

Enflasyon Düzeltmesi İşlemine Tabi Tutulmuş Binalarda Amortisman Uygulaması (E-Yaklaşım)

Yazar: Furkan SÜZER*

E-Yaklaşım / Haziran 2014 / Sayı: 258

I- GİRİŞ

Türk vergi sisteminde amortisman uygulaması 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanmıştır. Söz konusu kanunda ve bu kanunun yardımcı kaynaklarında amortisman uygulamasının nasıl yapılacağı hükümlere bağlanmış ve çeşitli açıklamalar yapılmıştır. 5024 sayılı kanun ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen ve mezkur kanunun Mükerrer 298. ve Geçici 25. maddesi ile Türk vergi sisteminde yerini alan "enflasyon düzeltmesi" amortisman uygulamasına ilişkin çeşitli hükümler içermektedir. Yazının konusunu oluşturan "Enflasyon Düzeltmesi İşlemine Tabi Tutulmuş Binalarda Amortisman Uygulaması" ise Vergi Usul Kanunu'nun 17 No'lu Sirkülerinde literatürde kendine yer bulmuştur.

Yazıda enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş binalarda amortisman uygulaması hakkında bilgi verilmeye çalışılacak olup, özellikle enflasyon düzeltmesi sırasında Maliye Bakanlığı'nca öngörülen hesaplama yönteminin binaların amortismanına tabi son yılında ortaya çıkaracağı sorun üzerinde durulacaktır. İlerleyen bölümlerde amortisman kavramı, enflasyon düzeltmesi müessesesi, birikmiş amortismanların düzeltilmesi ve 17 No'lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri'ne yer verilecek olup, sonuç bölümünde ise, sorunun vergi adaleti karşısındaki durumuna değinilecek ve konu hakkında işletmelere tavsiyede bulunulacaktır.

II- AMORTİSMAN KAVRAMI

Amortisman, Fransızca "amortir" sözcüğünden türetilmiştir. Fransızcası "amortissement" 'dir.^[1] "Amortir" kelimesinin karşılığı ise sözlükte "hızını kesmek, azaltmak, zayıflatmak ve borcu ödemek" şeklinde geçmektedir.^[2] Kelimenin kökeninde daha da derine indiğimizde kelimenin "mort" kökeninden türediğini, "mort" kelimesinin ise sözlükte "ölmek, ölünceye kadar" anlamlarına geldiği görülmektedir.^[3] Buna göre amortisman kelimesinin bir şeyi yok oluncaya kadar azaltmak anlamına geldiği rahatça söylenebilir.

Amortisman kelimesinin Türkçe sözlüklerdeki karşılığı ise aşağıdaki şekillerde gerçekleşmektedir.

1-Yıpranma payı.^[4]

2- Taşınmaz malların aşınmalarına karşılık olarak yıllık kârdan ayrılan belirli pay, aşınma payı, yıpranma payı.^[5]

Vergi Usul Kanunu'nda ise amortismanın tanımı aşağıdaki şekilde yapılmıştır;

"İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder."^[6]

Aynı kanunun 269. maddesinde ise gayrimenkullerin mütemmim cüzileri ve teferruatının, tesisat ve makinelerin, gemiler ile diğer taşıtların ve gayrimaddi hakların gayrimenkuller gibi değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.

III- ENFLASYON DÜZELTMESİ MÜESSESESİ

5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 2. maddesi ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen mükerrer 298. maddenin 2-c bendinde enflasyon düzeltmesi aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

"Enflasyon düzeltmesi; parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, malî tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanmasını ifade eder."

Genel anlamda enflasyon düzeltmesi, paranın satın alma gücündeki değişimler nedeniyle gerçek durumu ifade edemeyen mali tabloların, gerçek durumu ifade eder hale gelmelerini sağlamak üzere düzeltme işlemine tâbi tutulmasıdır.^([7])

Yine Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinde enflasyon düzeltmesi yapılabilmesi için fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması gerektiği belirtilmiştir.

328 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde enflasyon düzeltmesi ile ilgili aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

"Ülkemizde uzun yıllardır süren yüksek enflasyon, çok çeşitli tahribatlarının yanında, mali tabloları da bozmuş ve mali tabloların gerçek durumu yansıtmaktan uzaklaşmasına yol açmıştır. Enflasyona karşı alınan tedbirler ile sorunun kökten çözülmesi hedeflenmiş ve bu konuda çok ciddi mesafeler kat edilmiş ise de vergilemenin enflasyonun etkisinden arındırılarak gerçekleştirilebilmesi ihtiyacı, varlığını hali hazırda da devam ettiren bir olgudur."

Vergi Usul Kanunu'nda değişiklik yapan 5024 sayılı Kanunun amacı da mali tabloların enflasyonun etkisinden arındırılması ve böylece vergileme üzerindeki enflasyondan kaynaklanan olumsuzlukların giderilmesidir."^([8])

Yine aynı tebliğde süreklilik arz eden düzeltme işlemine ilişkin ana esasların Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinde, 31.12.2003 tarihli mali tabloların düzeltilmesine ilişkin hükümlerin ise Vergi Usul Kanunu'nun Geçici 25. maddesinde yer aldığı belirtilmiştir.

IV- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLARIN DÜZELTİLMESİ

Amortisman tabi iktisadi kıymetler için ayrılmış olan birikmiş amortismanlar, parasal olmayan kıymet mahiyetindedir ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaklardır.

Vergi Usul Kanunu'nun geçici 25. maddesinin (d) bendinde birikmiş amortismanların, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltileceği belirtilmiştir.

Ayrıca, birikmiş amortismanların düzeltmeye esas tutarının tespitinde, Vergi Usul Kanunu'nun 320. maddesinin son fıkrasında amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresinin uzatılmayacağı hükmü, herhangi bir sebeple kanuni süresinde amortisman ayrılmayan iktisadi kıymetlere ilişkin amortisman tutarlarının daha sonradan amortisman ayırma süresinin uzatılarak gider olarak kaydedilemeyeceğini, başka bir deyişle bir iktisadi kıymete ilişkin amortisman ayırma işleminin ancak kanuni süresi içinde yapılması gerektiğini ifade etmektedir.

Ancak, enflasyon düzeltmesi esnasında iktisadi kıymetlere ilişkin birikmiş amortismanların kanuni süresinde ayrılması gereken tutardan daha düşük olduğunun tespit edilmesi durumunda, iktisadi kıymetle ilgili kanuni süresinde ayrılmayan amortisman tutarı, fiilen ayrılmış kabul edilecektir.^([9])

Örnek;

Hesap dönemi takvim yılı olan ve kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan (H) Limited Şirketi; Şubat 1995'de 1 milyon TL'na satın aldığı, her yıl amortismanına tabi tuttuğu ve yeniden değerlendirme yaptığı binası için 31/12/2003 tarihli bilançosunda görünen birikmiş amortismanları aşağıdaki gibi düzeltecektir. (Amortisman oranının % 2 olduğu ve normal amortisman usulünün kullanıldığı varsayılmıştır)

Yıl	Yen. Değ. Oranı	Yen. Değ. Bina Maliyeti	Cari Yıl Amort. Gideri	Bir. Amort.
1995	0,00%	1.000.000	20.000	20.000,00
1996	72,80%	1.728.000	20.000	54.560,00
1997	80,40%	3.117.312	20.000	118.426,20
1998	77,80%	5.542.581	20.000	230.561,90
1999	52,10%	8.430.265	20.000	370.684,60
2000	56,00%	13.151.214	20.000	598.267,90
2001	53,20%	20.147.660	20.000	936.546,50
2002	59,00%	32.034.779	20.000	1.509.109,00
2003	28,50%	41.164.691	20.000	1.959.205,00

Buna göre (H) Limited Şirketinin 31.12.2003 tarihli bilançosunda söz konusu binanın değeri 41.164.691 TL, birikmiş amortismanı da 1.959.205 TL olarak görünecektir.

31.12.2003 tarihli bilançoda görünen birikmiş amortismanların düzeltilmesi, aşağıdaki adımların gerçekleştirilmesi yoluyla yapılacaktır.

* Birinci adım amortismanına tabi tutulmuş olan binanın 31.12.2003 tarihli bilançoda görünen değerini düzeltmektir. Bu da sırasıyla aşağıdaki adımların gerçekleştirilmesi ile olur.

1. Düzeltmeye esas tarih vasıtasıyla düzeltme katsayısı bulunur.

Bina aktife Şubat 1995'de girdiğine göre (Şubat 1995'e ait) düzeltme katsayısı 46,42830'dur.

2. Düzeltme katsayısının uygulanacağı düzeltmeye esas tutar bulunur.

Söz konusu bina için düzeltmeye esas tutar 1 milyon TL'dir.

3. Binanın düzeltilmiş değeri bulunur.

Düzeltilmiş Bina Değeri = 46,42830 x 1.000.000 = 46.428.300 TL.

* İkinci adım binanın değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranını bulmaktır.

Artış Tutarı

$$= 46.428.300 - 41.164.691$$

$$= 5.263.609 \text{ TL.}$$

Artış Oranı

$$= (5.263.609 / 41.164.691 =) \% 12,78671$$

* Son adım söz konusu artış oranını 31.12.2003 tarihli bilançoda görünen birikmiş amortisman tutarına uygulamak ve düzeltilmiş birikmiş amortisman tutarını bulmaktır.

$$\text{Düzeltilmiş Birik. Amort. Tutarı} = 1.959.205 \times 1,12786 = 2.209.709 \text{ TL'dir.}(\underline{10})$$

V- DÜZELTME İŞLEMİNE TABİ TUTULMUŞ BİNALARDA AMORTİSMAN UYGULAMASI([11](#))

17 No'lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri'nde aşağıda yer alan örnekler verilmiştir. Söz konusu örnekler içerisinde düzeltme işlemlerinin ne şekilde olacağına dair örneklere de yer verilmiş ancak yazının konusu normal amortisman yöntemi ile azalan bakiyeler usulüyle amortisman yöntemi arasındaki farkı vurgulamak olduğundan söz konusu hesaplamalara yazıda yer verilmesine gerek görülmemiştir.

A- NORMAL AMORTİSMAN YÖNTEMİNE GÖRE VERİLEN ÖRNEK

Süre	Yıllar	Bina Maliyeti	Cari Yıl Amort. Gideri	Bir. Amort.
10	2004	42.500.000	850.000	2.872.762
11	2005	42.500.000	850.000	3.722.762
12	2006	42.500.000	850.000	4.572.762
13	2007	42.500.000	850.000	5.422.762
14	2008	42.500.000	850.000	6.272.762
15	2009	42.500.000	850.000	7.122.762
...				
45	2039	42.500.000	850.000	32.622.762
46	2040	42.500.000	850.000	33.472.762
47	2041	42.500.000	850.000	34.322.762
48	2042	42.500.000	850.000	35.172.762
49	2043	42.500.000	850.000	36.022.762

50 2044 42.500.000 850.000 36.872.762

Görüleceği üzere binanın amortisman ayrılacak son yılında normal amortisman yöntemi ile amortisman ayrılmış ve düzeltilmiş bina maliyeti ile düzeltilmiş birikmiş amortismanlar arasında fark oluşmuştur. Bu durumda binanın amortisman süresi sona ermiş olmasına rağmen hala $(42.500.000-36.872.762)=5.627.238$ TL ayrılacak amortisman gideri bulunmaktadır.

B- AZALAN BAKİYELER USULÜYLE AMORTİSMAN YÖNTEMİNE GÖRE VERİLEN ÖRNEK

Süre	Yıllar	Bina Maliyeti	Cari Yıl Amort. Gideri	Bir. Amort.
10	2004	42.500.000	1.546.768	5.377.559
11	2005	42.500.000	1.484.898	6.862.457
12	2006	42.500.000	1.425.502	8.287.958
13	2007	42.500.000	1.368.482	9.656.440
14	2008	42.500.000	1.313.742	10.970.183
15	2009	42.500.000	1.261.193	12.231.375
...				
45	2039	42.500.000	370.611	33.605.333
46	2040	42.500.000	355.787	33.961.120
47	2041	42.500.000	341.555	34.302.675
48	2042	42.500.000	327.893	34.630.568
49	2043	42.500.000	314.777	34.945.345
50	2044	42.500.000	7.554.655	42.500.000

Verilen bu örnekte de görüleceği üzere binanın amortisman ayrılacak son yılında azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayrılmış ve kalan net defter değeri cari yılda amortisman olarak ayrılmak suretiyle bina tümüyle itfa edilmiştir.

VI- SONUÇ

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "**Vergi Ödevi**" başlıklı 73. maddesinde "**Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye sosyal politikasının amacıdır.**" denmektedir.

Anayasadaki bu hüküm Maliye Bakanlığı'nın vergi politikalarını belirlerken eşit ve adaletli davranması gerektiğini açıkça belirtmektedir. Ancak Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanmış olan 17 no'lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri'nde açıkça bu eşitliğin göz ardı edildiği görülmektedir. Amortisman yöntemini belirlerken azalan bakiyeler usulünü seçen mükelleflere açıkça normal yöntemi seçenlere göre vergi adaletini bozucu

bir avantaj sağlanmıştır. Nitekim Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 07.02.2007 tarih B.07.1.GİB.4.99.16.01./01-MUK.1-1698([12]) sayılı özalgede de sirkülerdeki açıklamalar savunulmuştur.

"...Bu nedenle, enflasyon düzeltmesi müessesesinden yararlanan şirketinizin aktifte kayıtlı amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden binalar için normal amortisman yöntemini uygulaması nedeniyle amortisman süresinin sonunda kalan bakiye değeri, azalan bakiyeler usulünde olduğu gibi son yılda tamamen yok edilemeyeceğinden, gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır..."

Özellikle uzun süredir faaliyet gösteren mükelleflerce karşılaşılabilecek bu durum hakkında söz konusu sirkülerde yapılan açıklamaların dikkate alınması durumunda binanın aktifleştirilmesi sırasında normal amortisman yöntemini seçen mükellefler her sene ayırdıkları kadar amortisman ayıracakken, azalan bakiyeler usulünü seçen mükellefler duruma göre çok yüksek tutarlarda amortisman ayırayabileceklerdir. Bu da bu iki örnek mükellef arasında adaletsiz ve vergi eşitliğini bozucu bir durum ortaya çıkaracaktır.

Yıllar ilerledikçe daha fazla sayıda mükellefin karşılaşmasının mümkün olduğu bu durum hakkında Maliye Bakanlığınca yeni bir sirküler ile değişiklik yapılarak aradaki eşitsizliğin giderilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde vergi eşitliğine aykırı olan bu durum dolayısıyla idare ile mükellefler arasında ihtilaflar ortaya çıkacak ve olaylar yargıya taşınacaktır.

Mükelleflerin böyle bir durumla karşılaşmaları halinde ihtirazi kayıtla beyanname vermeleri ve olayı yargı boyutuna taşımaları tavsiye edilmektedir.

* **Moore Stephens Türkiye, Vergi Müdür Yardımcısı**

[1] Mustafa Topal – Amortismanların Türk Vergi Sistemindeki Yeri, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2010, Sayfa 2

[2] <http://www.fransizcasozluk.net/index.php?q=amortir>

[3] <http://www.sozluk.net/index.php?word=mort&sozluk=fransizca>

[4] http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.535d9052d36288.79962718

[5] http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bati&arama=kelime&guid=TDK.BATI.535d8ffebc79c9.01368705

[6] Vergi Usul Kanunu, 10/1/1961 tarih 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[7] Umut Ege – Enflasyon Düzeltmesinin Türk Vergi Sistemindeki Yerinin Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2011, Sayfa 36.

[8] 328 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 28 Şubat 2004 tarih 25387 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[9] 9 No'lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri, Yayın Tarihi: 05.08.2004

[10] 328 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 28 Şubat 2004 tarih 25387 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[\[11\]](#) 17 No'lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri, Yayın Tarihi: 24.03.2005

[\[12\]](#) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 07.02.2007 Tarih, B.07.1.GİB.4.99.16.01./01-MUK.1-1698 Sayı

Yazarlar : 'FURKAN SÜZER'