

VERGİ İNCELEME ELEMANLARINCA DOĞRUDAN GİDERLEŞTİRİLDİĞİ TESPİT EDİLEN ATIK'LER İÇİN YAPILAN DÜZELTME İŞLEMİNE İLİŞKİN ELEŞTİREL BİR YAKLAŞIM

Celalettin AKÇATAŞ (*)

1 - GİRİŞ

Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerden (ATİK) sağlanan ekonomik yararlar, ilke olarak iktisadi kıymetin kullanılmasıyla tüketilir. Bu nedenle amortisman, bir yıldan fazla ekonomik ömre sahip olan ve belirli bir parasal maliyeti olan, aşınma ve yıpranmaya tabi maddi duran varlıkların maliyetlerinin kullanım sürelerine yayılması amacıyla yapılan hesaplama ve gider kaydı işlemi olarak ele alınabilir.

Bu sebeple amortismanların da ATİK'lerin kullanımı ile orantılı olarak ayrılması gerekir. Ancak bir kısım iktisadi kıymetler işletmede bir yıldan fazla kullanılmasına rağmen kanun koyucu maliyet bedeli belli bir tutarın altında olması halinde iktisadi kıymetlerin doğrudan gider yazılabilmesini mümkün kılmıştır.

Bu yazımızda, amortisman yoluyla itfa edilmesi gereken iktisadi kıymetlerin, iktisap edildiği tarihte doğrudan giderleştirilmesi halinde, o yıla

ilişkin olarak daha sonraki yıllarda yapılan vergi incelemesinde ilgili yıla isabet eden amortisman tutarının gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı hususu değerlendirilecektir.

2- AMORTİSMANIN KONUSU ve AMORTİSMAN AYIRMANIN ŞARTLARI

2.1- Amortismanın Konusu:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun¹ 'Amortisman Mevzuu' başlıklı 313. 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 amortisman mevzuunu teşkil eder." hükmü bulunmaktadır.

Bu hüküm doğrultusunda, bir iktisadi kıymetin amortisman tabi tutulabilmesi için, aşağıdaki şartların birlikte bulunması gerekmektedir.

* Vergi Denetmeni

¹ 10.01.1961 tarih ve 10703M sayılı R.G. yayınlanmıştır.

2.2- ATİK'in İşletmede Bir Yıldan Fazla Kullanılması Gerekir:

ATİK'lerin özelliği, kısa sürede tüketilememesi, belli bir ömrünün olmasıdır. Bir ATİK'in amortismanına tabi olması için gerekli şartlardan birisi, işletmede bir yıldan fazla kullanılmasıdır. İşletmede bir yıldan fazla kullanılması mümkün olmayan kıymetler dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınırlar. İşletmede bir yıldan fazla kullanılmasından anlaşılması gereken ise iktisadi kıymetin ömrünün 1 yıldan fazla olması anlamına gelmektedir.

Örneğin, işletme 28.12.2008 tarihinde iktisap ettiği bir iktisadi kıymeti 1 ay sonra satabilir. Bu iktisadi kıymet işletmede 1 yıldan fazla kullanılmamakla birlikte, bir yıldan fazla kullanılabilen nitelikte olduğu için 2008 yılı sonunda amortismanına tabi tutulması mümkündür.

2.3- ATİK Yıpranma, Aşınma ve Değerden Düşmeye Maruz Bulunmalıdır:

Bir iktisadi kıymet üzerinden amortisman ayrılabilmesi için diğer bir koşul ise, iktisadi kıymetin yıpranma, aşınma ya da değerden düşme etkisi altında bulunmasıdır. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu boş arsa ve araziler için amortisman ayrılmayacağını öngörmüştür.

Yıpranma, aşınma, değerden düşme çeşitli nedenlerle meydana gelebilmektedir. Bu etkilerin fiilen mevcut olması şart değildir. Bu tür sonuçlara yol açabilecek etkilerin ATİK için bir olasılık taşıması yeterli sayılmaktadır.

2.4- ATİK'in Değerinin Belli Bir Tutarı Aşması Gerekir:

Bir iktisadi kıymetin değerinin belli bir tutarı aşması koşulu, amortisman uygulamasında kolaylık sağlamak amacıyla yöneliktir. ATİK niteliğini taşıyan bir kıymetin bedeli belli bir tutarın altında

ise, bu bedel doğrudan gider kaydedilebilir.

2009 takvim yılı içinde geçerli olmak üzere değeri 670,00 TL'yi aşan kıymetler amortisman yoluyla itfa edilecektir. 2009 takvim yılında alınan ve değeri 670,00 TL'nin altında kalan iktisadi kıymetler ise ticari kazancın tespitinde doğrudan gider yazılabilir. Ancak, 670,00 TL'lik sınırın aşılmış olması tespit edilirken iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu tutarın topluca dikkate alınması gerekmektedir.

Burada dikkat edilmesi gereken diğer bir husus da, söz konusu 670,00 TL'lik tutarın KDV hariç tutar olduğudur.

2.5- ATİK'in Envantere Dahil Olması Gerekir:

Amortisman ayrılabilmesi için iktisadi kıymetin envantere alınmış olması gerekir. Envantere alınma envanter defterinin ayrı bir yerinde, amortisman defterinde, amortisman listelerinde gösterilmeyi ifade etmektedir. Amortisman konusu iktisadi kıymetler, gerek bilanço ve işletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerce, gerekse serbest meslek erbabı ve çiftçilerce 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 189 uncu maddesinde gösterildiği şekilde envantere alınırlar.

Söz konusu kanun maddesinde "Üzerinden amortisman yapılan kıymetler ve bunların amortismanları aşağıda yazılı şekillerden herhangi biri ile gösterilir:

1. Envanter defterinin ayrı bir yerinde,
2. Özel bir amortisman defterinde,
3. Amortisman listelerinde.

Amortisman kayıtları, amortismanına başlandığı tarihten itibaren her yılın amortismanı ayrı ayrı gösterilmek şartıyla birbirine bağlanır. İşletmeye yeniden giren iktisadi kıymetlerle bunların

amortismanlarının evvelki yıllara ait kayıtlarda devam ettirilmesi caizdir.

Amortisman defteri veya listelerinin kayıtları envanter kaydı hükmündendir. Yukarıdaki esaslara göre kayıtlarda gösterilen iktisadi kıymetlere ait değerler envanter defterine toplu olarak geçirebilir.” hükmü yer almaktadır.

Buna göre bir iktisadi kıymetin envantere dahil edilmesi; iktisadi kıymetin, envanter defterinin ayrı bir yerine kaydedilmesini, özel bir amortisman defterine veya amortisman listesine kaydedilmesini ifade etmektedir.

Envantere dahil olmayan ATİK’ler fiilen işletmede kullanılsalar dahi amortismanı konu olamazlar. Bu bakımdan, kiralanmış bir iktisadi kıymet için amortisman ayrılmayacağı gibi, işletmede kullanılan fakat aktife kaydedilmeyen bir iktisadi kıymet için amortisman ayrılmaz.

Envantere kayıtlı olma koşulu iktisadi kıymetin işletmenin tasarrufunda bulunma koşulu ile birlikte göz önüne alınmalıdır. Bu itibarla, işletme bünyesinde meydana getirilen ancak işletmenin tasarrufunda bulunmayan ATİK’ler üzerinden amortisman ayrılmaz.

3- DOĞRUDAN GİDER YAZILAN BİR ATİK'E İLİŞKİN OLARAK DAHA SONRAKİ YILLARDA YAPILAN VERGİ İNCELEMESİNDE İLGİLİ YIL İÇİN AYRILMAYAN AMORTİSMAN TUTARI DİKKATE ALINABİLİR Mİ?

Yazımızın buraya kadar ki bölümlerinde bir iktisadi kıymet üzerinden amortisman ayrılabilmesi için gerekli şartlar açıklanmıştır.

Bu koşullar altında, amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin iktisap edildikleri yılda doğrudan gider yazılması halinde o yıla ilişkin olarak daha sonraki yıllarda yapılan vergi incelemesinde ilgili yıla isabet eden amortisman tutarı gider olarak dikkate alınabilecek midir?

Öncelikle, daha önce de belirttiğimiz gibi bir iktisadi kıymet üzerinden amortisman ayrılabilmesi için yukarıda açıklanan şartların birlikte bulunması gerekmektedir. Bu nedenle işletmenin aktifine kaydedilmeyen bir iktisadi kıymet, işletmede kullanılsa ve değeri ilgili yıl için belirlenen tutarı aşmış olsa dahi o iktisadi kıymet için amortisman ayrılamayacaktır. Çünkü 213 sayılı V.U.K’un ‘Amortisman Uygulama Süresi (Süre Bakımından)’ başlıklı 320. maddesinde, **amortisman süresinin iktisadi kıymetin aktife alındıktan sonra başlayacağı, her yılın amortismanının ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabileceği ve amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresinin uzatılmayacağı** hükme bağlanmıştır.

Ancak inceleme elemanlarının geçmiş yıllara ilişkin olarak yapmış oldukları incelemeler neticesinde tanzim ettikleri inceleme raporlarında, mükelleflerin iktisap ettikleri ve amortisman yoluyla itfa etmeleri gerekirken ilgili yılda doğrudan giderleştirdikleri ATİK’lerin o yıla isabet eden amortisman tutarını gider olarak kabul ettikleri sıkça görülmektedir.

*Böyle bir uygulama kanaatimizce, mükelleflerin ATİK’in faydalı ömrünün dikkate alınmaksızın, kıymetlerinin **sanki bir yılda -%100 oranında- itfa edilmiş ve dolayısıyla giderleştirilmiş olduğu oysa kıymetin faydalı ömrü dikkate alınmak suretiyle faydalı ömürle orantılı olarak giderleştirilmesi gerektiği yönündeki bir yoruma dayanmaktadır.***

Diğer taraftan inceleme elemanları ilgili yılda giderleştirilen ATİK bedelinin, o yıla isabet eden amortisman tutarı kadarının gider olarak kabul edilmesi ve kalan kısmının ise ilgili dönem giderlerinden çıkarılması suretiyle mükellef lehine hareket etme yönünde bir uygulama sergilemektedirler.

Örnek: Kuşkonmaz Ltd. Şti.'nin 2005 yılı hesaplarının vergi inceleme elemanı tarafından incelenmesi neticesinde, mükellef kurumun 2005 yılında 10.000,00-YTL bedelle satın aldığı bir makineyi ilgili yılda 770- Genel Yönetim Giderleri hesabına kaydetmek suretiyle giderleştirdiği tespit edilmiştir.

İnceleme elemanı raporunda; söz konusu makinenin faydalı ömrünün 4 yıl olduğu ve bu kıymetin amortisman yoluyla itfa edilmesi gerektiğinden bahisle, **makine bedelinin hepsinin bir yılda gider yazılamayacağını**, kurumun ilgili yılda giderleştirebileceği tutarın makinenin faydalı ömrüyle orantılı olarak yani 1/4'ü kadar (10.000,00/4=2.500,00-YTL) olabileceğini, fazladan gider yazılan (10.000,00-2.500,00=) 7.500,00-YTL'nin ise dönem giderlerinden çıkarılması gerektiğini belirtmiştir.

Kanaatimizce böyle bir yorum her ne kadar mükellef lehine olsa da bu yorumu V.U.K'un ilgili maddeleri ile bağdaştırmak oldukça zordur. Çünkü **iktisadi kıymetin değerinin bir yılda itfa edilmiş olması**, iktisadi kıymetin işletmenin aktifine kaydedilmiş ve ilgili iktisadi kıymet üzerinden %100 oranında amortisman ayrılmış olması anlamına gelmektedir. Kaldı ki bir iktisadi kıymet üzerinden amortisman ayrılabilmesi için ilgili kıymetin öncelikle işletmenin aktifine kaydedilmesi gerekmektedir.

İşletmenin aktifine kaydedilmeyen bir iktisadi kıymet işletmede kullanılsa dahi o iktisadi kıymet üzerinden amortisman ayrılamayacaktır. Daha önce de belirtildiği üzere V.U.K'un ilgili maddesi uyarınca amortisman süresi iktisadi kıymetin aktifine alındığı yıldan itibaren başlamaktadır. Aktife

kayıttan ne anlaşılması gerektiği de 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 189 uncu maddesinde hüküm altına alınmış olup konuya ilişkin olarak yazımızın önceki kısımlarında açıklama yapılmıştır. Bu açıklamalar ışığında, **bir iktisadi kıymetin iktisap edildiği yılda Genel Yönetim Giderleri hesabına gider olarak kaydedilmesinin aktife kayıt olarak kabul edilemeyeceği de açıktır.**

Bu hususa ilişkin olarak Danıştay vermiş olduğu bir kararında² **"İktisadi bir değer için amortisman ayrılması kıymetin işletmede kullanılmasına değil, aktife kaydedilmesine bağlı olduğu"** yine benzer bir kararında³ **"Aktife kayıtlı kıymetler işletmede kullanılsa dahi amortisman tabi tutulurlar"** şeklinde açıklamaya yer vermek suretiyle işletmede kullanılan ancak aktife kayıtlı olmayan iktisadi kıymetler üzerinden amortisman ayrılamayacağını belirtmiştir.

Öte yandan **aktife dahil olan iktisadi kıymetlerin amortisman tabi tutulması ihtiyaridir.** Mükellefler isterlerse bir iktisadi kıymet için itfa süresinin herhangi bir yılında amortisman ayırmayabilir. Yine, bir iktisadi kıymet aktife alındıktan sonra itfa süresi boyunca da amortisman tabi tutulmayabilir. **Ancak mükellefler aktife aldıkları iktisadi kıymetlerin itfa süresinin tamamlanmasına birkaç yıl kalması durumunda amortisman ayırmaya karar verirlerse sadece kalan itfa süresi için amortisman ayrılabilir.**

VUK'un 320. maddesinde; **"Amortismanın herhangi bir yıl ayrılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir şekilde yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz."** hükmü bulunmaktadır. Bu hüküm çerçevesinde 333 ve 339 no.lu VUK Genel Tebliğlerinde yer alan

² Danıştayın 3. Dairesinin 28.03.1996 tarih ve K.1996/1040,E 1996/1066 sayılı kararı

³ Danıştayın 4. Dairesinin 22.06.1973 tarih ve K.1973/3475,E 1970/1722 sayılı kararı

oranlardan daha az oranda amortisman ayırmak suretiyle amortisman süresinin uzatılması mümkün bulunmamaktadır. Uzatıldığı takdirde bu yıllara isabet eden amortismanlar vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.

Örnek: Faydalı ömrü 10 yıl olan bir iktisadi kıymet, aktifte alındığı yıl ve sonraki 4 yıl (toplam 5 yıl) amortismanına tabi tutulmamış olsun. 6. yılda bu iktisadi kıymet için amortisman ayırmaya karar verilirse sadece 6. yıl da dahil olmak üzere kalan 5 yıl için amortisman ayrılabilir. Amortisman ayrılmayan süre dikkate alınarak bu iktisadi kıymetin itfa süresi uzatılamaz. **Durum böyle iken mükelleflerin iktisap ettikleri yılda doğrudan giderleştirdiği iktisadi kıymetler üzerinden mükelleflerin yerine geçerek ilgili yıla isabet eden amortismanı gider olarak dikkate almak, kanuni düzenlemeye uygun bir nitelik taşımamaktadır.**

Ancak mükellefler incelemenin yapıldığı yılda ilgili iktisadi kıymetin faydalı ömrü dolmamışsa inceleme sonucuna göre iktisadi kıymeti işletmenin aktifine kaydetmek suretiyle, duran varlığın kalan ömrü üzerinden amortisman ayırmaya devam edebilecektir. Aksi halde incelemenin yapıldığı yılda ilgili duran varlığın faydalı ömrü dolmuşsa artık aktifte kaydedilemeyecek olup amortisman ayrılmayan süreler için iktisadi kıymetin faydalı ömrü de uzatılamayacağından ilgili kıymet için artık amortisman da ayrılamayacaktır.

Örnek: Mükellef kurum 2004 yılında faydalı ömrü 4 yıl olan bir iktisadi kıymeti iktisap ederek 770- Genel Yönetim Giderleri hesabına gider yazmış ve ilgili yıla ilişkin olarak 2009 yılında yapılan bir vergi incelemesinde durum tespit edilmiş olsun.

Böyle bir kayıttan kurumun 2004 yılında ve sonraki yıllarda iktisadi kıymet üzerinden amortisman ayırmama yönünde bir tercih yaptığı anlaşılmaktadır. Bu nedenle mükellefin yerine geçerek mükellefin 2004 yılı için ayırmadığı amortisman tutarını gider olarak kabul etmek mümkün değildir.

Diğer taraftan ilgili iktisadi kıymetin faydalı ömrü de dolmuş olduğundan artık mükellef kurum bu iktisadi kıymeti işletmenin aktifine de kaydedemeyecektir. Ayrıca amortisman ayırmadığı yıllar için iktisadi kıymetin faydalı ömrü uzatılamayacağından mükellef kurum bu iktisadi kıymete ilişkin herhangi bir işlem yapamayacaktır.

4- SONUÇ

ATİK'lerden sağlanan ekonomik yararlar ilke olarak ATİK'lerin kullanılmasıyla tüketileceğinden amortismanların da ATİK'lerin kullanımı ile orantılı olarak ayrılması gerekir. Diğer taraftan bir kısım iktisadi kıymetler işletmede birden fazla yıl kullanılmasına rağmen kanun koyucu maliyet bedeli belli bir tutarın altında olması halinde amortisman uygulamasında kolaylık sağlamak amacıyla iktisadi kıymetlerin doğrudan gider yazılabilmesini mümkün kılmıştır.

Ancak vergi inceleme elemanlarının, mükelleflerin iktisap ettikleri ve amortisman yoluyla itfa etmeleri gerekirken ilgili yılda doğrudan giderleştirdikleri ATİK'lerin o yıla isabet eden amortisman tutarını ilgili yıl gideri olarak kabul ettikleri sıkça görülmektedir.

Kanaatimizce yapılan incelemelerde bu tür durumlara karşılaşıldığında yazımızda da belirttiğimiz üzere; amortisman uygulamasının ihtiyari olması hususu ile amortisman uygulanabilmesinin şartı olan ve yargı organlarıncada kabul edilen, iktisadi kıymetin aktifte kaydedilmesi gerekliliği dikkate alındığında, mükelleflerin bu şekilde aktifte almadan doğrudan gider yazdığı tutarın tamamının reddedilmesi gerekmektedir.

Ayrıca mükelleflerin, incelemenin yapıldığı yılda ilgili iktisadi kıymetin faydalı ömrü dolmamışsa inceleme sonucuna göre iktisadi kıymeti işletmenin aktifine kaydetmek suretiyle, **iktisadi kıymetin kalan ömrü üzerinden amortisman ayırmaya devam edebilecekleri göz önünde bulundurulmalıdır.**