

Seri No :23

Tarih : 26.01.2023

SİRKÜLER (2023/23)

KONU: AMORTİSMAN UYGULAMASINDA SON YENİLİKLER

ÖZET

7338 Sayılı Kanun ile amortisman hükümlerinde bazı yenilikler olmuştur. Bu yeni düzenlemeler Kanun'un yürürlüğe girdiği 26/10/2021 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bilindiği üzere, VUK 315.maddesi hükmüne göre, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin amortisman süreleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilmektedir ve mükelleflerin bu sürelerde değişiklik yapma hakları bulunmamaktadır. Bakanlık tarafından 333 No.lu VUK Genel Tebliği ile detaylı bir liste olarak belirlenmiş olan faydalı ömür sürelerine göre mükellefler amortisman hesaplamalarını gerçekleştirmektedir. Ancak 7338 Sayılı Kanun ile mükelleflere aşağıda sayacağımız değişikliklerle birlikte iktisadi kıymetlerin faydalı ömür sürelerine bağlı olsa da bu süreyi kısaltan veya uzatan nitelikte çeşitli serbestlikler tanınmıştır.

2021/66 Sayılı Sirkülerimizde belirtildiği üzere, 26/10/2021 tarih ve 31640 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7338 Sayılı Kanun (Kısaca "*Kanun*" olarak belirtilecektir) ile muhtelif vergi kanunlarında değişiklikler yapılmıştır.

Bu Sirkülerimizde anılan Kanun ile Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun "Amortisman" hükümlerine yönelik değişikliklere yer verilmiştir.

A. GİRİŞ:

7338 Sayılı Kanun ile amortisman hükümlerinde bazı yenilikler olmuştur. Bu yeni düzenlemeler Kanun'un yürürlüğe girdiği 26/10/2021 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bilindiği üzere, VUK 315.maddesi hükmüne göre, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin amortisman süreleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilmektedir ve mükelleflerin bu sürelerde değişiklik yapma hakları bulunmamaktadır. Bakanlık tarafından 333 No.lu VUK Genel Tebliği ile detaylı bir liste olarak belirlenmiş olan faydalı ömür sürelerine göre mükellefler amortisman hesaplamalarını gerçekleştirmektedir.

Ancak 7338 Sayılı Kanun ile mükelleflere aşağıda sayacağımız değişikliklerle birlikte iktisadi kıymetlerin **faydalı ömür sürelerine bağlı olsa da bu süreyi kısaltan veya uzatan nitelikte çeşitli serbestlikler** tanınmıştır.

B. YENİLİKLERİN ORTAK ÖZELLİKLERİ:

- Bu düzenlemelerin uygulanması zorunlu değil, **İHTİYARİDİR**.
- Belirlenen oran ve süreler ilgili sabit kıymet için izleyen yıllarda

DEĞİŞTİRİLEMEZ.

➤ Kanun ile amortisman usulleri (*normal amortisman, azalan bakiyeler/hızlandırılan, fevkaledde amortisman*), açısından herhangi bir değişiklik **YAPILMAMAMIŞTIR**. Bu **yenilikler süre bakımından** olduğundan mükellefler amortisman sürelerini belirledikten sonra, genel usuller olan “Normal Amortisman” veya “Azalan Bakiyeler” usullerinden dilediklerini **TERCİH EDEBİLİRLER**.

C. AMORTİSMAN HÜKÜMLERİNDEKİ YENİLİKLER:

Amortismanlarda son dönemde yapılan yenilikleri üç ana başlık altında toplayabiliriz.



Yeni uygulamaların detaylarına geçmeden önce uygulamaların önemli kısımları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir;

1. KISA SÜRELİ AMORTİSMAN ÖMRÜ BELİRLEME UYGULAMASI (VUK GEÇİCİ 30.M)

Yeni makina ve teçhizat alımını teşvik etmek amacıyla, Vergi Usul Kanunun geçici 30’uncu maddesinde düzenlenen bir uygulamadır. Aslında ilk olarak 1.5.2018 tarihinden geçerli olmak üzere 7103 sayılı Kanun ile 2018 yılında uygulamaya başlanmış, en son 7338 sayılı Kanunla süresi **31.12.2023** tarihine kadar uzatılmıştır.

Bu uygulamayla; Yatırım teşvik belgesi kapsamında **iktisap** edilen, 2018/11674 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen listede sayılanlar arasında olmak kaydıyla sanayi sicil belgesine sahip mükelleflerce münhasıran imalat sanayinde kullanılmak üzere iktisap edilen ve Ar-Ge, yenilik, tasarım faaliyetlerinde kullanılmak üzere, **27.10.2022 tarihinden 31.12.2023 tarihine** (bu tarihler dahil) kadar alınacak **yeni** makine ve teçhizatlar için, Bakanlık tarafından açıklanmış olan **faydalı ömür sürelerinin yarısını** dikkate almak suretiyle amortisman gideri hesaplanması imkanı tanınmıştır.

Uygulamanın Avantajları:

- Yeni makine ve teçhizat yatırımlarının daha **kısa sürede giderleştirilmesine** imkan sağlıyor. Bu durum da gelir/kurumlar **vergisi ödeyen mükellefler** açısından önemli **vergî avantajı yaratabilmektedir**.
- Uygulama ile birlikte **azalan bakiyeler usulünün** tercih edilmesi suretiyle ilgili kıymetler için **daha yüksek vergisel avantaj** yaratılabilmesi de mümkündür.

Uygulamadan Yararlanabilecek Mükellefler:

UYGULAMADAN YARARLANABİLECEK MÜKELLEFLER	UYGULAMADAN YARARLANILABİLECEK İKTİSADİ KIYMETLER
---	---

1	6948 sayılı Sanayi Sicili Kanununa Göre Makine Ve Teçhizatın Alındığı Tarih İtibariyle “Sanayi Sicil Belgesine” Haiz Mükellefler	Münhasıran İmalat Sanayiinde Kullanılmak Üzere Alınan Makine Ve Teçhizatlar İçin 2018/11674 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen makine ve teçhizatlar
2	4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Kapsamında 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Kapsamında 6550 Sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun Kapsamında	Ar-Ge, Yenilik Ve Tasarım Faaliyetlerinde Kullanılmak Üzere Alınan Yeni Makine Ve Teçhizatlar
3	Yatırım Teşvik Belgesi (YTB) Kapsamında İktisap Edilen	YTB Kapsamında Alınan Yeni Makine Ve Teçhizatlar

Uygulamada Dikkat Edilmesi Gereken Noktalar:

- Süreli bir uygulamadır, uzama gelmez ise **31.12.2023** tarihine kadar yararlanılabilecektir.
- Sadece makine ve teçhizat alımlarını kapsamaktadır ve bunların da “**yeni**” olması gerekir. Yani kullanılmış olmamalıdır.
- İmalat sanayinde kullanılmak üzere iktisap edilen **tüm iktisadi kıymetler için değil**, sadece [2018/11674 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı](#) ekinde yer alan iktisadi kıymetler için yararlanılabileceği mümkündür.
- Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılmak üzere satın alınanlar ile yatırım teşvik belgesi kapsamında iktisap edilen makine ve teçhizatların böyle bir liste kısıtlaması yoktur. Tabidir ki yatırım teşvik belgesi için de teşvik belgesindeki makine ve teçhizatlar için geçerlidir.
- Bakanlık tarafından açıklanmış olan faydalı ömür sürelerinin yarısının küsuratlı çıkması durumunda sayı bir üst tam sayıya tamamlanacaktır. Örneğin; faydalı ömür 5 yıl/2= 2,5 yıl çıkarsa bir üst tam sayıya tamamlanmak suretiyle faydalı ömür 3 yıl olarak belirlenecektir.
- Bu yenilik ile “azalan bakiyeler” usulü uygulanırsa, amortisman oranı 213 sayılı Kanunun mükerrer 315’inci maddesi uyarınca %50 oranını **geçemeyeceği için** amortisman oranının %50 olarak uygulanması gerektiği kuralına dikkat edilmesi gerekir.

Örnek Hesaplama:

Açıklama	Örnek Veriler
Maliyet Bedeli	6.000.000
Alım Tarihi	2022 Yılı
Bakanlık Listesine Göre Faydalı Ömür	5 Yıl - %20
Yeni Uygulamaya Göre F.Ömür (*)	2,5 Yıl (=5/2)
Yeni Uygulamaya Göre F.Ömür (**)	3 Yıl - %33,33

(*) Bakanlık tarafından açıklanmış olan **faydalı ömür sürelerinin yarısı** dikkate alınır. Sürenin küsuratlı çıkması durumunda sayı bir üst tam sayıya tamamlanacaktır.

(**) Sürenin küsuratlı çıkması nedeniyle 2,5 sayısı bir üst tam sayıya tamamlanmak suretiyle faydalı ömür 3 yıl olarak belirlenecektir.

Oran:	0,20	0,40	Oran:	0,33	0,50 (***)
Yıl	Normal Amortisman Usulü	Azalan Bakiye Usulü	Yıl	Yeni Uygulama Normal Amort. Us.	Yeni Uygulama Azalan Bakiye Us.
1.Yıl: 2022	1.200.000,00	2.400.000,00	1.Yıl: 2022	2.000.000,00	3.000.000,00
2.Yıl: 2023	1.200.000,00	1.440.000,00	2.Yıl: 2023	2.000.000,00	1.500.000,00
3.Yıl: 2024	1.200.000,00	864.000,00	3.Yıl: 2024	2.000.000,00	1.500.000,00
4.Yıl: 2025	1.200.000,00	518.400,00			
5.Yıl: 2026	1.200.000,00	777.600,00			
Toplam	6.000.000,00	6.000.000,00	Toplam	6.000.000,00	6.000.000,00

(***) Azalan bakiyeler usulünde uygulanacak amortisman oranı 213 sayılı

Kanunun mükerrer 315'inci maddesi uyarınca %50 oranını geçemeyeceği için amortisman oranının %50 olarak uygulanması gerekmektedir.

2. GÜNLÜK AMORTİSMAN UYGULAMASI (VUK 320.M)

Mevzuatımıza göre, sabit kıymetin yıl içinde hangi tarihte aktife girdiğine bakılmaksızın, **yıllık amortisman** (istisnası binek otomobil) ayrılması esastır. 7338 sayılı Kanun'la Vergi Usul Kanunu'nun 320.maddesinde yapılan değişiklikle, dileyen firmalar, 26/10/2021 tarihinden sonra işletme aktifine yeni kaydettikleri ve kullanıma hazır olan iktisadi kıymetleri için artık **yıllık amortisman yerine gün esasa göre amortisman** hesaplayabileceklerdir.

Sürenin gün olarak hesaplanmasında, Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit/ilan edilen faydalı ömür süreleri 365 ile çarpılır. İlk yıl eksik/ayrılmayan süreye isabet eden amortisman gideri en son yıla eklenir.

Günlük hesaplama seçeneği, faaliyetleri binek oto kiralama/işletme olmayanlara ait binek otomobilleri için **geçerli değildir**. Binek otomobiller için zorunlu olan aylık esasta (kıst amortisman) amortisman uygulaması aynen devam etmektedir.

Uygulamanın Avantajları:

➤ Özellikle ilk yıl içerisinde, fazla **amortisman gideri kaydetmek istemeyen** mükellefler tercih edebilir.

➤ Gelir/kurumlar vergisi ödeyen mükellefler için çok **uygun olmayabilir**. Ancak **zarar eden ve/veya geçmiş yıl zararı bulunan** ve zamanaşımı süresince bu zararı eritemeyeceği öngörülen mükellefler açısından tercih edilebilir.

Örnek Hesaplama:

Açıklama	Veriler
Maliyet Bedeli	100.000,00
Alım Tarihi	05.10.2021
Bakanlık Listesine Göre Faydalı Ömür	5 Yıl - %20

Yukarıdaki verileri esas aldığımızda **Normal Amortisman usulüne göre**; iktisadi kıymet 2021 Ekim ayında alınmış olsa da yıllık amortisman ayırma esasına göre 2021 yılı için yıllık **20.000 TL** (=100 bin TL x %20) amortisman ayrılması gerekmektedir.

Yeni uygulama olan **günlük esasa göre ise**; ilk yıl için sabit kıymetin giriş tarihinden itibaren yıl sonuna kadar geçen süre/gün esas alınabilmektedir. 2021 yılı tam yıl olarak değil, giriş gününden yıl sonuna kadar olan 88 gün (27+30+31) dikkate alınarak **4.821,92 TL** (=100.000 TLx %20 x ((27+30+31)/365)) (*) amortisman ayrılabilir. Bu durum yıllık amortisman esasına göre **ilk yıl daha** az amortisman gideri hesaplanmasına imkan sağlamaktadır.

Oran:	0,20	0,20
Yıl	Normal Usule Göre Amortisman	Günlük Esasa Göre Normal Amortisman
1.Yıl: 2022	20.000,00	4.821,92 (*)
2.Yıl: 2023	20.000,00	20.000,00
3.Yıl: 2024	20.000,00	20.000,00
4.Yıl: 2025	20.000,00	20.000,00
5.Yıl: 2026	20.000,00	35.178,08 (**)
Toplam	100.000,00	100.000,00

(**) İlk yıl eksik ayrılan tutar son yıla eklenmektedir. Günlük kıst amortisman uygulamasını tercih eden mükelleflerin normal amortisman yöntemi dışında azalan bakiyeler yöntemini tercih etmeleri de mümkündür. Ancak uygulamanın özü ilk yıl daha düşük amortisman gideri yaratılması olduğundan görece azalan bakiyeler yöntemi uygulamak çok uygun olmayacaktır.

1. UZUN SÜRELİ AMORTİSMAN ÖMRÜ BELİRLEME UYGULAMASI (VUK 320.M)

7338 sayılı Kanun'la **Vergi Usul Kanunu'nun 320.maddesinde** yapılan değişiklikle; Bakanlıkça belirlenen **faydalı ömür süreleri, dileyen mükellefler tarafından daha uzun bir süre olarak da belirlenebilir**. Her yıl için aynı nispette olmak ve Bakanlık tarafından belirlenen faydalı ömür süresinden **kısa olmamak üzere, iki katını ve elli yılı aşmamak** şartıyla mükellefler amortisman sürelerini kendileri belirleyebileceklerdir.

Örneğin Bakanlık tarafından belirlenen faydalı ömür 10 yıl olduğunda, bu süreden az olmamak şartıyla iki katı olan 20 yıla kadar ömür belirlenebilir. Kısaca alt sınır: 10 yıl, üst sınır: 20 yıl (iki katı) olmak üzere, **bu süreler aralığında olmak koşuluyla dilenen faydalı ömür belirlenebilir**. Bakanlık tarafından belirlenen faydalı ömür 30 yıl olduğunda, yine bu bu süreden az olmamak şartıyla iki katı olan 60 yıla kadar değil, 50 yıl sınırını aştığından üst sınır bu sefer 50 yıl olacaktır.

Uygulamanın Avantajları:

- Yıllar itibariyle daha düşük amortisman gideri kaydetmek **isteyen mükellefler tarafından** tercih edilebilir. Bu durum vergi **ödeyen** mükellefler için çok **uygun olmayabilir**. Ancak özellikle Devlet'ten önemli bedeller karşılığında kullanım hakkı, intifa hakkı vb. alıp da bu yerlerde büyük yatırım yapmak için yeni kurulan, zarar eden ve/veya geçmiş yıl zararı bulunan ve zamanaşımı süresince bu zararı eritemeyeceği öngörülen mükellefler açısından tercih edilebilir.
- Bir iktisadi kıymet için uygulanacak faydalı ömür konusunda tereddüt edilmesi halinde, vergi riski almamak adına bu yöntem tercih edilerek daha uzun bir süre belirlenebilir.

D. DEĞERLENDİRME:

Bu uygulamalar 26.10.2021 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu nedenle bu tarihten sonra envantere alınan ve kullanıma hazır durumdaki, kapsama giren iktisadi kıymetler için amortisman süreleri yukarıdaki koşullar dahilinde mükellefler tarafında serbestçe belirlenebilecektir.

Farklı amortisman süresinin tercih edilmesi halinde, bu tercihin envantere dahil tüm amortismanlara tabi iktisadi kıymetler açısından geçerli olacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle, mükelleflerin diledikleri iktisadi kıymetler için farklı amortisman süresi tercih etmeleri mümkündür. Ancak iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden kıymetlerin tamamı için aynı tercihin yapılması konusuna dikkat edilmesi gerekmektedir.

Bu düzenlemeler sonrasında artık amortisman uygulamasının daha dinamik bir şekilde yönetilebilmesi mümkün hale gelmiştir. Mükellef zarar ediyorsa ve zararının zamanaşımı dönemi boyunca devam edeceğini öngörülüyorsa daha **uzun bir amortisman süresi** belirlenebilir veya kar ediliyor ve kapsama giren kıymetler söz konusuysa daha **kısa süreli amortisman** süresi tercih edilebilir.

Bu uygulamalarla mükelleflerin kar-zarar durumu, yüksek enflasyon, birikmiş geçmiş yıl zararları gibi hususları dikkate alarak çok daha etkin amortisman yönetimi mümkün hale gelmiştir.

Bilgilerinize sunarız.

