



Geçici Vergide Amortisman ve Yeniden Değerleme Uygulaması

Hazırlayan
Turan YENİCE
Vergi Denetmen Yardımcısı

1- Giriş

Geçici vergi; ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabının, cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, gelir vergisi kanunu esaslarına göre ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları üzerinden GVK 103. maddesi ilk gelir dilimine uygulanan oranda hesaplanması olarak tanımlanmaktadır.

Hesap dönemi takvim yılı olan mükellef açısından geçici vergi dönemleri üçer ay olarak belirlenmiştir. Ocak- Mart ayları birinci dönemi, Nisan-Haziran ayları ikinci dönemi, Temmuz-Eylül ayları üçüncü dönemi ve Ekim-Aralık ayları ise dördüncü dönemi ifade etmektedir. Geçici vergi dönemleri üçer aylık olmakla birlikte beyan edilecek kazancın hesaplanmasında 3,6,9 ve 12 aylık mali tablolar esas alınacaktır.

Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler için geçici vergi dönemleri, özel hesap döneminin başlangıç tarihinden itibaren üçer aylık dönemler olacak ve yukarıdaki esaslar çerçevesinde geçici vergi hesaplanacaktır. Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri bir önceki

dönemde ödemiş olduğu geçici vergiyi içinde bulunduğu dönem kazancından mahsubunu yapacaktır.

2- Amortisman Uygulaması ve Geçici Vergi

Mükellefler vergilendirme dönemleri itibariyle geçici vergiye tabi kazançlarının belirlenmesinde, ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan hükümlere uymak zorundadır. Nitekim KVK13. madde ikinci bendi "Safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkında ki hükümleri uygulanır. Gelir Vergisi Kanunu, gerçek kişi veya tüzel kişilerin gelirlerinin vergilendirilmesinde temel alınan bir kanundur. Geçici Vergi uygulamasında KVK 25. madde ikinci bendinde "Kurumlar Vergisi mükellefleri, cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120. maddesinde belirtilen esaslara göre % 25 oranında geçici vergi öderler." ibaresi yer almaktadır. Bu madde hükmüne göre de kurumlar vergisi mükellefleri Geçici Vergi açısından GVK mükerrer 120'nci maddesine uymak zorundadırlar.

Geçici vergiye ilişkin kazançların hesaplanmasında, gelir vergisinde ve kurumlar vergisinde olduğu gibi dönemsellik esasına uyulması gerekmektedir. Bu nedenle dönemsellik gereği, yıllık gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde uygulanan indirimler ve değerlendirme hükümleri geçici vergi matrahlarının tespitinde de dikkate alınacaktır. Söz konusu indirimler arasında sayılan amortisman uygulaması VUK 313 ve müteakip maddelerinde yer almakta olup GVK 40'nci maddesi 7. bendinde ticari kazancın tespitinde indirim olarak kabul edilmektedir.

VUK 313'nci madde amortismanı tanımlamakta ve amortisman ayırma şartlarını saymaktadır.

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkuller ile VUK 269'uncu maddesi gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil etmektedir

Amortisman ayırma koşulları yıllık beyanda olduğu gibi geçici vergi beyanlarında da aynıdır. Bu koşullar şu şekilde sıralanabilmektedir.

1-İktisadi kıymet envantere dahil olmalıdır.

Envantere dahil olma,bilanço esasına göre defter tutan mükellefler açısından aktive kayıtlı olma,işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler açısından demirbaş ve amortisman listesine dahil edilmiş olmadır.

Envantere dahil olmayan kıymetler işletmede fiilen kullanılıyor olsa da amortismanına dahil tutulmaz.

2-İktisadi kıymeti kullanabilme süresi bir yıldan fazla olmalıdır.

3-İktisadi kıymet yıpranmaya, aşınmaya veya değerden düşmeye maruz bulunmalıdır.

Bilgisayar programları bu kapsamda bir hak olarak kabul edilmelidir.Belli bir süre sonra değersiz hale gelecek bu haklarda amortismanına tabi tutulacaktır.

4-Amortisman ayrılabilmesi için iktisadi kıymetin değerinin belli bir tutarı aşıyor olması gerekir.Bu tutar 1.1.2003-31.12.2003 tarihleri arasında alınacak iktisadi kıymetler için 350.000.000 lirayı aşmalıdır.Daha düşük bedele sahip iktisadi kıymetler ise doğrudan gider yazılmaktadır.

İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden kıymetler açısından bu sınır toplu halde dikkate alınır.

Mükellefler, yıllık olarak hesaplayacakları amortisman tutarının ilgili döneme isabet eden kısmını geçici vergiye ilişkin kazançlarının tespitinde dikkate alabileceklerdir.Yıl içinde iktisap edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetler için yıllık olarak ayrılacak amortisman tutarından kazancın ilgili olduğu döneme isabet eden kısmı dikkate alınacaktır. Örneğin üçüncü dönemde iktisap edilen demirbaş için bu dönemde 9 aylık amortisman ayrılabilir. Bu şekilde amortismanına tabi tutulacak iktisadi kıymetin değerlendirme günü itibarıyla aktifte bulunması gerekmektedir.

Yıllık olarak seçilen amortisman usulü, geçici vergi dönemlerinde de değiştirilmeden uygulanacaktır. Benzer şekilde, mükellefler ilk defa aktive aldıkları kıymetler için geçici vergi açısından seçtikleri usul ve oranı yıllık olarak da uygulamak zorundadır.

a-Yenileme Fonu Uygulaması

Vergi Usul Kanunu'nun 328'nci maddesinde düzenlenen amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılmasından kaynaklanan karın yenileme fonuna alınmak suretiyle vergi matrahına eklenmemesi uygulaması geçici vergi matrahının tespitinde de yapılabilecektir. Bu durumda , yeni iktisadi kıymet iktisap edilmesi halinde, yenileme fonuna aktarılan kar, bu kıymete ilişkin olarak geçici vergi dönemlerinde ayrılacak amortismanlara mahsup edilecektir.

Geçici vergi uygulamasında, GVK mükerrer 120. maddesi parantez içi metninde değerlemeye ait hükümlerin uygulanacağından bahsedilmekteydi. Vergi Usul Kanunun 3. kitabını oluşturan "Değerleme" başlığı altında düzenlenen Amortismanlar (VUK mükerrer 298. madde) uygulaması hesap döneminin son günü yapılmaktadır.

Geçici vergi dönemlerinde amortisman tabi iktisadi kıymetler için ayrılacak amortisman ve bu değerlerin yeniden değerlendirme işlemleri yevmiye defterine işlenmeyecektir. (217/83 sayılı GVKGT) Söz konusu işlemler muavin defterlerinde veya başka kayıtlarda yapılabilecek ancak incelemeye yetkili olanlarca istenildiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edilecektir.

Örnek1: Tekstil işi ile iştigal eden (x) A.Ş. 5.6.2002 tarihinde ürünlerinin bölge müdürlüklerine dağıtımını sağlamak amacıyla 40 milyar lira peşin bedelle bir kamyon satın almıştır.Mükellef söz konusu kamyon için normal amortisman usulüne göre %10 oranında amortisman ayırmaya karar vermiştir

(x)A.Ş. söz konusu kamyon için yıl sonunda $(40 \text{ milyar} \times \%10=)4$ milyar lira amortisman ayıracaktır.Mükellef her bir geçici vergi dönemi için 1 milyar lira amortisman ayırmalıdır.Kamyon 6. ayda alınmış olduğundan ilk altı aylık amortisman tutarı olan 2 milyar lira, ikinci geçici vergi döneminde gider olarak geçici vergi matrahının tespitinde dikkate alınacaktır.Yapılacak işlemler Vergi Usul Kanununca tutulması zorunlu olan defterlere işlenmeyecektir.Yıllık ayrılacak amortisman işlemleri ise 31.12.2002 tarihinde yevmiye defterine işlenecektir.Yıl sonunda yapılması gereken amortisman kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri

4 Milyar

257 Birikmiş Amortismanlar

4 Milyar

b- Amortisman Tabi Malların Satılmasına İlişkin İşlemler :

Amortisman tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satış işlemi, "Karlı", "Zararlı" ve "Başa baş" olmak üzere üç şekilde gerçekleşebilir. Bu durumlara göre aşağıdaki örnek verilebilir.

Örnek 2 : Bir nakliye işletmesinde maliyet bedeli 5 milyar lira ve satış tarihi itibarıyla birikmiş amortismanlarının tutarı 4 milyar lira olan bir taşıt, 1,5 milyar lira peşin bedelle (KDV Hariç) satılmıştır. (Yeniden değerlendirme bu örnekte göz ardı edilmiştir.)

Örneğimizdeki verilerden de görüleceği üzere satış tarihi itibarı ile taşıtın (5 milyar - 4 milyar =) 1 milyar liralık kısmı henüz itfa edilmemiştir. Satış işlemi takiben, satış bedelinden itfa edilmemiş 1 milyar liralık kısmın tenzili ile satış karı 500 milyon lira olarak tespit edilecek ve aşağıdaki yevmiye maddesi ile kayıtlara intikal ettirilecektir.

100 Kasa	1.755.000.000
257 Birikmiş Amortismanlar	4.000.000.000
254 Taşıtlar	5.000.000.000
391 Hesaplanan KDV	255.000.000
679 Diğer Olağan Gelir ve Kar	500.000.000
- Taşıt Satışı	

3- Geçici Vergide Yeniden Değerleme :

Yeniden değerlendirme, bilanço esasına göre defter tutan işletmelerin, amortisman tabi iktisadi kıymet açısından enflasyonist ortamlarda oluşacak fiktif

kazançlarının vergilendirilmesini önleyen olağanüstü bir değerlendirme yöntemidir.

Paranın satın alma gücündeki düşüşler işletmenin mali tablolarının gerçek değerleri göstermesini engellemektedir. Bu durumu önlemek amacıyla amortismanına tabi iktisadi kıymetleri yeniden değerlemek yerinde olacaktır.

VUK mükerrer 298. madde bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin (imtiyazlı şirketler hariç) kolektif , komandit ve adi şirketler dahil) bilançolarına dahil amortismanına tabi iktisadi kıymetler ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış olan bilançolarında gösterilen amortismanları, her hesap dönemi itibarıyla (geçici vergi dönemleri dahil) yeniden değerleyebileceklerini belirtmektedir. VUK, mükerrer 298. madde 1. fıkrasında yeniden değerlendirme kapsamına giren mükellef, "Bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (imtiyazlı şirketler hariç)" şeklinde tanımlanmaktadır.

Buna göre ;

- Anonim Şirketler
- Limited Şirketler
- Hisseli Komandit Şirketler
- Kooperatifler
- Kollektif Şirketler
- Adi Komandit Şirketler
- Dernek ve Vakıflara ait İktisadi İşletmeler
- Gerçek Kişiler (Bilanço esasına göre defter tutan)
- Bankalar

Yeniden değerlendirme yapma hakkına sahiptirler. İktisadi Devlet Teşekkülleri dışında yeniden değerlendirme uygulaması yukarıda sıralanan mükellefler açısından ihtiyari olmakla beraber **MSUGT hükümleri** gereğince yeniden değerlendirme işlemi yapılacaktır.

4- Amortisman Tabi Olduğu Halde Yeniden Değerlemeye Tabi Olmayan İktisadi Kıymetler :

VUK' nun mükerrer 298/1. maddesinde ; yeniden değerlemeye tabi olmayan kıymetler aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.

- İktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenmiş kur farkları ve kredi faizleri
- Sinema filmleri
- Alameti farika hakları
- Peştamallıklar
- İlk tesis ve taazzuv giderleri
- Organizasyon etüt ve arama giderleri

Yukarıda sayılan şartları taşıyan işletmeler geçici vergi dönemlerinin son gününde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen yeniden değerlendirme oranında, amortisman tabi iktisadi kıymetlerini ve bu kıymetlere ait amortismanları yeniden değerleyebilecektir.

Maliye Bakanlığı geçici vergi dönemlerinde uygulanacak yeniden değerlendirme oranını ilgili yıl 3,6,9 ve 12 aylık dönemler ile bir önceki 3,6,9 ve 12 aylık dönemler arasında DİE toptan eşya fiyatları genel indeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranı esas alınmak suretiyle belirler. Bu oranlar Maliye Bakanlığı tarafından belirlendikten sonra Resmi Gazetede ilan edilir

Geçici Vergide Amortisman ve Yeniden Değerleme

Maliye Bakanlığının ilan ettiği yeniden değerlendirme katsayıları dikkate alınarak her üç ayda amortisman giderlerinin tutarı hesaplanır ve muhasebeleştirme bu tutarlara göre yapılır. İkinci üç aylık dönem (Haziran ayı sonu), üçüncü üç aylık dönem (Eylül ayı sonu) ve yıl sonunda ilan edilen yeniden değerlendirme katsayıları, kümülatif yeniden değerlendirme katsayısını ifade etmektedir. Böylece altı aylık süre sonunda ilan edilen katsayıya göre ayrılması gereken amortisman gideri tutarı hesaplanır ve ilk üç aylık dönem için ayrılan tutar düşüldükten sonra kalan tutar ikinci dönemin amortisman gideri tutarını oluşturur. Bu işlem üçüncü ve dördüncü dönemde yapılır. Yeniden değerlendirme değer artış farkı tutarı, önceki yıl bilançosunda yer alan amor-

tismanana tabi varlığın düzeltilmiş tutarı ile arasındaki farka göre hesaplanır.

Üçer aylık dönemler itibariyle geçici vergi amaçlı mali tablo düzenleyen bir ticaret işletmesi, amortisman ayırma işlemini de üç aylık dönemler itibariyle yapmaktadır. Bir önceki yıl aktife giren ve yönetimde kullanılan demirbaşların maliyet tutarı 2 milyar liradır. İşletme %20 oranında normal amortisman yöntemine göre amortisman ayırmaktadır. Maliye Bakanlığı'nın cari dönemin 1.üç aylık dönem için ilan etmiş olduğu yeniden değerlendirme katsayısı %9,7 ,6 aylık dönem için %20, 9 aylık dönem için %30 , yıl sonunda ise %45,8 dir.Bu verilere göre 3'er aylık dönemlerde hesaplanacak amortisman gideri tutarı aşağıdaki gibidir.

a- Birinci üç aylık dönem sonunda (Mart ayı sonunda) yeniden değerlendirme işlemi ve ayrılacak amortisman tutarı şu şekilde hesaplanmıştır;

- Önceki yıla ait olan demirbaş değeri 10.000.000.000-lira
- Önceki yıla ait birikmiş amortisman tutarı 2.000.000.000-lira
- Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen yeniden değerlendirme katsayısı %9.7
- Demirbaşın ilk üç aylık dönem itibariyle yeniden değerlendirilmiş tutarı 10.970.000.000-lira
- Birikmiş amortisman yeniden değerlendirilmiş tutarı 2.194.000.000-lira
- Demirbaşın değer artış farkı..... 970.000.000-lira
- Birikmiş amortisman değer artış farkı..... 194.000.000-lira
- Mart sonu itibariyle yeniden değerlendirme değer artış farkı 776.000.000-lira
- İlk üç aylık dönem için ayrılacak amortisman tutarı 548.000.000-lira
(10.970.000.000x0.20=)2.194.000.000-lira
(2.194.000.000x3/12=)548.000.000-lira
- b- İkinci üç aylık dönem sonunda (30 Haziran) yapılacak işlemler
- İkinci üç aylık dönem için yeniden değerlendirme oranı %20

- Demirbaşın Haziran ayı sonu itibariyle yeniden değerlendirilmiş tutarı 12.000.000.000-lira
- Birikmiş amortismanın yeniden değerlendirilmiş tutarı 2.400.000.000-lira
(2.000.000.000x 1.2=)2.400.000.000-lira
- Demirbaş değer artış farkı (12.000.000.000-10.000.000.000=)..... 2.000.000.000-lira
- Birikmiş amortisman değer artış farkı..... 400.000.000-lira
(2.400.000.000-2.000.000.000=)
- Haziran ayı sonu itibariyle MDV yeniden değerlendirme artış tutarı 1.600.000.000-lira
(2.000.000.000-400.000.000=)

Haziran ayı sonunda Demirbaşlar hesabına,Birikmiş amortismanlar hesabına ve MDV Yeniden değerlendirme artışları hesabına ilave edilecek tutarlar aşağıda hesaplanmıştır.Ancak yinelemek gerekirse ilave edilecek tutarlar yevmiye defter kayıtlarında değil muavin defter kayıtlarında veya başka hesaplarda izlenecektir.

- Demirbaşlar hesabına ilave edilecek tutar 1.030.000.000-lira
(12.000.000.000-10.970.000.000=)
- Birikmiş Amortismanlar hesabına ilave edilecek ek tutar 206.000.000-lira
(2.400.000.000-2.194.000.000=)

MDV Yeniden değerlendirme artışları

- Haziran sonu itibariyle değeri 1.600.000.000-lira
- Mart sonu itibariyle değeri 776.000.000-lira
- İlave edilecek ek tutar 824.000.000-lira
- Haziran ayı sonu itibariyle ilk altı aylık amortisman gideri tutarı..... 1.200.000.000-lira
(12.000.000.000x0.2=)2.400.000.000

$$(2.400.000.000 \times 6/12 =) 1.200.000.000$$

- Mart ayı sonu itibariyle ayrılan amortismanın mahsubu ile sonraki üç aylık ayrılacak amortisman tutarı 652.000.000-lira

c- Üçüncü üç aylık dönem sonunda yapılması gereken işlemler

- Yeniden değerlendirme katsayısı %30
- Eylül ayı sonu itibariyle demirbaşın yeniden değerlendirilmiş değeri 13.000.000.000-lira
(10.000.000.000 $\times$ 1.30 =)
- Eylül ayı sonu itibariyle birikmiş amortismanların yeniden değerlendirilmiş tutarı 2.600.000.000-lira
(2.000.000.000 $\times$ 1.30 =)
- Demirbaş Değer Artış farkı (13.000.000.000 - 10.000.000.000 =) 3.000.000.000-lira
- Birikmiş amortisman değer artış farkı 600.000.000-lira
(2.600.000.000 - 2.000.000.000 =)
- MDV Yeniden değerlendirme artış tutarı 2.400.000.000-lira
(3.000.000.000 - 600.000.000 =)

Eylül ayı sonu itibariyle hesaplara ilave edilecek tutarlar

Demirbaşlar:

- Eylül ayı sonu itibariyle değeri 13.000.000.000-lira
- Haziran ayı sonu itibariyle değeri 12.000.000.000-lira
- ilave edilecek ek tutar 1.000.000.000-lira

Birikmiş Amortismanlar:

- Eylül ayı sonu itibariyle değeri 2.600.000.000-lira
- Haziran ayı sonu itibariyle değeri 2.400.000.000-lira
- İlave edilecek ek tutar 200.000.000-lira

MDV Yeniden değerlendirme artışları

- Eylül ayı sonu itibariyle değeri.....3.000.000.000-lira

- Haziran ayı sonu itibariyle değeri2.000.000.000-lira

İlave edilecek ek tutar..... 1.000.000.000-lira

Eylül ayı sonu itibariyle amortisman gider toplamı 1.950.000.000-lira

$(13.000.000.000 \times 0.2 = 2.600.000.000 \times 9/12 =)$

Haziran ayı sonu itibariyle amortisman gider toplamı..... 1.200.000.000-lira

$(12.000.000.000 \times 0.2 = 2.400.000.000 \times 6/12 =)$

Eylül ayında ayrılacak amortisman gideri tutarı.....750.000.000-lira

d- Yıl sonu itibariyle yapılacak işlemler

- Yeniden değerlendirme kat sayısı%45.8

- Yıl sonu itibariyle demirbaşların yeniden değerlendirilmiş tutarı 14.580.000.000-lira

$(10.000.000.000 \times 1.458 =)$

- Yıl sonu itibariyle Birikmiş Amortisman yeniden değerlendirilmiş tutarı2.916.000.000-lira

$(2.000.000.000 \times 1.458 =)$

- Demirbaş değer artış farkı.....4.580.000.000-lira
 $(14.580.000.000 - 10.000.000.000 =)$

- Birikmiş amortisman değer artış farkı.....916.000.000-lira
 $(2.916.000.000 - 2.000.000.000 =)$

- MDV yeniden değerlendirme artış tutarı3.664.000.000-lira
 $(4.580.000.000 - 916.000.000 =)$

Aralık ayı itibariyle ilgili hesaplara ilave edilecek tutarlar

Demirbaşlar:

-Demirbaşın 31 aralık itibariyle değeri..... 14.580.000.000-lira

- Demirbaşın 30 eylül itibariyle değeri 13.000.000.000-lira
İlave edilecek tutar 1.580.000.000-lira

Birikmiş Amortismanlar:

- Birikmiş Amortismanın 31 aralık itibariyle değeri 2.916.000.000-lira
- Birikmiş Amortismanın 30 Eylül itibariyle değeri 2.600.000.000-lira
İlave edilecek tutar 316.000.000-lira

MDV.Yeniden değerlendirme artışları:

- 31 aralık itibariyle değer artışı 3.664.000.000-lira
- 30 Eylül itibariyle değer artışı 1.000.000.000-lira
İlave edilecek tutar 2.664.000.000-lira

31 Aralık tarihi itibariyle toplam amortisman gideri

tutarı. 2.916.000.000-lira

(14.580.000.000 x 0.20=)

30 Eylül itibariyle toplam amortisman gideri tu-

tarı 1.950.000.000-lira

İlave edilecek amortisman gideri tutarı..... 966.000.000-lira

Sonuç:

Yinelemek gerekirse, geçici vergi dönemleri itibariyle yapılacak hesaplamalar yevmiye defter kayıtlarında izlenmeyecek; işlemler muavin defter kayıtlarında izlenebileceği gibi başkaca kayıt ve belgelere kaydedilmek suretiyle takip edilecek incelemeye yetkili olanların talepleri üzerine bu defterler ibraz edilecektir. (217 Sayılı GVKG) Ancak dönem sonu işlemleri muhakkak yevmiye defterine kaydedilmiş olacaktır.