

Duyuru Tarihi : 27.01.2009
Duyuru No : DUYURU/2009-018
Yayınlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ / ŞUBAT 2009 / SAYI : 194 / Sayfa : 48 - 50

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

AMORTİSMAN AYIRMAMA VEYA EKSİK AMORTİSMAN AYIRMA UYGULAMASININ SONUÇLARI

1. GENEL AÇIKLAMA :

Bilindiği üzere amortisman ayrılması, vergisel avantaj sağladığından mükelleflerce çok önemsenen bir işlemdir. Ancak, bilançoların zararlar veya yetersiz karla kapandığı dönemlerde bazı firmaların; TTK md 324 kapsamında sermaye kaybına maruz kalmamak, kredi veren kuruluşlara daha tatminkar bilanço sunmak ve dağıtılabilir karı arttırmak gibi birtakım nedenlerle amortisman ayırmadıkları veya eksik ayırdıkları görülmektedir.

Amortisman ayırmak bir muhasebe kuralı olmakla birlikte, amortisman ayırmamanın Hazine lehine olması ve vergi mevzuatımızda amortismanlarla ilgili hükümlerin ihtiyari nitelik arz etmesi ve dolayısıyla idarece eleştiri konusu yapılmaması, bu uygulamanın mali açıdan kabul görmesini sağlamaktadır.

Nitekim, VUK md.320'nin son paragrafındaki "*Amortismanların herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz*" hükmü, istenirse amortisman ayrılamayabilmesine veya olması gerekenden daha düşük nispette amortisman ayrılabilmesine imkan tanımaktadır.

Aşağıdaki bölümlerde, amortisman ayrılmamasının veya eksik amortisman ayrılmasının vergisel açıdan değerlendirilmesi yapılmıştır.

2. BİR SABİT KIYMET İÇİN HİÇ AMORTİSMAN AYRILMAZSA VEYA MEVZUATA GÖRE EKSİK ORANDA VEYA MİKTARDA AMORTİSMAN AYRILIRSA NE OLUR ?

Amortisman uygulamasına ilişkin hükümler, Vergi Usul Kanunu'nun 313-321'inci maddelerinde yer almaktadır.

Maliye Bakanlığı VUK'nun 318'inci maddesindeki yetkisine istinaden VUK Tebliğleri çıkarmak suretiyle hangi tür sabit kıymetler için ne oranda amortisman ayrılacağını belirlemektedir.

Bu Tebliğlerle belirlenmiş amortisman oranlarının tam listesi, 2008/119 sayılı Sirküler Raporumuz'da yer almaktadır. (Güncel amortisman oranları listesi, www.bdodenet.com.tr adresli sitemizin, pratik bilgiler bölümünde yer almaktadır.)

Bilindiği üzere eskiden binalar dışındaki sabit kıymetlerde, % 20'yi geçmemek şartıyla istenilen amortisman oranı uygulanabiliyordu.

Halen geçerli rejime göre ise amortisman oranları mutlaklıdır. Yani ;

- Maliye Bakanlığı'nca belirlenmiş amortisman oranından daha düşük bir amortisman tercihinde bulunmak mümkün değildir.
- Tebliğ'de belirlenen orandan daha düşük oranında amortisman ayırmak mümkün ise de, bu uygulama ile Tebliğ'de belirtilen amortisman süresi uzatılamaz.

Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 04.04.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.29/2973-315-309-24085 sayılı yazısında;

"..... Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde belirlenen amortisman oranlarından daha düşük amortisman oranlarını tercih etmeleri mümkün ise de yukarıda yer verilen kanun hükmü gereği daha düşük amortisman oranlarının kullanılması amortisman süresini uzatmamalıdır."

denilmiştir.

Örnek vermek gerekirse,

Amortisman oran listesinin, taşıma araçları ile ilgili 6.3. no.lu pozisyonundaki, yüksüz ağırlığı 6 tona kadar olan kamyonlar ve kamyonetler % 25 oranla amortisman tabidir. Bu nitelikteki kamyonla taşımacılık işi yapmak üzere 2008 yılında kurulan bir firma, 2008 yılında ve izleyen yıllarda % 25 yerine % 10 oranda amortisman ayırırsa, her yıl % 15 nispetindeki amortisman ayırma hakkını kaybeder, 2012 ve izleyen yıllarda amortisman ayıramaz. Çünkü resmi amortisman oranına göre bu kamyonların amortisman süresi 2011 yılında sona ermektedir. Aynı şekilde bu firma, 2008,2009,2010 ve 2011 yıllarında isterse bu kamyonlar için hiç amortisman ayırmayabilir. Bu durumda da 2012 ve izleyen yıllarda amortisman ayırma hakkı olmaz.

AMORTİSMANIN HİÇ AYRILMADIĞI VEYA EKSİK AYRILDIĞI DURUMDA, İLGİLİ SABİT KIYMETİN SONRADAN SATILMASI HALİNDE, SATIŞ KARININ NASIL HESAPLANACAĞI konusunda tereddütler bulunduğu görülmüştür.

Bize göre bu konuda hiçbir tereddüde gerek yoktur. Birbiri ile paralel olan, Maliye İdaresi ve Danıştay görüşleri aşağıda belirtilmiştir :

• **Maliye İdaresinin Görüşü :**

Maliye İdaresi, amortisman ayırmanın bir mecburiyet değil, yasal hak olduğunu, bu hakkın istenilirse kullanılmayabileceğini veya eksik kullanılabileceğini kabul etmektedir.

Ayrılmamış veya eksik ayrılmış amortisman ilgili yıla ait, amortisman hakkından kısmen veya tamamen feragat anlamına gelmekle ve ilgili yılda kullanılmayan amortisman hakkının sonraki yıllarda kullanılması imkanı bulunmamakla beraber, amortisman ayırmamış veya eksik ayırmış olmak, ilgili sabit kıymetin net aktif değerinin yüksek kalmasını sağlar ve ilgili aktif satıldığında bu yüksek aktif değer maliyet olarak dikkate alınabileceği Maliye İdaresince kabul edilen bir husustur.

Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2008 yılında verdiği B.07.1.GİB.0.03.29/2973-315-442 sayılı muktezasında;

“..... iktisadi kıymetler için ayrılan amortisman tutarı ancak ilgili olduğu yılda dikkate alınması gerekmekte olup, herhangi bir yıl amortisman ayrılmaması ya da eksik ayrılması halinde amortisman süresinin uzatılmasına ve daha sonradan ayrılan amortisman giderinin ilgili olduğu yıldan başka bir yılda gider olarak dikkate alınmasına, daha açık bir ifade ile herhangi bir yıl amortisman ayrılmaması ya da eksik ayrılması sebebiyle amortisman süresinin son yılında iktisadi kıymetin itfa edilmemiş bakiye değerin (net defter değerinin) o yıl defaten gider olarak dikkate alınmasına imkan bulunmamaktadır.

Şu kadar ki, Vergi Usul Kanununun 328 inci maddesi gereği, amortisman tabi bir iktisadi kıymetin satılması halinde alınan bedel ile iktisadi kıymetin (amortisman konu edilmiş olması halinde, **ayrılan amortisman tutarları düşüldükten sonra kalan net**) değeri arasındaki farkın kar ve zarar hesabına geçirileceği tabiidir.”

Görüldüğü gibi, Maliye İdaresi'nin anlayışına göre mükelleflerin her bir sabit kıymet için ilgili yılında, hiç amortisman ayırmama veya eksik amortisman ayırma hakları vardır. Bu şekilde kullanılmayan amortisman hakları izleyen yıllarda kullanılamamakla beraber, amortismandaki bu eksiklik ilgili sabit kıymetin net defter değerinin aynı miktarda yüksek kalmasını sağladığı için, sabit kıymetin satışında maliyet olarak dikkate alınabilmektedir.

- **Danıştay'ın Görüşü :**

Danıştay'ın görüşü de yukarıda izah edilen Maliye İdaresi görüşüne paraleldir.

Nitekim, Danıştay 3 üncü Dairesi'nin 7.2.1984 tarih ve E:1984/1879; K:1984/3360 sayılı kararında ;

“.....satışı yapılan minibüs için amortisman ayrılmadığı sabit bulunduğundan alış ve satış bedelleri arasındaki farka ayrılması gereken amortisman miktarının eklenmesinde kanuni uyarılık bulunmadığı,.....”

ifadesi yer almıştır.

Bu ifadeden anlaşıldığı üzere minibüsün sahibi olan mükellef bu minibüs için amortisman ayırma haklarını hiç kullanmamış, dolayısıyla minibüsün net aktif değerinde eksilme olmamıştır.

3. SPK KAPSAMINDAKİ ŞİRKETLERİN VE FİNANS KURULUŞLARININ DURUMU :

SPK denetimine tabi şirketler ile BDDK tarafından denetlenmekte olan bankalar ve finans kuruluşları, keza sigorta şirketleri, ilgili mevzuat uyarınca mali tablolarını Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun şekilde düzenlemektedirler.

Bu şirketlerin Vergi Usul Kanunu uyarınca yaptıkları kayıtlar sonucu oluşan ve vergi dairesine verilen bilançoları, söz konusu şirketlerin ticari durumunu görme anlamında, ortakların kredi verenlerin ve sair üçüncü kişilerin baktığı bilançolar değildir. Bu şirketler bakımından dikkate alınan bilançolar, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre düzenlenmekte, bağımsız denetimden geçmekte olup, bu tablolar hazırlanırken veya denetlenirken amortismanlar 16 no.lu standart uyarınca ayrılmaktadır. Bu nedenle söz konusu şirketlerin amortisman ayırmamak veya eksik ayırmamak suretiyle dönem ticari karını etkileme imkanı yoktur.