

ÖZEL HESAP DÖNEMLERİNDE VE DEVİR YOLUYLA BİRLEŞMELERDE KIST AMORTİSMAN HESAPLANMASI

Ufuk ÜNLÜ*

ÖZ

Takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Hazine ve Maliye Bakanlığı 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir. Özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır. Özel hesap dönemine geçişte ve sonrasında amortismanlar farklı hesaplanır. Benzer şekilde devrolan ve devralan kurumların hesap dönemlerinin takvim yılı olması veya özel hesap dönemine tabi olmaları durumunda amortisman hesaplanmaları değişmektedir. Çalışmamız bahse konu amortisman hesaplamaları üzerine yoğunlaşmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Mükellef, Özel Hesap Dönemi, Devir Yoluyla Birleşme, Amortisman.

1. GİRİŞ

Genel olarak sabit kıymetlerin tahmini kullanılabilir ömrü esas alınarak bu kıymetlerin bedeli üzerinden hesaplanan, maliyet veya diğer esaslara göre matrahtan indirimi amortisman olarak ifade edilir. Vergi Usul Kanunu'nda amortismanların yıllık ayrılacağı kabul edilmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre (Türkiye Muhasebe Standartları'nda da) amortisman sabit kıymetin aktife girdiği gün esas alınarak, kist esasında ayrılmaktadır.

Vergileme dönemi esas itibariyle hesap dönemi olarak nitelenir. Mükellefler öncelikle işe başlarken takvim yılı itibariyle hesap dönemine göre defter tutarlar. Ancak mükelleflerin Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndan izin almaları halinde özel hesap dönemine geçebilmeleri mümkündür. Amortisman hesaplanması özel hesap dönemlerinde farklı olmakta, bu durum devir yoluyla birleşmelerde de kendini göstermektedir. Bu çalışmada, özel hesap dönemlerinde ve devir yoluyla birleşmelerde kist amortisman hesaplamasının nasıl yapılacağı anlatılacaktır.

* Başbakanlık Başmüfettişi

2. ÖZEL HESAP DÖNEMLERİNDE KIST AMORTİSMAN HESAPLANMASI

Özel hesap dönemi, daha çok zirai işletmelerde hasat zamanının takvim yılı ile paralel olmadığı durumlarda ihtiyaç haline gelebilmektedir. Ayrıca, eğitim ve öğretim hizmeti, yabancı ortaklı işletmelerde de özel hesap dönemi ihtiyacı ortaya çıkabilmektedir. Özel hesap dönemine göre defter tutacakların, bu konuda Hazine ve Maliye Bakanlığından izin almaları, izini müteakip özel hesap dönemine uygun defter tasdiki ve defter tutma işlemleri yapmaları gerekir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 174'üncü maddesinde, defterlerin hesap dönemi itibariyle tutulacağı, kayıtların her hesap dönemi sonunda kapatılacağı ve ertesi dönem başında yeniden açılacağı, hesap döneminin normal olarak takvim yılı olduğu, şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığının 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebileceği, yeniden işe başlama veya işi bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresinin, hesap dönemi sayılacağı, bu maddeye göre özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançlarının, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılacağı,

- 315'nci maddesinde, mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri ve ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hükme bağlanmış olup, Kanunun 315 inci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları" tespit edilmiş ve 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439 ve 458 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki amortisman listesiyle,

Açıklanmıştır.

Ayrıca, aynı Kanunun;

- 320'nci maddesinde, "*Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür...*

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife

girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.

Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir.

Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.”,

- 328’inci maddesinde, “Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir..

Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır.

Devir ve trampa satış hükmündedir...”

Hükümleri yer almaktadır.

Diğer taraftan, 245 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, takvim yılı içinde kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerin, özel hesap dönemine geçişleri ya da özel hesap döneminden takvim yılı esasına dönmeleri sırasında ortaya çıkan kıst hesap dönemlerinde kıst amortisman ayrılabilirliği belirtilmiştir.

Buna göre, Kanununun 320’nci maddesinin ikinci fıkrası hükmü mahfuz kalmak üzere, gerek özel hesap dönemine geçişte gerekse de özel hesap döneminden takvim yılı esasına dönüşte ortaya çıkan bir takvim yılından kısa hesap dönemlerinde kıst amortisman ayrılması ve amortisman ayrılan bu kıst hesap dönemlerinin itfa süresi hesabında ayrı bir yıl olarak dikkate alınması gerekmekte olup, kıst amortisman ayrılan hesap dönemlerinde amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değerinin itfa süresinin son yılında yok edileceği tabiidir.

Örneğin; “A A.Ş. faydalı ömrü 5 yıl olan fotokopi makinesini 2017 yılında 10.000 TL’ye iktisap etmiştir. Şirket 1/4/2018 tarihinden itibaren özel hesap dönemine (1 Nisan-31 Mart) geçmiştir. Bu durumda söz konusu iktisadi kıymete ilişkin olarak ilgili dönemlerde amortisman konu edilmesi gereken tutarlar aşağıdaki gibi olacaktır.

2017 yılı için; 2.000 TL.

2018 yılı (özel hesap dönemine geçişte 3 aylık kıst dönem) için; [(2.000/12) x 3]=] 500 TL.

2019 yılı (1.4.2018-31.3.2019 özel hesap dönemi) için; 2.000 TL.

2020 yılı (1.4.2019-31.3.2020 özel hesap dönemi) için; 2.000 TL.

2021 yılı [1.4.2020-31.3.2021 özel hesap dönemi (2018 yılında özel hesap dönemine geçiş nedeniyle ayrılmayan 9 aylık amortisman dahil)] için; (2.000 + 1.500=) 3.500 TL.”

Dolayısıyla, Kanununun 320’nci maddesinin ikinci fıkrası hükmü mahfuz kalmak üzere;

- Özel hesap dönemine geçişte ortaya çıkan kıst dönem için kıst amortisman ayrılması ve amortisman ayrılan bu kıst hesap döneminin itfa süresi hesabında ayrı bir yıl olarak dikkate alınması,

- Kıst amortisman ayrılan hesap döneminde amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değerinin itfa süresinin son yılında yok edilmesi,

Gerekmektedir.

3. DEVİR YOLUYLA BİRLEŞMELERDE KIST AMORTİSMAN HESAPLANMASI

Devir yoluyla birleşme, bir ya da birkaç şirketin bütün aktif ve pasifiyle bir diğer şirkete katılarak inhisar etmesi ve katıldıkları şirketin bünyesi ne iltihakıdır (devridir). Bir başka deyişle; bir kurumun tüzel kişiliği devam etmekte, diğer şirketler ise kendisine katılmış bulunmaktadır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinde, “(1) Bu Kanunun uygulanmasında aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir:

a) Birleşme sonucunda inhisar eden kurum ile birleşilen kurumun kanunî veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunması.

b) Müfeseh kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi...” hükümleri yer almaktadır.

Ayrıca, konuya ilişkin olarak, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “19.3.2. Amortisman uygulaması” başlıklı bölümünde, “Devir ve bölünme neticesinde devre konu iktisadi kıymetler, mukayyet değerleri üzerinden; aktif ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif ve pasif hesaplarla birlikte devrolunacağından, söz konusu iktisadi kıymetlerin devir işleminin amortisman uygulamaları bakımından ilk iktisap olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle devralan kurumda devir ve bölünme işlemi nedeniyle devrolan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin bakiye değerleri

üzerinden kalan amortisman süreleri dikkate alınarak amortisman ayrılmaya devam edilecektir.” açıklamalarına yer verilmektedir.

Bu bağlamda, Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinde belirtilen şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmünde olup, devir işleminin anılan Kanun çerçevesinde gerçekleşmesi halinde, devir tarihi itibarıyla ticaret sicilinde tescil edilmesiyle devrolan şirketin hukuki varlığı sona erecek olup şirketin devir tarihi itibarıyla çıkarılan bilançosu aktif ve pasifiyle kül halinde devralan şirkete geçmektedir. Devir tarihini izleyen günden sonraki dönemlere ilişkin yükümlülükler devralan şirkete aittir.

Buna göre, devir neticesinde devre konu iktisadi kıymetler, mukayyet değerleri üzerinden; aktif ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif ve pasif hesaplarla birlikte devrolduğundan, söz konusu iktisadi kıymetlerin devir işleminin amortisman uygulamaları bakımından ilk iktisap olarak değerlendirilmemesi, diğer bir ifadeyle devralan kurumda, devir işlemi nedeniyle devrolan amortismana tabi iktisadi kıymetlerin bakiye değerleri üzerinden kalan amortisman süreleri dikkate alınarak amortisman ayrılmaya devam edilmesi gerekmektedir.

Buna istinaden;

a) Devrolan ve devralan kurumların hesap dönemlerinin takvim yılı olması durumunda, yıllık amortisman tutarının devir tarihi dahil kısmının devrolan kurumda, devir tarihini izleyen günden takvim yılı sonuna kadar olan kısmının ise devralan kurumda kıst amortisman tutarı olarak dikkate alınması,

b) Devralan kurumun özel hesap dönemine sahip olması durumunda ise, devrolan kurumun hesap döneminin başından devir tarihine kadar (devir tarihi dahil) kıst amortisman hesaplaması, devralan kurumun da devir tarihini izleyen günden özel hesap döneminin kapandığı tarihe kadar kıst amortisman hesaplaması, kıst amortisman uygulanması nedeniyle ilgili hesap dönemlerinde ayrılamayan amortisman tutarının son yılda itfa edilmesi, gerekmektedir.

Örneğin; “B A.Ş. faydalı ömrü 6 yıl olan takım tezgahını 2017 yılında 7.200 TL’ye satın almıştır. Buna göre; her yıl $7.200/6 = 1.200$ TL amortisman ayrılması gerekmektedir.

30.5.2018 tarihinde (tescil tarihi) B A.Ş., (yukarıda yer verilen örnekte bahsi geçen) A A.Ş. ile devir yoluyla birleşmiştir. Bu durumda, söz konusu iktisadi kıymet için devir tarihi dahil B A.Ş. tarafından amortisman ayrılacak, devir tarihinden sonra ise bakiye değer üzerinden A A.Ş. tarafından amortisman ayrılmaya devam edilecektir. Bu durumda söz konusu iktisadi

kıymete ilişkin olarak ilgili dönemlerde amortismanına konu edilmesi gereken tutarlar aşağıdaki gibi olacaktır. Devrin tescil edildiği 30.5.2018 tarihinde iktisadi kıymetlerin devrolan şirketin aktifinde olduğu göz önüne alındığında amortisman ayırma hakkı devrolan şirkete aittir.

DÖNEM	B A.Ş. (TL)	A A.Ş. (TL)	Birikmiş Amort. (TL)
2017	1.200	-	1.200
1.1.2018-30.5.2018	493,15 (1.200/365 x 150)	-	1.693,15
31.5.2018-31.3.2019	-	1002,74 (1.200/365 x 305)	2.695,89
1.4.2019-31.3.2020	-	1.200	3.895,89
1.4.2020-31.3.2021	-	1.200	5.095,89
1.4.2021-31.3.2022	-	2.104,11 (1.200 + 904,11)	7.200,00

4. SONUÇ

Mükelleflerin isteğine bağlı olarak Bakanlık tarafından münhasıran bu mükellefler için geçerli olmak üzere 12'şer aylık özel hesap dönemleri belirlenebilir. Buna göre, 213 sayılı Kanunun 320'nci maddesinin ikinci fıkrası hükmü mahfuz kalmak üzere, gerek özel hesap dönemine geçişte gerekse de özel hesap döneminden takvim yılı esasına dönüşte ortaya çıkan bir takvim yılından kısa hesap dönemlerinde kıst amortisman ayrılması ve amortisman ayrılan bu kıst hesap dönemlerinin itfa süresi hesabında ayrı bir yıl olarak dikkate alınması gerekmekte olup, kıst amortisman ayrılan hesap dönemlerinde amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değerinin itfa süresinin son yılında yok edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca devir yoluyla birleşmelerde, devrolan ve devralan kurumların hesap dönemlerinin takvim yılı olması durumunda, yıllık amortisman tutarının devir tarihi dahil kısmının devrolan kurumda, devir tarihini izleyen günden takvim yılı sonuna kadar olan kısmının ise devralan kurumda kıst amortisman tutarı olarak dikkate alınması ve devralan kurumun özel hesap dönemine sahip olması durumunda ise, devrolan kurumun hesap döneminin başından devir tarihine kadar (devir tarihi dahil) kıst amortisman hesaplaması, devralan kurumun da devir tarihini izleyen günden özel hesap döneminin kapandığı tarihe kadar kıst amortisman hesaplaması, kıst amortisman uygulanması nedeniyle ilgili hesap dönemlerinde ayrılamayan amortisman tutarının son yılda itfa edilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

T.C. Yasalar (10.01.1961). *213 sayılı Vergi Usul Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (10705 sayılı)

T.C. Yasalar (21.06.2006). *5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (26205 sayılı)