

## ÖZEL BİR AMORTİSMAN UYGULAMA YÖNTEMİ

### *A SPECIAL METHOD OF DEPRECIATION APPLICATION*

Rıdvan ÖNDER\*

Dr. Öğr. Üyesi Mehmet KÜÇÜKKAYA\*\*

#### ÖZ

7103 sayılı Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununa eklenen geçici 30'uncu madde ile bazı sektörlerde özel bir amortisman uygulaması başlatılmıştır. Bu uygulama ile katma değer yaratan sektörlerde makine ve teçhizatın yenilenmesi amacıyla teknolojik değişim dönüşümün vergi ertelenmesi ile sağlanması öngörülmüştür. Bu kapsamda çalışmamızda yeni destek ve amortisman uygulaması tüm yönleriyle ele alınmış olup ortaya çıkan sorunlar ve tereddüt edilen hususlara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Ayrıca kapsamlı örnekler yardımıyla genel amortisman ile özel amortisman yöntemi uygulamalarının birlikte hesaplanması yoluyla vergi erteleme müessesesinin çalışma şekli ortaya konulmuştur.

**Anahtar Sözcükler:** Özel Amortisman, Teşvik, Vergi Erteleme Uygulaması.

#### ABSTRACT

Under Provisional Article 30 added to the Tax Procedural Law No. 213 through the Law No. 7103, a new “a special method of depreciation” practice has been introduced in some sectors.

This practice aims to provide technological change and transformation through tax deferral method for the purpose of renovating machinery and equipment in some sectors creating added value.

In this context, all aspects of the recently introduced support and depreciation practice have been reviewed and the questions and concerns arising from this practice have been addressed in this study.

Moreover, the implementation procedures of the tax deferral system have been explained with the help of comprehensive samples through calculation of the general depreciation and a special method of depreciation methods together.

**Keywords:** A Special Method of Depreciation, Incentive, Tax Deferral Practice.

\* Vergi Müfettiş Yrd.

\*\* Harran Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü

## GİRİŞ

Teknoloji ve bilgi aktarımının hızla arttığı günümüzde, işletmelerin bu gelişmelere kayıtsız kalması ve bunlardan yararlanmaması imkansız hale gelmiş durumdadır. Bu nedenle tüm işletmeler en son teknoloji ürünü makine ve cihazlara yönelmekte, bunları farklı saiklerle ortaya çıkar çıkmaz envanterlerine dahil etmektedirler. Bunun başlıca sebepleri olarak; rekabet ortamının hızla arttığı günümüzde rekabet dışında kalmamak, maliyetleri düşürmek, karlılığı artırmak, iş güvenliğini sağlamak, seri üretime geçmek, müşteri ve pazar alışkanlıklarında ortaya çıkan değişimler ve benzeri olarak sayılabilir. Küreselleşme ile birlikte ülke içi rekabetin yanına bir de küresel rekabetin yani yabancı firmaların da eklenmesi işletmelerin teknolojik değişim ve dönüşümünü sürekli hale getirmiş aynı zamanda bu değişimi zorunlu kılmıştır. İşletmeler ya teknolojik dönüşümü gerçekleştirecek ya da mevcut envanterinde bulunan üretim teknolojisi rekabetten men olana kadar faaliyet gösterecek ve kısa bir süre sonra iflasını açıklayacaktır. Son gelişmeler işletmelerin bu iki seçimden birinin tercih edilmesi gerektiğini göstermektedir.

İşletmelerin teknolojik ekipman dönüşümü sanıldığı ve dışarıdan görüldüğü kadar kolay değildir. Özellikle günümüzde uluslararası ölçekte artan ticaret savaşları, kur-faiz savaşları gibi küresel ticareti olumsuz etkileyen birçok gelişme varken işletmelerin yeni makine ve teçhizata yönelmesi, üretim ekipmanlarını yenilemesi büyük bir riski de içinde barındırmaktadır. Aynı zamanda bu değişimin veya yeniliğin sağlanması, ciddi miktarda sermaye birikimi gerekmektedir. Yeni teknolojik ürünler veya makine teçhizat dönüşümü için gerekli sermayeyi, işletme ya özkaynakları içerisinde sermaye veya geçmiş yıllar karları ile finanse edecek yada kısa veya uzun vadeli borçlanma yoluyla finanse edecektir.

Önceki paragraflarda açıklanan hususlar malumun ilanı olup yeni yatırımcılara ve büyüme kalkınma açısından kritik öneme sahip bazı sektörlerle, hükümet tarafından vergi erteleme sağlamak suretiyle bu dönüşümün sağlanması ve uygulama yöntemi, çalışmamızın temelini oluşturmaktadır. Bu çalışmada 7103 sayılı Kanun ile getirilen vergi erteleme müessesesi olan amortisman uygulamalarına yer verilmiştir. Çalışmamızın başlığında da görüldüğü üzere; kanun değişikliği ile yeni getirilen bu uygulamaya “özel amortisman uygulaması” adı tarafımızdan verilmiştir. Aynı zamanda ilerleyen bölümlerde konu ile ilgili 213 sayılı Vergi Usul Kanununda(VUK) yer alan genel amortisman yöntemi ile özel amortisman yönteminin birlikte uygulanması durumları ele alınarak örnekler yardımıyla açıklanmıştır.

## 1. GENEL AMORTİSMAN UYGULAMALARI

Amortisman vergi uygulamalarında sıkça duyulan ve kullanılan bir uygulamadır. Türk Dil Kurumu amortismanı; yıpranma payı olarak tanımlamıştır.( [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5b6c25e3b49873.47526547, 07.07.2018.](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5b6c25e3b49873.47526547, 07.07.2018.)) Bu açıdan amortisman kavramı için herhangi bir tahdit konulmadığı anlaşılmakta olup herhangi bir iktisadi kıymetin yıpranmasına amortisman isminin verildiği ortaya çıkmaktadır. Vergi uygulamalarında da amortisman yıpranma payı olarak kullanılmakla beraber, yıpranan her varlığın amortisman konusuna dahil edilmesi söz konusu değildir.

Vergi uygulamalarında, muhasebenin temel ilkelerinden olan dönemsellik ilkesi çok önemli bir yere sahiptir. Bu itibarla gayrimenkul, demirbaş gibi faydaları birden fazla yıla yayılan değerlerin işletmeye dahil edildiği dönemde doğrudan gider yazılması, ilgili dönemin gerçek vergi matrahının ortaya çıkmasını engelleyecektir. Cari dönemin vergi matrahının doğru hesaplanmamasının yanında gelecek dönemler vergi matrahı da gerçek değerinden yüksek olarak ortaya çıkmasına neden olacaktır. Vergi sistemlerinde bu şekilde ortaya çıkacak dengesizlikleri gidermek, dönemsellik ilkesini uygulamak için varlıkların tek bir dönemde değil ait olduğu tüm dönemlere yaygınlaştırılarak giderleştirilmesi amortisman uygulamalarının gereğidir.(Toplaoğlu, 2012, 65-66; Peker ve Kılıçer, 2018, 128) Diğer bir deyişle ömürleri birden çok yıla yayılan iktisadi kıymetlerin, maliyet tutarlarının bir yılda gider olarak dikkate alınması dönemsellik kavramı ile örtüşmemesi amortisman uygulamalarının temelini oluşturmaktadır.(Dinçer, 2014, 100) Özetle; vergi kanunlarıyla amortisman tabi olduğu belirtilen varlıkların yıpranma paylarının, vergi matrahının hesaplanmasında dönemler itibariyle gider olarak yazılması amortismanın genel çerçevesini oluşturmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 313'üncü maddesinde; *“İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.”*(T.C. yasalar, 01.01.1961) hükmü ile amortismanla ilişkin genel esaslar belirlenmiş olmakla birlikte herhangi bir tanımlama yapılmamıştır. Ancak amortisman ayırılacak olan varlıklar tarif edilmiş ve tahdidi olarak sayılmak yerine genel bir çerçeve çizilmiştir.

### 1.1. Amortisman Ayırma Şartları

213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre amortisman ayırma şartları (Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2014, 207-208; Önder, 2018, 66);

- Alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmleri, gayrimenkul veya gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerden olması,
- İşletmenin envanterine dahil ve kullanılmaya hazır durumda olması,
- Yıpranmaya veya aşınmaya tabi olması,
- İşletmede bir yıldan fazla kullanılması olarak belirlenmiştir.

### 1.2. Amortisman Ayırma Yöntemleri

213 sayılı Vergi Usul Kanununda çeşitli amortisman ayırma yöntemleri belirlenmiştir. Bu amortisman ayırma yöntemlerinin bazıları işletmelerin çeşitli şekillerde vergi planlaması yapmasını sağlamak, bazıları da olağanüstü durumlarda kullanılmak amacıyla ihdas edilmiş uygulamalardır. Bunun yanında vergi kayıp kaçacağını asgariye indirmek daha doğrusu vergi güvenlik müessesesi olarak getirilen amortisman yöntemi de mevcuttur. Buna göre amortisman ayırma yöntemleri;

- 1- Normal amortisman,
- 2- Azalan bakiyeler usulü amortisman,
- 3- Kıst Amortisman(amortisman ayırma yöntemi değildir vergi güvenlik müessesesi olarak ihdas edilmiştir.)
- 4- Fevkalade amortisman,
- 5- Madenlerde amortisman olarak sayılabilir.

7103 sayılı Kanun ile getirilen yeni düzenleme farklı ve yeni bir amortisman yöntemi olmayıp mevcut amortisman yöntemlerinin de uygulamasına yönelik değildir. Bu husus ile ilgili detaylı açıklamalar ilerleyen başlıkta ele alınmıştır.

## 2. ÖZEL AMORTİSMAN UYGULAMASI

7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanununun 16'ncı maddesi ile 213 sayılı VUK'un geçici 30'uncu maddesine "Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra, 17/4/1957 tarihli ve 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanununa göre sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerce münhasıran 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 Kanunun 315'inci maddesine göre tespit ve ilan edilen faydalı ömür sürelerinin yarısı dikkate alınmak suretiyle hesaplanabilir. Bu şekilde yapılacak hesaplama da faydalı ömür süresinin küsuratlı çıkması halinde, çıkan rakam bir üst tam sayıya tamamlanmak suretiyle ilgili kıymetlere uygulanacak amortisman oran ve süreleri belirlenir. Bu şekilde belirlenen oran ve süreler izleyen yıllarda değiştirilemez. İmalat sanayiinde kullanılmak üzere iktisap edilen ve madde hükmünden yararlanılabilecek makina ve teçhizatı tespite Cumhurbaşkanı, uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.(T.C. Yasalar, 27.03.2018)” hükmü ilave edilmiştir.*

Bu yöntemin ihdas edilme süreci incelendiğinde 7103 sayılı Kanunun genel gerekçesinde; kanunun amacının yatırım, üretim ve istihdamın, Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinin teşvik edilmesi amacıyla tasarı haline getirildiği belirtilmektedir. Ayrıca çalışmamızın ana konusu olan kısım ise gerekçede; “2018 ve 2019 yıllarında imalat sanayii ile Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerine yönelik makine ve teçhizat alımlarında KDV istisnası ve amortisman uygulama süresinin kısaltılması sağlanmaktadır” şeklinde ifadeler bulunmaktadır.( [http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/sirasayi\\_sd.sorgu\\_baslangic,31.07.2018](http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/sirasayi_sd.sorgu_baslangic,31.07.2018).) Bu kapsamda çalışmamızın giriş bölümünde de belirtildiği ve kanun gerekçesinden anlaşılacağı üzere; bu madde hükmü ile yatırımların artırılması, teknoloji odaklı ürünlere yön verilmesi özellikle de Ar-Ge ve tasarım faaliyetlerinin ile bu harcamaların artırılmasının amaçlandığını söyleyebiliriz.

Bu kapsamda bir sonraki başlıkta tahdidi olarak sayılan mükelleflerin Bakanlar Kurulunca(09.07.2018 tarihinden itibaren Cumhurbaşkanıca) belirlenen nitelikleri haiz ve amortismana tabi kıymet edinmeleri ve bunları aktiflerine kaydetmeleri suretiyle amortisman sürelerinin yarıya indirilmesi yasalaştırılmıştır. Amortisman sürelerinin yarıya indirilmesi, uygulamadan yararlananlara, satın alınan iktisadi kıymetlerin kısa vadede ödenecek vergi ile finanse edilmesi imkanını getirmektedir. Yeni uygulama uzun vadede yani iktisadi kıymetin faydalı ömrü süresince, vergi erteleme müessesesi olarak kullanılmasını sağlayacaktır.

Mükellefler tercihlerini amortisman ayırma yönünde kullanması halinde vergi matrahının hesaplanması esnasında bu tutarlar gider olarak dikkate alınacaktır. Amortisman ayırma usullerinin ve tercihlerinin çeşitlendirilmesi, amortismanların vergi erteleme/planlama aracı olarak kullanılmasına neden olmaktadır.(Peker ve Kılıçer, 2018, 135)

2018 ve 2019 yıllarını kapsayacak şekilde geçici olarak getirilen bu düzenleme için bir vergi teşviki veya istisnasından söz etmemiz mümkün değildir. Ancak bu uygulamanın işletmelere kısa vadede vergi yükünden bir nebze kurtulma/erteleme imkanı sağlayacağını, bu suretle yapılacak yatırımlarda cari dönemde ödenecek vergi yükünün kısmen öteleneceğini söyleyebiliriz.

### 2.1. Özel Amortismandan Yararlanabilecekler

7103 sayılı Kanun ile 213 sayılı VUK'un geçici 30'uncu maddesinde yapılan düzenlemeye göre "özel amortisman" uygulamasından;

*-6948 sayılı Sanayi Sicili Kanununa göre sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerce münhasıran imalat sanayiinde kullanılmak üzere iktisap edilen ve Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen yeni makina ve teçhizat,*

*-4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu,*

*-5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun,*

*-6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun kapsamında faaliyette bulunan mükelleflerce münhasıran Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılmak üzere iktisap edilen yeni makina ve teçhizat,*

*- Yatırım teşvik belgesi kapsamında iktisap edilen yeni makina ve teçhizatlar için yararlanılabilir.*

### 2.2. Özel Amortisman Uygulamasında Özellikli Hususlar

"Özel amortisman" uygulaması yeni bir amortisman yöntemi değildir. Bu yeni düzenleme ile yalnızca genel amortisman usulünde yer alan ve Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömür oranları kısaltılmaktadır. Yeni düzenlemeden yararlanacak mükellefler, iktisadi kıymetler için Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen faydalı ömür sürelerinin yarısını dikkate almak suretiyle amortisman hesaplayabileceklerdir. Örneğin; 6 yıl amortisman süresi öngörülen bir makinenin uygulama kapsamında faydalı ömrü 3 yıl olarak dikkate alınacaktır. Ayrıca faydalı ömür hesaplamasında küsuratlı rakamlar ortaya çıkarsa bir üst yıla tamamlanacaktır. Şöyle ki; 7 yıl fayda-

lı ömür biçilen bir teçhizat için uygulamadan yararlanılması halinde faydalı ömür  $7/2=3,5$  yıl olarak küsuratlı çıkması halinde küsurat tutarı bir üst rakama yuvarlanmak suretiyle faydalı ömür 4 yıl olarak dikkate alınacaktır.

Düzenlemeden yararlanmak ihtiyari olup mükelleflere vergi erteleme müessesesini istedikleri şekilde kullanma seçeneği sunulmuştur. Amortisman ayırmanın 213 sayılı VUK'a göre mecburi olmadığı da göz önünde bulundurulursa mükelleflere yeni düzenleme ile bu alanda büyük bir esneklik sağlandığını söyleyebiliriz.

Düzenleme sürekli olmayıp yalnızca belirlenen faaliyet alanlarında 2019 yılının sonuna kadar envantere dahil edilecek amortisman tabi iktisadi kıymetler için yararlanılabilecektir. Bu noktada özellikle katma değer yaratan ve teknolojik ürünlere yönelik araştırma geliştirme çalışmaları yapan mükellefler için bu uygulamanın sürekli hale getirilmesi, bu alanlara kaynak aktaracak girişimci ve yatırımcılara likidite açısından geçici bir destek sağlayabileceğini belirtmemiz gerekir. Mükelleflere vergi planlaması yapmalarını sağlayan bu düzenlemede ortaya çıkabilecek bir takım suiistimalleri engellemek amacıyla bazı kısıtlamalar öngörülmüştür. Uygulamadan yararlanılması halinde amortisman ayrılacak olan ilk yıl belirlenen süre ve oranların değiştirilmesi yasaklanmıştır. Diğer bir deyişle uygulamadan yararlanmak ihtiyari olup yararlanılması halinde uygulamaya yönelik değişikliklerin mümkün olmadığını söyleyebiliriz. Ayrıca iktisadi kıymetin satın alındığı yıl bu uygulamadan yararlanılması gerekmektedir.

6948 sayılı Kanun kapsamında sanayi sicil belgesini haiz mükellefler tarafından yalnızca imalat sanayiinde kullanılmak üzere işletmeye dahil edilen ve uygulamadan yararlanabilecek olan makine ve teçhizatlara veya amortisman tabi iktisadi kıymetlere (ATİK'e) ilişkin liste, 30.04.2018 tarih ve 2018/11674 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile tespit edilmiştir. Bakanlar Kurulu Kararnamesinin ekinde yer alan listedeki makine ve teçhizatın "özel amortisman" uygulamasından yararlanabilmesi için kullanılmamış olması, ticari hayattaki tabiriyle "sıfır" olması gerekmektedir.(Bakanlar Kurulu Kararnamesi, 30.04.2018) Daha önce herhangi bir şekilde kullanılmış olması ve bu şekilde satın alınması halinde "indirimli amortisman" uygulamasından bu makine ve teçhizat ile sınırlı olmak üzere yararlanılamayacaktır. Ayrıca bu şekilde edinilen makine ve teçhizatlara veya ATİK'lere ilişkin aksam, parça, aksesuar ve teferruatlarında uygulama kapsamına dahil olmadığı belirtilmiştir. Uygulamadan yararlanacak mükellefler için vergi erteleme müessesesinden yararlan-



maya çalışırken, ilave tarhiyat ve vergi cezaları ile karşılaşılması adına bu hususa önemle riayet edilmesi gerekmektedir.

Yatırım teşvik belgesine haiz mükellefler tarafından yapılacak yatırımlarda, yatırım teşvik belgesinin eklerinde işletmede kullanılacak olan ve yatırım kapsamına dahil olan makine ve teçhizat tahdidi olarak belirtilmiştir. Yatırım teşvik belgesine sahip mükelleflerin nevi şahsına münhasır olmak üzere bu kapsamda yararlanabilecekleri makine ve teçhizat, teşvik belgelerinde belirtildiği için bunun dışında kalanlara yönelik uygulamadan yararlanılması mümkün değildir. Bu mükellefler yalnızca yatırım teşvik belgesinde yer alan makine ve teçhizat için uygulamadan yararlanabilecektir.

Kanun maddesinin uygulanması bakımından makina 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 kıymetlerin geçici 30'uncu madde kapsamında değerlendirilemeyeceği 497 sıra no.lu VUK genel tebliği ile belirtilmiştir.(Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, 25.05.2018)

- a) Sarf malzemeleri ve yedek parçalar,
- b) Üretimde doğrudan ve zorunlu olarak kullanılanlar dışındaki masa, sandalye, koltuk, dolap, mefruşat gibi demirbaşlar,
- c) 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 makineleri, vinçler, tarım makineleri 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).

### 2.3. Normal Amortisman ve Özel Amortisman

Bu başlık altında uygulamaya yönelik bir örnek yardımıyla “özel amortisman” uygulamasının normal amortisman yöntemiyle kullanılması durumunda yapılacak hesaplamalar açıklanmıştır.

Örnek; XC İmalat Sanayi ve Havacılık Anonim Şirketi, 6948 sayılı Kanun kapsamında sanayi sicil belgesini haiz olup uçak aksam ve parçaları üretim fa-



aliyeti ile iştilal etmektedir. Şirket imalat faaliyeti ile ilgili olarak fabrikasında kullanılmak üzere 08.08.2018 tarihinde 500.000 TL tutarında kullanılmamış raylı taşıyıcı vinç satın almıştır. 389 sayılı VUK Genel Tebliği ile vinçlere ilişkin faydalı ömür Hazine ve Maliye Bakanlığınca 10 yıl olarak tespit edilmiştir.(Maliye Bakanlığı, 27.12.2008)

213 sayılı VUK'a göre; ATİK'lerin amortisman oranı, faydalı ömür süreleri 1 rakamına bölünmek suretiyle tespit edilecektir. Bu durumda vince ilişkin amortisman oranı yıllık  $1/10=0,10$  olarak hesaplanacaktır. Uygulamadan yararlanılması halinde faydalı ömür süresinin yarısı dikkate alınacak olup "özel amortisman" oranı  $1/5=0,20$  olarak hesaplanacaktır.

213 sayılı VUK'un geçici 30'uncu madde hükmünde yer alan "özel amortisman" uygulamasından yararlanan şirketin amortisman Tablo 1'de gösterilmiştir.

**Tablo 1.Yıllar İtibariyle Ayrılacak Özel Amortisman Tutarları**

Yıl	Amortisman Esas Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
2018	500.000,00	20%	100.000,00	100.000,00	400.000,00
2019	500.000,00	20%	100.000,00	200.000,00	300.000,00
2020	500.000,00	20%	100.000,00	300.000,00	200.000,00
2021	500.000,00	20%	100.000,00	400.000,00	100.000,00
2022	500.000,00	20%	100.000,00	500.000,00	0,00

213 sayılı VUK'un geçici 30'uncu madde hükmünde yer alan "özel amortisman" uygulamasından yararlanılmaması halinde şirketin amortisman Tablo 2'de gösterilmiştir.

**Tablo 2.Yıllar İtibariyle Ayrılacak Normal Amortisman Tutarları**

Yıl	Amortisman Esas Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
2018	500.000,00	10%	50.000,00	50.000,00	450.000,00
2019	500.000,00	10%	50.000,00	100.000,00	400.000,00
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
2026	500.000,00	10%	50.000,00	450.000,00	50.000,00
2027	500.000,00	10%	50.000,00	500.000,00	0,00

Tablo 1 ve Tablo 2'yi karşılaştırmalı olarak ele alırsak mükellef kurum her iki durumda da toplamda 500.000 TL tutarı giderleştirmektedir. Ancak dikkat edilmesi gereken husus uygulamadan yararlanılması halinde 500.000 TL

tutarın vergi matrahından 5 yılda indirilmesi söz konusuysen uygulamadan yararlanılmaması halinde 10 yılda peyderpey indirilmesi söz konusudur.

İşletme için ihtiyari olan amortisman uygulamalarından hiç yararlanılmaması halinde işletmenin karlılığı kısa dönemde en azından amortisman ayrılmayan varlık elden çıkarılana kadar, olduğundan fazla ortaya çıkacaktır. Tercihi amortisman ayırmama yönünde olan bir işletme karlılığın yüksek görünmesi nedeniyle kar dağıtımına karar vermesi halinde özsermaye tutarında azalışa neden olabilecektir. (Taşkın, 2011, 219) İşletme yönetimlerinin amortisman ayırmaya karar vermesi ve usul seçmesi aşamasında da bu hususu da dikkate almaları gerekmektedir. Bu nedenle seçilen yöntem ve yeni getirilen düzenleme işletmenin mali tablolarında dönemler arası değişiklik ortaya çıkarabilecek niteliktedir.

#### 2.4. Azalan Bakiyeler Usulü ve Özel Amortisman

Bu başlık altında uygulamaya yönelik bir örnek yardımıyla “özel amortisman” uygulamasının azalan bakiyeler usulüamortisman yöntemiyle kullanılması durumunda yapılacak hesaplamalar açıklanmıştır.

Örnek; XC İmalat Sanayi ve Havacılık Anonim Şirketi, 6948 sayılı Kanun kapsamında sanayi sicil belgesini haiz olup uçak aksam ve parçaları üretim faaliyeti ile iştigal etmektedir. Şirket imalat faaliyeti ile ilgili olarak fabrikasında kullanılmak üzere 08.08.2018 tarihinde 500.000 TL tutarında kullanılmamış raylı taşıyıcı vinç satın almıştır. 389 sayılı VUK Genel Tebliği ile vinçlere ilişkin faydalı ömür Hazine ve Maliye Bakanlığınca 10 yıl olarak tespit edilmiştir.(Maliye Bakanlığı, 27.12.2008)

213 sayılı VUK’a göre; ATİK’lerin amortisman oranı, faydalı ömür süreleri 1 rakamına bölünmek suretiyle tespit edilecektir. Bu durumda vince ilişkin amortisman oranı yıllık  $1/10=0,10$  olarak hesaplanacaktır. Uygulamadan yararlanılması halinde faydalı ömür süresinin yarısı dikkate alınacak olup “özel amortisman” oranı  $1/5=0,20$  olarak hesaplanacaktır. Ayrıca azalan bakiyeler usulünde uygulanacak amortisman oranı % 50’yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katı olduğu VUK’un mükerrer 315’inci maddesinde belirtilmiştir. Azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman oranı  $0,20*2=0,40$  olarak hesaplanacaktır. Bu durumda kanun metninde ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde aksi belirtilmediği müddetçe azalan bakiyeler yöntemi ile “özel amortisman” düzenlemesinin birlikte uygulanabileceğini düşünüyoruz. 497 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile de işletmelerin diledikleri amortisman usulünü seçebilecekleri ifade edilmiştir.(Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi

Başkanlığı, 25.05.2018) Yine VUK'un mükerrer 320'nci maddesinde azalan bakiyeler usulünden normal amortisman usulüne geçilebileceği belirtilmiştir. Azalan bakiyelerden normal amortismanına geçilmesi durumunda her ne kadar faydalı ömür süresi veya amortisman süresi değişmeyecek olsa da amortisman oranı ve buna bağlı olarak ayrılacak amortisman tutarı değişecektir. Bu şekilde işlem yapılmasının, VUK geçici 30'uncu madde hükmüne aykırılık teşkil edeceğini düşünüyoruz. Çünkü Kanun maddesinde, amortisman süre ve oranlarının izleyen yıllarda değiştirilemeyeceği belirtilmiştir. Bu nedenle azalan bakiyeler ile “özel amortisman” düzenlemesinin birlikte uygulanabileceğini ancak normal amortismanına geçilemeyeceğini ifade edebiliriz.

213 sayılı VUK'un geçici 30'uncu madde hükmünde yer alan “özel amortisman” uygulamasından yararlanan şirketin amortisman Tablo 1'de gösterilmiştir.

**Tablo 1.Yıllar İtibariyle Ayrılacak Amortisman Tutarları**

Yıl	Amortisman Esas Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
2018	500.000,00	40%	200.000,00	200.000,00	300.000,00
2019	300.000,00	40%	120.000,00	320.000,00	180.000,00
2020	180.000,00	40%	72.000,00	392.000,00	108.000,00
2021	108.000,00	40%	43.200,00	435.200,00	64.800,00
2022	64.800,00	Bakiye %100	64.800,00	500.000,00	0,00

213 sayılı VUK'un geçici 30'uncu madde hükmünde yer alan “özel amortisman” uygulamasından yararlanılmaması halinde şirketin amortisman Tablo 2'de gösterilmiştir.

**Tablo 2.Yıllar İtibariyle Ayrılacak Amortisman Tutarları**

Yıl	Amortisman Esas Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
2018	500.000,00	20%	100.000,00	100.000,00	400.000,00
2019	400.000,00	20%	80.000,00	180.000,00	320.000,00
2020	320.000,00	20%	64.000,00	244.000,00	256.000,00
2021	256.000,00	20%	51.200,00	295.200,00	204.800,00
2022	204.800,00	20%	40.960,00	336.160,00	163.840,00
2023	163.840,00	20%	32.768,00	368.928,00	131.072,00
2024	131.072,00	20%	26.214,40	395.142,40	104.857,60
2025	104.857,60	20%	20.971,52	416.113,92	83.886,08
2026	83.886,08	20%	16.777,22	432.891,14	67.108,86
2027	67.108,86	100%	67.108,86	500.000,00	0,00

Tablo 1 ve Tablo 2'yi karşılaştırmalı olarak ele alırsak mükellef kurum her iki durumda da toplamda 500.000 TL tutarı giderleştirmektedir. Ancak dikkat edilmesi gereken husus uygulamadan yararlanılması halinde 500.000 TL tutarın vergi matrahından 5 yılda indirilmesi söz konusuken uygulamadan yararlanılmaması halinde 10 yılda peyderpey indirilmesi söz konusudur. Ayrıca yeni düzenlemenin azalan bakiyeler usulü ile birlikte kullanılması halinde iktisadi kıymetin satın alındığı ilk yılda yaklaşık üçte birinden fazlası gider olarak dikkate alınabilmektedir. Bu durum karlı bir işletmenin kısa vadede hesaplanacak vergi matrahını amortisman tutarının büyüklüğü ölçüsünde azaltacak ve işletmeye daha fazla kullanılabilir fon bırakacaktır. Ancak uzun vadede işletmenin vergi matrahı açısından değişen bir durum olmayacak olup gider yazılarak matrahtan düşülen tutarlar asla değişmeyecektir. Yalnızca işletmelere kısa vadede vergi erteleme imkanı sağlanmış olacaktır.

Uygulamanın ihtiyari olduğu göz önünde bulundurulursa; kısa vadede yüksek karlılık oranlarına ulaşan ve makine ve teçhizatlarını yenilemek durumunda olan işletmeler açısından avantajlı bir durum oluşmakta ve ödenecek vergilerin ertelenmesi sağlanmaktadır. Tam aksine kısa vadede karlılığı düşük olan veya karlılığı olmayan işletmelerde, uygulamanın kullanılması herhangi bir avantaj sağlamayabilir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunlarına göre işletmede oluşan geçmiş yıl zararlarının mahsubu beş yıllık süre ile sınırlanmıştır. Kısa vadede özel amortisman uygulamalarından yararlanan mükelleflerin, zarar elde etmeleri halinde geçmiş yıl zararlarını beş yıllık sürede mahsup edebileceklerini göz önünde bulundurmaları gerekmektedir.

## SONUÇ

Gelişmekte olan ülkeler içerisinde son yıllarda en özel büyüyen ekonomiler arasında Türkiye'de bulunmaktadır. Türkiye'nin büyüme potansiyeli iç tüketime ve iç talebe bağlı, yalnızca tüketim odaklı olduğu ve sürdürülebilir olmadığı gerekçesiyle sürekli eleştirilmektedir. Bu duruma istinaden gelişmeyi sürdürülebilir kılmak, tüketim ekonomisinden üretim ve özellikle ihracat odaklı ekonomiye geçebilmek adına her geçen gün yeni düzenlemeler yapılmakta ve önlemler alınmaktadır. Bunlardan en önemlileri; ihracata dönük yeni yatırımlara verilen destekler ile katma değeri yüksek ürünlerin üretilmesini sağlayacak Ar-Ge çalışmalarına hız kazandırılmasıdır. Bu amaca ulaşmak adına her alanda çeşitli destekler getirilmekte ve düzenlemeler yapılmaktadır. Bunlardan biriside; çalışma konumuz olan ve yeni yatırım yapacaklar ile Ar-

Ge ve tasarım harcamalarına yönelenlere, vergi erteleme sağlayacak “özel amortisman” adını verdiğimiz uygulamadır.

Özel amortisman uygulaması ile belirlenmiş mükelleflerin satın alacakları iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri yarıya düşürülmekte ve bu suretle mükelleflerin gider yazabilecekleri tutarlar artırılarak kısa vadede vergi ile finanse imkanı sağlamaktadır. Ancak uzun vadede mükellefin amortisman ayırmadan mahrum kalacağı düşünülürse bu uygulamanın bir vergi erteleme müessesesi olduğunu söyleyebiliriz. Çalışmamızda “özel amortisman” uygulamasının 213 sayılı VUK’ta yer alan amortisman ayırma yöntemleri ile birlikte kullanılması örnekler yardımıyla detaylı olarak açıklanmıştır.

Yeni getirilen uygulama, mükelleflere vergi planlaması/ertelemesi yaparak sabit sermaye yatırımlarını, makine ve teçhizatını yenileme imkanı vermektedir. Bunun yanında yatırım teşvik belgesine haiz olanlara yapacakları yeni yatırımlarda kısa vadede vergi erteleme sağlayarak yatırımların finansmanına katkıda bulunacaktır. Ekonomimiz açısından bunlar önemli olmakla birlikte en önemli kısım ise; Ar-Ge ve tasarım faaliyetlerinin her açıdan desteklenmesi olduğunu söyleyebiliriz. Ar-Ge ve tasarım yoluyla elde edilecek yüksek katma değerli bir ürünün, ekonomiye katkısı yadsınamaz nitelikte olup verilen tüm teşvik ve destekleri fazlasıyla geriye ödeyeceği aşıkardır. Bu kapsamda yalnızca 2018 ve 2019 yıllarını kapsayan “özel amortisman” uygulaması uzun vadede bütçeye ek yük getirmemesi nedeniyle en azından Ar-Ge ve tasarım harcamalarıyla sınırlı olarak kalıcı hale getirilmesi gerektiğini düşünüyor ve öneriyoruz.

### KAYNAKÇA

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5b6c25e3b49873.47526547](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5b6c25e3b49873.47526547), (Erişim Tarihi: 07.11.2018).

[http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/sirasayi\\_sd.sorgu\\_baslangic](http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/sirasayi_sd.sorgu_baslangic), (Erişim Tarihi: 31.10.2018).

Diñer, H. (2014). Mevcutlarda Amortisman Uygulaması. *Vergi Dünyası*, 400 *Beyanname Düzenleme Kılavuzu-2014*. İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği

Önder, R., ve Hayırlı, N. (2018) Ar-Ge ve Tasarım Harcamalarında Amortismanların Durumu ve Ayrılan Amortismanlar Üzerinden Ar-Ge ve Tasarım İndirimi Hesaplanması. *Vergi Dünyası*, 442

Peker, İ., ve Kılıçer E. (2018). Bir Vergi Planlaması Aracı Olarak Amortisman Uygulaması. *Vergi Raporu* 227

Topaloğlu M.(2012). Vergi Kanunları ve Muhasebe Standartları Uyarınca Amortisman Uygulamasında Dönem Sonu İşlemleri. *Vergi Dünyası*, 376

Taşkın, Y.(2011). Yapılmakta Olan Yatırımların Amortisman Açısından Değerlendirilmesi, *Vergi Sorunları Dergisi*, 272

T.C. yasalar (10.01.1961). *213 sayılı Vergi Usul Kanunu*, Ankara : Resmi Gazete (10703 sayılı).

T.C. Yasalar (27.03.2018). *7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*, Ankara : Resmi Gazete (30373 sayılı)

Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı (1/914) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, Sıra Sayısı: 533.

BKK (30.04.2018). 2018/11674 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi. Ankara : Resmi Gazete (30412 sayılı).

Maliye Bakanlığı (27.12.2008). *389 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği*, Ankara : Resmi Gazete (27093 sayılı)

Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı (25.05.2018). *497 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği*, Ankara : Resmi Gazete (30431 sayılı).