

MALİYE BAKANLIĞI'NCA BELİRLENEN ORANDAN DAHA DÜŞÜK ORANDA AMORTİSMAN HESAPLANABİLİR Mİ?

Sakıp ŞEKER^(*)

I- Genel Olarak

VUK'nun 315.maddesinde 1.1.2004 tarihinden geçerli olmak üzere 5024 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini (ATİK) Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri, ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin **faydalı ömürlerinin** dikkate alınacağı hükmüne yer verilmiştir.¹

1.1.2004 tarihinden önceki uygulamada mükellefler, arazi ve bina hariç ATİK'lerini %20 oranından fazla olmamak üzere serbestçe tespit edecekleri oranlar üzerinden amortisman ayırabilmekteydi. %20'den daha yüksek amortismanına tabi tutulacak ATİK'ler ise Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilen listedeki oranlar dikkate alınarak amortismanına tabi tutulmaktaydı.

Eski uygulamada ATİK'in faydalı ömrü dikkate alınmayıp varsayıma dayanan ve ATİK'lerin çok büyük kısmı için sabit 5 yıllık ömür öngörülmüş olmaktadır. Amortisman mevzuatımızda **faydalı ömür** veya **ekonomik ömür** gibi kavramlar yer almamakta, bir anlamda götürü ve genel bir oran uygulanmaktaydı. Uygulanan %20 oranı esas itibarıyla yüksek enflasyon döneminde mükelleflere bir vergi desteği sağlamaktaydı.

II- VUK Genel Tebliğleri

5024 sayılı Kanunla amortisman konusunda yapılan değişikliklere ilişkin olarak 333 ve 339 no'lu VUK Genel Tebliğleri yayımlanmıştır. 333 no'lu Tebliğde, mükelleflerin 31.12.2003 tarihinden sonra iktisap edecekleri ATİK'lerini Tebliğ ekindeki listede belirtilen amortisman oranlarını uygulamaları gerektiği, listedeki herhangi bir sınıflamada yer almayan ATİK'lere uygulanacak amortisman oranları için mükelleflerin müracaatları üzerine Maliye Bakanlığınca belirlenecek süre ve oranlar üzerinden amortisman ayırabilecekleri belirtilmiştir.

339 no'lu Tebliğde ise 333 no'lu Tebliğde yer almayan ATİK'ler için yeni bölümler açılmış, bunların faydalı ömürleri Tebliğ ekindeki listede gösterilmiştir.

333 ve 339 no'lu Tebliğlerde 1000'i aşkın iktisadi kıymetin ismi ve faydalı ömrü tek tek belirtildiği halde, halen uygulamada amortisman oranını belirlemede duraksamaya düşülmektedir. Söz konusu sorunları gidermek amacıyla son olarak 364 no'lu VUK Genel Tebliği yayımlanmıştır. Bu Tebliğ ile bazı yeni iktisadi kıymetler için amortisman oranları tespit edilmiş bazı iktisadi kıymetler için ise amortisman süresi kısaltılmıştır.

Maliye Bakanlığı'nın bütün ATİK'lerin faydalı ömürlerini belirleyerek doğru bir sonuca varması mümkün değildir. ATİK'lerin faydalı ömürlerinin sektörler itibarıyla bir otorite tarafından tek tek belirlenmesi, günümüz teknolojinin hızlı gelişmesi karşısında herkese tek tip elbise giydirmekten farksızdır.

(*) Yeminli Mali Müşavir

¹ Kanun tasarısındaki "kıst amortisman" uygulaması TBMM'nde madde metninden çıkartılmıştır.

III- Faydalı Ömür-Ekonomik Ömür

16 No'lu Türkiye Muhasebe Standardında (Maddi Duran Varlıklar), **“bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir”** denilerek bir varlığın yararlı ömrünün işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirleneceği, bir varlığın yararlı ömrünün ekonomik hizmet süresinden kısa olabileceğine işaret edilmiştir. O halde **ekonomik ömür** ile faydalı ömür farklı kavramlardır. Faydalı ömür her işletmeye göre değişkendir. Ekonomik ömür ise ilgili ATİK'in üretici firma tarafından normal koşullara göre belirlediği ya da öngördüğü kullanma süresidir. Üç vardiya çalışan firmadaki makine ile bir vardiya çalışan fabrikadaki makinanın faydalı ömrü aynı olabilir mi? Kullanım yerini ve koşullarını dikkate almadan faydalı ömür belirlenemez. O halde faydalı ömrün Maliye Bakanlığınca belirlenmesi teknik olarak mümkün değildir. Yapılması gereken şey, ATİK'lerin sektör grupları itibariyle belirlenecek ekonomik ömürlerinin altında kalmamak üzere faydalı ömürlerinin işletmelere bırakılmasıdır.

Nitekim 5024 sayılı Kanunun gerekçesinde, “Amortisman müessesesi, kullanıma bağlı aşınma ve yıpranmanın mali 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 yansıtılması için kullanıma bağlı olarak faydalı ömrü doğrultusunda amortisman ayrılması esası getirilmektedir.” ifadesine yer verilmiştir.

Amortisman oranının, işletmenin ilgili varlığın kullanımından elde edeceği faydayı yansıtabilecek şekilde, işletmenin tecrübelerine dayanarak belirlenmesi esas olmakla birlikte vergi uygulamasında amortisman konusunda mükelleflere sınırsız bir serbestlik tanınması vergi güvenliğini tehlikeye düşürebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Bu nedenle, amortisman oranının uygulamasında belli sınırlar içerisinde mükelleflere de Maliye Bakanlığınca belirlenen orandan fazla olmamak üzere insiyatif hakkı verilmelidir.

IV- Maliye Bakanlığınca Belirlenen Orandan Daha Düşük Amortisman Oranı Uygulanabilir mi?

Amortisman süresinin kısa tespit edilmesi dönem ticari karını doğrudan etkiler. Keza, duran varlık için yapılan ödeme amortisman süresi boyunca sistematik bir şekilde dönem kazancının tespitinde bir maliyet ya da gider unsuru olarak değerlendirilir. Mükellefler genel olarak ATİK'lerini ya hiç amortisman tabi tutmadan doğrudan gider/maliyet kaydetmek ister ya da amortisman süresini daha kısa tutmak ister. Ancak bazı durumlarda bu genel ilke geçerli olmayabilir. İşletme politikası gereği ticari karını daha yüksek göstermek amacıyla amortisman süresini daha uzun tutmak isteyebilir. Hatta böyle bir ihtiyaç ilgili ATİK'in kullanım yeri ve süresi için de uygun ve açıklanabilir olabilir.

Örneğin binek otomobilleri için 333 no'lu Tebliğde 5 yıl faydalı ömür öngörülmüştür. Oysa işletmeler binek otomobillerini bu süreden daha fazla sürede kullanabilmektedir. Bir binek otomobili 3.yılın sonunda yeni değerinin %60-65'ine satılabildiği halde, %20 amortisman oranına göre 3.yılın sonunda net aktif değeri maliyet bedelinin %40'ına tekabül etmektedir. Mükellefin amortisman süresini 5 yıl yerine 7 veya 10 yıl olarak belirlemesi vergi uygulamasına aykırı bir durum yaratmadığı gibi Muhasebe Standartlarına da aykırı olmayacaktır.

Konuyla ilgili olarak; Maliye Bakanlığınca verilen bir özalgede Vergi Usul Kanunu'nun 320.maddesinde, “amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yılda başlar. Bu

sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür. Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir. Amortismanın her hangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz” hükmü yer aldığı belirtildikten sonra, “mükelleflerin 333 ve 339 no’lu VUK Genel Tebliğlerinde 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.”² denilmiştir.

Maliye Bakanlığınca belirlenen amortisman süresinin uzatılmayacağı VUK’nun 320.maddesi hükmüne bağlanması doğru bir değerlendirme değildir. 320.maddedeki “amortisman süresinin uzatılmayacağı” hükmü iki durum için geçerlidir:

- 1- Amortismanın her hangi bir yıl yapılmaması, veya
- 2- İlk uygulanan nispetten düşük bir hadle amortisman hesaplanması .

Oysa yukarıdaki verilen örnekte mükellef binek otomobilini aktive aldığı tarihte amortisman süresini 5 yıl yerine 10 yıl belirlemiş ve her yıl ilk belirlediği oranda amortisman hesaplamıştır. Yapılan bu uygulamanın 320.madde hükmüne aykırı bir yönü yoktur. Mükellef ilk yıl %10 amortisman uygulamış ve her yıl bu oranda amortisman ayırmaya devam etmiştir. Amortisman ayırmadığı bir yıl yoktur.

Maliye Bakanlığı Tebliğlerde belirtilen süreden daha uzun bir amortisman süresinin uygulanamayacağını 320.madde yerine 315.maddede kendisine verilen yetkiye bağlamış olsaydı kanaatimizce daha doğru ve tutarlı bir gerekçe ortaya koymuş olurdu. Nitekim, 315.maddede, **mükelleflerin ATİK’lerini Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edecekleri oranlar üzerinden itfa ederler**, hükmüne yer verilmiştir. Maliye Bakanlığı kendisine verilen bu yetkiyi, kendisi tarafından belirlenen oranın üstüne çıkmamak şartıyla, amortisman oranı belirleme konusunda mükelleflere tercih hakkı verebilirdi. Böyle bir tercihin mükelleflere tanınması, ATİK’lerin kullanım yeri, kullanım koşulları ve işletmenin duran varlıklar politikası yönünden daha doğru olurdu. Özetle, Maliye Bakanlığının amortismanının süresinin uzatılmayacağı konusundaki görüşü ve ortaya koymaya çalıştığı gerekçe hukuki tutarlılıktan uzaktır.

V- Gider Kabul Edilmeyen Amortisman Vergiye Tabi Kazancın Tespitinde Dikkate Alınmayabilir mi?

Maliye Bakanlığınca verilen özelve göre mükellefler daha düşük oranda amortisman oranı uygulayabilecekler ancak, Tebliğlerde belirlenen amortisman süresini aşamayacaklardır. Eğer binek otomobili için %10 oranında amortisman uygulanması tercih edilmiş ise 6.yıldan sonra ayrılan amortismanlar kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilecektir. Böyle bir durumda örneğin 7.yılda satılan binek otomobilinin satış kar/zararının hesabında 6.yıl için hesaplanan amortisman kanunen kabul edilmeyen gider kabul edildiği için bu tutardaki birikmiş amortisman **vergiye tabi olmayan kar olarak indirim konusu edilebilecek midir?** Vergi Kanunlarında amortisman ayrılması zorunlu olan bir uygulama değildir. Bize göre geçmişte ticari karın hesabında indirim konusu edilmeyen amortisman giderinin ATİK’in satıldığı dönemde de kar/zararın tespitinde vergiye tabi kazançtan indirilmelidir.

² Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 4.4.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.29/2973-315-309-24085 sayılı özelvesi (Yaklaşım, Sayı:167 Sy:300-301, Kasım-2006)

VI- Kullanılmış ATİK'lerde Amortisman Süresi Ne Olmalıdır?

Kullanılmış bir ATİK'in satın alınması halinde, o kıymet daha önceki işletmede tamamen itfa etmiş olsa dahi yeni bir ATİK gibi amortisman tabi tutulur. Bu konuda bir tereddüt olmamalıdır. Kullanıcı değişmiştir. Ancak, yeni binek otomobilinin faydalı ömrü 5 yıl ise örneğın 7 yıl kullanılmış bir otomobili ikinci elden satın alan bir işletme bu otomobil için yine 5 yıl faydalı ömür esasına göre amortisman mı hesaplamalıdır?

Maliye Bakanlığı yukarıda sözü edilen özalgede, "333 ve 339 no'lu VUK Genel Tebliğleri ile tespit ve ilan edilen faydalı ömür ve amortisman oranlarının, yeni (daha önce hiç kullanılmamış) iktisadi kıymetler açısından farklılık gözetilmeksizin uygulanması gerektiğini" belirtmiştir.

Kural olarak, yeni bir ATİK'in faydalı ömrü ile kullanılmış bir ATİK'in faydalı ömrü aynı değildir. Madem ki faydalı ömür esası kabul edilmiştir, o halde bu yöntemin gereğine uyulmalıdır. Örneğın, daha önce Tebliğlerle belirlenen faydalı ömrünün yarısından fazlasının kullanıldığı tespit edilen ikinci el ATİK'ler için faydalı ömür süresi yenisinin yarısı kadar olabilir. Örneğın, faydalı ömrü 5 yıl olan binek otomobili 3 yıl kullanılıp satılmış ise satın alan da bunu $5/2$ yılda itfa edebilmelidir. Böyle bir uygulamada yıl kesirleri tama tamamlanabilir. İlk sahibi 3 yıl ikinci sahibi 3 yıl olmak üzere 6 yıl amortisman uygulanmış olacaktır. Buna göre, otomobilin tekrar el değiştirmesi halinde 3.sahibi de 3 yıl faydalı ömür esasına göre amortisman hesaplayacaktır.