

T.C.
DANIŞTAY
Vergi Dava Daireleri Kurulu
Esas No : 2023/995
Karar No : 2025/445
Tarih : 18.06.2025

- AMORTİSMANIN HERHANGİ BİR YIL YAPILMAMASINDAN VEYA İLK UYGULANAN NİSPETTEN DÜŞÜK BİR HADLE YAPILMASINDAN DOLAYI AMORTİSMAN SÜRESİ UZATILAMAZ
- BİR YILDAN FAZLA KULLANILAN İKTİSADİ KIYMET
- DAVACININ SATIN ALDIĞI GAYRİMENKULLER İÇİN AYNI YIL AMORTİSMAN AYIRMASININ HUKUKA UYGUN OLDUĞU
- FAYDALI ÖMÜR
- HER YILIN AMORTİSMANI ANCAK O YILA AİT DEĞERLEMEDE NAZARA ALINABİLİR
- İKTİSADİ BİR DEĞER İÇİN AMORTİSMAN AYRILMASI AKTİFE KAYDEDİLMESİNE BAĞLI OLUP AKTİFE KAYDI YAPILAN BAHSE KONU GAYRİMENKUL İÇİN AKTİFE ALINDIĞI YIL AMORTİSMAN GİDERİ AYRILMASI GEREKTİĞİ
- İLGİLİ YILDA AYRILMAMIŞ OLAN AMORTİSMAN TUTARI EKONOMİK ÖMRÜNÜN SON YILINDAKİ AMORTİSMAN TUTARINA EKLENEMEZ VEYA EKONOMİK ÖMRÜ UZATILAMAZ
- İŞLETMEDE BİR YILDAN FAZLA KULLANILAN İBARESİNİN AMORTİSMANA TABİ TUTULACAK İKTİSADİ KIYMETİ TANIMLAMAK İÇİN KULLANILDIĞI, BİR YILDAN FAZLA FAYDALI ÖMRÜ BULUNMAYAN İKTİSADİ KIYMETLERİN AMORTİSMANA TABİ TUTULMAYACAĞI
- SATIN ALINAN GAYRİMENKULLER İÇİN AYNI YIL AMORTİSMAN AYRILMASI HUKUKİDİR

İÇTİHAH METNİ

ÖZET :

► Davacı, 29/04/2016 tarihinde satın aldığı on bir adet gayrimenkul için 2016 yılında 68.643,96 TL tutarında amortisman ayırmıştır. Avukatlık faaliyetinde bulunan davacı tarafından, kullanıma hazır şekilde teslim edilmiş söz konusu gayrimenkullerin her birinin 25-30 metrekare büyüklüğünde olduğu ve bu ofislerin birleştirilmek suretiyle tek bir ofis olarak kullanılmak üzere kendileri tarafından tadilata başlandığı, tadilat bitene kadar bu ofislerin arşiv olarak kullanıldığı ve 2019 yılından itibaren de tek bir ofis olarak kullanmaya devam ettikleri beyan edilmiştir. *İsrara konu uyuşmazlık, 29/04/2016 tarihinde satın alınan gayrimenkuller için aynı yıl amortisman ayrılıp ayrılamayacağına ilişkindir.*

✓ 213 sayılı Kanun'un 313. maddesinin birinci fıkrasında, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerin tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesinin

amortismanın konusunu teşkil edeceği düzenlenmiştir. Anılan maddede yer alan "işletmede bir yıldan fazla kullanılan" ibaresi, amortismanı tabi tutulacak iktisadi kıymeti tanımlamak için kullanılmıştır. Buna göre bir yıldan fazla faydalı ömrü bulunmayan iktisadi kıymetler amortismanı tabi tutulmayacaktır.

✓ Nitekim aynı Kanun'un 320. maddesinin birinci fıkrasında amortisman süresinin, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlayacağı da açıkça düzenlenmiştir. Buna göre faydalı ömrü bir yıldan fazla olan iktisadi kıymetler için, aktife alındıkları yıldan itibaren amortisman ayrılabilir. Ayrıca amortisman ayrılırken herhangi bir kıst dönem hesabı da yapılmayacaktır. *Bu hükmün istisnası ise aynı maddenin ikinci fıkrasında belirtildiği üzere, 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 ayrılan amortismanlardır. Bunların hesaplanmasında kıst dönem dikkate alınacaktır.*

✓ Uyuşmazlıkta, davacının anılan taşınmazları 2016 yılında satın alarak aktif hesaplarına kaydettiği ve taşınmazların mülkiyetinin devrinin de aynı yıl yapıldığı hususlarında bir ihtilaf bulunmadığı da dikkate alındığında, *aynı yıl içinde söz konusu gayrimenkuller için amortisman ayırmasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Bu nedenle, dava konusu vergi ziyai cezalı tarhiyatın 2016 yılında satın alınan on bir adet gayrimenkul için ayrılan amortisman giderinden kaynaklanan kısmı bakımından davanın reddi yolunda verilen Mahkeme kararının anılan hüküm fıkrasına yönelik istinaf isteminin reddine dair ısrar kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.*

İstemin Konusu : ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararının temyizden incelenerek bozulması istenmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava Konusu İstem : Davacı adına, hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca 2016 yılında satın aldığı on bir adet gayrimenkul için ödediği kredi faizlerini ve mesleki faaliyetiyle ilgili olmayan bazı şahsi harcamalarını gider olarak kaydettiği, ayrıca bu gayrimenkuller için ve diğer bazı iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman giderlerinin hukuka aykırı olduğundan bahisle re'sen tarh edilen 2016 yılı gelir vergisi ile verginin bir katı tutarında kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı:

I. Vergi ziyai cezalı tarhiyatın finansman giderine (kredi faizlerine) ilişkin kısmı yönünden yapılan inceleme:

2016 hesap döneminde amortismanı tabi olan gayrimenkul alımında kullanılan krediye ilişkin 321.399,81 TL kredi faizinin maliyete eklenmesi gerekirken gider olarak kaydedildiği tespit edilmiştir.

Söz konusu faiz ödemelerinin giderlerden çıkartılması gerektiği belirtilmişse de uyuşmazlığa konu dönemde yürürlükte bulunan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 270. maddesinde, gayrimenkullerde maliyet bedeline giren unsurların tek tek sayıldığı, söz konusu maddede kredi faizinin maliyete ekleneceği yönünde bir düzenleme bulunmadığı dikkate alındığında,

kredi faizlerinin maliyete eklenmesi gerektiğinden bahisle gider hesaplarından çıkartılmasında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

II. Vergi ziyai cezalı tarhiyatın amortisman giderlerine ilişkin kısmı yönünden yapılan inceleme:

i. Davacı tarafından 2016 yılında satın alınan on bir adet gayrimenkul nedeniyle ayrılan toplam 68.643,96 TL tutarındaki amortisman bakımından:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Normal amortisman" başlıklı 315. maddesinde, mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri ve ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanun'un "Azalan bakiyeler usulüyle amortisman" başlıklı mükerrer 315. maddesi şu şekildedir:

"Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanına tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler.

Bu usulün tatbikinde;

1. Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tesbit olunur. (Ek hüküm: 17/12/2003-5024/4 md.) Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismanına tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir.

2. (Değişik: 17/12/2003-5024/4 md.) Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.

3. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır.

Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir."

Anılan Kanun'un 320. maddesinin birinci fıkrasında, amortisman süresinin, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlayacağı, bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamının mükellefçe uygulanan nispete bölüneceği; beşinci fıkrasında, her yılın amortismanının ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabileceği; altıncı fıkrasında, amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresinin uzatılamayacağı hükümlerine yer verilmiştir.

Bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkuller aktife girdiği yıldan itibaren amortismanına tabi tutulabilecektir. Uyuşmazlıkta, 2016 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesi ile amortisman ayrılan gayrimenkullerin 29/04/2016 tarihinde iktisap edildiği dikkate alındığında, beyannamenin verildiği tarihte gayrimenkullerin aktife kaydedildiği tarihten itibaren bir yıldan fazla süre geçmediği ve amortisman ayırma şartlarının oluşmadığı anlaşılmıştır.

Bu nedenle, vergi ziyayı cezalı tarhiyatın bu kısmında hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

ii. Davacının beyan ettiği amortisman giderleri ile defter ve belgelerinde yer alan amortisman giderleri arasındaki fark ile iki adet araca ayrılan amortisman bakımından:

İbraz edilen belgelerden davacının amortisman giderlerinin 133.142,48 TL olduğu ancak 2016 yılında serbest meslek kazanç defteri ve gelir vergisi beyannamesinde amortisman giderleri toplamının 141.158,14 TL olarak beyan edildiği anlaşılmıştır. Bu farkın nedeni sorulduğunda, personel tarafından sehven yapılan hesap hatasından kaynaklandığı belirtilmiştir.

Diğer taraftan, davacının iş yeri adına kayıtlı iki adet otomobile ayrılan tam yıla isabet eden normal amortismandan kaynaklanan farkların ise sehven hesaplandığı belirtilmiştir.

Davacı tarafından da kabul edilen bu tespitlerden kaynaklanan kısımlara isabet eden vergi ziyayı cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmamıştır.

III. Vergi ziyayı cezalı tarhiyatın doğrudan giderleştirilen demirbaşlara ve mesleki faaliyetle ilgisi olmayan şahsi harcamalara ilişkin giderlerden kaynaklanan kısmı yönünden yapılan inceleme:

İki adet bilgisayarın alış bedelinin, iki adet trafik cezasının ve mesleki faaliyetle ilgisi olmayan kitap, ayakkabı ve ikametgah adresine ait televizyon platformu bedellerinin yasal deftere doğrudan gider olarak kaydedilmesi mümkün olmadığından, vergi ziyayı cezalı tarhiyatın anılan giderlerden kaynaklanan kısmında hukuka aykırılık bulunmamıştır.

IV. Karar sonucu:

Vergi Mahkemesi belirtilen gerekçeyle vergi ziyayı cezalı tarhiyatın finansman giderinden (kredi faizlerinden) kaynaklanan kısmı yönünden davayı kabul etmiş; amortisman giderlerinden ve doğrudan giderleştirilen demirbaşlara ve mesleki faaliyetle ilgisi olmayan şahsi harcamalara ilişkin giderlerden kaynaklanan kısmı yönünden davayı reddetmiştir.

Tarafların istinaf istemlerini inceleyen ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı:

I. Davacının istinaf başvurusu yönünden yapılan inceleme:

Uyuşmazlıkta, istinaf istemine konu kararın davanın reddi yolundaki kısmının kaldırılmasını gerektirecek herhangi bir neden bulunmamaktadır.

II. Davalının istinaf başvurusu yönünden yapılan inceleme:

Uyuşmazlık konusu on bir adet gayrimenkulün fiilen kullanıma hazır olmadığı ve serbest meslek faaliyeti için kullanılmadığı anlaşıldığından, dava konusu vergi ziyayı cezalı tarhiyatın davacının anılan gayrimenkuller için ödediği kredi faizlerinin indirilecek giderlerden çıkarılmasından (finansman giderinden) kaynaklanan kısmında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

III. Karar sonucu:

Vergi Dava Dairesi, belirtilen gerekçeler ile davacının istinaf isteminin reddine, davalının istinaf isteminin kabulü ile Vergi Mahkemesi kararının davanın kabulüne ilişkin hüküm fıkrasının kaldırılmasına ve davanın bu yönden reddine karar vermiştir.

Davacının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesinin 21/09/2022 tarih ve E:2022/1525, K:2022/4993 sayılı kararı:

I. Temyize konu kararın on bir adet gayrimenkul nedeniyle ayrılan amortisman giderlerine ilişkin hüküm fıkrası dışında kalan hüküm fıkralarına dair temyiz istemi yönünden yapılan inceleme:

Davacının temyiz dilekçesinde ileri sürdüğü hususlar, kararın anılan kısımlarının bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

II. Temyize konu kararın on bir adet gayrimenkul nedeniyle ayrılan amortisman giderlerine ilişkin hüküm fıkrasına dair temyiz istemi yönünden yapılan inceleme:

Davacı tarafından, "... " isimli konut projesinden 29/04/2016 tarihinde on bir adet gayrimenkul alımı nedeniyle toplam 68.643,96 TL tutarında amortisman ayrıldığı ve bunun yine 2016 yılı içerisinde gider olarak dikkate alındığı anlaşılmaktadır.

213 sayılı Kanun'un 320. maddesi hükümlerine göre iktisadi bir değer için amortisman ayrılması aktife kaydedilmesine bağlı olup aktife kaydı yapılan bahse konu gayrimenkuller için aktife alındığı yıl amortisman gideri ayrılması gerektiği de açıktır.

Bu nedenle Vergi Dava Dairesi kararının, Mahkeme kararının, vergi ziyai cezalı tarhiyatın on bir adet gayrimenkul nedeniyle ayrılan amortisman giderlerine isabet eden kısmının hukuka uygun bulunduğuna dair hüküm fıkrasına yöneltilen istinaf başvurusunun reddine ilişkin kısmında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

III. Karar sonucu:

Daire bu gerekçeyle temyize konu kararı kısmen onamış; kısmen bozmuştur.

... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararı:

Uyuşmazlığın diğer kısımları yargılamanın önceki aşamasında kesinleştiğinden uyuşmazlık, dava konusu cezalı tarhiyatın davacı tarafından "... " isimli konut projesinden 29/04/2016 tarihinde satın aldığı on bir adet gayrimenkul nedeniyle toplam 68.643,96 TL tutarında amortisman ayrılması ve bu tutarın 2016 yılı içerisinde gider olarak dikkate alınmasından kaynaklanan kısmına münhasır hale gelmiştir.

Vergi Dava Dairesi, anılan hususu da belirterek ilk kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeyle kararın bozulan kısmı yönünden ısrar etmiştir.

Temyiz Edenin İddiaları : 213 sayılı Kanun'un 313. maddesinde yer alan "işletmede bir yıldan fazla kullanılan iktisadi kıymet" ibaresinden anlaşılması gerekenin iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün bir yıldan fazla olması gerektiği olduğu, aynı Kanun'un 320. maddesinde açıkça düzenlendiği üzere amortisman hesaplama süresinin iktisadi kıymetin aktife yani

muhasabe kayıtlarına girdiği tarihten başladığı, emsal yargı kararlarının da bu yönde olduğu belirtilerek ısrar kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

Karşı Tarafın Savunması : Cevap verilmemiştir.

Danıştay Tetkik Hakimi Düşüncesi: Temyizen incelenen ısrar kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, Tetkik Hakiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

KARAR :

İNCELEME VE GEREKÇE :

Maddi Olay : Davacı, 29/04/2016 tarihinde satın aldığı on bir adet gayrimenkul için 2016 yılında 68.643,96 TL tutarında amortisman ayırmıştır.

Avukatlık faaliyetinde bulunan davacı tarafından, kullanıma hazır şekilde teslim edilmiş söz konusu gayrimenkullerin her birinin 25-30 metrekare büyüklüğünde olduğu ve bu ofislerin birleştirilmek suretiyle tek bir ofis olarak kullanılmak üzere kendileri tarafından tadilata başlandığı, tadilat bitene kadar bu ofislerin arşiv olarak kullanıldığı ve 2019 yılından itibaren de tek bir ofis olarak kullanmaya devam ettikleri beyan edilmiştir.

İsrara konu uyuşmazlık, 29/04/2016 tarihinde satın alınan gayrimenkuller için aynı yıl amortisman ayrılıp ayrılamayacağına ilişkindir.

İlgili Mevzuat : 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Amortisman mevzuu" başlıklı 313. maddesinin birinci fıkrası şu şekildedir:

"(Değişik birinci fıkra: 21/1/1983-2791/6 md.) 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."

Aynı Kanun'un amortisman süresini düzenleyen 320. maddesinin uyuşmazlık döneminde yürürlükte bulunan hali şu şekildedir:

"Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür.

(Ek: 24/6/1994-4008/12 md.; Değişik: 25/5/1995-4108/6 md.) 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 ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.

Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir.

Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME :

213 sayılı Kanun'un 313. maddesinin birinci fıkrasında, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerin tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesinin amortismanın konusunu teşkil edeceği düzenlenmiştir.

Anılan maddede yer alan "işletmede bir yıldan fazla kullanılan" ibaresi, amortismanı tabi tutulacak iktisadi kıymeti tanımlamak için kullanılmıştır. Buna göre bir yıldan fazla faydalı ömrü bulunmayan iktisadi kıymetler amortismanı tabi tutulmayacaktır.

Nitekim aynı Kanun'un 320. maddesinin birinci fıkrasında amortisman süresinin, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlayacağı da açıkça düzenlenmiştir. Buna göre faydalı ömrü bir yıldan fazla olan iktisadi kıymetler için, aktife alındıkları yıldan itibaren amortisman ayrılabilir. Ayrıca amortisman ayrılırken herhangi bir kıst dönem hesabı da yapılmayacaktır. Bu hükmün istisnası ise aynı maddenin ikinci fıkrasında belirtildiği üzere, 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 ayrılan amortismanlardır. Bunların hesaplanmasında kıst dönem dikkate alınacaktır.

Uyuşmazlıkta, davacının anılan taşınmazları 2016 yılında satın alarak aktif hesaplarına kaydettiği ve taşınmazların mülkiyetinin devrinin de aynı yıl yapıldığı hususlarında bir ihtilaf bulunmadığı da dikkate alındığında, aynı yıl içinde söz konusu gayrimenkuller için amortisman ayırmasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Bu nedenle, dava konusu vergi ziyai cezalı tarhiyatın 2016 yılında satın alınan on bir adet gayrimenkul için ayrılan amortisman giderinden kaynaklanan kısmı bakımından davanın reddi yolunda verilen Mahkeme kararının anılan hüküm fıkrasına yönelik istinaf isteminin reddine dair ısrar kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

SONUÇ :

Açıklanan nedenlerle;

1- Davacının temyiz isteminin KABULÜNE,

2- ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararının BOZULMASINA,

3- Yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına,

18/06/2025 tarihinde oybirliğiyle kesin olarak karar verildi.

Kaynak: Palmiye Yazılım -Palmiye Mevzuat ve İctihat Programı
