

ARAÇ LASTİĞİNE AMORTİSMAN AYRILMASI

I-GİRİŞ

Bilindiği gibi amortisman bir varlığın maliyet bedelinin (değerinin) varlığın kullanım (faydalı) ömrüne göre dağıtılmasını ifade eder.

339 nolu VUK Genel Tebliğin ekindeki listenin 3.72. sırasında, ” otomobil, kamyon, minibüs, midibüs, yük arabaları, özel amaçlı olarak kullanılan araçlar ve benzeri araçlara ait lastiklerin, (yeni satın alınan araçlarda hazır olanlar hariç)” faydalı ömrünün 2 yıl olduğu belirtilmiştir.¹ Bu yazımızda bir sabit kıymetin mütemmim cüzü niteliğindeki parçalarına farklı oranlar uygulanmak suretiyle amortisman ayrılıp ayrılamayacağı Vergi Usul Kanunu ve Uluslararası Muhasebe Standartları çerçevesinde tartışılacaktır.

Amortisman konusu Vergi Usul Kanunu’nun 313-330’ncü maddeleri arasında düzenlenmiştir. Ayrıca Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarına(UFRS) uyumlu 16 nolu Türkiye Muhasebe Standardında(TMS-16 Maddi Duran Varlıklar) da bu konuda geniş açıklamalara yer verilmiştir.

A-Vergi Usul Kanunu Yönünden

Vergi Usul Kanunu’na göre işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve aşınmaya veya kıymette düşmeye maruz bulunan ve değeri 680 TL’yi aşan varlıkların (boş arsa ve arazi hariç taşınmazlar, tesisat ve makineler, taşıtlar, gemiler, demirbaşlar, özel maliyet bedelleri ve gayrimaddi haklar) kanunda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde amortisman tabi tutulması gerekmektedir. Mükellefler amortisman tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı’nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa etmek zorundadır. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınması gerekmektedir. Geçmiş yıllarda gayrimenkuller dışındaki iktisadi kıymetler 5 yıldan az olmamak üzere, %20 kanuni orana göre amortisman ayrılırken 1.1.2004 tarihinden itibaren faydalı ömür esasına göre amortisman hesaplanmaktadır. Maliye Bakanlığı faydalı ömür esasına göre tespit ettiği amortisman oranlarını 333 nolu VUK Genel Tebliği ile açıklamıştır.² Bu tebliğ daha sonra muhtelif tebliğler ile değiştirilmiştir.

VUK’na göre amortisman tabi iktisadi kıymetler maliyet bedelleri ile değerlendirilir. Gayrimenkul gibi değerlendirilen tesis ve makinelerin gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri maliyet bedeline eklenir. Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye, emlak alım ve özel tüketim vergilerinin maliyet bedeline ilave edilmesi mükellefin isteğine bırakıldığı halde, 163 nolu Tebliğde yapılan açıklamalara göre ilk yıla ait finansman giderlerinin maliyet bedeline ilave edilmesi zorunludur.

Anılan Kanun’un 272’nci maddesine göre, normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında kalan ve amortisman tabi iktisadi kıymeti **genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak** amacıyla yapılan giderlerin ilgili varlığın maliyet bedeline ilave edilmesi gerekmektedir. 272’nci maddesinin ikinci fıkrasında maliyet bedeline eklenecek bakım onarım giderlerinin neler olabileceği aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

“(Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlalaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi

¹ 339 nolu VUK Genel Tebliği 24.08.2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

² 333 nolu VUK Genel Tebliği 28.04.2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir.)”

Görülebileceği üzere kara nakil vasıtalarında normal bakım onarım dışındaki harcamaların amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliği kazanabilmesi için **kasa veya motorunun** yenisi ile değiştirilmesi veya **yeni bir tertibat eklenmesi** gerekmektedir. Kanun hükmüne göre yenilenen lastik yeni bir tertibat olmadığından ve aracın **değerini devamlı olarak artıran** bir nitelik taşımadığından, lastik normal bir bakım gideri niteliğinde bulunduğundan değeri ne olursa olsun aracın maliyet bedeline eklenmemeli ve doğrudan gider kaydedilmelidir. Gider kaydedilmesi gereken bir değer in aktifleştirilmesi bilanço ilkelerine aykırıdır.

B-Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-16) Yönünden

Vergi hukukunu ilgilendiren sorunların çözümünün vergi mevzuatı içinde araştırılması gerektiği açık olmakla birlikte, vergi hukuku muhasebe uygulamalarından da geniş ölçüde etkilenmektedir. Bu nedenle vergiye ilişkin olayların incelenmesinde muhasebe uygulamaları göz ardı edilmemelidir. Acaba muhasebe bilimi “araba lastiği” konusunda ne diyor?

TMS-16 nolu standartta, “mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemlerin” maddi duran varlık olarak finansal tablolara yansıtılacağı, bu kalemlerin gelecekteki ekonomik yararlarının işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve maliyetinin güvenilir şekilde ölçülebilmesi gerektiği, ayrıca, **yedek parça ve bakım malzemelerinin genel olarak stoklarda izlenmesi ve kullanıldıklarında gelir tablosuna yansıtılması gerektiği**, işletmelerin duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetlerini aktifleştiremeyecekleri belirtilmektedir. (Paragraf 7-12)³

Paragraf 13’te, bazı maddi duran varlık kalemlerinin parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesinin gerekebileceği, örneğin, bir fırının (yüksek fırın) belirli bir saat kullanımı sonrasında yeniden astarlanmasının gerekmesi veya uçak iç döşemeleri ve mutfağının uçağın yararlı ömrü süresince birkaç defa değiştirilmesi, binanın iç duvarlarının yenilenmesinin gerekmesi durumunda, yenilenen parçaların maliyet bedelinin maddi duran varlık kalemine ilave edilmesi, ancak **yenilenen parçaların defter değerinin bilanço dışı bırakılması** gerektiği belirtilmiştir.⁴ Paragraf 70’te, maddi duran varlık kaleminin defter değerine ilgili kalemin bir parçası için yenileme maliyetinin dahil edilmesi durumunda, yenilenen parçanın ayrı olarak itfa edilip edilmediğine bakılmaksızın yenilenen parçanın defter değeri bilanço dışı bırakılır, yenilenen parçanın defter değerinin belirlenmesi mümkün değilse, yenileme maliyeti yenilenen parçanın maliyetinin göstergesi kabul edilir denilmektedir.

TMS-16’da bir maddi duran varlık kaleminin toplam **maliyetine göre önemli olan her bir parçasının** ayrı ayrı amortismanına tabi tutulması gerektiği, örneğin bir uçağın gövdesi ve motorunun ayrı ayrı amortismanına tabi tutulmasının uygun olabileceği ifade edilmiştir.

Görülebileceği üzere, UFRS’na uyumlu olan TMS-16’da araç lastiklerinin araçtan ayrı olarak muhasebeleştirileceğine ilişkin bir açıklaması yer almamakta, bazı özellikli varlıkların parçalarının ayrı olarak amortismanına tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir. Standartta ayrı amortismanına tutulacak parçanın **toplam maliyet içinde önemli bir maliyet unsuru taşınması** gerektiği vurgulanmış ve uçak gövdesi ve motoru örnek olarak gösterilmiştir. Standartta ayrı varlık olarak amortismanına tabi tutulacak parçanın değeri konusunda bir oran verilmemiştir. Bize göre, varlığın toplam maliyet bedelinin %10 veya 20’sinin altındaki parçalar ilgili ana varlıktan ayrılmaksızın tek parça olarak amortismanına tabi tutulmalıdır. Örneğin otomobil lastiğinin otomobilin toplam maliyeti içindeki payı %1-2 civarındadır.

³ Türkiye Muhasebe Standartları, 2009.TMSK Yayınları-4

⁴ Defter değeri, bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtılan tutardır.

Hiçbir önemli özelliği olmayan araç lastiğinin araçtan ayrı oranda amortismanına tabi tutulması TMS-16'da yapılan açıklamalara da uygun değildir.

C-Araç Lastikleri İçin Amortisman Ayrılmasının Hukuki ve Ekonomik Gerekçesi Var Mıdır?

339 Nolu VUK Genel Tebliğinde araç lastiklerinin faydalı ömrü 2 yıl olarak tespit edilmiş,⁵ 345 nolu VUK Genel Tebliğinde ise, bazı sektörlerde faaliyet gösteren mükelleflerin faaliyetlerini gerçekleştirmek üzere iktisap ettikleri lastiklerin faydalı ömürlerinin 2 yıldan daha az olduğunun anlaşıldığı, bu itibarla, **ticari amaçla kullanılan araçlar için** iktisap edilen lastiklerin faaliyet gösterilen sektörün çalışma şartları gereği tahsis edildiği hizmette kullanılmaya hazır hale geldiği tarih itibarıyla faydalı ömrünün bir yıldan daha az olması halinde amortismanına tabi tutulmadan doğrudan giderlere intikal ettirilebileceği belirtilmiştir.

Araç lastiği, takılı bulunduğu aracın mütemmim cüzi niteliğindedir. Lastiği olmayan araç fonksiyonunu yerine getiremez ve örf ve adete göre araç lastiği ile birlikte satılır. Araçtan ayrılması mümkün olmayan ve ayrıldığı takdirde aracın değerini ve fonksiyonunu önemli derecede düşüren bir varlığın araçtan bağımsız olarak amortismanına tabi tutulması yukarı bölümde belirtilen bazı özel durumlar hariç, amortisman ayırma ilkesine aykırıdır. Bazı değerli varlıkların birbirini tamamlayan kısımlarının ayrı ayrı amortismanına tabi tutulması muhasebe teorisinde kabul edilmektedir. Buna örnek olarak uçak motorları gösterilmektedir. Uçak motorları güvenlik ve teknik nedenlerle gövdelerine göre belli aralıklarla yenilenmek zorundadır. Uçak motorunun değerinin uçağın bedeline göre yüksek olması ve gövde ile motorun faydalı ömürlerinin farklı olması farklı oranlarda amortisman ayrılmasını zorunlu kılmaktadır. Araç lastikleri için aynı şeyi söylemek mümkün değildir. Araç lastiği için amortisman ayrılması doğru ise, değeri daha yüksek olan ve belli aralıklarla yenilenmesi gereken akü, buji, balata gibi yedek parçaların da ayrı amortisman oranlarına tabi tutulması gerekir ki, bunun mantıklı ve pratik bir yararı yoktur.

Öte yandan, satın alınan bir aracın maliyet bedeli içinde lastikleri de vardır. Lastik dahil olarak aktifleştirilen bir otomobil 5 yılda amortismanına tabi tutulduğu halde 2. Yıl lastiği değiştirilen bir otomobilde yeni alınan lastikler amortismanına tabi tutulacaksa, aktifte yer alan ve henüz itfa edilmeyen lastik değerinin aktiften çıkarılarak kalan 4 yıllık süreye isabet eden kısmın doğrudan zarar kaydedilmesi gerekir. Aksi halde lastikleriyle aktifleştirilen otomobilin aktifte kalan net değeri (defter değeri) yeni alınan lastiklerle birlikte bilançoda daha yüksek gösterilmiş olacaktır. TMS-16'ya göre yenilenen önemli parçanın defter değerinin bilançodan çıkartılması zorunludur.

Örneğin, 30.000 TL'ye satın alınan bir otomobilin 2. Yılın sonunda lastiklerinin 1.000 TL ödenerek yenilediği ve yenilenen lastiklerin amortismanına tabi tutulması halinde aşağıdaki kayıtların yapılması gerekmektedir.

770-Genel Yönetim Giderleri	800
770.05. Çeşitli Giderler	
257. Birikmiş Amortismanlar	200

⁵ 339 nolu VUK Genel Tebliğin ekindeki listenin 3.72. sırasında, "otomobil, kamyon, minibüs, midibüs, yük arabaları, özel amaçlı olarak kullanılan araçlar ve benzeri araçlara ait lastiklerin, (yeni satın alınan araçlarda hazır olanlar hariç)" faydalı ömrünün 2 yıl olduğu belirtilmiştir.

254-Taşıtlar	1.000
(Yenilenen lastik nedeniyle aktifin düzeltilmesi)	
<hr/>	
255-Demirbaşlar	1.000
102- Bankalar	1.000
(Yeni lastik alımı)	
<hr/>	
770-Genel Yönetim Giderleri	500
257-Birikmiş Amortismanlar	500
(Yeni alınan lastiğe %50 oranı üzerinden amortisman ayrılması)	
<hr/>	

Görüleceği üzere, ilk yıllarda lastik için ayrılacak amortisman tutarı, gider yazılacak amortisman tutarından daha düşük olabilecektir. İşletme lastiği doğrudan gider yazmış olsaydı, yeni alınan lastik için 1.000 TL, arabanın maliyeti içinde yer alan lastik bedeli için 200 TL olmak üzere 1.200 TL gider yazması gerektiği halde, lastiğe amortisman ayırma yöntemine göre $(800+500)= 1.300$ TL gider yazmış olacaktır. Ancak Maliye Bakanlığı amortismanın mantığına aykırı olarak yenilenen ve henüz itfa edilmeyip, aracın maliyeti içinde kalan lastiğin değerinin (örnekte 800 TL'nin) bilançodan çıkartılarak doğrudan zarar yazılmasını kabul etmemektedir.

Vergi Usul Kanununda bir varlığın belli kısımları için ayrı oranlarda amortisman ayrılabilmesi ve bu yöntemin esasları kanunda belirtilmediğinden, bize göre 339 nolu Tebliğin hukuki dayanağı da bulunmamaktadır.

Lastiğe amortisman uygulaması hem Vergi Usul Kanunu'na hem de muhasebe standartlarına aykırıdır. Uygulamanın Devletin vergi gelirlerini artırıcı bir yönü bulunmadığı gibi, ilk yıllarda yapılan lastik yenilemelerinde standarda uygun işlem yapılması halinde mükellefin lehine sonuç doğurmaktadır. Mevcut uygulama ise kazancın safılığı ve gerçekliği ilkesine aykırı şekilde mükellefin haksız vergilendirmesine neden olmaktadır. Lastiğin amortisman kayıtlarının izlenmesindeki güçlük de dikkate alındığında, lastiğe amortisman uygulaması **“sinekten yağ çıkarmak”** tan öte bir anlam ifade etmemektedir.

II- Sonuç

Yukarıda yaptığımız açıklamalardan anlaşılacağı üzere, araç lastiklerine amortisman ayrılması hem Vergi Usul Kanunu'na hem de Uluslar arası Muhasebe Standartlarına uyumlu 16 nolu Maddi Duran Varlıklar Standardına (TMS-16) uygun düşmemektedir. 339 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin eki Listenin 3.72. satırındaki araç lastiklerine amortisman uygulanmasını öngören düzenlemenin yasal dayanağı bulunmamaktadır.

