

Özel hesap dönemine geçişte amortisman uygulaması

Alkan Yarar

1. Giriş

Vergi mevzuatımızda gelir ve kurumlar vergisi açısından takvim yılı esaslı vergilendirme ilkesi kabul edilmekle birlikte, istisnai durumlarda mükelleflere özel hesap dönemine göre vergilendirme talep edebilme imkânı tanınmıştır.

Çok uluslu şirketlerin Türkiye'deki bağlı ortaklıkları yurt dışı grup şirketleri ile finansal tabloların konsolidasyonunu sağlamak amacıyla bağlı olunan grubun vergilendirme dönemine göre; turizm, tarım ve eğitim gibi sektörlerde faaliyet gösteren mükellefler de işlerinin niteliği gereği belirleyecekleri özel hesap dönemine göre vergilendirme talebinde bulunabilmektedirler.

Böyle bir durumda yılın ilk gününden özel hesap döneminin başlangıç tarihine kadar olan kıst dönem ve özel hesap dönemleri için amortisman uygulamaları önem arz etmektedir.

Çalışmamızda öteden beri işe devam eden mükelleflerin takvim yılı vergilendirme döneminden özel hesap dönemine geçmeleri halinde takvim yılı başından özel hesap dönemine geçiş tarihine kadar olan kıst hesap döneminde nasıl amortisman ayracağı idare tarafından verilen özellemler doğrultusunda örnek uygulama üzerinden açıklanacaktır.

2. Özel hesap dönemine ilişkin mevzuat

Vergi Usul Kanunu'nun 174. maddesinde; defterlerin hesap dönemleri itibarıyla tutulacağı, hesap döneminin normal olarak takvim yılı olduğu, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için Maliye Bakanlığı tarafından özel hesap dönemlerinin tayin edilebileceği, özel hesap döneminde kazancın hesap döneminin kapandığı yılın kazancı sayılacağı düzenlenmiştir.

Mezkûr Kanun'un mükerrer 315. maddesinde bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenlerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebileceği, bu usulün tatbikinde her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tanzili suretiyle tespit edileceği düzenlenmiştir.

Aynı Kanun'un 320. maddesinde ise amortisman süresinin kıymetin aktife girdiği yıldan başlayacağı, her yılın amortismanının ancak o yıla ait değerlemede dikkate alınabileceği, amortismanın herhangi bir yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresinin uzatılmayacağı düzenlenmiştir.

İktisadi kıymetler için ayrılan amortismanın ancak ilgili olduğu yılda dikkate alınması gerekmekte olup, herhangi bir yıl amortisman ayrılmaması halinde amortisman süresi uzatılmayacağı gibi herhangi bir yıl eksik amortisman ayrılması halinde de itfa edilmeyen bakiye değer izleyen yıllarda safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.

245 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde, takvim yılı içinde kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerin, özel hesap dönemine geçişleri ya da özel hesap

döneminden takvim yılı esasına dönemleri sırasında ortaya çıkan kıst hesap dönemlerinde kıst amortisman ayırabileceği açıklanmıştır.

İdare tarafından verilen muktezalarda; gerek özel hesap dönemine geçişte gerekse de özel hesap döneminden takvim yılı esasına dönüşte ortaya çıkan bir yıldan kısa hesap dönemlerinde kıst amortisman ayrılması ve amortisman ayrılan bu kıst hesap dönemlerinin itfa süresi hesabında ayrı bir yıl olarak dikkate alınması, kıst amortisman ayrılan hesap dönemlerinde amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değerinin ise itfa süresinin son yılında yok edilmesi gerektiği açıklanmıştır.

3. Örnek uygulama

Hesap dönemi takvim yılı olan bir mükellef kurum 2022 yılında 1 Nisan 2022 tarihi itibarıyla 1 Nisan - 31 Mart dönemi olmak üzere özel hesap dönemine geçmiştir.

Mükellef kurumun 2021 yılı Aralık ayında iktisap ettiği, maliyet bedelleri 60.000 TL olan A, B, ve C olmak üzere üç iktisadi kıymetin ekonomik ömürlerinin sırasıyla 2, 3, ve 4 yılı olduğu ve A ve B için normal, C için de hızlandırılmış amortisman uygulandığı varsayımında bir önceki bölümde yer verilen mevzuat düzenlemeleri ışığında A, B ve C kıymetleri için hesap dönemleri itibarıyla ayrılacak amortisman tutarları aşağıdaki gibi olacaktır.

Yıl	Hesap Dönemi	İktisadi Kıymet (A)		İktisadi Kıymet (B)		İktisadi Kıymet (C)	
		Amortisman Hesaplanan Ay Sayısı	Amortisman Tutarı	Amortisman Hesaplanan Ay Sayısı	Amortisman Tutarı	Amortisman Hesaplanan Ay Sayısı	Amortisman Tutarı
2021	01.01.2021-31.12.2021	12	30.000,00	12	20.000,00	12	30.000,00
2022	01.01.2022-31.03.2022	12 (3+9)	30.000,00	3	5.000,00	3	3.750,00
2023	01.04.2022-31.03.2023	-	-	21 (12+9)	35.000,00	12	7.500,00
2024	01.04.2023-31.03.2024	-	-	-	-	21 (12+9)	18.750,00

➤ İktisadi kıymet (A)

Özel hesap dönemine geçişte amortisman uygulamaları yönünden dikkat edilmesi gereken en önemli husus; kıst hesap dönemi iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün hesabında ayrı bir yıl olarak dikkate alındığından kıst hesap döneminin ait olduğu yılda itfa olacak iktisadi kıymetler için tam yıl amortisman ayrılması gerekliliğidir. Söz konusu dönemde itfa olacak iktisadi kıymetler için kıst amortisman ayrılması halinde itfa edilmeyen bakiye değerinin ilk özel hesap dönemi ve müteakip dönemlerde itfa edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu sebeple örneğimizde; 3 aylık kıst hesap döneminde A iktisadi kıymeti itfa olacağından 12 aylık amortisman hesaplaması yapılmıştır.

➤ İktisadi kıymet (B)

Özel hesap dönemine geçişte amortisman uygulaması yönünden dikkat edilmesi gereken diğer bir husus ise özel hesap dönemine geçişte bir yıldan kısa olan hesap dönemlerinde kıst amortisman uygulaması ve amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değerini ise iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün son yılında itfa edilmesi gerekliliğidir. Bu sebeple örneğimizde B iktisadi kıymeti için 01.01.2022-31.03.2022 tarihleri arasında 3 aylık amortisman hesaplanmış ve amortisman ayrılmayan süreye isabet eden 9 aylık amortisman tutarı itfa sürelerinin son yılına eklenmiş ve böylece B kıymeti için 2023 yılında 21 ay üzerinden amortisman ayrılarak iktisadi kıymet itfa edilmiştir.

➤ İktisadi kıymet (C)

Azalan bakiyeler usulüne göre ayrılacak amortisman tutarı hesaplanırken yaygın kabul gören görüşe göre 2022 hesap döneminde kıst amortisman ayrılması nedeniyle ilgili yılda ayrılmayan amortisman tutarının ayrılmış gibi dikkate alınması sonucunda C iktisadi kıymeti için 2021 hesap döneminde 30.000,00 TL ($60.000 \times 0,50$), 2022 hesap döneminde 3.750,00 ($((60.000 - 30.000) \times 0,50 \times 3/12)$), 2023 hesap döneminde 7.500 TL ($(60.000 - 45.000) \times 0,50$), 2024 hesap döneminde ise 18.750,00 TL ($60.000 - 30.000 - 3.750 - 7.500$) tutarlarında amortisman ayrılacaktır.

4. Sonuç

Mükellefler çeşitli saiklerle kendi belirledikleri hesap dönemlerine göre vergilendirilmeyi idareden talep edebilmektedir. Takvim yılı esasından özel hesap dönemine geçişlerde amortisman uygulaması bakımından dikkat edilmesi gereken özel düzenlemeler bulunmaktadır. Mükelleflerin ayırdıkları amortisman tutarları açısından herhangi bir eleştiri ile karşılaşmamaları için idare tarafından verilen mukteza bazındaki görüşleri dikkate almalarında fayda olacaktır.

Kaynakça:

1-213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

2- 245 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

3- 02.05.2016 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[315-2015/VUK1-19545]-48958 sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi

4- 05.09.2019 tarih ve 11395140-105[VUK-1-20276]-722018 sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.