Business Media Singapore. "K, Vinod. *IP-Conditioned Tax Incentives: The Right Approach to Stimulate Innovation and R&D in the European Union?*"

İnternet: The Norwegian Tax Administration. Law Amending The Law Of 26 March 1999 No. 14 Relating To Tax On Income And Wealth (Taxation). "Kapittel 14 - Chapter 14" Web:https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-03-26-14/KAPITTEL_15#KAPITTEL_15 adresinden 01/01/2019 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Türkiye Büyük Millet Meclisi 813 Sayılı Komisyon Raporu. Web: <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c083/tbmm19083092s0813.pdf> adresinden 24/03/ 2019 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Türkiye Büyük Millet Meclisi, 4.1.1961 Gün ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı ve Bütçe Plan Komisyonu Raporu (1/64). Web: https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c002/mgk_01002028ss0084.pdf adresinden 03/03/2019 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Türkiye Büyük Millet Meclisi 175 Sayılı Komisyon Raporu. Web: <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c019/tbmm08019080s0175.pdf> adresinden 13/07/ 2019 tarihinde alınmıştır.

- İnternet: Urbach Hacker Young International Limited (2018). Doing Business in Japan. Web: <http://www.uhy.com/wp-content/uploads/Doing-Business-in-Japan-2018.pdf> adresinden 28/01/2019 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: https://tr.globalpetrolprices.com/Australia/gasoline_prices/ adresinden 24/03/2019 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: <https://suga-taxfirm.com/blogpost/japanese-tax-depreciation/> adresinden 29/01/2019 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: <https://www.creditlinkaustralia.com.au/resource/news-and-updates/luxury-car-limit-201819/> adresinden 15/03/2019 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: <https://www.honda.com.au/cars/sedan/civic-sedan.html#pricing> adresinden 31/03/2019 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: <https://honda.com.tr/otomobil-fiyat-listesi> adresinden 31/03/2019 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: <https://www.danistay.gov.tr> “Yargı Kararları”.
- İnternet: <https://www.gib.gov.tr> “Muktezalar”.
- Karakoç, Y. (2017). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakaya, M. (2011). *Maliyet Muhasebesi* (4. Baskı). Ankara: Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kartaloğlu, E. (2004). Kur Düşmelerinin Sabit Kıymet Maliyetlerine ve Amortisman Uygulamalarına Etkisi. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı:189.
- Kıldış, Y. (2009). *Gelir Vergisinde Matrahın Tespitinde Giderler ve İndirimler*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Külahlı, Ö., Demir, A. (2009). Afet Sonucu Zayi Olan veya Değeri Düşen İktisadi Kıymetlerin Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı: 338.
- Maç, M. (2017). Amortisman ayrılmaya hangi dönemde başlanmalıdır? *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*. Sayı:163.
- Meriç, İ. (2014). Fevkalade Amortisman. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*. Sayı:124.
- Öğredik, G. (2005). Azalan Bakiyeler Usulünde Binek Otomobilde Ayrılmayan Kıst Amortisman Tutarının Ne Şekilde İşleme Tabi Tutulacağı ve Muhasebesi. *Mali Pusula Dergisi*. Sayı: Aralık 2005.
- Öncel, M., Çağan, N., Kumrulu, A. (2010). *Vergi Hukuku* (19. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Özkan, M. (1992). Amortisman Hesaplarında Almanya Uygulaması. *Mali Çözüm Dergisi*. Sayı:13.
- Öztürk, B. (2006). *Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

- Özyer, M., A. (2014). *Vergi Usul Kanunu Uygulaması* (6. Baskı). İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Özyer, M., A. (2018). *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması* (8. Baskı). İstanbul: Acar Basım.
- Sayan, A., Y. (2012). Amortisman Uygulamasında Süre: VUK'daki Düzenlemenin Yeni TTK ve TMS/TFRS Bağlamında Değerlendirilmesi. *Vergi Raporu Dergisi*. Sayı: 158.
- Sevilengül, O. (2011). *Genel Muhasebe* (16. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sönmez, E. (2007). Amortisman Süresi Maliye Bakanlığı'nca İlan Edilen Amortisman Oranlarından Daha Düşük Oran Uygulanmak Suretiyle Uzatılabilir Mi? *Yaklaşım Dergisi*. Sayı: 171.
- Tenker, N. (1999). *Finansal Muhasebe*. (2. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Tuğlu, A. (2007). Amortismanlarda Özellik Arzeden Durumlar. *Yaklaşım Dergisi*. Sayı: 169.
- Tuncer, S. (2003). *Vergi Hukuku ve Uygulaması*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Türk, İ. (2011). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları, 165.
- Uysal, A., Eroğlu, N. (2009). *Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu* (3. Baskı). Ankara: Sözkese Matbaacılık.
- Yalkın, Y. K. (2001). *Genel Muhasebe İlkeleri – Uygulaması Tekdüzen Muhasebe Sistemi*. (12. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Yıldırım, A., H. (2014). *Son Şekliyle Amortisman Uygulamaları Özelge, Danıştay Kararları ve Uygulama Örnekli*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Yılmaz, K. (2000). *VUK, GVK, KVK ve KDVK açısından Değerleme* (Genişletilmiş 2. Baskı). Ankara: Plaka Matbaacılık.
- Yücel, M. (2015). Fevkalade (Olağanüstü) Amortisman Uygulaması. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*. Sayı:136.



ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Soyadı, adı : YILMAZ, Selim
Uyruğu : Türkiye Cumhuriyeti
Doğum tarihi ve yeri : 23/07/1993, Polatlı
Medeni hali : Bekâr
e-mail : slimyilmz93@gmail.com



Eğitim

Derece	Eğitim Birimi	Mezuniyet Tarihi
Yüksek Lisans	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi/Maliye	Devam Ediyor
Lisans	Gazi Üniversitesi / Maliye	2015
Lise	Ümitköy Anadolu Lisesi	2011

İş Deneyimi

Yıl	Yer	Görev
2016-devam ediyor	Finansal Eksen Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	SMMM, Denetçi Yardımcısı

Yabancı Dili

İngilizce





le.ahbv.edu.tr