

## Özel hesap dönemine geçişte ve devir yoluyla birleşmede ortaya çıkan kıst dönemler için amortisman ayrılıp ayrılamayacağı hk.

|                   |                                  |
|-------------------|----------------------------------|
| <b>Belge türü</b> | Özelge                           |
| <b>Kanun</b>      | VERGİ USUL KANUNU                |
| <b>Özelge no</b>  | 11395140-105[VUK-1-20276]-722018 |
| <b>Tarih</b>      | 05.09.2019                       |

**T.C.**

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

**İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**

**Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü**

Sayı : 11395140-105[VUK-1-20276]-722018

05.09.2019

Konu : Özel hesap dönemlerinde kıst amortisman hesaplanması.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun tetkikinden;

- Yurtdışında bulunan ortaklarınızın hesap dönemine uyum sağlamak için, Gelir İdaresi Başkanlığından alınan izin yazısı ile 1/4/2014 tarihinden itibaren 31 Mart kapanışlı özel hesap dönemine geçildiği, bu nedenle 1/1/2014-31/3/2014 tarihleri arasında üç aylık bir kıst hesap döneminin oluştuğu,

- Ayrıca ...A.Ş. ve ... A.Ş. ile devir yoluyla birleşildiği, ... A.Ş. ile olan birleşmenin ...2014 tarihli ve ... sayılı yönetim kurulu kararına istinaden ...2014 tarihinde ... Ticaret Sicil Müdürlüğüne tescil edildiği ve ...2014 tarihli ve ... sayılı Ticaret Sicil Gazetesinde yayımlandığı, ... A.Ş. ile olan birleşmenin ise ...2014 tarihli ve ... sayılı yönetim kurulu kararına istinaden ...2014 tarihinde ... Ticaret Sicil Müdürlüğüne tescil edildiği ve ...2014 tarihli ve ... sayılı Ticaret Sicil Gazetesinde yayımlandığı, dolayısıyla tüm aktif ve pasifleriyle devralınan bu şirketler nedeniyle de kıst hesap dönemi oluştuğu

belirtilerek, kıst dönem için amortisman ayrılıp ayrılmayacağı ile kıst dönemde amortisman ayrılması halinde ayrılmayan amortismandan kaynaklanan bakiye tutarın iktisadi kıymetin faydalı ömrünün bittiği hesap dönemini takip eden dönemde itfa edilip edilemeyeceği hakkında Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmaktadır.

## **I- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN**

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 174 üncü maddesinde, defterlerin hesap dönemi itibariyle tutulacağı, kayıtların her hesap dönemi sonunda kapatılacağı ve ertesi dönem başında yeniden açılacağı, hesap döneminin normal olarak takvim yılı olduğu, şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığının 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebileceği, yeniden işe başlama veya işi bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresinin, hesap dönemi sayılacağı, bu maddeye göre özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançlarının, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılacağı,

- 315 inci 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 hükme bağlanmış olup, Kanunun 315 inci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları" tespit edilmiş ve 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439 ve 458 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki amortisman listesi ile açıklanmıştır.

Ayrıca, aynı Kanunun;

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

*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.",*

- 328 inci maddesinde, "Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir...

*Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır.*

*Devir ve trampa satış hükmündedir...."*

hükümleri yer almaktadır.

Diğer taraftan, 245 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, takvim yılı içinde kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerin, özel hesap dönemine geçişleri ya da özel hesap döneminden takvim yılı esasına dönmeleri sırasında ortaya çıkan kıst hesap dönemlerinde kıst amortisman ayrılabilceğı belirtilmiştir.

Buna göre, Kanunun 320 nci maddesinin ikinci fıkrası hükmü mahfuz kalmak üzere, gerek özel hesap dönemine geçişte gerekse de özel hesap döneminden takvim yılı esasına dönüşte ortaya çıkan bir takvim yılından kısa hesap dönemlerinde kıst amortisman ayrılması ve amortisman ayrılan bu kıst hesap dönemlerinin itfa süresi hesabında ayrı bir yıl olarak dikkate alınması gerekmekte olup, kıst amortisman ayrılan hesap dönemlerinde amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değerin itfa süresinin son yılında yok edileceğı tabiidir.

Örneğin; A A.Ş. faydalı ömrü 5 yıl olan fotokopi makinesini 2017 yılında 10.000 TL'ye iktisap etmiştir. Şirket 1/4/2018 tarihinden itibaren özel hesap dönemine (1 Nisan-31 Mart) geçmiştir. Bu durumda söz konusu iktisadi kıymete ilişkin olarak ilgili dönemlerde amortisman konu edilmesi gereken tutarlar aşağıdaki gibi olacaktır.

2017 yılı için; 2.000 TL.

2018 yılı (özel hesap dönemine geçişte 3 aylık kıst dönem) için;  $[(2.000/12) \times 3=]$  500 TL.

2019 yılı (1/4/2018-31/3/2019 özel hesap dönemi) için; 2.000 TL.

2020 yılı (1/4/2019-31/3/2020 özel hesap dönemi) için; 2.000 TL.

2021 yılı [1/4/2020-31/3/2021 özel hesap dönemi (2018 yılında özel hesap dönemine geçiş nedeniyle ayrılmayan 9 aylık amortisman dahil)] için;  $(2.000 + 1.500=)$  3.500 TL.

Dolayısıyla, somut durumda, Kanunun 320 nci maddesinin ikinci fıkrası hükmü mahfuz kalmak üzere;

- Özel hesap dönemine geçişte ortaya çıkan 1/1/2014-31/3/2014 tarihleri arasındaki üç aylık dönem için kıst amortisman ayrılması ve amortisman ayrılan bu kıst hesap döneminin itfa süresi hesabında ayrı bir yıl olarak dikkate alınması,

- Kıst amortisman ayrılan hesap döneminde amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değerin itfa süresinin son yılında yok edilmesi

gerekmektedir.

## II- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinde, "(1) Bu Kanunun uygulanmasında aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir:

a) Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanunî veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması.

b) Münfesihi kurumun devir tarihindeki bilânço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilânçosuna geçirilmesi..." hükümleri yer almaktadır.

Ayrıca, konuya ilişkin olarak, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "19.3.2. Amortisman uygulaması" başlıklı bölümünde, "Devir ve bölünme neticesinde devre konu iktisadi kıymetler, mukayyet değerleri üzerinden; aktif ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif ve pasif hesaplarla birlikte devrolunacağından, **söz konusu iktisadi kıymetlerin devir işleminin amortisman uygulamaları bakımından ilk iktisap olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir.** Diğer bir ifadeyle devralan kurumda devir ve bölünme işlemi nedeniyle devrolan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin bakiye değerleri üzerinden kalan amortisman süreleri dikkate alınarak amortisman ayrılmaya devam edilecektir ." açıklamalarına yer verilmektedir.

Bu bağlamda, Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinde belirtilen şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmünde olup, devir işleminin anılan Kanun çerçevesinde gerçekleşmesi halinde, devir tarihi itibarıyla ticaret sicilinde tescil edilmesiyle devrolan şirketin hukuki varlığı sona erecek olup şirketin devir tarihi itibarıyla çıkarılan bilançosu aktif ve pasifiyle kül halinde devralan şirkete geçmektedir. Devir tarihini izleyen günden sonraki dönemlere ilişkin yükümlülükler devralan şirkete aittir.

Buna göre, devir neticesinde devre konu iktisadi kıymetler, mukayyet değerleri üzerinden; aktif ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif ve pasif hesaplarla birlikte devrolduğundan, söz konusu iktisadi kıymetlerin devir işleminin amortisman uygulamaları bakımından ilk iktisap olarak değerlendirilmemesi, diğer bir ifadeyle devralan kurumda, devir işlemi nedeniyle devrolan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin bakiye değerleri üzerinden kalan amortisman süreleri dikkate alınarak amortisman ayrılmaya devam edilmesi gerekmektedir.

Buna istinaden;

a) Devrolan ve devralan kurumların hesap dönemlerinin takvim yılı olması durumunda, yıllık amortisman tutarının devir tarihi dahil kısmının devrolan kurumda, devir tarihini izleyen günden takvim yılı sonuna

kadar olan kısmının ise devralan kurumda kıst amortisman tutarı olarak dikkate alınması,

b) Devralan kurumun özel hesap dönemine sahip olması durumunda ise, devrolan kurumun hesap döneminin başından devir tarihine kadar (devir tarihi dahil) kıst amortisman hesaplaması, devralan kurumun da devir tarihini izleyen günden özel hesap döneminin kapandığı tarihe kadar kıst amortisman hesaplaması, kıst amortisman uygulanması nedeniyle ilgili hesap dönemlerinde ayrılamayan amortisman tutarının son yılda itfa edilmesi

gerekmektedir.

*Örneğin; B A.Ş. faydalı ömrü 6 yıl olan takım tezgahını 2017 yılında 7.200 TL'ye satın almıştır. Buna göre; her yıl  $7.200/6 = 1.200$  TL amortisman ayrılması gerekmektedir.*

*30/5/2018 tarihinde (tescil tarihi) B A.Ş., (yukarıda yer verilen örnekte bahsi geçen) A A.Ş. ile devir yoluyla birleşmiştir. Bu durumda, söz konusu iktisadi kıymet için devir tarihi dahil B A.Ş. tarafından amortisman ayrılacak, devir tarihinden sonra ise bakiye değer üzerinden A A.Ş. tarafından amortisman ayrılmaya devam edilecektir. Bu durumda söz konusu iktisadi kıymete ilişkin olarak ilgili dönemlerde amortisman konu edilmesi gereken tutarlar aşağıdaki gibi olacaktır. Devrin tescil edildiği 30.5.2018 tarihinde iktisadi kıymetlerin devrolan şirketin aktifinde olduğu göz önüne alındığında amortisman ayırma hakkı devrolan şirkete aittir.*

| DÖNEM               | B A.Ş. (TL)              | A A.Ş. (TL)               | Birikmiş Amort. (TL) |
|---------------------|--------------------------|---------------------------|----------------------|
| 2017                | 1.200                    | -                         | 1.200                |
| 1/1/2018-30/5/2018  | 493,15 (1.200/365 x 150) | -                         | 1.693,15             |
| 31/5/2018-31/3/2019 | -                        | 1002,74 (1.200/365 x 305) | 2.695,89             |
| 1/4/2019-31/3/2020  | -                        | 1.200                     | 3.895,89             |
| 1/4/2020-31/3/2021  | -                        | 1.200                     | 5.095,89             |
| 1/4/2021-31/3/2022  | -                        | 2.104,11 (1.200 + 904,11) | 7.200,00             |

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(\*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(\*\*) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(\*\*\*) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

---

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026