



VERGİCİNİN DÜNYASI

CIHAT ÇETİNKAYA

Hibe mallarda amortisman ve yeniden değerlendirme

Vergi mevzuatımızda, mükellef şahıs ve kurumlarla vergiden muaf iktisadi işletmelerin, aktiflerine kayıtlı demirbaş niteliğindeki maddi duran varlıklarını amortisman sistemi yoluyla maliyet, gider veya zarara dönüştürmeleri mümkündür. Amortisman muhasebesinin amacı, maddi duran varlıkların maliyet değerlerinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yok edilmesidir. 1983 yılında 2791 sayılı kanunla VUK'nun ilgili maddesinde yapılan değişiklikten önceki sistemde, amortisman tabii iktisadi değerlerin işletmede kullanılabilirlik süre zarfında yok edilmesi esas geçerli idi. Ancak, kullanılabilirlik süre tanımıdaki belirsizlik nedeniyle kanun koyucu 2791 sayılı kanunla daha kesin bir hükme yöneldi ve VUK'nun 313. maddesini "..... bu kanun hükümlerine göre....." biçimine getirmiştir. Duran varlıkların kanuna göre ayrılan amortisman tutarları, pasifte düzenleyici bir hesap olan birikmiş amortismanlar hesabından izlenir.

Maddi duran varlıklar kapsamına giren gayrimenkuller ile gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmleri için amortisman ayrılmasının temelindeki mantık, bu kıymetlerin işletmeye bir maliyetlerinin olmasıdır. Ancak, hibe yoluyla iktisadi işletmeler tarafından ivazsız iktisab edilen maddi duran varlıklar için amortisman ayrılması, amortismanın gider olması mantığına uymamaktadır.

VUK'nun 313. maddesinde işletmelerin envanterlerinde kayıtlı olup, bir yıldan fazla kullanılması nedeniyle yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye yüz tutan maddi duran varlıkların amortisman tabii olması öngörülmüştür. Amortisman muhasebesinin amacının, maddi duran varlıkların maliyetlerinin bu malların iktisadi ömürlerine dağıtılması olduğu gözden uzak tutulmaz.

VUK'nun 313/2 maddesi ile maddi duran varlıklara amortisman ayrılması konusunda 5.000.000 liralık alt sınır konmuştur. Maliyet bedeli 5.000.000 liranın altında olup işletmede uzun süre kullanılacak nitelikteki demirbaş eşyalara ilişkin tüm harcamalar işletmece tarafından doğrudan gider yazılabilecektir. Bu haddin belirlenmesinde, aynı ayrı faturalar düzenlenip 5.000.000 liralık sınırın aşılmadığı değil, maddi duran varlığın iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip etmediği önem taşımaktadır. Örneğin, bir büroya demirbaş eşya olarak alınan beş adet dosya dolabının tek tek değerleri ikiser milyon lira olsa ve her biri için ayrı ayrı fatura düzenlense dahi, bu beş adet dolap iktisadi bir bütünlük içerisinde değerlendirilecek ve toplam 10.000.000 liralık alım değeri doğrudan gider yazılmak-

sızın amortismanına tabii tutulacaktır.

Demirbaş eşyanın ister vergiye tabii ister vergiden muaf olsun bir iktisadi işletmeye hibe edilmesi durumunda, işletme gideri olarak telakki edilmesi nasıl mümkün değilse, değeri kanunla belirlenen 5.000.000 liralık limiti aşan ve işletmeye hibe edilip aktifte kaydedilen bir maddi duran varlık için de amortisman ayrılamaz.

Hibe mahiyetindeki işletme varlıkları birer ekonomik değer olduklarından, bunların işletme aktifine alınıp envantere geçirilmesi vergi ve ticaret hukukumuz açısından yeniden bir uygulamadır. Ancak işletmeye iktisab maliyeti sıfır olan bir değer için amortisman ayrılmasının mantığı yoktur.

İktisadi kıymetlerin envantere dahil olması hem fiilen işletmenin tasarrufunda bulunması, hem de bilançonun aktifinde maddi duran varlıklar olmasını ifade eder. Durum bu olmakla beraber, işletmenin malvarlığına dahil olup boş tutulan arazi ve arsalar ekonomik ömürleri olmadığı cihetle kanunda sayılan durumlar hariç amortisman tabii değildirler (VUK Md. 314). Diğer taraftan işletmede fiilen kullanılmakta beraber, kasıtlı envantere alınmamış iktisadi kıymetler için de amortisman ayrılamayacaktır. Buna bir işyeri sahibinin işyerinde kullandığı şahsi bilgisayar için amortisman ayrılamaması örnek olarak verilebilir.

VUK'na göre maddi duran varlıklar (bina, arazi, arsa, taşıt araçları ve diğer demirbaşlar, Md. 269, 270, 273) esas itibarıyla maliyet bedeli ile değerlendirilmektedirler. İktisadi kıymetlerin maliyet bedeli bilinmeyen hallerde rayiç bedel, emsal bedeli veya vergi değerlerinden birisi ile değerlendirilmeleri mümkündür. İktisadi kıymetleri değerlendirmekten amaç, vergi matrahını istenilen biçimde ortaya koymaktır. Vergi usul kanununun 258. maddesinde değerlendirme, "vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti" olarak tanımlanmaktadır.

Kanunun 262. maddesi maliyet bedeli kavramının kapsamını, iktisap edilme ve değerinin artması suretiyle yapılan ödemeler ve bunlara ilişkin çeşitli giderler biçiminde çizmektedir. Durum böyle olunca amortisman tabii değer, amortisman konusu kıymetlerin maliyet bedelidir. Hibe yoluyla edinilen iktisadi kıymetlerin işletmeye taşınması, montaj vb. masrafları ile muhtelif kanunlar gereği ödenecek vergi, resim ve harçların maliyet unsuru olarak değerlendirilip ayrıca amortisman tabii tutulup tutulmayacağı sorusu ortaya atılabilir. Bu neviden harcamalar her ne kadar maliyet bedeli kavramına girmekte ise de, iktisadi kıymetin değerini artırıcı veya hibe malın maliyetini yükseltici mahiyette olmadığından, işletme gideri olarak değerlendirilmesinin ve kanuni limitlere bakılmaksızın doğrudan gider kaydedilmesinin hatalı bir işlem olmayacağı kanaatindeyiz.

Vergi usul kanununun yeniden değerlendirme esaslarını düzenleyen mükerrer 298. maddesinde, yeniden değerlemenin amortisman tabii kıymetler için yapılabileceği belirtilmiştir. Kanunun bu açık hükmü karşısında, hibe yoluyla edinilen ve işletmenin aktif malvarlığına dahil edilen demirbaşlar ve iktisadi kıymetler için amortisman ayrılamayacağı için yeniden değerlendirme yapılmasına gerek yoktur.

Hibe edilen mallara amortisman ayrılamaması ve yeniden değerlemeye tabii olmamasının bir sonucu olarak faaliyetleri gelir ve kurumlar vergilerinden muaf olsun veya olmasın, bir iktisadi veya sosyal amacı gerçekleştirmek için faaliyette bulunan işletmelerin, kendilerine hibe edilen malları elden çıkartmaları durumunda, satışın rayiç bedel üzerinden yapılacak olmasının bir sonucu olarak satış bedelinin tamamı vergi matrahı olacak ve net satış hasılatı olarak vergilendirilecektir.