

Tevabil ÜSTÜNDAĞ

Baş Hesap Uzmanı

Cumhur İnan BİLEN

Yeminli Mali Müşavir

Eski Hesap Uzmanı

İŞLETMELERDE KULLANILAN STAND VE TABELA HARCAMALARININ GİDER MAHİYETİ VE UYGULAMADA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Bir ürünün veya hizmetin varlığı kadar önemli diğer bir konu, bu ürünün veya hizmetin nasıl sunulduğu ve potansiyel müşterilerin nasıl tüketime yönlendirildiğidir. Ekonomideki küreselleşme olgusu, firmaları her alanda rekabetçi olmaya zorlamakta ve artan rekabet ortamında firmalar, ayakta kalabilmek, marka bilincini tüketicilerde oluşturarak pazardaki yerlerini sağlamlaştırmak ve pazar paylarını arttırabilmek için her geçen gün farklı reklam platformları (yazılı, görsel, elektronik) ve pazarlama teknikleri kullanma yoluna gitmektedirler. Bu pazarlama tekniklerinden biri de görsellik yanı ağır basan ve firmalarca sıkça kullanılan **tabela ve standlardır**. (Burada ve yazının ilerleyen bölümlerinde tabela kavramı başlığı altında yapılacak açıklamalar; pano, totem ve billboard'ları da kapsamaktadır.) Bu yazıda öncelikle bu harcamaların gider mahiyeti vergi kanunları çerçevesinde irdelenerek, bu harcamaların işletmelerin sonuç hesaplarına nasıl yansıtılması gerektiği tartışılacak ve son olarak da bu harcamaların muhasebeleştirilmesinde karşılaşılan sorunlar irdelenecektir.

1. İşletmelerde Kullanılan Stand ve Tabela Harcamaları Nasıl Bir Giderdir?

a) İşletmelerde Kullanılan Stand ve Tabela Harcamaları Amortismanına Tabi Bir İktisadi Kıymet Sayılabilir mi?

İşletmeler ya dışarıdan satın aldıkları ya da kendi bünyelerinde vücuda getirmiş oldukları tabela ve standları pazarlama faaliyetlerinin önemli bir ayağı olarak, yoğun bir şekilde kullanılmaktadırlar. Tabela ve stand harcamalarının gider mahiyeti tartışılırken sorulması gereken temel soru, bunların doğrudan genel giderler arasında gösterilmesi suretiyle mi yoksa aktife kaydedilip üzerlerinden amortisman ayrılması suretiyle mi giderleştirileceği şeklindedir. VUK'un 313. maddesinin 1. fıkrasında, "işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin VUK'un değerlendirme hükümlerine göre tespit olunan değerlerinin VUK'a göre yok edilmesi" şeklinde tanımlamıştır. Söz konusu maddenin 3. fıkrasında da "değeri 50.000.000 lirayı (342 sıra nolu VUK Genel Tebliğ uyarınca **01.01.2005'den itibaren 480-YTL**) aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 50.000.000 lirayı (342 sıra no.lu VUK Genel Tebliğ uyarınca 01.01.2005'den itibaren 480-YTL) aşmayan

alet, edavat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde, bu had topluca dikkate alınır.” hükümlerine yer verilmiştir.

VUK'un 313. maddesi hükmüne göre; bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi tutulabilmesi için;

- i. İktisadi kıymet, işletmede bir yıldan fazla süreyle kullanılmalıdır.
- ii. İktisadi kıymet yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunmalıdır
- iii. İktisadi kıymet, envantere dahil aktifte girmiş) olmalıdır.
- iv. İktisadi kıymetin bedelinin, belli bir tutarın üzerinde olması gerekmektedir. Yukarıda sayılan şartların ise, beraberce bulunması gerekmektedir.

Kanunun öngördüğü söz konusu şartları konumuz iktisadi kıymetler açısından ararsak;

i.Tabela ve Standlar, İşletmede Bir Yıldan Fazla Kullanılan İktisadi Kıymetler midir?

İktisadi kıymetlerin işletmede bir yıldan fazla kullanılması şartı, söz konusu kıymetlerin fiilen bir yıldan fazla kullanılmasını değil; bu kıymetlerin **bir yıldan fazla kullanılabilir nitelikte** olmasını ifade eder. İşletmede bir yıldan fazla kullanılacak nitelikte olmakla birlikte, bazı yıllar hiç kullanılmadan bekletilmiş olan iktisadi kıymetler için de amortisman ayrılır. Oysa, işletmede bir yıldan fazla kullanımı teknik veya fiili olarak mümkün olmayan kıymetler, değerleri ne kadar yüksek olursa olsun, ilgili yılda doğrudan gider yazılırlar. Örneğin, toprak hafriyatında kullanılan traxcovatör ve greyderlerin yerle temas halindeki palet ve diğer aksamının değerleri yüksek olmakla birlikte, ömürleri üç ay ile bir yıl arasında değiştiği için; amortismanına tabi tutulmaları söz konusu olmaz. Tabela ve stand harcamalarının bir yıldan fazla kullanılabilir niteliğe sahip olduğu ise tartışmasızdır. Zaten, Gelir İdaresi de, VUK'un kendisine verdiği yetkiye istinaden amortisman oranlarını tayin etmiş olduğu, 333 ve 339 sıra no'lu Tebliğ'lerde amortisman süresini 1 yıldan fazla tayin ederek; tabela ve standların bir yıldan fazla kullanılabilir olduğunu kabul etmiş olmaktadır.

ii.Tabela ve Standlar, Yıpranmaya Aşınmaya veya Kıymetten Düşmeye Maruz mudur?

İktisadi bir kıymetin amortismanına tabi tutulabilmesi için diğer bir şart, bu kıymetin yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunmasıdır. İktisadi kıymetlerde değer kaybı; yıpranma, aşınma ve benzeri olaylar sonucu fiziki ömrünün tükenmesinden kaynaklanabileceği gibi, teknolojik gelişmeler, moda ve benzeri olaylar sonucu iktisadi kıymetlerin değer taşımaz hale gelmesi şeklinde de kendini gösterebilir. Örneğin telif, ihtira, imtiyaz hakları, patent, know-how gibi gayri maddi nitelikteki iktisadi kıymetlerde, fiziki ömür kaybından ziyade bu türden değer kaybı söz konusudur. Bazı hallerde de, Kanun iktisadi kıymetlerin belli bir süre sonra değer kaybedeceğini kendiliğinden kabul etmektedir, peştemallıklar da olduğu gibi. İşletmede bir yıldan fazla kullanılacak nitelikte olmakla birlikte, zorunlu değer kaybına uğramaları söz konusu olmayan iktisadi kıymetler de amortisman konusuna girmemektedir.

Örneğin VUK'un 314. maddesinde boş arazi ve arsaların amortismanına tabi tutulmayacağı belirtilmektedir. Ayrıca, tablo, heykel, biblo gibi iktisadi kıymet sayılabilecek sanat eserlerinde çoğunlukla herhangi bir değer kaybı söz konusu olmadığı ve hatta bazı dönemlerde bunların değerlerinde artışlar meydana geldiği herkesçe malum olduğundan; bu tür eserler üzerlerinden, amortisman müessesesinin mantığına aykırı olmaları nedeniyle, amortisman ayrılmaması gerekir. İşletmelerin reklam amaçlı kullandıkları tabela ve standlar da iktisadi ve teknik bir ömre sahiptir. Artan rekabet ortamıyla birlikte; işletmeler çoğu zaman teknik ömürleri dolmasa bile dikkat çekici etkilerini arttırabilmek için, kıymetleri düşen tabela ve standları yenileriyle değiştirmek zorunda kalabilmektedir. Aynı şekilde; tabela ve standların yıpranma, aşınma ve benzeri olaylar sonucu fiziki ömürleri zamanla tükenmekte olduğundan; teknik açıdan da sınırlı bir ömre sahip oldukları açıktır.

iii. Tabela ve Standların Envantere Dahil (Aktife Girmiş) Olması Gerekir mi?

İşletmeye dahil olmayan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılamaz. Sabit kıymetler üzerinden amortisman ayrılabilmesi için, bunların aktife (envantere) dahil olmaları gerekmektedir. Amortismanına tabi iktisadi kıymetler, gerek bilanço ve işletme hesabına göre defter tutan mükelleflerde, gerekse serbest meslek erbabı ve çiftçilerde VUK'un 189. maddesinde gösterildiği şekilde envantere alınırlar. Danıştay'ın birçok kararında belirtildiği üzere; envantere alınmayan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılamaz. (Danıştay 4. Daire, 16.03.1970 Tarih, E.1969/2678, K. 1970/1326 sayılı karar) Bir sabit kıymetin aktife dahil olması, iktisadi kıymetin fiilen işletmenin tasarrufunda bulunup amortisman ayrılacak hesap dönemleri sonu itibarıyla işletmenin aktifinde kayıtlı olmasını ve kullanıma hazır durumda bulunmasını ifade eder. Bu iktisadi kıymetin, işletmede fiilen kullanılması şart değildir. **Kullanıma hazır halde bulunma** kavramı, aktife alındığı şekliyle kullanılacak iktisadi kıymetlerde sözleşme şartlarının yerine getirilip kıymetin teslim alınmasını veya gümrükten çekilip işletmeye dahil edilmesini, kullanılması için montajı gerekli kıymetlerin montajlarının tamamlanmasını, inşa ve imal edilen kıymetlerde, inşa veya imal işleminin tamamlanarak inşaat veya imalat hesabından sabit kıymet hesabına alınmasını ifade eder. İktisadi kıymetin envantere dahil olması, hem fiilen işletmenin tasarrufunda bulunmasını, hem de envantere kaydedilmiş olmayı ifade eder. Örneğin, mükelleflerce yapıp belediyeye devredilen elektrik trafo merkezleri; maden işletmelerinde, maden sahası ile şehir veya kasaba merkezlerini birleştirmek için başkalarına ait araziler üzerine yaptırılan yollar, işletme aktifine dahil olmadıkları için, envantere alınıp amortismanına tabi tutulamazlar. **Ancak, başkalarına ait araziler üzerinde tesis edilen reklam panolarının fiilen işletme dahilinde olmamakla birlikte envantere alınıp üzerlerinden amortisman ayrılması gerekmektedir.** Keza, mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan kamyon ve benzeri araç satışlarında, sabit kıymetlerle ilgili amortisman, amortismanına tabi iktisadi kıymet henüz hukuken alıcının aktifine girmemekle birlikte, alıcı tarafından ayrılır. İşletmeler, satın almış oldukları tabela ve standları, gerek kendi satış mağazalarında (showroom'larda) doğrudan; gerekse de çalışmış oldukları, kendilerinden ayrı birer tüzel kişiliğe sahip, nihai tüketiciyle perakende satış sırasında doğrudan muhatap olan alt bayilerine mülkiyeti kendilerinde kalacak şekilde aktararak dolaylı şekilde kullanabilmektedirler. Uygulamada, işletmelerin kendi aktiflerindeki tabela ve standları, bayilerine kendilerinin ve alt bayilerin taraf olduğu bir taahhüt sözleşmesi aracılığıyla devrettikleri de görülmektedir. Bir Danıştay kararında da tanımlandığı şekliyle; "**Taahhüt, kendi nam**

ve hesabına hakiki bir şahıs veya hususi veya amme hükmi şahsına karşı mukaveleli veya mukavelesiz bir işin yapılmasının veya bir malın tesliminin hakiki ve hükmi şahıslar tarafından deruhte edilmesidir.” Taahhüt sözleşmelerinde, işletmeler (ana pazarlama şirketleri) alt bayilere ait satış mağazalarında kendilerinin izin verdikleri dışında marka sergilenmemesi ve aralarında önceden imza edilmiş bayilik sözleşmelerindeki diğer hükümlere riayet edilmesi gibi şartlarla, söz konusu tabela ve standları genelde bedelsiz olarak alt bayilerin kullanımına bırakabilmekte ve bayilerde taahhüt sözleşmesindeki şartları yerine getirmemeleri halinde ilgili iktisadi kıymetleri iade edeceklerini taahhüt etmektedirler. Bu noktada gözden kaçırılmaması gereken husus, söz konusu iktisadi kıymetlerin hukuken, mülkiyetlerinin değil zilyetliklerinin devredildiğidir. Diğer bir deyişle, ana şirket, söz konusu devir sonrasında bu kıymetleri halen aktifinde izlemekte ve bayilik ya da taahhüt sözleşmesine aykırı hareket edilmesinden kaynaklanan nedenlerle alt bayilerdeki tabela ve standları geri çağırabilmektedirler. Bu durumda, ana şirketlerin envanterinde yer alan ve reklam-tanıtım amaçlı olarak alt bayilerde kullanılan, kendilerinin de bu reklamların-tanımların yarattığı marka bilinci, sadakati ve pazar payının korunması ve artışı gibi yollarla semerelerinden yararlandığı söz konusu tabela ve standlar için ana şirketlerin amortisman ayırması gerekmektedir. Çünkü; bu iktisadi kıymetler, hem söz konusu işletmelerin aktifinde yer almakta; hem de bu iktisadi kıymetler üzerinde fiili tasarruf hakkı halen ana şirket elinde tutmakta; ayrıca bu kıymetler kullanılarak yaratılan değerden ana şirketler ile alt bayiler birlikte istifade etmektedirler. Sonuç olarak; işletmelerin aktifinde bulunan ve işletmede kullanılan veyahut işletmelerin aktifinde bulunmak kaydıyla alt bayilerine devretmiş oldukları iktisadi kıymetler için, yukarıda izah edilen nedenlerden ötürü, amortisman ayırma şartlarından üçüncüsü de sağlanmış olmaktadır.

Söz konusu iktisadi kıymetlerin tabi olabileceği diğer olasılıkları şöyle sıralayabiliriz;

- Tabela ve standların bir bedel karşılığı alt bayilere **satılması**,
- Bu iktisadi kıymetlerin işletme aktiflerinden çıkartılarak alt bayilere **bedelsiz olarak verilmesi** (bağışlanması) yollarıyla **mülkiyetin el değiştirmesi**,
- Alt bayilere söz konusu iktisadi kıymetlerin kira, komisyon, harcamalara katılım payı, vb. adlarla **kiralınması**,

İlk iki durumda mülkiyet el değiştirdiğinden; ana pazarlama şirketi artık amortisman ayırma hakkını kaybetmekte ve söz konusu iktisadi kıymetler üzerinden amortisman ayırma hakkı bunu iktisap eden bayilere geçmektedir. Söz konusu iktisadi kıymetlerin kiralınması durumunda ise açıktır ki, amortisman ayırma hakkı mülkiyeti elinde bulunduran işletmenindir.

iv.Tabela ve Stand Değerlerinin VUK'un 313. Maddesinde Belirlenen Tutarın Üzerinde Olması:

İşletmelerde kullanılan ve değeri 2005 yılı için 480-YTL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat, demirbaşlar ve peştemallıklar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya ilgili yıl kazancından indirilebilir. Diğer bir deyişle, değeri amortisman ayırma sınırının altında kalan iktisadi kıymetleri mükellefler dilerlerse amortisman yoluyla; dilerlerse doğrudan gider yazmak suretiyle ilgili hesap dönemi kazancından

indirebilmektedir. Ancak, bu seçimlik hakkın söz konusu iktisadi kıymetin iktisap yılında kullanılması gerekir. Ayrıca, VUK'un 313. maddesinde, iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu haddin topluca dikkate alınacağı belirtilmiştir. **İktisadi bütünlük**, iktisadi kıymetlerin bir arada kullanımının çalışma maliyetlerini düşürmesi (iktisadi anlamda ölçek ekonomisi yaratması) ve çalışmaların daha kaliteli olması açısından bir bütünlüktür. **Teknik bütünlük** ise, mal ve hizmet üretimi için iktisadi kıymetlerin bir arada kullanılma zorunluluğunu ifade eder. İktisadi ve teknik bütünlük kavramı, Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu tarafından; bir işletmede belli bir fonksiyon etrafında birleşerek bir üretimde bulunan veya üretime herhangi bir safhada bir değer kazandıracak nitelikteki bir fonksiyonu birbirini tamamlayarak yerine getiren amortisman tabii değerler topluluğu olarak tanımlanmıştır. Kararda, ayrıca, **ticari örf ve teamüle göre birlikte alınıp satılması mutad olan ve teknik niteliği bulunmayan ve belli bir hizmetin yapılmasına topluca katılan değerlerin de iktisadi bir bütün olarak ele alınması** gerektiği belirtilmiştir.

Bu konuya örnek olmak üzere, aşağıda yer alan Danıştay kararları verilebilir:

- Komisyoncunun işinde kullandığı çuvallar
- Sandalye, koltuk, etajer, vb. büro malzemesi
- Otel işletmesinde kullanılan dolap, yatak, havlu, çarşaf
- Otel işletmesinde çatal, bıçak takımı
- Okul demirbaşları
- Yazıhaneye alınan müdür ve misafir koltuklarının toplam değeri
- Meşrubat sanayinde kullanılan boş şişe ve kasalar
- Kundura kalıpları
- İşletmedeki işçi dolapları

İşletmeler tarafından imal edilen ya da satın alınan tabela ve standlara ilişkin harcamalar, tek tek kalem bazında bakıldığında amortisman ayırma sınırının altında kalabilmektedir. Ancak, bu varlıkların iktisabına ilişkin harcama tutarlarına global bazda bakıldığında, iktisadi ve teknik bütünlük arz etmeleri nedeniyle; bu iktisadi kıymetlerin ilgili yılda satın alınan tutarlarının, amortisman ayırma sınırının altında kalıp kalmadığı araştırılırken topluca dikkate alınmaları gerekmektedir. Çünkü, bu tabela ve standlar belli bir hizmetin -reklam ve tanıtım- yapılmasına topluca katılan değerlerdir ve üretim işletmelerinden ziyade pazarlama işletmelerinde daha çok kullanılmaları nedeniyle teknik olmasa bile iktisadi bir bütünlük arz etmektedirler.

Örneğin, A A.Ş'nin 03.01.2005 tarihinde değeri 200.YTL olan bir tabela satın alması durumunda bu tutarın tamamını 2005 hesap dönemi kurum kazancının tespitinde doğrudan gider olarak dikkate alması mümkündür. Oysa, aynı işletmenin bu tabelalardan farklı illerdeki şubelerinde kullanmak üzere 10 tane satın alması durumunda; bu tabelaların iktisadi bir bütünlük arz etmeleri nedeniyle, $(200 \times 10 =)$ 2.000.YTL'lik tabela masrafının tamamı üzerinden amortisman ayırması zorunludur.

Sonuç olarak; açıklanan şartlar gerçekleştiğinde, işletmeler tarafından satın alınıp ya da imal edilen ve işletme aktifine alınarak kullanılan ya da bayilere taahhüt sözleşmesi karşılığı bedelsiz kullanılan tabela ve standların ilgili oldukları hesap dönemi

kazancından doğrudan indirilmek yerine amortisman yoluyla itfa edilmeleri gerekmektedir.

2. Stand ve Tabelalar İçin Hangi Oranda Amortisman Ayırmalıdır?

VUK'un 5024 sayılı Kanununun 3. maddesiyle değişen ve yürürlük tarihi 01.01. 2004 olan 315. maddesinde, mükelleflerin amortisman tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri ve Bakanlıkça ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin **faydalı ömürlerinin** dikkate alınacağı belirtilmiştir. Söz konusu maddenin 5024 sayılı kanunla değişmeden önceki şeklinde ise; - ki bu hükümler 01.01.199501.01.2004 arasındaki tarihte geçerlidir.- mükelleflerin amortisman tabi iktisadi kıymetlerinin değerini, % 20 nispetinden fazla olmamak üzere, serbestçe tespit edecekleri nispetler üzerinden yok edecekleri; ancak, arazi ve binalar ile % 20 nispetinden daha yüksek bir nispette amortisman tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değerinin Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan olunan nispetler üzerinden yok edileceği belirtilmiştir. 5024 sayılı Kanun'a göre, amortisman, ilgili iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan edilecek oranlar üzerinden yapılacaktır. "**Faydalı ömür**" kavramı, VUK'a ilk defa 5024 sayılı Kanun'la girmiştir. 2791 sayılı Kanun öncesi faydalı ömür kavramını karşılayacak şekilde VUK'un amortismanlarla ilgili bölümünde "iktisadi ömür" kavramına yer verilmiştir. 5024 sayılı Kanun'un gerekçesinde faydalı ömür sistemine geçilmesinin nedeni olarak, "Enflasyon düzeltmesinin getirilmesiyle birlikte, iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli korunmaktadır. Amortisman müessesesi, kullanıma bağlı aşınma ve yıpranmanın malî sonuçlara yansıtılması amacıyla uygulanır ilkesine istinaden, 213 sayılı Kanunda yer alan iktisadi kıymetin en az 5 yılda itfa edilmesi hükmü yerine, yıpranma payının daha sağlıklı yansıtılabilmesi için kullanıma bağlı olarak faydalı ömrü doğrultusunda amortisman ayrılması esası getirilmektedir." ifadelerine yer verilmiştir. Amortisman tabi kıymetlerde amortisman süresinin ise, VUK'un 320. maddesinin 1. fıkrasında, ilgili iktisadi kıymetlerin aktife girdikleri yıldan itibaren başlayacağı ve bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamının mükellefçe uygulanan nispete bölüneceği belirtilmiştir. Ayrıca, sözkonusu maddenin 3. fıkrasında her yılın amortismanının ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabileceği ve 4. fıkrasında amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresinin uzatılamayacağı belirtilmiştir. VUK'un 318. maddesinde ise, Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan olunan amortisman oranlarının ilan edildiği, ayrı ayrı tespit edilen oranların ilgililerin müracaatta bulunduğu hesap döneminden itibaren geçerli olacağı belirtilmiştir. VUK'a eklenen geçici 26. madde hükmüne göre, 01.01.2004 tarihten önce edinilmiş (aktife girmiş) iktisadi kıymetler, eski oranlara göre amorti edilmeye devam edilecektir. Ayrıca, 01.01.2004 tarihinden itibaren, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin düzeltilmiş değerleri üzerinden amortisman ayrılacaktır. Sonuç olarak, 5024 sayılı Kanun'la VUK'a eklenen geçici 26. maddeye göre, 01.01.2004 tarihinden önce iktisap edilmiş olan kıymetlerde söz konusu iktisadi kıymetlerin itfası tamamlanıncaya kadar eski oranlar uygulanacaktır; ancak, 01.01.2004 ve sonrası tarihlerde alınmış tüm amortisman tabi iktisadi kıymetler için 333 ve 339 sıra no.lu VUK Genel Tebliğ'lerinin eki listelerde Maliye Bakanlığı'nca tespit edilmiş olan oranlar kullanılmak suretiyle amortismanlar ayrılacaktır. 01.01.2004 önce alınan iktisadi kıymetlere ilişkin VUK geçici 26. madde hükümlerine dayanılarak amortisman ayrılabilmesi için;

- 1) 2003 yılı enflasyon düzeltmesinin tamamlanması,
- 2) 2003 yılı enflasyon düzeltmesi sonucu bulunan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin düzeltilmiş değerleri ile uygun taşıma katsayıları ile çarpılarak; söz konusu varlıklara ilişkin 31.12.2004 tarihindeki düzeltilmiş değerlere ulaşılması,
- 3) Bu değerler üzerinden önceki yıllarda benimsenen metot ve orana göre, ayrılabilir amortisman tutarının hesaplanması gerekmektedir. 01.01.2004 tarihinden itibaren iktisap edilen amortisman konusu iktisadi kıymetler için, 333 sıra no'lu VUK Genel Tebliği'nde amortisman uygulamasında şu esaslar belirlenmiştir:

— VUK'un 315. maddesinde 5024 sayılı Kanun'la yapılan değişikliklerle, amortisman oranlarının iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri de dikkate alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'nca belirleneceği belirtilmiştir. Bu hükme istinaden Bakanlıkça tespit edilen oranlar bu tebliğ ekindeki listede belirtilmiştir.

— Tebliğe ekli listenin 1-6. bölümleri arasında genel sınıflandırma yapılmış ve amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortismanları tespit edilmiştir. Listenin diğer bölümlerinde ise sektörler itibariyle kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları belirlenmiştir. Mükellefler uygun amortisman oranlarını tespit ederken öncelikle, sektörel bazda tespit edilen amortisman oranlarını dikkate alacaklar; bu ayrımlarda bulunmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak oranları, (Listenin 1-6 nolu bölümlerindeki) genel sınıflamada yer verilen oranlara göre tespit edilecektir.

— Listedeki herhangi bir sınıflamada (ne genel, ne de sektörel ayırmada) yer almayan amortisman tabi iktisadi kıymetlere uygulanacak amortisman oranları için mükelleflerin müracaatları üzerine Bakanlıkça belirlenecek süre ve oranlar üzerinden amortisman ayrılacaktır. Söz konusu Tebliğ'in ekindeki liste irdelendiğinde; işletmelerde reklam ve tanıtım amaçlı kullanılan tabela ve standlara ilişkin olarak uygulanacak amortisman oranları konusunda herhangi bir belirleme yapılmadığı görülmektedir. 24.08.2004 tarihinde yürürlüğe giren, 339 sıra no'lu VUK Genel Tebliği'nde faydalı ömür esasına göre amortisman uygulamasına ilişkin şu açıklamalar yapılmıştır:

— 333 sıra no'lu VUK Genel Tebliği'nin ekinde yer alan listede bulunmayan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri, VUK'un 5024 sayılı Kanun'la değişik 315. maddesinin verdiği yetkiye istinaden Maliye Bakanlığınca belirlenerek, 333 sıra no'lu VUK Genel Tebliği ekindeki listenin ilgili bölümlerine yerleştirilmek üzere, yeni bölümler açılmış, bunların faydalı ömürleri de tespit edilerek bu tebliğ ekinde gösterilmiştir.

— 5228 sayılı Kanun'la değişen 5024 sayılı Kanun'un geçici 1. maddesindeki hükümlerden yararlanarak, 31.12.2003 tarihli bilançolarını en geç 2004 yılının 4. geçici vergi dönemi beyannamesinin son verilme tarihi olan 10.02.2005 tarihine kadar düzeltme hakkından yararlananlar, 2004 yılı içindeki geçici vergi dönemlerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını hesaplarken, 01/01/2004-31.12.2004 tarihleri arasında iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetleri için VUK'un 315. maddesinin 5024 sayılı Kanun'la değişmeden önceki hükümlerini dikkate alacaklardır.

— Tabela ve standlara ilişkin olarak uygulanacak amortisman oranları konusunda yapılan belirleme aşağıdaki gibidir:

“3.62. Her Türlü Standlar (Teşhir ve Diğer Amaçlarla Kullanılanlar): 6 yıl, %16,6 oranında,

3.64. Mağaza (showroom), istasyon, süpermarket ve benzeri yerlerde dış mekanlara belirli bir marka veya bir işletmeyi tanıtmak için konulan tabela, pano, totem ve billboardlar ve bunların benzerleri (58.1. ve diğer sınıflamalarda yer alanlar hariç): 7 yıl, %14,28 oranında”

Sonuç olarak, işletmelerde kullanılan tabela ve standlar için Maliye Bakanlığı'nca 339 sıra no'lu VUK Genel Tebliği'nde belirlenen faydalı ömürler, sırasıyla, 7 yıl ve 6 yıl olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle, söz konusu iktisadi kıymetlerden 01.01.2004 ve sonrasında iktisap edilenlerin, bu süreler dikkate alınarak amortisman tabii tutularak itfa edilmeleri gerekmektedir. Ancak, işletmelerin aktiflerinde bulunan ve kendi bünyelerinde kullandıkları ya da bedelsiz olarak bayilerine devrettikleri tabela ve standlardan 01.01.2004 öncesinde iktisap edilenlerin %0 nispetinden fazla olmamak üzere, serbestçe tespit edilecek oranlar üzerinden yok edileceği açıktır.

3.İşletmelerce Bayilere Ücretsiz Kullandırılan ve Aktiflerinde İzlenmeye Devam Ettikleri Stand ve Tabelalar Bir Özel Maliyet Kalemi Olarak Değerlendirilebilir mi?

İktisadi bir faaliyetin icrası için kiralanan gayrimenkullerde, bizzat kiracı tarafından yapılan ve gayrimenkulu genişleten veya iktisadi kıymetini devamlı olarak arttıran nitelikteki giderler ile faaliyetin icrası için yapılan tesisata ait giderler, özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilirler. Bu tanıma göre yapılan giderlerin, özel maliyet bedeli olarak nitelenebilmesi için aşağıdaki unsurların bulunması gerekir:

- Bir gayrimenkul kiralınmış olmalıdır. Gayrimenkulün sahibi tarafından yapılan giderler, özel maliyet bedeli olarak değil; gayrimenkulün maliyetini arttırıcı giderler olarak gayrimenkulün maliyet bedeline eklenerek değerlendirilir.
- Yapılan giderlerin gayrimenkulün değerini arttırıcı veya genişletici nitelikte veya kiracının faaliyetini yürütebilmek için oluşturulan bir tesisata ilişkin olması gerekir. Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri, özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilemez.
- Giderlerin bizzat kiracı tarafından yapılmış olması gerekir.
- Yapılan giderlerin sonucunda gayrimenkulden ayrı bir sabit kıymet iktisap edilmemiş olması ve giderler ile elde edilen değerlerin gayrimenkule zarar vermeden ayrılmasının mümkün olmaması gerekir. Gayrimenkulden bağımsız olarak bir iktisadi kıymetin ortaya çıkması durumunda özel maliyet bedeli değil yeni bir sabit kıymetin varlığı söz konusudur. VUK'un 327. maddesine göre, özel maliyet bedeli kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Bu hükme göre, kiralanan iktisadi kıymetin ekonomik ömrü ile amortisman süresi arasında bir ilişki yoktur. İktisadi kıymetin kullanım ömrü ne olursa olsun, sabit kıymet kira süresi içerisinde itfa edilir. Kira süresinin bir yıl olması durumunda, özel maliyet bedelinin bir defada gider kaydedilmesi mümkündür. Kiralanan şeyin kira süresi dolmadan boşaltılması durumunda, henüz itfa edilmemiş olan giderlerin, boşaltma yılında bir defada gider yazılır. Sonuç olarak; işletmelerce bayilere

ücretsiz olarak kullandırılan ve aktiflerinde izlemeye devam ettikleri stand ve tabelaların,

- Ortada kiralanan bir gayrimenkul bulunmaması,
- Bu iktisadi kıymetlerin edinimine ilişkin masrafların da ilgili işletmelerce üstlenilmemesi, nedenleriyle bir özel maliyet kalemi olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, işletmelerce bayilere ücretsiz olarak kullandırılan ve işletmelerin aktifinde izlemeye devam ettikleri stand ve tabelaları özel maliyet bedeli olarak değerlendirip, kira süresi içerisinde eşit yüzdelerle ya da kira süresi belli edilmemişse 5 yıl içinde itfa etmeleri şeklindeki uygulama doğru değildir.

4.İşletmelerce Alt Bayilere Ücretsiz Kullandırılan ve İşletmelerin Aktifinde İzlenmeye Devam Eden Stand ve Tabelaların Masraflarının, Bir Kısımının Ana Distribütörlere Fatura Karşılığı Yansıtılması Durumunda Üzerinden Amortisman Ayırılacak Değer Ne Olacaktır?

Pazarlama ve ticaret işletmelerinin dağıtım kanalları genellikle aşağıdaki şekilde yapılandırılmaktadır:

İşletmelerce alt bayilere ücretsiz kullandırılan ve pazarlama ve ticaret işletmelerinin aktifinde izlenmeye devam eden stand ve tabelaların masraflarının tamamı genellikle kendileri tarafından karşılanmakla birlikte, bazen alt bayilere ücretsiz olarak kullandırılan tabela ve stand alımına ilişkin harcamaların bir kısmının ana distribütörlere fatura karşılığı yansıtıldığı da olmaktadır. İşletmelerce alt bayilere ücretsiz olarak kullandırılan ve pazarlama ve ticaret işletmelerinin aktifinde izlenmeye devam eden stand ve tabela masraflarının bir kısmının ana dağıtıcı firmalara yansıtılması durumunda amortisman matrahının ne olacağı konusunda bir belirsizlik vardır. Konunun daha iyi anlaşılabilmesi açısından aşağıda bir örnek üzerinden tartışma devam ettirilecektir:

Örnek: Pazarlama ve ticaret şirketi B Ltd., faaliyetlerinde kullanmak üzere 3 Aralık 2004'de, KDV hariç 700 YTL'lik tabelayı F Reklam A.Ş adlı şirketten satın almıştır. (Örnekte, olayı basitleştirmek adına, Aralık 2004 tarihi seçilmiştir. Çünkü, Aralık 2004 alımlı bir iktisadi kıymetin 2004 enflasyon düzeltmesi sırasında düzeltme katsayısı 1'dir.) Ardından, pazarlama ve ticaret şirketi B, bu tabelaları, kendisinden ayrı birer tüzel kişiliğe sahip alt bayisi D Ltd.'ye ücretsiz ve tabelaların mülkiyeti kendinde kalacak şekilde, bir taahhüt sözleşmesi karşılığında, 8 Aralık 2004 tarihinde kullanmak üzere devretmiştir. Söz konusu taahhüt sözleşmesinde D Ltd., B Ltd. ile aralarındaki bayilik sözleşmesi hükümlerine aykırı hareket etmeyeceğini ve kendi mağazalarında B Ltd.'nin markaları dışında mal bulundurmayaceğini; aksi takdirde almış olduğu tabelaları B Ltd.'ye iade edeceğini ifade ve beyan etmiştir. Daha sonra, B Ltd. ana distribütörlerinden C A.Ş'ye söz konusu tabela ve stand alımına ilişkin masrafların % 30'una kendisinin de katılması gerektiğini belirterek; 15 Aralık 2004 tarihinde C A.Ş'ye KDV hariç 210 YTL'lik bir fatura kesmiştir. Buradaki temel sorun, B Ltd.'nin masrafların bir kısmını C A.Ş'ye yansıtması sebebiyle, yansıtılan masraflar düşüldükten sonra kalan rakam olan 490 YTL üzerinden mi yoksa yansıtılan masraflar düşülmeksizin masrafın toplam tutarını gösteren 700 YTL üzerinden mi amortisman ayıracağıdır. B Ltd., her ne kadar

masrafların bir kısmını yansıtmış da olsa halen söz konusu tabelaları 700 YTL üzerinden aktifinde izlemeye devam etmektedir. Ayrıca, B Ltd. C A.Ş.'ye yansıttığı masraf tutarının tamamı ilgili dönemde gelir yazmak suretiyle vergi ziyasına sebebiyet vermek bir yana; ilgili iktisadi kıymet nedeniyle amortisman ayırabileceği tutarın üzerinde bir geliri kayıtlarına aksettirmek suretiyle, vergi matrahını ve dolayısıyla ödeyeceği vergiyi arttırmaktadır. 339 sıra no'lu VUK Genel Tebliği'nde tabelaların faydalı ömrünün 7 yıl olarak belirlendiği hususuna yukarıda değinilmişti. Bu durumda; ilk yıl B Ltd.'nin aktifinde izlediği tabela nedeniyle ayırabileceği amortisman tutarı, $\{700 \cdot (1/7)\} = 100$ YTL iken; gelir kaydedeceği rakam 210 YTL'dir. Dolayısıyla, ilk yıl bu iktisadi kıymet alımıyla ilgili olarak vergi matrahı net olarak azalmak yerine $(210 - 100 =)$ 110 YTL artmaktadır. Ayrıca, C A.Ş., 2004 hesap döneminde ödemiş olduğu 210 YTL'lik harcamalara katılım payı karşılığında faaliyetinde kullanmak üzere bir iktisadi kıymet elde etmemektedir; dolayısıyla amortisman ayıramaz. 210 YTL'lik harcamalara katılım payı, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle ilgili genel nitelikte bir pazarlama gideri olması nedeniyle, bu tutarın tamamının C A.Ş tarafından ilgili yılda gider yazılması mümkündür. Keza, D Ltd. de söz konusu iktisadi kıymetleri kendi mülkiyetinde olmaması nedeniyle aktifinde (envanterinde) izleyemeyeceğinden; bu iktisadi kıymetler için amortisman da ayıramayacaktır. Buradaki sıkıntılardan biri, B Ltd gibi yaygın bayii ağına sahip işletmelerin aktifinde bir demirbaş olarak izlenmesi gereken tabelaların geçici vergi ve hesap dönemi sonları itibarıyla mevcudiyetinin kontrol edilmesindeki güçlüğüdür. Yine de, B Ltd. gibi şirketlerin, Tek Düzen Hesap Planı'ndaki sistematığı de bozmayacak şekilde bu iktisadi kıymetleri "255-Demirbaşlar" hesabının altında açacakları muavin hesaplarda takip etmeleri ve belli dönemler itibarıyla aktiflerinde izlemeye devam ettikleri tabela ve standların mevcudiyetlerini elemanları vasıtasıyla kontrol ettirmeleri gerekmektedir.

SONUÇ: Günümüzde firmalarca sıkça kullanılan pazarlama tekniklerinden olan ve görsellik yanı ağır basan tabela ve standlara ilişkin harcamaların işletmelerin sonuç hesaplarına nasıl yansıtılması gerektiği tartışılmıştır. Bu harcamaların aktifleştirilerek amortisman yolu ile giderleştirileceği, özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesinin mümkün olmadığı, söz konusu harcamalardan alt firmalara yansıtılan kısımlar dahil amortisman uygulanması gerektiği görüşünderiz

(Vergi Dünyası Dergisi'nde, Ekim 2005 Sayısında yayımlanmıştır.)