

KUR DÜŞMELERİNİN SABİT KIYMET MALİYETLERİNE VE AMORTİSMAN UYGULAMALARINA ETKİSİ

GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'nun 269'uncu maddesinde, iktisadi işletmelere dahil olan gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği belirtilmiştir. Ayrıca, aynı maddede;

- Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve tefarruatının,
- Tesisat ve makinaların,
- Gemiler ve diğer taşıtların ve
- Gayrimaddi hakların,

gayrimenkuller gibi değerlendirileceği, dolayısıyla bunların değerlendirme ölçüsünün de maliyet bedeli olduğu belirtilmiştir. Aynı Kanun'un 273'üncü maddesinde de alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşyanın maliyet bedeli ile değerlendirileceği vurgulanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 262'nci maddesinde, maliyet bedeli; "iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı" olarak tarif edilmiştir.

Bu madde ile iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin tespitinde, fiili maliyetin esas alınması benimsenmiştir. Dolayısıyla yatırımcı tarafından döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarının, sabit kıymet yatırım maliyetinin bir unsuru olarak kabul edilmesi ve sabit kıymet maliyeti ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

Maliye Bakanlığınca bugüne kadar yapılan açıklamaların hemen hepsinde, kurlardaki yükselmelerinin sabit kıymet maliyetlerini nasıl etkileyeceği konusunda açıklamalar yapılmış, kur düşmelerinden sabit kıymet maliyetlerinin nasıl etkileyeceği konusunda herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Bunun sebebi, ülkemizde yaşanan yüksek enflasyon nedeniyle döviz kurlarının sürekli olarak artış göstermiş olmasıdır. Ancak, 2003 yılında ve 2004 yılının ilk dört ayında döviz kurlarında düşme yaşanmıştır. Döviz kurlarındaki bu düşmenin sabit kıymet maliyetlerine etkisi konusunda 334 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹ ile açıklamalar yapılmıştır.

Bu yazıda, 2003 yılına kadar döviz kurlarında yaşanan yükselmelerden sabit kıymet maliyetlerinin nasıl etkilendiği özetlendikten sonra döviz kurlarında 2003 yılında ve 2004 yılının ilk dört ayında gözlenen kur düşmelerinin sabit kıymet maliyetleri ve amortisman uygulamaları üzerindeki etkisi 334 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar ışığında anlatılacaktır.

¹ 334 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 05.05.2004 tarih ve 25453 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1. KUR YÜKSELMELERİNİN (YATIRIMCI ALEYHİNE OLUŞAN KUR FARKLARININ) SABİT KIYMET MALİYETİNE VE AMORTİSMAN UYGULAMASINA ETKİSİ

Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarının sabit kıymet maliyetlerine etkisi 163 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde² açıklanmıştır. Tebliğle yapılan açıklama aynen aşağıdaki gibidir.

“Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta; aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkanların ise ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması, mümkün bulunmaktadır.”

163 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere; sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar ortaya çıkan kur farkları, sabit kıymet maliyetine ilave edilecek ve sabit kıymetin 31.12..... tarihi itibarıyla oluşan değeri üzerinden amortisman tabi tutulacaktır.

Aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının seçimlik hak kullanılarak maliyete ilave edilmesi halinde amortisman uygulaması aşağıda açıklandığı şekilde yapılacaktır.

Bilindiği gibi, sabit kıymetlerle ilgili olarak bu kıymetler aktifleştirildikleri dönemden sonra yapılan ilave harcamalardan ilgili sabit kıymetin ömrünü uzatıcı nitelikte olanların, sabit kıymetin itfa süresinde, söz konusu sabit kıymete uygulanan amortisman nispeti ile itfa edilmesi gerekmektedir. Yapılan ilave harcama, ilgili sabit kıymetin ömrünü uzatmıyor ve sadece fonksiyonunu artırıyor ise o sabit kıymetin kalan amortisman süresi içinde eşit nispetlerde itfa edilmesi gerekmektedir.

Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi dolayısıyla sabit kıymetin iktisap edildiği dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ihtiyarilik hakkı kullanılarak maliyete ilave edilmesi halinde; bu kur farkları, sabit kıymetin ömrünü artırıcı nitelikte olmadığından, ilgili sabit kıymetin kalan itfa süresi içinde eşit nispetlerde amortisman tabi tutularak itfa edilmesi gerekmektedir.³

Diğer taraftan, 5024 sayılı Kanun⁴ ile amortisman uygulamalarına ilişkin köklü değişiklikler yapılmıştır. Ancak 5024 sayılı Kanun'un 5'inci maddesi ile Vergi Usul Kanunu'na

² 163 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği , 27.01.1985 tarih ve 18648 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³ ÖZTÜRK Bünyamin; ÖZER Mustafa; Dönem Sonu Envanter İşlemleri, Maliye ve Hukuk Yayınları, Sy:201.

⁴ 5024 sayılı Kanun, 30.12.2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

eklenen geçici 26'ncı maddede, 01.01.2004 tarihinden önce aktife giren iktisadi kıymetler hakkında aktife alındıkları yılda yürürlükte olan sürelerle göre amortisman ayrılmaya devam olunacağı belirtilmiştir. Bu durumda, 31.12.2003 tarihine kadar aktife alınan iktisadi kıymetlere ilişkin amortisman uygulamalarında yukarıda yapılan açıklamalara uyulması gerekecektir. Ancak bu tarihten sonra aktife alınan iktisadi kıymetlerin amortisman uygulamalarında yukarıda yapılan açıklamaların yanı sıra 5024 sayılı Kanun'la yapılan düzenlemelerin de dikkate alınması gerekecektir.

2. KUR DÜŞMELERİNİN (YATIRIMCI LEHİNE OLUŞAN KUR FARKLARININ) SABİT KIYMET MALİYETİNE VE AMORTİSMAN UYGULAMASINA ETKİSİ

Yukarıda açıklandığı üzere bugüne kadar döviz kurlarının vergi uygulamalarına etkileri üzerinde Maliye Bakanlığınca yapılan açıklamaların hemen hepsinde kur yükselmeleri üzerinde durulmuş kur düşmeleri sonucunda ne şekilde işlem yapılacağı açıklanmamıştır. Ancak, 334 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde kur düşmelerinin sabit kıymet maliyetlerini nasıl etkileyeceği konusunda açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu tebliğde önce 163 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği hatırlatılmış ve daha sonra yatırımcı lehine oluşan kur farklarının sabit kıymet maliyetine etkisi üzerinde durulmuştur. Tebliğde yapılan açıklamaya göre;

“Lehe oluşan kur farklarının da aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar olan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle amortisman tabi tutulması gerekecektir. Ayrıca, daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yöntemle göre işlem yapılmasına devam edilecektir.”

Tebliğde yapılan açıklama dikkatle incelendiğinde, 163 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeye paralel açıklamaların yapıldığı gözlenmektedir. Dolayısıyla, aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kur yükselmesi nedeniyle sabit kıymet maliyetinin artırılması zorunlu iken kur düşmesi nedeniyle de sabit kıymet maliyetinin azaltılmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir. Aynı şekilde, sabit kıymetin aktifleştirildiği dönemden sonraki dönemlere ilişkin kur yükselmeleri sonucunda mükelleflere maliyete ilave ya da gider yazma konusunda seçimlik hak tanınmış iken kur düşmeleri sonucunda da maliyetten düşme ya da gelir yazma konusunda seçimlik hak tanınmıştır.

Yapılan düzenlemeler sonrasında kur düşmelerinin maliyet bedeline nasıl yansıtılacağı konusunda akıllarda oluşan soru işaretleri giderilmiştir. Ancak, sabit kıymetin aktifleştirildiği dönemden sonra ortaya çıkan kur düşmeleri sonucunda amortisman uygulamasının nasıl yapılacağı konusunda tereddütler hasıl olmaktadır. Şöyle ki;

334 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde, sabit kıymetlerin aktifleştirildiği dönemden sonra ortaya çıkan kur düşmelerinin seçimlik hak **kullanılarak “maliyetten düşülmek suretiyle amortisman tabi tutulması”** işlemi ne şekilde gerçekleştirilecektir? Bu durumda, sabit kıymetin eksilen maliyet bedeli üzerinden söz konusu sabit kıymet için belirlenen amortisman nispeti üzerinden amortisman ayrılmaya devam edileceğini ve sabit kıymetin itfa

süresinin son yılında kalan değerin tamamının amortisman olarak ayrılması gerekeceğini düşünmekteyiz. Konuyu açıklamak amacıyla aşağıdaki örnek hazırlanmıştır.

Örnek: Dövizli kredi kullanılarak iktisap edilen ve 2003 yılında aktifleştirilen bir makinanın 31.12.2003 tarihi itibarıyla aktif değeri 100 Milyar TL. olsun. Mükellefin normal amortisman yöntemini uyguladığını kabul edelim. Alınan krediye ilişkin lehe oluşan kur farkının 2004 yılında 20 Milyar TL., 2005 yılında da 10 Milyar TL. olduğu varsayımıyla mükellefin amortisman uygulaması aşağıdaki şekilde olacaktır. (Örneğin çözümünde yeniden değerlendirme ve enflasyon düzeltmesi ihmal edilmiştir.)

Yıl	Lehe Oluşan Kur Farkı	Sabit Kıymetin Aktif Değeri	Amortisman
2003	---	100.000.000.000.-	20.000.000.000.-
2004	20.000.000.000.-	80.000.000.000.-	16.000.000.000.-
2005	10.000.000.000.-	70.000.000.000.-	14.000.000.000.-
2006	---	70.000.000.000.-	14.000.000.000.-
2007	---	70.000.000.000.-	6.000.000.000.-
		Toplam	70.000.000.000.-

Eğer mükellef, oluşan kur farkını maliyetten düşmek yerine gelir yazmayı tercih ederse; 100 Milyar TL. üzerinden her yıl 20 Milyar TL amortisman ayırmaya devam edecek, ancak 2004 yılında 20 Milyar TL., 2005 yılında da 10 Milyar TL. kur farkını yasal defterine “kambiyo geliri” olarak intikal ettirecektir.

Diğer taraftan, 334 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde, lehe kur farkının oluşup seçimlik hakkın ilk kullanıldığı dönemden sonraki dönemlerde ortaya çıkan kur farkları için seçimlik olarak ilk hangi hak kullanılmışsa o yönteme göre işlem yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Dikkat edileceği üzere bu yönde bir açıklama 163 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde yer almamaktadır. Günümüzde uygulanan serbest kur politikaları sonucunda kur düşmesi ne kadar mümkünse, kur yükselmeleri de o kadar mümkündür. Hatta dövizli kredi kullanılarak aktifleştirilen bir sabit kıymet için bir yıl lehe sonraki yıl ise aleyhe kur farkı oluşması imkan dahilindedir.

334 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde yapılan “**daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yönteme göre işlem yapılmasına devam edilecektir.**” açıklaması sadece lehe oluşan kur farkları için mi yoksa hem lehe hem aleyhe oluşan kur farkları için mi geçerlidir? Başka bir deyişle, sabit kıymetin aktifleştirildiği dönemden sonra ortaya çıkan lehe kur farkı maliyetten düşülmüş ise bir sonraki yıl oluşan aleyhte kur farkı maliyete eklenmek zorunda mıdır? Yoksa sabit kıymetin aktifleştirildiği dönemden sonraki ikinci hesap döneminde oluşan bu aleyhte kur farkı doğrudan gider olarak dikkate alınabilir mi?

Tebliğde yapılan açıklama bu konuda bir belirsizlik doğurmaktadır. Kanımızca, 334 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde yapılan bu açıklama sadece lehe oluşan kur farkları sonucunda uyulması gerekli işlemleri belirlemeye yönelik bir açıklama değildir. Tebliğ

ile asıl yapılmak istenen kur değişmelerinin (lehte veya aleyhte) yatırım maliyetlerini ne yönde etkileyeceğini belirlemektir. Bu nedenle lehte ya da aleyhte oluşan kur farkları nedeniyle kullanılan seçimlik hakkın sonraki dönemlerde de değiştirilmemesi gerektiği düşüncesindeyiz.

Yukarıdaki örneği 2006 yılında da 10 Milyar TL. aleyhe kur farkı oluştuğu varsayımıyla değiştirirsek; yukarıdaki amortisman hesaplama tablosunda herhangi bir değişiklik olmayacak, mükellef 2005 yılında kur düşmesi sonucu oluşan aleyhte kur farkını, sabit kıymete ait bir alt hesapta izleyecek ve çalışmanın birinci bölümünde açıklandığı üzere sabit kıymetin kalan 2 yıllık itfa süresinde amortismanına tabi tutacaktır. Mükellefin aleyhte oluşan bu 10 Milyar TL.'lik kur farkını doğrudan gider yazmaması gerekir. Eğer mükellef 2003 yılında ve dolayısıyla 2004 yılında lehe oluşan kur farklarını maliyetle ilişkilendirmeyip doğrudan gelir yazsaydı 2005 yılında oluşan aleyhe kur farkını da doğrudan gider yazma hakkına sahip olacaktı. Aksi yönde yapılacak bir yorum uygulamada karışıklıklara yol açacaktır.

SONUÇ

163 ve 334 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri'nde, yatırımcı tarafından döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi dolayısıyla, yatırımcı lehine veya aleyhine ortaya çıkan kur farklarının sabit kıymet maliyetlerini ne şekilde etkileyeceği konusunda açıklamalar yapılmıştır. Her iki genel tebliğde yapılan açıklamalar bir arada değerlendirildiğinde; aktifleştirmeye işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar kurlarda meydana gelen yükselme nedeniyle sabit kıymet maliyetinin artırılması, kur düşmesi nedeniyle de sabit kıymet maliyetinin azaltılması zorunludur. Ayrıca, sabit kıymetin aktifleştirildiği dönemden sonraki dönemlerde gerçekleşen kur yükselmeleri sonucunda mükelleflere maliyete ilave ya da gider yazma konusunda, kur düşmeleri sonucunda da maliyetten düşme ya da gelir yazma konusunda seçimlik hak tanınmıştır.

Sabit kıymetin aktifleştirildiği dönemden sonraki dönemlerde gerçekleşen kur düşmeleri sonucunda oluşan lehe kur farklarının gelir yazma yerine maliyetten düşülerek değerlendirilmesi halinde, sabit kıymetin eksilen maliyet bedeli üzerinden, söz konusu sabit kıymet için belirlenen amortisman nispeti uygulanarak, amortisman ayrılmaya devam edilecek ve sabit kıymetin itfa süresinin son yılında kalan değerin tamamının amortisman olarak ayrılması gerekecektir.

334 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar sadece lehe oluşan kur farkları sonucunda uyulması gerekli işlemleri yapmaya yönelik bir açıklama değildir. Tebliğ ile asıl yapılmak istenen kur değişmelerinin (lehte veya aleyhte) yatırım maliyetlerini ne yönde etkileyeceğini belirlemektir. Bu nedenle lehte ya da aleyhte oluşan kur farkları nedeniyle kullanılan seçimlik hakkın sonraki dönemlerde değiştirilmemesi gerekmektedir.