|  |
| --- |
| **Sabit Kıymetlerde Amortisman Ayrılmaya Ne Zaman Başlanır?** |
|  |

|  |
| --- |
|  |

|  |  |
| --- | --- |
| |  | | --- | | **1. GIRIŞ**  Amortismana tabi iktisadi kıymetlerde (ATİK) amortisman ayrılmasına ne zamandan itibaren başlanacağı konusunda tereddüt edilen hususlar mevcut olup, uygulamada yargı organlarının ve idarenin farklı görüşlerine rastlanmaktadır.  Bu yazıda mevcut görüş ve uygulamalar ana hatlarıyla açıklanarak, görüşümüz belirtilmiştir.  **2. VERGI USUL KANUNU’NDA AMORTISMAN KAVRAMI**  Bilindiği gibi amortisman kavramı; duran varlıkların, aşınma, yıpranma veya eskime payını ifade etmektedir. Amortismana tâbi tutulacak sabit kıymetler; Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 313. Maddesinde;  “İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269’uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlenen iktisadî 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.”  hükmüne yer verilerek tanımlanmış bulunmaktadır.  VUK’nun 320. Maddesinde ise “Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar.” hükmü yer almaktadır:  Bu hükümden de anlaşılacağı üzere yılın son günü aktife girmiş olsa dahi bir iktisadi kıymet için (binek otomobilleri hariç) o yıl bir tam yıllık amortisman ayrılması söz konusu olacaktır. Binek otomobillerde ise yıl değil ay hesabı ile amortisman hesaplanmaktadır (VUK Mükerrer Madde 320).  Ancak belirtildiği üzere amortismanın başlangıç süresine ilişkin olarak uygulamada çelişkili durumlar ile karşılaşılmaktadır.  **3. AKTIFLEŞTIRME KAVRAMI VE ZAMANI**  Anılan VUK hükümlerinde amortisman hesaplamasının, yıllık bazda yapılacağı ve aktife giriş tarihini kapsayan yılın başlangıç yılı olduğu ifade edilmiştir. Bu hüküm hiç değişmemiştir ve yıllardır uygulanmaktadır.  Aslında çok açık ve anlaşılır olması beklenen bir hükmün uygulamada idare ve yargı organlarının farklı yorumları dolayısıyla birçok soru ve yoruma açık olduğuna tanık olmaktayız.  İdare’ye göre aktife girme ifadesi, varlığın iktisap edilerek kayıtlara geçirilmesi, değerleme gününde envanterde olması ve kullanıma hazır bulunmasını ifade etmektedir. Yargı organlarına göre ise amortisman ayırmaya başlamak için varlığın kullanılması veya kullanıma hazır hale gelmesi şartı aranmamaktadır, amortisman ayırmaya başlayabilmek için, varlığın aktife kaydedilmiş olması yeterlidir.  Madde metninde, amortisman süresinin kıymetlerin aktife girdiği yıldan itibaren başlayacağı belirtilmiş olmasına rağmen “aktife girme” kavramının ne anlama geldiği açıklanmamıştır. Bu durumda amortismana tabi iktisadî kıymetin aktife girmesi ne demektir sorusu akla gelmektedir.  Bu soruya; bir sabit kıymetin bu sıfatla aktifleştirilebilmesi ve amortisman ayrılmaya başlanabilmesi için, idare tarafından kıymetin satın ve teslim alınmış olması, imalatı, inşaatı yahut montajı tamamlanmak suretiyle bir sabit kıymet niteliği kazanmış olması şartının arandığı cevabını verebiliriz.  Bundan sonraki bölümde yargı organlarının ve idarenin konu hakkındaki görüşlerine kısaca bir göz atacağız.  **3.1 YARGI ORGANLARININ GÖRÜŞÜ**  Danıştay’ın amortisman süresi ile ilgili olarak birçok kararı bulunmaktadır. Bunlardan birkaçına ilişkin örnek kararlar aşağıdaki gibidir:  Dn. 4. D.’nin, 20.06.1973 tarih ve E. 1970/1722, K. 1973/3475 sayılı Kararı:  “İktisadi bir değer için amortisman ayırmanın şartı, kullanılmaya başlanması değil, aktife girmesidir. Yılın son gününde işletmenin aktifine giren bir değer için dahi amortisman yıllık olarak ayrılır.”  Dn. 4. D.’nin, 19.09.1974 tarih ve E. 1973/5799, K. 1974/3152 sayılı Kararı:  “Aktife kayıtlı kıymetler işletmede kullanılmasalar dahi, amortismana tabi tutulurlar.”  Dn. 4. D.’nin, 23.01.1978 tarih ve E. 1977/1418, K. 1978/165 sayılı Kararı:  “Aktife kayıtlı değerler için kullanılıp kullanılmama koşulu aranmaksızın amortisman ayrılabilir.”  Dn. 4. D.’nin, 18.09.1987 tarih ve E. 1985/3245, K. 1987/2546 Sayılı Kararı:  “Hesap döneminin son günü satın alınarak aynı gün aktifleştirilen kamyonlar için amortisman ayrılmasında, yasal isabetsizlikten söz edilemez.”  Dn. 4. D.’nin, 30.03.2000 tarih ve E. 1999/3454, K. 2000/1249 sayılı Kararı:  “İşletmede henüz kullanılmayan cihazlar için haksız amortisman ayrıldığı iddiasıyla yapılan tarhiyatta, VUK’un 320. maddesinin (b) bendinde; amortisman süresinin kıymetlerin aktife girdiği yılda ayrılacağı belirtildiğinden, yapılan tarhiyatta isabet görülmediği” yönündedir  Dn. 4. D.’nin, 19.10.2005 tarih ve E. 2005/396, K. 2005/1823 sayılı Kararı:  “Amortisman ayırmak için iktisadi kıymetin kullanılmaya başlandığı tarih değil, aktife girdiği tarihin dikkate alınması gerekir.”  **3.2 İDARE’NIN GÖRÜŞÜ**  Bir sabit kıymetin envantere alınabilmesinin iki şartı bulunmaktadır:   * İktisap edilme ve Defter kayıtlarına geçirilme   İktisap edilme, işletmenin sabit kıymete tasarruf etmesiyle yani sabit kıymetin bütün hak ve vecibeleri ile birlikte devredilmek suretiyle işletmenin tasarrufu altına girmesiyle gerçekleşmektedir. Buna göre henüz işletmenin tasarrufu altına girmemiş bir sabit kıymetin defter kayıtlarına geçirilmiş olması bu iktisadi kıymet üzerinden amortisman ayrılabileceği anlamına gelmez.  İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nca düzenlenen ve aşağıya özeti bulunan 17.04.2014 tarih ve 11395140-105[313-2012/VUK-1- . . .]-996 sayılı Özelge bu hususa iyi bir örnek teşkil etmektedir.  “20... yılının 8. ayında ödemesini yaparak firmanızda ofis olarak kullanılmak üzere gayrimenkul satın aldığınızı, ödemeyi yaptığınız tarihte tarafınıza fatura düzenlenerek gönderildiğini, taşınmazı kayıtlarınıza intikal ettirdiğinizi, beyannameleri ve bildirim formlarını da verdiğinizi, ancak bina inşaatı devam ettiğinden taşınmazın tarafınıza 2015 yılı içerisinde teslim edileceğini belirterek, teslim zamanına kadar olan süreler için amortisman ayırıp ayıramayacağınız hususunda Başkanlığımız görüşlerini talep etmektesiniz.  ..................  İşletmeniz kayıtlarına intikal ettirdiğiniz ancak bütün hak ve vecibeleri ile birlikte devredilmek suretiyle işletmeniz tasarrufunda bulunmayan diğer bir ifadeyle kullanıma hazır bulunmayan taşınmaz üzerinden amortisman ayırmanız mümkün bulunmamaktadır.”  Aynı şekilde Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nca düzenlenen 10.04.2014 tarih ve 64597866-105[272-2014]-43 sayılı Özelge de yine bu hususa bir örnek teşkil etmektedir.  “Diğer taraftan işletmede kullanılan tesis, cihaz ve makinelerin arızalanması durumunda yedek olarak kullanıma hazır halde bulunan iktisadi kıymetler, iktisadi kıymetin ilk alındığı sıradaki beklenen ömrünü uzatmak amacıyla yapılan giderler olduğundan, aktifleştirildikleri yıldan başlayarak iktisadi kıymet için belirlenen oran ve süreye göre amortismana tabi tutulacaklardır”  Amortisman ayırmaya ne zaman başlanmalı konusu, çok önceleri Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonunda etraflıca görüşülerek 18.4.1988 tarih ve 267 Yayın Sıra No.lu Kararla bir uygulama birliğine bağlanmıştır. Anılan Karar’da kabul edilen görüşler Gelirler Genel Müdürlüğü’nce de uygun bulunarak, Bakanlık makamının onayı ile vergi denetim birimlerine gönderilmiştir.  Kararın bizim konumuza ilişkin en önemli bölümü şu şekildedir:  “Amortismana tâbi bir iktisadî kıymetin aktife girmesi, o kıymetin iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilmesi, değerleme gününde envantere dahil olması ve “kullanılmaya hazır halde bulunması” olarak değerlendirilmesi gerekir.”  “Kullanılmaya hazır halde bulunma” kavramı ise, alındığı şekliyle kullanılacak iktisadî kıymetlerde sözleşme şartlarının yerine getirilip, kıymetin teslim alınmasını veya gümrükten çekilip işletmeye dahil edilmesini, kullanılması için montajı gerekli kıymetlerin montajının tamamlanmasını, inşa veya imal edilen kıymetlerde ise inşa veya imal işleminin tamamlanarak inşaat veya imalat hesabından sabit kıymet hesabına alınmasını ifade eder.”  “Amortisman uygulaması yönünden “aktife girme” deyimi iktisadî kıymetin işletmede fiilen kullanılmaya başlanmasını içermez.”  “Çünkü, “kullanılma” şartı objektif bir kriter değildir. Bir iktisadî kıymetin kullanılıp kullanılmadığının ispatı her zaman mümkün değildir.”  “Bu nedenle, “aktife girme” deyiminde “fiilen kullanılmayı” aramaya gerek yoktur.”  Yukarıdaki karardan anlaşılacağı üzere, bir iktisadî kıymetin sabit kıymet olarak aktifleştirilebilmesi ve dolayısıyla da amortismana başlanabilmesi için, alım, imal, inşa ve montaj aşamaları tamamlanarak kullanıma hazır hale gelmesi şarttır ve yeterlidir.  Başka bir deyişle iktisadi kıymetlerde amortisman ayrılmaya başlanabilmesi için fiilen kullanılması şart değildir. Kullanıma hazır bir halde bulunan kıymetlerin, fiilen kullanılmasa dahi aktifleştirilerek amortismana tabi tutulabilmesi mümkün ve gereklidir.  **4. UYGULAMAYA İLIŞKIN ÖRNEKLER**  Sabit kıymetlerin aktifleştirilmesi ve amortismana tabi tutulması ile ilgili bazı örnekler aşağıda bulunmaktadır:   * Satın alındığı haliyle montaj gerektirmeksizin kullanılabilecek nitelikte olan sabit kıymetler, satın alındıkları veya gümrükten çekildikleri yıldan itibaren amortismana tabi tutulur. * Satın alındıktan sonra montaj gerektirmeksizin işe yarar hale gelemeyen veya kullanılmaya başlanabilmesi için henüz edinilmemiş, montajı yapılmamış, sistemin bir bölümünden ibaret olan yatırım kalemleri yalnız başına sabit kıymet sayılmazlar ve ait oldukları sabit kıymet kullanıma hazır hale geldiğinde o sabit kıymetin bünyesinde amortismana tabi tutulurlar. * Kurulmakta olan bir fabrika için jeneratör alınıp monte edildiğinde montajın yapıldığı yıldan itibaren amortisman ayrılabilir. Jeneratör tek başına çalışan ve elektrik üretim fonksiyonunu icra eden amortismana tabi bağımsız bir sabit kıymettir. Bu sabit kıymetin kendisi kullanıma hazır halde olduğundan, jeneratörün ürettiği elektriği tüketecek olan makinelerin kullanıma hazır halde olmaması jeneratör için amortisman ayrılmaya başlanmasına engel teşkil etmez. * Fakat gerek aktif gerekse montajı hâlihazırda devam eden bir tesis için, jeneratörü oluşturan iki bölümden biri olan alternatör ithal edilmiş olup bir kenarda duruyorsa henüz bu alternatörü döndürecek olan ve jeneratörün ikinci kısmını oluşturan dizel motor temin ve monte edilip jeneratör etkin hale getirilmemişse söz konusu alternatör tek başına bir fonksiyon icra edemeyeceğinden sabit kıymet değil; bir sabit kıymetin parçası niteliğindedir. Satın alınmış olsa bile o yıl amortismana tabi tutulamaz. * Bir imalat ünitesinin modernizasyonu halinde, yapılan yatırımların imalat ünitesinin alt birimleri itibariyle kısımlara ayrılıp ayrılmadığına bakılmalıdır. İmalat ünitesinin komple bir ünite olup tamamının modernizasyonu yapılmadan üretime başlanamaması durumunda, aktifleştirme için bütün ünitenin modernizasyonunun bitmesini beklemek gerekmektedir. Bunu takiben, imalat ünitesinin modernizasyonunun kısımlar halinde gerçekleştirilip, biten kısımlar, diğerlerinin modernizasyonu bitmeden kullanıma alınıyorsa, bu defa yatırımın, her bir kısmın yeniden imalata hazır hale geldiği tarihler itibariyle parça parça tamamlandığını kabul etmek ve buna göre parça parça aktifleştirmek daha doğru bir uygulama olacaktır.   **5. SONUÇ**  Bizce de sabit kıymetlerin amortismana tabi tutulabilmesi için işletmede fiilen kullanılmaları şartı aranmamalıdır. Bundan yola çıkarak tüm şartlar sağlanmasına karşın işletmede fiilen kullanılmaya başlanmamış olan sabit kıymetler üzerinden amortisman hesaplanarak yasal defterlere gider kaydı yapılmalıdır. Yukarıda da açıklandığı üzere teslim alınmış, fiili ithalatı yapılmış, imali, inşası veya montajı tamamlanmış, kullanıma hazır halde olan amortismana tabi kıymetler için amortisman ayrılmasına, bu şartların sağlandığı yıldan itibaren başlanılabilir.  Bu noktada bir hususu belirtmekte fayda bulunmaktadır. Mükelleflerin amortismanı erken ayırmaya başlaması halinde bu amortisman kanunen kabul edilmeyen gider sayılmakta; geç ayırmaya başlanması halinde ise amortisman ayrılması gerekip de ayrılmayan yıllara ait amortisman hakkı kaybolmaktadır.  Sonuç itibariyle işletmelerin sabit kıymet iktisabı nedeniyle katlanmış oldukları maliyetlerin matrahtan indirilebilmesi için bu sabit kıymetlerin işletmede fiilen kullanılmaya başlanmasını beklemeye gerek bulunmamaktadır. | |