

Arsa ve Arazi Amortismanına Tabi Tutulabilir mi?

Azmi DEMİRCİ
Baş Hesap Uzmanı

Genel olarak, “*iktisadi işletmede kullanılan sabit kıymetlerin tahmini ömrü üzerinden hesaplanan maliyet ve gider unsuru*” olarak ifade edilebilecek olan amortismanın konusu, Vergi Usul Kanunu’nun 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...” şeklinde hükme bağlanmıştır.

Bu konudaki yasal hüküm dikkate alındığında, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin iki temel özelliğinin bulunduğunu söylemek olanaklıdır. Bunlar, iktisadi kıymetin;

- İşletmede bir yıldan fazla süreyle kullanılması,
- Yıpranmaya, aşınmaya veya değer kaybına uğramasıdır.

Belirtilen düzenleme çerçevesinde, işletmenin aktifine dahil ve işletmede kullanılan iktisadi kıymetlerin amortismanına tabi tutulup tutulmayacağına, yukarıda yer verilen genel niteliklere uygunluğu ölçüsünde karar verilecektir. Ancak, iktisadi kıymetler bakımından, Vergi Usul Kanunu’nun 325 ve 327’nci maddelerinde düzenlenen “*sermayenin itfası, özel maliyet bedeli*” gibi özel düzenlemeler varsa, bu kıymetler bakımından amortisman hükümleri değil, özel hükümler uygulanacaktır.

Amortismanın konusunu belirleyen Vergi Usul Kanunu’nun 313’üncü maddesindeki düzenlemeye göre, işletmede bir yıldan fazla kullanılsa dahi, tanımı ve niteliği gereği, yıpranmasından, aşınmasından veya değer kaybına uğramasından söz edilemeyecek olan arsa ve arazinin amortismanına tabi tutulamayacağı sonucuna ulaşılmaktadır. Esasen fiziki niteliğinden dolayı, tahmini ömrü sonsuza ulaşan ve sonsuz defa üretim ve kullanıma tahsis edilebilecek arsa veya arazinin değer kaybına uğraması bir yana¹, bütün zaman dilimlerinde önemli bir yatırım aracı olması ve özellikle kentsel rantların gelişim çizgisi içerisinde, ekonomik anlamda değer kazanması söz konusudur.

¹ Konunun tek istisnası olarak; Vergi Usul Kanunu’nun 316’ncı maddesinde “*Madenlerde Amortisman*” başlığı altında yapılan “*İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz ve maliyet bedelleri, ilgililerin müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri gözönünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir.*” düzenlemesiyle, maden ve taş ocağı tesislerinin bulunduğu arsa ve arazinin, maliyet bedeli içerisinde olması sebebiyle değer kaybına uğrayacağı kabul edilmiştir.

Belirtilen bu durum esas alınarak Vergi Usul Kanunu'nun 314'üncü maddesinde;

“ Boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi değildir. Ancak:

1. Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri;

2. İşletmede inşa edilmiş olan her nev'i yollar ve harklar; amortismanına tabi tutulur.”

düzenlemesi yapılarak, üzerinde herhangi bir tarımsal ya da alt yapı tesisi bulunmayan boş arazi ve arsaların amortisman konusu yapılamayacağı; arazi ve arsa üzerinde yapılan bu şekildeki tesislerin varlığı halinde ise, tesislerin arsa ve araziyle ilişkilendirilmeden kendi tahmini ömürlerine göre amortismanına tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Yasal düzenlemeler bu şekilde iken, uygulamada Vergi Usul Kanunu'nun “Gayrimenkuller” başlıklı 269'uncu maddesinde yer alan:

“ İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirir.

Bu Kanuna göre, aşağıda yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirir:

- 1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı;*
- 2. Tesisat ve makinalar;*
- 3. Gemiler ve diğer taşıtlar;*
- 4. Gayrimaddi haklar.”*

hükmü ile, yine aynı Kanun'un 262'nci maddesinde yapılan; “*Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.*” tanımı esas alınarak, üzerine herhangi bir şekilde gayrimenkul inşa edilen arsa ve arazilerin bedeli toplam maliyet bedeli içerisinde amortismanına tabi tutulmakta; satın alınan gayrimenkullerde de, yine aynı gerekçelerle arsa ve arazi bedeli dahil toplam tutarlar amortismanına tabi tutulmaktadır.

Bu şekildeki uygulamalar; “*Amortisman ayrılmasına esas bedelin bir kaç unsurdan oluşması ve bu unsurlardan bazılarının amortisman mevzuuna girmemesinin önemi yoktur. Mesela binalar ancak bir arsa veya arazinin üzerine inşa edilebilir. Oysa boş arsa ve arazi amortismanının konusuna girmemektedir. Bu gerekçe ile binalarda amortisman hesaplamasına ilişkin tutarın arsa payı dışındaki kısmının olacağı ileri sürülemez. Çünkü 313'ünü madde, iktisadi kıymetlerin birinci kısımda yazılı değerlerinin amortisman hesaplanacak tutar olarak esas alınacağını belirtmektedir. Sözü edilen kısımda, gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlendirilmekte ve bu bedel esas alınarak satın alma bedelinden oluşmaktadır. Satın alma bedelinin arsa bedelini içermediğini ileri sürmek zordur.*” şeklindeki açıklamalarla gerekçelendirilmektedir.

Yukarıda yer alan uygulamaya ve bu uygulamanın dayandırıldığı açıklamalara katılmama gerekçelerimize; yine bu açıklamalarda kullanılan örneğe benzer örnek kullanılarak (arsa üzerine inşa edilen bina örneği üzerinden gidilerek) aşağıda yer verilmiştir:

a. Kanun'un sadece lafzından giderek değerlendirme yapıldığında, üzerine yapı inşa edilen arsanın, yapının maliyet bedeli içerisinde yer aldığı ve dolayısıyla da Vergi Usul Kanunu'nun 313'üncü maddesi hükmüne göre, arsa veya arazi bedeli dahil, yapı maliyet bedelinin amortismanına tabi tutulması gerekliliği savunulabilir. Ancak, yine aynı maddenin lafzında zikredilen amortisman konusu (yıpranmaya, aşınmaya veya değer kaybına uğrayan iktisadi kıymetler) içerisinde, arsa veya arazinin girmediği de açıktır. Yani, konuya lafzen bakıldığında dahi arsa ve arazinin amortismanına tabi tutulması gerektiği söylenemez. Bu yönüyle, demir, çimento, kapı, pencere, asansör gibi sair inşaat malzemeleri, bizatihi (tek başlarına) amortismanına tabi tutulması imkanı olmayan iktisadi kıymetler olduğu halde; inşa edilen yapının "*bütünleyici parçaları*" (mütemmim cüz) olarak inşaatta kullanılmaları halinde, yapının maliyet bedeli içerisinde amortismanına tabi tutulmaları olanaklıdır. Çünkü, belirtilen unsurlar hem bütünleyici parçalar olarak binanın maliyetini oluşturmakta ve hem de iktisadi ve teknik olarak aşınma, yıpranma ve kıymetten düşmeye maruz kalmaktadırlar.

Bu görüş doğrultusunda, arsa veya arazinin inşa edilen yapının bütünleyici parçası olarak maliyet bedelinin unsuru olduğunu ve aynı zamanda da aşınma, yıpranma ve kıymetten düşmeye maruz kaldığını söyleme imkanı bulunmamaktadır. Medeni Kanun hükümleri² esas alındığında karşımıza çıkan durum; arsa veya arazinin inşa edilen binanın bütünleyici parçası değil, inşa edilen binanın arsa veya arazinin bütünleyici parçası olduğudur. Bu şekliyle, arsa ve arazinin amortismanına tabi tutulma esaslarının, inşa edilen yapıya uygun olarak belirlenmesi gerekliliği bulunmamakta; arsa veya arazi üzerine inşa edilen ve bütünleyici parça (mütemmim cüz) ya da eklenti (teferruat) sayılan yapı ve tesislerin amortisman konusuna girip girmedikleri, bu konudaki yasal düzenlemelere göre arsa veya araziden bağımsız olarak değerlendirilmelidir. Bu husus, Vergi Usul Kanunu'nun 314'üncü maddesinde açık olarak hükme bağlanmış; arsa veya arazi üzerine inşa edilen tarımsal ya da altyapı tesislerinin, arsa veya araziden bağımsız olarak ve kendi özelliklerine göre amortismanına tabi tutulacağı belirtilmiştir. Aynı esastan, arsa veya arazi üzerine inşa edilen diğer yapılar bakımından da geçerli olması gerekir.

² 08.12.2001 tarihli ve 24607 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4721 sayılı Medeni Kanun'un 684'üncü maddesine göre; "*Bir şeye malik olan kimse, o şeyin bütünleyici parçalarına da malik olur. **Bütünleyici parça** (mütemmim cüz), yerel âdetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır.*"

Aynı Kanun'un 686'ncı maddesinde ise "*Bir şeye ilişkin tasarruflar, aksi belirtilmedikçe onun eklentisini de kapsar. **Eklenti** (teferruat), asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel âdetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülünen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır maldır. Eklenti, asıl şeyden geçici olarak ayrılmakla bu niteliğini kaybetmez.*" tanımı getirilmiştir.

b. Tek başına amortisman konusuna girmedikleri halde, bina inşaatında kullanılmaları sonucunda, hem binanın bütünleyici parçası olma niteliğine ulaşmaları ve hem de binayla birlikte yıpranmaya, aşınmaya ve değer kaybına uğramaları sebebiyle amortisman konusuna giren demir, çimento, kapı, pencere, asansör gibi sair inşaat malzemelerinin, bina taşıyıcı ve tebdil edilmedikçe (yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe) binadan ayrılması mümkün olmadığı için, bu malzemeler binadan ayrılırlar bile, ilk halleriyle kullanılma veya ekonomik değer taşıma özelliklerini koruyamayacaklar, hatta bunlardan bir kısmının ekonomik değeri yok olacaktır. Belirtilen özellik de, inşaatla kullanılan malzemelerin amortisman konusu yapılarak, bunlara isabet eden amortisman tutarlarının maliyet ya da gider unsuru olarak kabul edilmesinin diğer bir gerekçesini oluşturmaktadır. Oysa tek başına arsa ve arazide aşınma, yıpranma ve değer kaybına uğrama bulunmadığı gibi; arsa ve arazi üzerine yapı inşa edildiğinde de, inşa edilen yapı, arsa veya arazinin bütünleyici parçası olduğu için, yapının aynı koşullarda arsa veya araziden ayrılması halinde değer kaybına uğrayan iktisadi kıymet arsa veya arazi değil, üzerine inşa edilen yapı (bu yapının inşasında kullanılan malzemelerden oluşan bütünsel değer) olacaktır.

Buna göre, arsa veya arazi; amortisman konusunda bina inşaatında kullanılan diğer malzemelerle herhangi bir benzerlik göstermemekte, inşa edilen bina, arsa veya araziden ayrıldığında dahi herhangi bir kıymet kaybına uğramamakta, sınırsız bir şekilde ve yeniden üretime ve kullanıma tahsis edilebilme özelliğini muhafaza etmekte, zaman boyutu içerisinde değer bile kazanmaktadır.

c. Yukarıda belirtildiği üzere, yasal ve teknik anlamda, inşa edilen bina, arsa veya arazinin bütünleyici parçası iken, tam tersi yaklaşımla arsa veya arazi bedelinin, binanın bütünleyici parçası olarak amortisman tabi tutulmasının savunulması halinde, bu değerlendirmenin usul, esas ve sınırlarını belirleyen herhangi bir yasal dayanaktan söz etme olanağı bulunmamaktadır.

Örneğin; maliyet bedeli 1.000.000.-YTL olan 10 dönüm boş arsa, yasal düzenlemelerdeki açık hüküm gereği amortisman tabi değildir. Aynı arsa üzerinde 100.000 YTL maliyetli 100 metrekare bina inşa edildiğinde, amortisman tabi tutulacak değer (1.000.000 + 100.000=) 1.100.000 YTL olmasını gerektirecek ve sağlayacak yasal bir hüküm mevcut değildir. Bu konuda Vergi Usul Kanunu'nun 262'nci maddesinde yer alan maliyet bedeli ile 269'uncu maddesindeki gayrimenkullerin değerlemesine yönelik hükümler esas alınarak 10 dönüm arsanın maliyet bedeli ile 100 metrekarelik binanın maliyet bedelinin toplamalarının amortisman tabi olduğu söylenemeyeceği gibi; 50 dönümlük arsa maliyetinin ne kadarlık kısmının bina maliyetiyle ilişkili olduğunu gösteren ya da ekonomik ve teknik olarak belirleyen yasal düzenlemeden de söz edilemeyecektir. Kaldı ki, bina inşa maliyetinin arsa veya arazi bedelini aştığı durumlarda dahi, yukarıda açıkladığımız nedenlerle arsa ve arazi bedelinin, toplam bina maliyeti içerisinde amortisman tabi tutulması yasal düzenlemelerin ruhuna uygun düşmemektedir.

d. Bu noktada hemen belirtelim ki, muhasebe tekniği ve değerlendirme hükümleri bakımından, satın alınan binalarda veya inşa edilen binalarda, arsa veya arazi bedelinin, binanın maliyet bedeli içerisinde yer almasını engelleyen herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak, amortisman uygulaması yönünden bakıldığında, yasal

düzenlemelerde, gerek satın alınan³ ve gerekse inşa edilen gayrimenkuller için arsa veya arazi ile yapının değerinin ayrı ayrı tespit edilmesini engelleyen hüküm de mevcut değildir. Bizim vurguladığımız husus, bina maliyet bedeli içerisinde yer alsın ya da almasın, arsa veya arazi bedelinin amortismanına tabi tutulmasını gerektiren bir hükmün bulunmadığıdır.

Yukarıda yer verilen değerlendirmelerimizle ulaşılan sonuç; boş bulunsun veya üzerine herhangi bir suretle yapı inşa edilsin ya da üzerindeki yapıyla birlikte edinilsin, arsa ve arazi bedellerinin amortisman konusu yapılamayacağıdır. Ancak, belirtilen konu, Vergi Usul Kanunu'nun 313'ünü maddesinin yanlış yorumlanması sonucunda, uygulamada, yapı maliyetlerine dahil edilen arsa ve arazi bedellerinin amortismanına tabi tutularak, hesaplanan amortisman tutarlarının kazanç belirlenmesinde maliyet ya da gider olarak dikkate alınmasına dönüşmüştür.

Yasal düzenlemeler ile iktisadi ve teknik gereklere uygun olmayan bu yapının değiştirilmesini sağlamak bakımından, Vergi Usul Kanunu'nun 313'üncü maddesine "(arsa ve arazi bedelleri hariç)" hükmü eklenerek, maddenin;

"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 (arsa ve arazi bedelleri hariç), bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder." şeklinde, yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

Önerdiğimiz çerçevedeki düzenlemeye çok benzer bir düzenleme Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından, "Muhasebe Yönetmeliği'ne İlişkin 2 Sayılı Tebliğ" ile⁴ bankalar yönünden ve maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi standardı olarak, Tebliğ'in "Amortisman" başlıklı 10'uncu maddesinin 5'inci fıkrasında;

"Arsa ve binalar birlikte edinilseler dahi ayrılabilir varlıklar olduğundan ayrı ayrı muhasebeleştirilir. Arsalar sınırsız bir ömre sahip olduklarından amortismanına tabi tutulamaz. Binalar ise sınırlı bir ömre sahip olduklarından, amortismanına tabidir. İnşa edidiği arsanın değerindeki artış, binanın faydalı ömrünün belirlenmesinde göz önüne alınmaz." şeklinde ifade edilerek yapılmış; ancak, belirtilen düzenleme yine aynı Kurum tarafından yayımlanan "Muhasebe Yönetmeliğine İlişkin 2 Sayılı Tebliğ- Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardında Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" in⁵ 2'nci maddesiyle metinden çıkarılmıştır.

BDDK tarafından getirilen ilk düzenlemeye benzer şekilde yasal değişiklik yapılarak, Vergi Usul Kanun'un 313'üncü maddesine yukarıda belirtilen parantez içi hükmün eklenmesi halinde; konu hakkındaki tartışmalar ve yanlış uygulamalar sona erdirileceği gibi, herhangi bir şekilde yıpranma, aşınma ve değer kaybına maruz kalması

³ Örneğin; satın alınan binalarda Emlak Vergisi Kanunu'nun "Bina Vergisi" ve "Arazi Vergisi" hükümleri kullanılarak, bina ile arsa veya arazi bedeli ayrılabilir.

⁴ 22.06.2002 tarihli ve 24793 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵ 31.12.2002 tarihli ve 24980 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

söz konusu olmayan, bilakis ekonominin gelişme çizgisiyle oluşan kentsel rantların varlığıyla değer kazanan, tanımı gereği de üzerindeki yapılaşmayla ilişkisi sona erdirilse bile, sınırsız ve sonsuz bir şekilde yeniden üretime, kullanıma ve mülkiyete konu olabilme yeteneğine sahip arsa ve arazi üzerinden, amortisman müessesesinin tanımı ve amacına aykırı olarak **sonsuz defa amortisman hesaplanamayacak ve vergiye tabi kazançlar sonsuz defa aşındırılamayacaktır.**