

ERTELENMİŞ AMORTİSMAN MÜESSESESİ

DEFERRED AMORTISATION



Selçuk Turgay AZAK*

ÖZ

Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci ve 329'uncu maddelerinde amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması ve herhangi bir şekilde zarara uğraması durumunda elde edilen hâsılât ve alınan sigorta tazminatı ile söz konusu amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yasal defterlerde yer alan değerleri arasındaki farkın kar veya zarar hesaplarına alınabileceği hususu düzenlenmiştir. İlgili hüküm gereğince söz konusu fark hesaplanırken ayrılmış amortisman tutarları iktisadi kıymetin değerinden mahsup edilerek dikkate alınacağı da tabiidir. Bu çalışmamızda amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması durumunda elde edilen hasılatın veya zarar görmesi durumunda alınan sigorta tazminatının bunların bedelleri arasındaki farkı hesaplarken bazı hesap dönemlerinde amortisman ayrılmaması durumunda söz konusu kıymetin muhasebe kayıtlarında yer alan değeri yüksek görünecek; böylece mükellef

ABSTRACT

According to Article 328 and 329 of Tax Procedure Law, in case of sales or an accident regarding an asset, loss or profit arising as a result sales or insurance benefits of assets can be written in the books accordingly. Of course, as per the said Articles, while calculating the difference, accumulated depreciation values and the economic value of assets are offset. This study analyses the subject in detail and tries to explain with examples.

Keywords: Deferred amortisation, registered value, insurance benefit

* Vergi Müfettişi

amortisman yoluyla gider yazamadığı tutarı bu şekilde giderleştirmiş olacağı hususu üzerinde durulmuştur. Söz konusu durum ayrıntılarıyla ve örneklerle çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde açıklanacaktır.

Anahtar Kelimeler: Ertelenmiş Amortisman, Kayıtlı Değer, Sigorta Tazminatı

1- GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun¹ 313'üncü maddesine göre işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle yine aynı Kanun'un 269'uncu maddesi gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat ve sinema filmlerinin söz konusu kanun hükümleri gereğince yok edilmesi amortismanın konusunu oluşturmaktadır.

Yukarıdaki şartlar dahilinde amortisman konusu iktisadi kıymet bedelleri, Maliye Bakanlığı tarafından faydalı ömürleri dikkate alınarak belirlenen oranlara göre dönemler itibarıyla ayrılan amortisman tutarları ile gider olarak hesaplara aktarılır.

VUK'un 320'nci maddesinde amortisman süresinin kıymetin aktife girdiği yıldan itibaren başlayacağı, her yılın amortismanının ancak o yıla ait değerlemede esas alınacağı ve amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresinin uzatılamayacağı ifadeleri yer almıştır.

Bu çalışmamızda VUK 328'inci ve 329'uncu maddelerinde düzenlendiği üzere amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması veya herhangi bir şekilde zarar uğraması durumunda satım bedeli veya alınan sigorta tazminatı ile söz konusu kıymetin kayıtlı değeri arasındaki fark kar veya zarar olarak dikkate alınacağı konusu üzerinde durulmuştur.

Ancak burada üzerinde durulması gereken ve aynı zamanda çalışmamızın ana unsurunu oluşturan konu, yukarıda ifade edilen kar zarar hesabında dikkate alınacak fark hesaplanırken, herhangi bir dönem amortisman ayrılması durumunda söz konusu durumun kar zararı nasıl etkileyeceğidir.

2- YASAL DÜZENLEMELER

"Amortismanına Tabi Malların Satılması" başlıklı VUK'un 328'inci maddesinde; "Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hâsılat veya gider kaydederler.

Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır. Devir ve trampa satış hükmündedir.

Şu kadar ki, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassül eden kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre

¹ 10/01/1961 Tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına eklenir.” hükümleri yer almaktadır.

Yukarıdaki esaslar dâhilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kar, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.

“Amortisman Tabi Malların Sigorta Tazminatı” başlıklı VUK’un 329’uncu maddesinde; “Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (Amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kar veya zarar hesabına geçirilir.

Şu kadar ki, alınan sigorta tazminatı ile ziyaa uğrayan malların yenilenmesi işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Bu süre içinde kullanılmamış olan tazminat farkları kara ilave olunur.

Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu tazminat fazlası, o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dâhilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan tazminat fazlası, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.” şeklinde ifadeler yer almıştır.

Son olarak VUK’un 320’nci maddesinde; “Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir. Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşüklüğü bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.” ifadeleri yer almıştır.

3- DEĞERLENDİRME

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması durumunda satış bedeli ile kayıtlı değeri arasındaki farkın ve amortisman tabi malların doğal afetler yüzünden ziyaa uğraması durumunda ziyaa uğrayan söz konusu amortisman tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı ile kayıtlı değeri arasındaki farkın kar zarar hesabında dikkate alınacağı, ancak kayıtlı değerinin tespitinde amortisman ayrılmış ise amortisman tutarının kayıtlı değerinden düşülerek dikkate alınması gerektiği VUK 328’inci ve 329’uncu maddelerinde izah edilmiştir.

Mükelleflerin söz konusu iktisadi kıymetler için ilgili dönemde amortisman ayırmayı unuttuğu ya da çeşitli sebeplerle amortisman ayırmadığı durumlarda söz konusu iktisadi kıymetler için ilgili dönemde ayrılmayan amortisman tutarının daha sonra ayrılamayacağı da VUK’un 320’nci maddesinde düzenlenmiştir.

Yukarıda yer alan ilgili mevzuat hükümleri göz önünde bulundurulduğunda mükelleflerin amortisman ayırmadığı iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları ya da söz konusu iktisadi kıymetlerin doğal afetler neticesinde ziyaa uğradığı durumlarda söz konusu kıymetlerin envanter defterinde kayıtlı değeri yüksek görünecek ve satış bedeli ya da sigorta tazminatı tutarı iktisadi kıymetin yıpranmış olduğu hususu göz önünde bulundurulduğu zaman kayıtlı değerine nazaran düşük olacaktır. Bu durumda mükellef söz konusu durumda ya zarar ya da olması gerektiğinden daha düşük kar elde etmiş olacak

ve vergi matrahı aşınmış olacaktır. Yani mükellef zamanından amortisman ayırmayarak gider yazmadığı tutarı böyle bir durum karşısında ya kısmen ya da tamamen gider yazarak aslında yukarıda yer alan kanun hükümlerinin ruhuna aykırı hareket etmiş olacaktır.

Konuyu bir örnekle izah etmek gerekirse;

Karşıyaka San. Ltd. Şti. 2011 yılında 80.000,00 TL (KDV Hariç) bedelle satın aldığı makine için 2011 ve 2012 yılında amortisman ayırmamış ancak 2013 yılında 16.000,00 TL amortisman ayırmıştır. Söz konusu makine ilgili şirket tarafından 04.02.2014 tarihinde 50.000,00 TL'ye satılmıştır. (Makinenin faydalı ömrü 5 yıl, KDV ihmal edilmiştir.)

- Muhasebe kaydı;

04.02.2014	
102 BANKALAR	50.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	16.000
689 DİĞER O.DIŞI GİD. VE ZAR.	14.000
253 MAKİNE, TESİS VE CİHAZLAR	80.000
/	

- Her dönem amortisman ayrılmış olduğu varsayımı doğrultusunda muhasebe kaydı;

04.02.2014	
102 BANKALAR	50.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	48.000
253 MAKİNE, TESİS VE CİHAZLAR	80.000
679 DİĞER O.DIŞI GEL. VE KARLAR	18.000
/	

Yukarıda yer alan muhasebe kayıtlarından da anlaşılacağı üzere söz konusu olayımızda 2011 ve 2012 yıllarında amortisman ayrılsaydı söz konusu satıştan kâr doğacaktı. Çünkü makinenin kanun metninde yer alan 'amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır' ifadesinden de anlaşılacağı üzere söz konusu makinenin değeri 32.000,00 TL olacaktı ve satıştan 18.000,00 TL kâr ortaya çıkacaktı. Ancak mükellef kurum amortisman ayırma hakkını ilgili yıllarda kullanmadığı için bu hakkını yitirmiş olacaktır. Dolayısıyla makinenin bilanço hesaplarında yer alan değeri yüksek görünecek ve söz konusu satıştan doğal olarak zarar ortaya çıkacaktır. Zaten söz konusu olayımızda mükellef kurum tarafından sadece 2013 yılına ilişkin amortisman ayrıldığından dolayı satıştan doğan zarar 14.000,00 TL olarak ortaya çıkacaktır. Çünkü makinenin bilanço da görülen değeri 64.000,00 TL'dir. Ancak söz konusu durumda mükellef kurum amortisman yoluyla kaybettiği gider yazma hakkını satış anında zarar yazarak kullanmış olmaktadır. Buradan çıkan sonuç ilgili dönemde amortisman ayırmak suretiyle gider yazılmayan tutar satış anında gider yazılmıştır.

İlk bakışta söz konusu durumun vergi kanunları açısından kabul edilmemesi gerektiği gözükmemektedir; ancak söz konusu satıştan doğan zararı gider yazmasında vergi kanunları açısından bir engel bulunmamaktadır. Söz konusu durumda mükellef kurum aslında ertelenmiş amortisman hakkını kullanmıştır.

4- VERGİLEME ÖNERİSİ

Mükellefler tarafından çalışmamızın önceki bölümlerinde ayrıntılı ifade ettiğimiz üzere ertelenmiş amortisman müessesesi kullanılarak vergi matrahının aşındırılmaması için VUK 328'inci ve 329'uncu maddelerinde düzenleme yapılması gerekmektedir.

Ancak yapılacak düzenleme Tek Düzen Hesap Planı ile de uyumlu olmak durumundadır. Tarafımızca elden çıkarılan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin herhangi bir dönem amortisman ayrılması durumunda elde çıkarılması halinde zarar yazmak suretiyle vergi matrahının aşındırılması bu çerçevede engellenmelidir. Yani çalışmamızın önceki bölümünde yer alan örneğe göz attığımızda söz konusu satış anında her dönem amortisman ayrılması durumunda 18.000 TL kâr elde edilecek iken, iki dönem amortisman ayrılması durumunda 14.000 TL zarar ortaya çıkmıştır. İşte bu noktada söz konusu tutar olan 14.000 TL vergi matrahının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınarak, kısmen dahi olsa vergi matrahının aşınmasına engel olunmalıdır.

İlgili maddelerde yer alan “Amortisman ayrılmış olanların değeri amortisman düşüldükten sonra kalan meblağdır.” ifadesinden sonra “ Herhangi bir dönem amortisman ayrılmamışsa ve satış anında bu durumdan ötürü bir zarar ortaya çıkmışsa söz konusu zarar kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmez.” gibi bir ifade getirilirse söz konusu durumda daha önce amortisman ayrılmayan tutarın satış anında gider yazılmasının kısmen önüne geçilebilecektir.

5- SONUÇ

Bu çalışmamızda amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması durumunda satış bedeli ile kayıtlı değeri arasındaki farkın ve amortisman tabi malların doğal afetler yüzünden ziyaa uğraması durumunda ziyaa uğrayan söz konusu amortisman tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı ile kayıtlı değeri arasındaki farkın kar zarar hesabında dikkate alınırken herhangi bir dönem amortisman ayrılmaması durumunda nasıl bir sonuçla karşılaşacağı üzerinde durulmuş ve söz konusu durumla ilgili konunun daha iyi anlaşılabilmesi için örnek uygulamaya yer verilmiştir.

Son olarak vergi matrahının aşınmasını kısmen engelleyebilmek adına kanunun ruhuna aykırı olan bu durum için tarafımızca vergileme önerisi getirilmiştir.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu