

BİNEK OTOMOBİLLERİNİN VERGİ DÜZENLEMELERİ KARŞISINDAKİ DURUMU, KIST AMORTİSMAN UYGULAMASI VE BİR ÖNERİ

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI *

Arş. Gör. Fevzi Serkan ÖZDEMİR **

ÖZET

Maliye Bakanlığı, işletmelerin nakde çevirmekte zorlanmadığı binek otomobillerinin alım-satımı nedeniyle katlanılan maliyetleri artırarak, bu yolla sağlanan vergisel avantajları ortadan kaldırmanın muvazaalı binek otomobili edinimlerini engelleyeceği gerekçesi ile bazı özel düzenlemeler yapmıştır. Özellikle yılsonlarına doğru kurum kazançlarını düşük gösterme ve daha düşük vergi ödeme imkanı sağlayan muvazaalı binek otomobili edinimi için amortisman konusunda diğer maddi duran varlıklardan farklı olarak, kıst amortisman uygulaması benimsenmiştir. Bir diğer düzenleme ise, teslim alınan binek otomobili nedeniyle ortaya çıkan katma değer vergisi alacağının, yapılacak mal ve hizmet teslimleri sırasında tahsil edilecek katma değer vergilerinden mahsup edilememesidir. Tüm bu düzenlemeler; binek otomobilinin satın alındığı hesap döneminin sonunda amortisman tabi tutulmasının hemen ardından, izleyen dönem içinde satılmasının yarattığı avantajları ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.

Anahtar Sözcükler: Binek otomobili, Kist Amortisman, Katma Değer Vergisi (KDV), Muvazaa.

ABSTRACT

“RESTRICTED DEPRECIATION FOR CARRIAGE FROM THE PERSPECTIVE OF TAX REGULATIONS AND A SUGGESTION”

Epecially through to the end of the fiscal year, some firms attempt to decline their profit and pay less tax by buying carriage with collusion. In

* Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme Bölüm Başkanı, ebayazitli@politics.ankara.edu.tr

** Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, fsozdemir@gmail.com

order to prevent exploitation in buying carriage with collusion, the Ministry of Finance has set some particular tax regulations. The purpose of these regulations is to increase the purchasing and selling costs of carriage as much as the tax advantages. One of the regulations is to oblige firms to calculate restricted depreciation for carriage except for other tangible assets. Another regulation is related with value added tax i.e. when a firm buys a carriage; it can not deduct the value added tax from the value added tax that will be received during the giving in process of goods & services. All these regulations aim to eliminate the advantages taken by applying amortization to the carriage in a fiscal year that is bought in and then selling this carriage in the consequent fiscal year.

Keywords: Carriage, Restricted Depreciation, Value Added Tax (VAT), Collusion.

1. GİRİŞ

Binek otomobili edinimi ve değerlemesi ile ilgili olarak vergi kanunlarımıza bazı özel hükümlerin getirilmesinin ardında, muvazaalı binek otomobili edinimlerini engelleme arzusu bulunmaktadır. Engellerin olmadığı durumda, vergi planlaması yapan işletmeler, özellikle yılsonlarına doğru binek otomobili alıma yönelmiş, aktifleştirme dönemi sonunda bir kez amortisman ayırdıktan sonra, görece likiditesi yüksek olan binek otomobillerini kolaylıkla nakde çevirebilmişlerdir. Özellikle azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman yönteminin tercih edilmesi ve taşıt alımı sırasında ödenen Katma Değer Vergisi (KDV) tutarlarının, tahsil edilen KDV tutarlarından mahsup edilmek suretiyle indirilmesinin (geri alınmasının) sağladığı fayda (vergi tasarrufu), muvazaalı binek otomobili alım-satımından kaynaklanacak maliyetlerin gerisinde kalmış ve kimi işletmeleri binek otomobili edinmeye daha fazla teşvik etmiştir.

Binek otomobilinin vergi kanunları karşısında özel bir önem kazanmasının bir diğer nedeni de sadece işletme faaliyetleri için değil, kişisel ihtiyaçlar için de kullanılabilir ve kişisel ihtiyaçlar dışında kullanılan binek otomobili için yapılacak harcamaların işletme ile ilişkilendirilebilecek olmasıdır.

Binek otomobili edinimindeki istismarların devletin vergi kaybına yol açması, Maliye Bakanlığı'nın harekete geçmesine ve konu ile ilgili bir takım tedbirleri almasına neden olmuştur. İlk olarak anılan sakıncaların yarattığı vergi sızıntılarının önüne geçmek amacıyla, 4108 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu (VUK) madde 320'de değişiklik yapılmış ve yürürlük tarihi 01.01.1994 olarak belirlenen **kıst amortisman** uygulamasına geçilmiştir.

Buna göre; faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin 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 sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayırmaları ve amortisman ayrılmayan süreye isabet eden kısmın ise, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilmesi gerekmektedir (VUK, m.320/2).

Binek otomobili ile ilgili kısıtlayıcı bir diğer düzenleme de KDV Kanunu ile getirilmiştir. KDV Kanunu m.30/b'de yapılan değişiklik ile faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerin alış vesikalarında gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez hükmü getirilmiştir. Başka bir ifadeyle, kanunda öngörülen koşullara uygun binek otomobili alımlarında, ödenen katma değer vergisinin, tahsil edilecek olan KDV'lerden mahsup edilmek suretiyle indirilmesi imkanı ortadan kaldırılmıştır.

Bu çalışmada, öncelikle binek otomobili alımının ilgili hesaplara kaydedilmesi ve amortisman tabi tutulma biçimleri, sonrasında ise vergisel düzenlemeler ile getirilen kısıtlamalar ve bunların muhasebe sürecindeki etkileri ele alınmaktadır. Son olarak binek otomobili KDV'si ve amortismanına ilişkin farklı kayıtlama yöntemlerinin sonuçları; Maliye Bakanlığı açısından toplanan vergi, işletmeler açısından ise ödenecek vergi yükümlülüğü ve dönem net karlılığı bakımından değerlendirilmektedir.

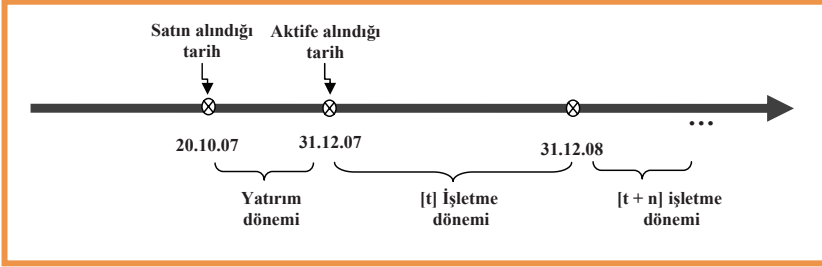
2. BİNEK OTOMOBİL ALIMLARININ VERGİ DÜZENLEMELERİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Binek otomobili, diğer maddi duran varlıklar gibi maliyet bedeli ile kayıt altına alınır. Bu nedenle yapılan harcamaların ayrıştırılması, bunlardan maliyet bedeli içine girecek olanların belirlenmesi, dışında kalanların ise niteliklerine uygun şekilde kayıtlanması gerekmektedir.

Binek otomobilinin değerlemesi VUK'da gayrimenkullerin değerlemesi ile ilgili hükümlerin yer aldığı maddelere (m.269 ve m.270) göre yapılmaktadır. VUK m.270'e göre; hangi giderlerin varlığın (binek otomobilin) maliyetine dahil edileceği sıralanmıştır. 163 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'nden hareketle ise, binek otomobili alımından doğan faiz ve kur farklarının yatırım dönemine ait olan kısımlarının binek otomobilinin maliyeti içinde yer alması gerektiği anlaşılmaktadır.

Faiz ve kur farklarının, binek otomobili (genel olarak iktisadi varlıkların) edinilmesinden önce veya sonra doğmuş olmasının önemi bulunmamaktadır. Fakat VUK Genel Tebliğlerinde, duran varlıkların aktife alındığı tarihe kadar geçen sürelerle ilişkin faiz ve kur farklarının finansman gideri olarak maliyete eklenmesi gerekirken, aktife alınma sonrasında (işletme dönemlerinde) ortaya çıkanların, maliyete eklenmesi ya da doğrudan dönem gideri olarak kayıt altına alınması ihtiyaridir.

Vergisel düzenlemeler bakımından “aktife alma”, ilgili varlık üzerinden amortisman ayrılmasına bağlanmaktadır. Eğer ilgili varlık üzerinden henüz amortisman ayrılmamış ise o varlığın aktife alınmamış olduğu kabul edilir (Kaval, 2005; 326). Bu nedenle binek otomobili için yapılan harcamaların vergi kanunları karşısındaki durumu ve amortismanın bu çerçevede ele alınması uygun olacaktır.



Şekil 1. Binek Otomobili Edinimlerinde Yatırım ve İşletme Dönemleri

2.1. Yatırım Döneminde Yapılan Harcamalar

Yatırım (aktifleştirme) döneminde yapılan harcamalar; binek otomobili alım bedeli ve alışla ilgili diğer giderler şeklinde sınıflandırılabilir.

Binek otomobili alımında taşıtın alım bedeli, binek otomobilin ÖTV, KDV ve diğer giderler öncesi bedelidir. Kullanılmamış araç alımlarında, otomobil satıcısı, alıcı adına yaptığı giderleri taşıt alım bedeline ilave etmekte ve otomobili bu fiyat ile satışa sunmaktadır. Bu nedenle taşıtların satın alınması sırasında ödenen tutarların, neler karşılığında ödendiğinin belirlenmesi ve buna uygun şekilde kayıt yapılması esastır. Kullanılmış binek otomobili alımlarında ise katlanılan giderlerin birçoğu, zaten alım-satım işlemi sırasında ortaya çıkmakta ve bunlar taşıt alım bedelinin dışında kaldığından ayrıştırılması da kolay olmaktadır.

VUK m.269'da gayrimenkul olarak sınıflandırılan taşıtların (binek otomobillerinin), maliyet değeri ile değerlemeye tabi tutulacağı açıktır. VUK. m.270'de ise, satın alma bedelinin dışında hangi giderlerin maliyet bedeli

line dahil edilmesi gerektiği yer almaktadır. Bu çerçevede binek otomobili ediniminde taşıtın alım bedeline ilave edilebilecek giderler aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir:

i) Vergiler

- a. Özel tüketim vergisi (ÖTV)
- b. Gümrük vergisi

ii) Kur farkları ve faiz giderleri

iii) VUK, m.270'de sayılan diğer giderler; montaj, noter, tescil, mahkeme, kıymet takdiri komisyonu, tellaliye giderleri gibi.

İşletmeler, binek otomobili alımı ile doğrudan bağlantısı kurulabilecek olmak kaydıyla bu giderleri maliyet bedeline dahil etme ya da dönem gideri olarak kayıt altına alma konusunda serbest bırakılmışlardır (Antalya Defterdarlığı, Mukteza; 2002).

Binek otomobilinin maliyetine eklenebilecek olan giderler içinde yer alan gümrük vergisi ve ÖTV tutarlarının da bu çerçevede maliyete eklenmesi mümkündür (5035 sayılı Kanun'un 48'inci maddesiyle ve 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere Taşıt Alım Vergisi yerine Özel Tüketim Vergisi getirilmiştir.) Öte yandan, VUK'da binek otomobili alımında indirilemeyen KDV'nin nasıl dikkate alınacağına ilişkin açıklık bulunmadığı görülmektedir (Öztürk, 2007: 387).

Gümrük vergisi ve ÖTV'nin, ortak özellikleri; bu vergilerin işletme üzerinde kalmaları, tüketim üzerinden alınmaları ve doğrudan vergi niteliği taşımalarıdır. Bu özellikler, aynı zamanda, VUK m.270'de gayrimenkullerin maliyete eklenmesine ya da gider olarak yazılmasına ihtiyarilik tanınan vergilerin de genel karakteristiğini ortaya koymaktadır. Bu çerçevede, özü itibarıyla **ÖTV'ye benzer bir nitelik kazanmış olan indirilemeyen binek otomobili KDV'sinin** de maliyete eklenmesi ya da doğrudan gider yazılmasına esneklik tanıdığı söylenebilir.

Öte yandan, Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 23 sıra no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile indirim konusu yapılamayan binek otomobili KDV'sinin, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmesinin önü açılmıştır (Öztürk, 2007, 387).

Binek otomobili edinimi sırasında ödenen bir diğer vergi türü de Motor-

lu Taşıtlar Vergisi (MTV)'dir. Binek otomobili edinimi sırasında ödenen ve maliyet bedeline eklenmesine izin verilen ÖTV, gümrük vergisi ve indirilemeyen KDV'den farklı olarak, MTV'nin taşıtın maliyetine eklenmesi söz konusu değildir.

- **Özel Tüketim Vergisi;** binek otomobillerin ÖTV oranı silindir hacimlerine göre % 37 ile % 84 arasında değişmektedir. Binek otomobillerle ilgili ÖTV tarifesi Tablo 1'deki gibidir:

Tablo 1. Binek Otomobillerinde ÖTV Tarifesi

Motor Silindir Hacmi	
1600 cm ³ 'ü geçmeyenler	%37
1600 cm ³ 'ü geçen fakat 2000 cm ³ 'ü geçmeyenler	%60
2000 cm ³ 'ü geçenler	%84

Kullanılmamış binek otomobili alımlarında, taşıt alımında bulunan işletme, ÖTV mükellefi olmakta ve ödenen ÖTV, VUK m.270/2'ye göre ya maliyete eklenmekte ya da doğrudan gider yazılarak Gelir veya Kurumlar Vergisi matrahının belirlenmesinde indirim konusu edilebilmektedir.

Binek otomobilinin ilk iktisap kapsamındaki tesliminde hesaplanacak özel tüketim vergisi matrahı, teslim işleminin karşılığını teşkil eden bedel olup, bu bedelden, mükellefçe düzenlenen faturada ayrıca gösterilen ve ticari teamüllere uygun iskonto tutarlarının düşülmesi de mümkün olmaktadır (Turan, 2008).

- **Katma Değer Vergisi;** harcama üzerinden alınan dolaylı bir vergi türü olan KDV, genel olarak edinilen varlıkların maliyetine eklenmemekte ve tahsil edilen KDV tutarlarından indirilerek geri alınmaktadır. Başka bir ifadeyle, varlık alımları sırasında ödenen KDV'ler bu varlıkların elden çıkarılması halinde son kullanıcılara (tüketicilere) yansıtılmaktadır.

Binek otomobili alımında da binek otomobilinin teslimi nedeniyle KDV'yi doğuran olay gerçekleşmekte ve tarh etmektedir. Ancak binek otomobili alımlarında ödenen KDV tutarlarının yapılacak mal ve hizmet satışları sırasında tahsil edilen KDV tutarlarından indirilmesi, KDV Kanunu m.30/b ile getirilen istisna hükmü uyarınca, diğer varlık edinimlerinden farklı olarak, indirim konusu yapılamamaktadır. KDV Kanunu m.30/b'ye göre; faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerin alış vesikalarında gösterilen KDV, hesaplanan KDV tutarlarından indirilemeyecek kalemler arasında yer almaktadır.

İşletmelere ait binek otomobiller, amortismanına tabi duran varlıklar kapsamında olmalarına rağmen, KDV Kanunu muvazaalı işlemlerin önüne geçmek adına binek otomobili KDV'sine indirim yapılamaması noktasında kısıtlama getirmeyi amaçlamıştır (Tokay, 2002: 38).

Bize göre, işletmelerin binek otomobili edinimleri sırasında ödenen KDV tutarlarının hesaplanan KDV'lerden indirilememesi yönündeki kısıtlama yerindedir. Ancak uygulamada indirilemeyen KDV'nin maliyete eklenerek amortisman yoluyla yıllar itibariyle hesaben yok edilmesi de vergi otoritesinin ulaşmak istediği amaçtan verilen ödün niteliğindedir. Bizim önerimiz indirilemeyen binek otomobili KDV'sinin maliyetine eklenmesi ya da doğrudan gider yazılması değil, binek otomobilinin faydalı ömür süresinin sonuna ya da elden çıkarılacağı tarihe kadar ertelenmek üzere ayrı bir hesapta izlenmesidir¹.

Aksi halde, maliyete eklenen KDV tutarları, her dönemin sonunda amortisman yoluyla giderleştirilmekte ve bu yolla dönemin Gelir veya Kurumlar Vergisi matrahı maliyete eklenerek amortisman yoluyla giderleştirilen kısım kadar düşürülmektedir. Bizim itirazımız, matrahın düşürülmesine değil; işletmelerin binek otomobili alımında kullandığı fonun nakit akımı doğurmayan bir sonuçla noktalanmasıdır. Daha açık bir ifadeyle, indirilemeyen binek otomobili KDV'sini maliyete eklemeyi tercih eden işletmeler, KDV'nin tamamını değil, Gelir ya da Kurumlar Vergisi oranı nispetindeki kısmını geri alabilmektedir ve bu durum işletmeleri caydırılmaya değil, cezalandırılmaya neden olmaktadır. Özellikle borçlanma maliyetlerinin yüksek olduğu dönemlerde, işletmelerin sermaye maliyetini ve firma değerini olumsuz etkileyeceği de dikkate alınmalıdır.

Öte yandan indirilemeyen binek otomobili KDV'sinin doğrudan dönemin giderleri arasında gösterilerek Gelir ya da Kurumlar Vergisi matrahından düşülmesi de işletmeler için rasyonel bir tercih olmamaktadır. Bu tercihin maliyete eklenen ve yıllar itibariyle amortisman yoluyla giderleştirme seçeneğinden farkı, söz konusu indirilemeyen KDV tutarının peyder peyi değil de, defaten Gelir ya da Kurumlar Vergisi matrahından düşülebilmesidir. Dolayısıyla maliyete eklenen KDV için belirttiğimiz sakınca doğrudan gider yazma yöntemi için de geçerlidir.

1 Bir varlığın faydalı ömrü işletmenin varlıktan beklediği yarara göre belirlenir. İşletmenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki yararlarının belirli bir oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu nedenle varlığın işletme için faydalı ömrü, o varlığın ekonomik hizmet süresinden daha kısa olabilmektedir. Ayrıntılı bilgi için bakınız: AKDOĞAN, Nalan ve Orhan SEVİLENGÜL. 2007. Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 12.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, s.323.

Örneğin "S" İşletmesi, 20.10.2007 tarihinde %18 KDV dahil 47.200 YTL'ye ana faaliyet konusunu dışındaki amaçlarla kullanılmak üzere binek otomobili satın almış ve bu otomobil için her dönemin (yılın) sonunda ayrılacak normal amortisman yöntemi² ile belirlenen amortisman tutarı öncesi karının da 100.000 YTL olacağı varsayıldığında, bu işletme için cari vergi düzenlemelerinin sonuçları aşağıdaki gibi değerlendirilebilir:

KDV Dahil Alış	47.200 YTL
KDV (%18)	7.200 YTL
- $47.200 / 1,18 = 7.200$	
KDV Hariç Alış	40.000 YTL

I. Yöntem: İndirilemeyen Binek Otomobili KDV'sinin Maliyete Eklenmesi

İndirilemeyen binek otomobili KDV'sinin maliyete eklendiği bu yöntemde binek otomobiline ilişkin amortisman tablosu Tablo 2'deki gibi olur:

Tablo 2. Birinci Yönteme Göre Amortisman Tablosu

Tarih	Amortisman Tabi Değer	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman Tutarı
31.12.2007	47.200	–	2.360*	2.360
31.12.2008	47.200	20%	9.440	11.800
31.12.2009	47.200	20%	9.440	21.240
31.12.2010	47.200	20%	9.440	30.680
31.12.2011	47.200	–	16.520 **	47.200

Ekonomik ömür = 5 yıl³

Normal Amortisman Oranı = $1 / E.Ö. = 1/5 = \%20$

Normal Amortisman Tutarı = Amortisman Tabi Değer x Amortisman Oranı
= $47.200 \times 0,20 = 9.440$ YTL/yıl

* Kıst Amortisman Tutarı = Yıllık Amortisman Tutarı x Ay Kesri
= $9.440 \times 3/12 = 2.360$ YTL

** $(9.440 - 2.360) = 7.080$ YTL
 $(7.080 + 9.440) = 16.520$ YTL

Her dönemin sonunda ayrılacak amortisman tutarları normal amortisman yöntemine göre kıst amortisman doğrultusunda yukarıdaki gibi belirlendikten sonra, birinci yöntemin dönem sonuçları üzerindeki etkileri ile önerdiğimiz yöntemin etkileri Tablo 3 yardımıyla karşılaştırılabilir.

2 Kolay anlaşılabilirliği bakımından normal amortisman yöntemi tercih edilmiştir.

3 333 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'nde otomobillere ilişkin yararlı ömür süresi beş yıl olarak ilan edilmiştir.

Tablo 3. Birinci Yöntem ve Önerilen Yöntemin Sonuçları

Birinci Yöntemin Sonucu					
	2007	2008	2009	2010	2011
Amortisman Öncesi Kar	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000
Amortisman Gideri (-)	2.360	9.440	9.440	9.440	16.520
Amortisman Sonrası Kar	97.640	90.560	90.560	90.560	83.480
Ödenecek Kurumlar Vergisi	19.528	18.112	18.112	18.112	16.696
Önerimizin Sonucu					
	2007	2008	2009	2010	2011
Amortisman Öncesi Kar	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000
Amortisman Gideri (-)	2.000	8.000	8.000	8.000	14.000
Amortisman Sonrası Kar	98.000	92.000	92.000	92.000	86.000
Ödenecek Kurumlar Vergisi	19.600	18.400	18.400	18.400	17.200
Fark*	-72	-288	-288	-288	-504

* Fark = (I. Yöntemin Kurumlar Vergisi – Önerilen Yöntemin Kurumlar Vergisi)

İşletmenin kurumlar vergisi mükellefi olduğu ve her dönemin sonunda elde edilebilecek amortisman öncesi kar düzeyinin değişmediği (100.000 YTL olacağı) varsayımıyla, yıllar itibarıyla yöntemler arasındaki farklar belirlenmiştir. Tablo 3'e göre, işletmenin birinci yöntemi seçmesi durumunda, her dönemin sonunda daha az vergi ödeyeceği ve bu seçeneğin daha avantajlı olacağı sonucuna ulaşılabilir. **Ancak bu yöntemi seçmek daha avantajlı değildir.** Birinci yöntemi seçen işletme amortisman süresinin sonunda toplam 1.440 YTL (72 + 288 + 288 + 288 + 504) daha az Kurumlar Vergisi ödemiş olsa da, binek otomobilinin alımı sırasında peşin olarak ödenen, fakat indirim tabii tutulamayan KDV tutarı olan 7.200 YTL de dikkate alındığında⁴; net kayıp (7.200 – 1.440 = 5.760 YTL) olmaktadır.

II. Yöntem: İndirilemeyen Binek Otomobili KDV'sinin Doğrudan Gider Yazılması

İndirilemeyen binek otomobili KDV'sinin maliyete eklenmeksizin doğrudan gider olarak kayıt altına alındığı bu yöntemde, binek otomobiline ilişkin amortisman tablosu ve sonuçları aşağıdaki gibi olmaktadır:

4 Paranın zaman değeri ihmal edilmiştir.

Tablo 4. İkinci Yönteme Göre Amortisman Tablosu

Tarih	Amortismana Tabi Değer	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman Tutarı
31.12.2007	40.000	–	2.000*	2.000
31.12.2008	40.000	20%	8.000	10.000
31.12.2009	40.000	20%	8.000	18.000
31.12.2010	40.000	20%	8.000	26.000
31.12.2011	40.000	–	14.000 **	40.000

Ekonomik ömür = 5 yıl

Normal Amortisman Oranı = $1 / E.Ö. = 1/5 = \%20$

Normal Amortisman Tutarı = Amortismana Tabi Değer x Amortisman Oranı
= $40.000 \times 0,20 = 8.000$ YTL/yıl

* Kıst Amortisman Tutarı = Yıllık Amortisman Tutarı x Ay Kesri
= $8.000 \times 3/12 = 2.000$ YTL

** $(8.000 - 2.000) = 6.000$ YTL

$(6.000 + 8.000) = 14.000$ YTL

Amortisman süresi boyunca her dönemin sonunda ayrılacak amortisman tutarları, normal amortisman yöntemine göre kıst amortisman doğrultusunda belirlendikten sonra, ikinci yöntemin dönem sonuçları üzerindeki etkileri ile önerdiğimiz yöntemin etkileri Tablo 5 yardımıyla karşılaştırılabilir.

Tablo 5. İkinci Yöntem ve Önerilen Yöntemin Sonuçları

İkinci Yöntemin Sonucu					
	2007	2008	2009	2010	2011
Amortisman Öncesi Kar	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000
Amortisman Gideri (-)	2.000	8.000	8.000	8.000	14.000
Gider Yazılan Binek Otomobili KDV'si (-)	7.200	0	0	0	0
Amortisman Sonrası Kar	90.800	92.000	92.000	92.000	86.000
Ödenecek Kurumlar Vergisi (%20)	18.160	18.400	18.400	18.400	17.200
Önerimizin Sonucu					
	2007	2008	2009	2010	2011
Amortisman Öncesi Kar	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000
Amortisman Gideri (-)	2.000	8.000	8.000	8.000	14.000
Amortisman Sonrası Kar	98.000	92.000	92.000	92.000	86.000
Ödenecek Kurumlar Vergi (%20)	19.600	18.400	18.400	18.400	17.200
Fark *	-1.440	0	0	0	0

* Fark = (II. Yöntemin Kurumlar Vergisi – Önerilen Yöntemin Kurumlar Vergisi

İkinci yöntem, 2007 döneminin sonunda 1.440 YTL daha az kurumlar vergisi ödenmesine yol açsa da, sonraki yıllarda ikinci yöntem ile önerilen yöntem arasında herhangi bir farklılık olmamaktadır. Dolayısıyla, 2007 döneminin sonunda daha az vergi ödenmesi ikinci yöntemi seçmenin daha avantajlı olduğu sonucunu öne çıkarabilmektedir. **Oysaki ikinci yöntemin seçilmesi de birinci yöntem gibi daha avantajlı değildir.** Bu noktada binek otomobilinin alımı sırasında peşin olarak ödenen ve indirilemeyen KDV tutarı olan 7.200 YTL dikkate alındığında⁵; işletmenin net kaybının (7.200 – 1.440 = 5.760 YTL) olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Görülmektedir ki, vergi kanunlarında işletmelerin seçimine bırakılan her iki yöntem de işletmeler için yarar sağlamamaktadır. Her iki yöntemin de yol açtığı **nominal kayıp** aynıdır. Ülkedeki fiyat hareketlerinin yönüne göre, bu iki yöntemin işletme üzerinde yaratacağı reel etkilerin farklılaşacağı da unutulmamalıdır. Buna göre; enflasyonist bir süreçte, vergi kanunlarının izin verdiği bu iki yöntemden, indirilemeyen binek otomobili KDV'sini doğrudan gider yazmaya izin veren ikinci yöntem, birinci yöntemle göre daha avantajlı olurken, deflasyonist bir süreçte birinci yöntem daha avantajlı olmaktadır.

III. Önerimiz: KDV'nin Aktif İçinde Farklı Bir Hesaba Alınması ve İndirim İçin Ertelenmesi

Binek otomobilinin satın alınması sırasında indirim konusu yapılamayan KDV'nin maliyete eklenmesi ya da doğrudan gider olarak kayıt altına alınması yerine, doğmasına neden olan binek otomobilinin kullanım (faydalı) ömrünün sonuna ya da elden çıkarıldığı tarihe kadar ertelenmesi, sadece muhasebe işleyişi açısından daha kolay olmamakta, aynı zamanda konunun tarafları olan işletmeleri de Maliye Bakanlığı'nı da daha fazla memnun edecek sonuçlar ortaya koymaktadır.

İndirilemeyen binek otomobili KDV tutarlarının maliyete eklenmeksizin taşıtlar hesabının dışında başka bir hesapta aktifleştirilmesi, ödenen KDV'nin varlık olarak kayıt altına alınmasını ve KDV'nin ertelendiği zaman zarfında bir nevi alacak olarak bilançoda yer almasını sağlamaktadır. Bu amaçla, KDV tutarlarını bir yıldan daha uzun süre ertelemeye olanak sağlayan 292 Diğer KDV hesabının kullanılması, ana faaliyet konusu dışındaki amaçlarla binek otomobili edinen işletmeler için daha makul bir yol olmaktadır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1'de, 292 Diğer KDV hesabının

5 Paranın zaman değeri ihmal edilmiştir.

niteliği; “Ertelenen, iadesi gereken, tahsil edilen ve çeşitli şekillerde ortaya çıkan diğer KDV’nin bir yılı aşan tutarlarının kaydedildiği hesaptır.” şeklinde ifade edilmektedir.

KDV Kanunu m.30/b ile indirim imkanı ortadan kaldırılmış olan binek otomobili KDV tutarlarının 292 no.lu hesabın borcuna yazılması ve binek otomobilinin faydalı ömrü sonuna ya da elden çıkarıldığı döneme kadar bu hesabın borcunda tutulması, nihayet binek otomobilinin faydalı ömrü sona erdiğinde ya da elden çıkarıldığında ise, olayın gerçekleştiği dönemde hesaplanan KDV tutarlarından indirilmek üzere 191 İndirilecek KDV hesabına aktarılarak 292 no.lu hesabın alacaklandırılarak kapatılması gerekmektedir.

Bu şekildeki bir işleyiş diğer yöntemler ile karşılaştırıldığında, yalnızca işletmeler için daha yararlı sonuçlar doğurmamakta, vergi otoritesinin amacına da daha iyi hizmet etmektedir. Bu nedenle önerimiz, ortaya çıkan KDV tutarlarının önerdiğimiz yöntemdeki gibi önce aktifleştirilerek ertelenmesi, akabinde de hesaplanan KDV tutarlarından mahsup edilmek üzere 191 İndirilecek KDV hesabına aktarılmasıdır. Bu yol, muvazaalı binek otomobili edinimini yeterli ölçüde caydırıcı olacaktır.

İndirilemeyen binek otomobili KDV’sinin, 292 no.lu hesaba kaydedilebilmesi esasen, olayın niteliğinin hesabın niteliğine uygun olması ile mümkündür. Bu çerçevede işletme faaliyetlerinde bir yıldan daha uzun süre kullanılmak üzere satın alınan binek otomobili alımından doğan KDV’nin, faydalı ömrünün sona erdiği ya da elden çıkarıldığı tarihe kadar ertelenecek olması durumunda, indirilmesi mümkün olmayan KDV’nin bu hesaba uygun bir nitelik arz ettiği görülmektedir. Bize göre olay, özü itibarıyla gerekli koşulu sağlamış olmasına karşın, yapılacak Tekdüzen Hesap Planı güncelleme çalışmalarında bu hesabın niteliğinin, indirilemeyen binek otomobili KDV’si ile doğrudan ilişkilendirilmesi, bu konudaki tüm tereddütleri ortadan kaldıracaktır.

- **Motorlu taşıtlar vergisi;** gerçek ve tüzel kişiler adına kayıtlı tüm motorlu taşıtlar, motorlu taşıtlar vergisine tabidir. Binek otomobili sahibi işletmeler de her yıl Ocak ve Temmuz aylarında MTV taksitlerini ödemekle yükümlüdürler. MTV, mükellefinin üzerinde kalan vergidir ve mükellefin sahip olduğu aracın model ve özelliklerine göre tarh ve tahakkuk ettirilmektedir.

MTV’nin ÖTV’den farkı, binek otomobilin maliyet unsurları içinde yer almamasıdır. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’na göre otomobillerden (taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşanların bu amaçla kiraya verdikleri araçlar hariç)

alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları, gelir kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider yazılmamaktadır(Kızılot, 2005). Çünkü MTV, kullanıma ilişkin bir gider niteliğindedir ve dönem giderleri arasında yer almalıdır. Bu nedenle binek otomobiline ilişkin MTV giderleri, kanunen kabul edilmeyen gider niteliği taşıdığından matraha ilave edilmesi gerekmektedir.

Binek otomobili alımlarında, dönem giderleri arasında yer alacak bu tutarların, mali dönemin başladığı tarih ile otomobilin satın alma tarihi aralığına isabet eden kısmının 680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları hesabında izlenmesi doğru olacaktır.

- **Kur Farkı ve Faiz Giderleri;** binek otomobili edinimlerinde, maliyete eklenmesi gereken bir diğer unsur da varlığın satın alındığı tarih ile aktife alındığı tarih arasında ortaya çıkan kur farkı ve faiz (finansman) giderleridir. Başka bir ifadeyle, varlığın satın alındığı tarih (20.10.2007) ile ilk kez amortisman tabi tutulduğu tarih olan (31.12.2007) tarihleri arasında kalan dönem olup, bu dönemde katlanılan faiz ve kur farkı giderleri 163 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca binek otomobilin maliyetine eklenmesi gereken giderler arasındadır.

2.2. İşletme Döneminde Yapılan Harcamalar

İşletme dönemi, bir yatırımın tamamlanarak kısmen veya tamamen işletmenin esas konusunu teşkil eden faaliyetine geçildiği veya üretim faaliyetine başlandığı tarihte başlayan dönemdir. Buna göre amortisman tabi iktisadi kıymetlerin kullanıma hazır hale getirildikleri tarihe kadar geçen yatırım döneminden sonraki sürece işletme dönemi denilmektedir.

Binek otomobili edinimi de duran varlık yatırımı kapsamında değerlendirilmektedir ve binek otomobili için ilk defa amortisman ayrılmaya başlanılan tarih, yatırım döneminin bittiği, işletme dönemininse başladığı tarih olmaktadır.

İşletme döneminde binek otomobiline ilişkin harcamalar iki grupta toplanabilir:

- Normal giderler
- Olağandışı giderler

Normal Giderler: Bu giderler, duran varlıkların kullanıma hazır tutulmaları için katlanılan giderlerdir. Örneğin bakım-onarım, temizlik gibi normal giderler maliyetine eklenmez, genel giderler içinde tasnif edilirler (Koç Yalçın, 2005, 266).

Olağandışı Giderler: Bu türden giderler sürekli değil, arızı olarak yapılırlar.

İlgili duran varlığın kapasitesini artırmak veya ekonomik değerini sürekli olarak artırmak amacıyla katlanılan bu giderler ilgili varlığın maliyet bedeline eklenirler (Koç Yalkın, 2005, 266).

VUK m.262'den; işletme döneminde yapılan harcamalardan iktisadi anlamda binek otomobilinin *ömrünü uzatan* ya da *işlevini artıranlar* dışında kalan diğer harcamaların, binek otomobilinin kullanımına dönük olduğu ve dönem gideri olarak dikkate alınması gerektiği sonucuna ulaşılrken, bunların dışında kalan ve binek otomobilin iktisadi anlamda *ömrünü uzatan* ya da *işlevini artıran* harcamaların maliyete eklenmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Buna göre; akaryakıt giderleri, bakım-onarım giderleri, kasko ve zorunlu trafik sigortası gibi giderler, binek otomobilinin kullanıma hazır tutulmasına yönelik harcamalar niteliğindedir ve maliyete eklenmezler. Bu türden giderler, binek otomobilinin kullanıldığı mali dönemin giderleri arasında yer alması gereken giderlerdir.

Amortisman tabi duran varlıkların kullanım süresini uzatan veya kullanma yararını artıran harcamalar nedeniyle ortaya çıkan ve ödenen KDV'lerin tıpkı amortisman tabi iktisadi kıymetlerin KDV'sindeki gibi ortaya çıktıkları dönemde indirilmeleri gerekmektedir (Tokay, 2002: 45). Buna göre binek otomobiline ilişkin harcamalardan doğan KDV tutarlarının yine binek otomobili edinimi sırasında ortaya çıkan KDV gibi değerlendirilmesi gerektiği ifade edilebilir. Bu bağlamda, binek otomobillerinin akaryakıt, tamir, bakım ve onarım gibi giderlerinden doğan KDV, ortaya çıktığı dönemde indirim tabi tutulmalıdır. Benzer bir yorumla binek otomobilin kullanım ömründe ya da işlevinde artışa neden olan harcamalardan doğan KDV tutarlarının ise tıpkı binek otomobili alımından doğan KDV'ler gibi maliyete eklenmesi ya da doğrudan gider olarak kayıtlanması gerekmektedir. Bizim önerimiz ise, tıpkı binek otomobili alımından doğan KDV'deki gibi 292 no.lu hesapta ertelenmesidir.

Binek otomobillerinin aktife alınmasının ardından, işletme dönemlerine ait kur farkı ve faiz giderlerinin ortaya çıkması durumunda, işletmeler doğrudan dönem gideri yazmak ya da varlığın maliyetine eklemek konusunda serbest bırakılmışlardır (163 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği).

3. BİNEK OTOMOBİLLERİNİN KIST AMORTİSMAN UYGULAMASI KARŞISINDAKİ DURUMU

Amortisman, işletme sermayesini korumak ve değerini zamanla kaybeden duran varlıkların tamamen veya kısmen karşılanmasını sağlamak amacıyla, ilgili varlığın kullanıldığı süre boyunca aşınma, yıpranma ve zamanla

yok olmalarına karşılık olarak, varlık maliyetinin gidere dönüştürülmesidir. Amortisman ayırmanın temel amacı; amortisman tabii varlığın yatırım maliyetlerini sistemli ve anlamlı bir biçimde, varlığın kullanım dönemlerine dağıtmaktır (Özulucan, 2005, 90-91).

VUK m.313'e göre; işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, VUK m.269 gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, VUK'un "Değerleme" başlıklı birinci kısmındaki esaslara (VUK m.258-298) göre tespit edilen değerlerinin yine bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortismanın konusunu teşkil etmektedir.

İktisadi kıymetlere ilişkin faydalı ömür süreleri (amortisman süreleri) ve normal amortisman oranları, VUK'un 333, 339 ve 365 Sıra No.lu tebliğlerinin ekinde listeler halinde sunulmuştur. Amortisman süresi ise, iktisadi kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlamaktadır (VUK m.320).

Otomobiller için amortismanın süresi, 333 Sıra No.lu VUK Tebliği ekindeki listede 5 yıl, normal amortisman oranı ise %20 olarak belirlenmiştir. Amortisman süresi bakımından binek otomobilleri ve diğer otomobiller diye ayrıca bir belirleme yapılmamışsa da hangi nevideki araçların binek otomobili⁶ kapsamında olduğu önem kazanmıştır.

Binek otomobili kapsamına giren taşıtların amortisman süresi, VUK m.320'ye 01.01.1994 yılından itibaren geçerli olmak üzere eklenen fıkra ile düzenlenmektedir. Buna göre; *"Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmele-re ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, ifta süresinin son yılında tamamen yok edilir."*

6 Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.38.15.01/KDV-20-615/237 Sayılı Muktezası'nda otomobiller, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun "Tanımlar" başlıklı 2'nci maddesinde; yapısı itibarıyla, sürücüsü dahil en çok sekiz oturma yeri olan ve insan taşımak için imal edilmiş bulunan motorlu araç olarak tanımlanırken, ayrıca binek otomobili tanımı yer almamaktadır. Ancak bu maddenin son paragrafında ise, bu verginin uygulanmasıyla ilgili diğer terimler "Karayolları Trafik Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Karayolları Trafik Yönetmeliği ve Türk Gümrük Tarife Cetveline göre tespit olunur" hükmü yer almaktadır. Öte yandan Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 tarife pozisyonunda "Binek otomobilleri ve esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil)" ifadesi yer almakta olup; 87.03 no.lu Gümrük Tarifesi İstatistik pozisyonunun alt açılımlarında binek otomobilleri motor gücüne sınıflandırılmıştır. Yine 27.07.2005 tarihinde 25888 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak; yayımı tarihinden itibaren yürürlüğe giren 8 seri no.lu Gümrük Genel Tebliği (Tarife-Sınıflandırma Kararları) ile de (1+3), (1+4) veya (1+7) koltuklu yolcu taşıma kapasitesine sahip araçlar da 87.03 G.T.İ.P. kapsamında binek otomobili olarak değerlendirilecektir" hükmü yer almaktadır.

Binek otomobili edinimi, teslim alma sırasında ödenen KDV'nin kayıtlanması ve aktifleştirme (yatırım) dönemi sonundaki kıst amortisman uygulamasına ilişkin, gerçek rakamlar üzerinden oluşturulmuş bir örnek şöyledir:

"A" İşletmesi, 26.10.2004 tarihinde, genel müdüre tahsis edilmek üzere motor silindir hacmi 1.400 cm³ olan Z marka binek otomobili, aşağıda dökümü verilen harcamaları yaparak satın almıştır⁷.

A. Otomobil liste fiyatı	: 25.000 YTL
B. İskonto (-)	: (1.000 YTL)
C. Otomobil alış bedeli	: 24.000 YTL
- Otomobil fiyatı	: 17.518,25 YTL
- ÖTV (%60)	: 6.481,75 YTL*
* (17.518,25 x 0,37 = 6.481,75 YTL)	
D. Motorlu Taşıtlar Vergisi	: 100 YTL**
** 2004/II. Taksitine karşılık olup, kalan 3 ay için yapılan ödeme tutarıdır. (400 / 12) x 3 = 100 YTL	
E. Katma Değer Vergisi (%18)	: 4.320 YTL
(24.000 x 0,18 = 4.320 YTL)	
F. Zorunlu Trafik Sigortası	: 24 YTL***
*** 2004 yılının son çeyreği için yapılan ödeme tutarıdır. (96 / 12) x 3 = 24 YTL	
TOPLAM	: 28.444 YTL

"A" İşletmesi, binek otomobili alış bedelinin yarısını (12.000 YTL'yi), KDV'yi, MTV'yi ve zorunlu trafik sigortası bedelini nakit olarak öderken, kalan tutar "K" Bankası'ndan altı aylık geri ödemesiz ve yıllık %36 faizle çekilen kredi ile ödenmiştir.

Edinilen binek otomobilinin MTV ve zorunlu trafik sigortası giderleri Tablo 6'daki gibidir:

7 Harcama tutarları YTL cinsinden ifade edilmiştir.

Tablo 6. Yıllar İtibariyle MTV ve Zorunlu Trafik Sigortası Giderleri Tablosu

	2004	2005	2006	2007	2008
MTV	400	444	487	393	421
Zor. Trafik Sigortası	96	108	121	132	144

Ülkedeki fiyat hareketlerine ilişkin Üretici Fiyatları Endeksi (ÜFE) değerleri ve bir önceki yıla göre değişim yüzdeleri ise Tablo 7'deki gibidir.

Tablo 7. Fiyat Hareketlerindeki Değişim Tablosu

	2003*	2004	2005	2006	2007	2008
Düzyey	100,00	108,61	117,50	128,78	140,05	151,99
% Değişim	---	8,59	8,18	9,61	8,75	8,53

Bu veriler altında, "A" İşletmesi'nin; binek otomobili alımı, aktifleştirme döneminin sonunda ve birinci işletme döneminde yapması gereken yev-miye kayıtları ile söz konusu binek otomobili ilişkin alternatif muhasebe politikalarının yıllar itibariyle değerlendirilmesi aşağıdaki gibi yapılabilecektir.

a- I. Yöntem: Binek otomobile ilişkin KDV tutarının maliyeti eklenmesi

<u>26.10.2004</u>	
(1)	254 TAŞITLAR 28.320
	254 10 Taşıt Alım Bedeli 17.518,25
	254 20 ÖTV Giderleri 6.481,75
	254 99 İndirilemeyen KDV 4.320,00
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 124
	770 55 MTV Giderleri 100,00
	770 56 Zor. Trafik Sig. Giderleri 24,00
	100 KASA 16.444
	300 BANKA KREDİLERİ 12.000
	Satın alınan binek otomobili nedeniyle
/	

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na göre binek otomobillerden (taşıtların kiralamaya faaliyeti ile uğraşanların bu amaçla kiraya verdikleri hariç) alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları, gelir kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider yazılmadığından MTV giderinin nazım hesaplarda kanunen kabul edilmeyen gider olarak gösterilmesi gerekir. Benzer şekilde binek otomobillerine ilişkin zorunlu trafik sigortası giderleri de kanunen kabul edilme-

* 2003 yılı baz yıldır.

yen gider niteliğinde olduğundan matraha ilave edilmesi gerekmektedir.

<u>26.10.2004</u>	
(2)	960 MATRAHA İLAVELER 124
	960 10 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler
	960 10 024 K. K. E. MTV'ler 100
	960 10 045 K. K. E. Trafik Sig. Giderleri 24
	961 MATRAHA İLAVELER KARŞILIĞI 124
	Kanunen kabul edilmeyen MTV ve trafik sigorta giderinin matraha ilave edilmesi nedeniyle
	_____ / _____

Dönem sonunda yapılması gereken kayıtlar ise şöyledir:

<u>31.12.2004</u>	
(3)	254 TAŞITLAR 1.080
	254 50 Faiz Giderleri
	381 GİDER TAHAKKUKLARI 1.080
	Binek otomobili alımından doğan finansman giderlerinin maliyete eklenmesi nedeniyle
	(12.000 x 36 x 3) /1200 =1.080 YTL
	_____ / _____

Amortisman ayırmada normal amortisman yönteminin tercih edildiği varsayımı ile amortisman tablosu aşağıdaki gibi olacaktır.

Tablo 8. Örnek Olayda Maliyete Eklenen KDV Yönteminde Normal Amortisman Tablosu

Tarih	Amortisman Tabi Değer	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman Tutarı
31.12.2004	29.400	–	1.470*	1.470
31.12.2005	29.400	20%	5.880	7.350
31.12.2006	29.400	20%	5.880	13.230
31.12.2007	29.400	20%	5.880	19.110
31.12.2008	29.400	–	10.290	29.400

* Ekonomik ömür = 5 yıl

Normal Amortisman Oranı = $1 / E.Ö. = 1/5 = \%20$

Normal Amortisman Tutarı = Amortisman Tabi Değer x Amortisman Oranı
= $29.400 \times 0,20 = 5.880$ YTL/yıl

Kıst Amortisman Tutarı = Yıllık Amortisman Tutarı x Ay Kesri
= $5.884,80 \times 3/12 = 1.470$ YTL

<u>31.12.2004</u>		
(4)	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.470
	770 60 Amortisman Giderleri	
	257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR	1.470
	Binek otomobili için ayrılan amortisman nedeniyle	
	_____ / _____	

b- II. Yöntem: KDV'nin gider olarak kayıt altına alınması

<u>26.10.2004</u>		
(1)	254 TAŞITLAR	24.000
	254 10 Taşıt Alım Bedeli	17.518,25
	254 20 ÖTV Giderleri ⁸	6.481,75
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	124
	770 55 MTV Giderleri	100,00
	770 56 Zor. Trafik Sig. Giderleri	24,00
	689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	4.320
	100 KASA	16.444
	300 BANKA KREDİLERİ	12.000
	Satın alınan binek otomobili nedeniyle	
	_____ <u>26.10.2004</u> _____	
(2)	960 MATRAHA İLAVELER	124
	960 10 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	
	960 10 024 K. K. E. MTV'ler	100
	960 10 045 K. K. E. Trafik Sig. Giderleri	24
	961 MATRAHA İLAVELER KARŞILIĞI	124
	Kanunen kabul edilmeyen MTV, trafik sigortası ve KDV giderlerinin matraha ilave edilmesi nedeniyle	
	_____ / _____	

Dönem sonunda yapılması gereken kayıtlar ise şöyledir:

<u>31.12.2004</u>		
(3)	254 TAŞITLAR	1.080
	254 50 Faiz Giderleri	
	381 GİDER TAHAKKUKLARI	1.080
	Binek otomobili alımından doğan finansman giderlerinin maliyete eklenmesi nedeniyle	
	(12.000 x 36 x 3) /1200 =1.080 YTL	
	_____ / _____	

8 ÖTV giderlerinin de KDV gibi doğrudan gider olarak kayıt altına alınması mümkündür. Ancak bu şekilde yapılacak kayıtlama çalışmanın ulaştığı sonuçları değiştirmeyecek, bilakis, ikinci yöntemin diğer yöntemlerle olan farklılığını daha da belirginleştirecektir. Bu nedenle ÖTV'nin gider olarak kayıtladığı uygulama biçimine ayrıca yer verilmemiştir.

Amortisman ayırmada normal amortisman yönteminin tercih edildiği varsayımı ile amortisman tablosu aşağıdaki gibi olacaktır.

Tablo 9. Örnek Olayda Gider Olarak Kayıt Altına Alınan KDV Yönteminde-Normal Amortisman Tablosu

Tarih	Amortismana Tabi Değer	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman Tutarı
31.12.2004	25.080	–	1.254*	1.254
31.12.2005	25.080	20%	5.016	6.270
31.12.2006	25.080	20%	5.016	11.286
31.12.2007	25.080	20%	5.016	16.302
31.12.2008	25.080	–	8.778	25.080

* Ekonomik ömür = 5 yıl

Normal Amortisman Oranı = $1 / E.Ö. = 1/5 = \%20$

Normal Amortisman Tutarı = Amortismana Tabi Değer x Amortisman Oranı
= $25.080 \times 0,20 = 5.016$ YTL/yıl

Kıst Amortisman Tutarı = Yıllık Amortisman Tutarı x Ay Kesri
= $5.016 \times 3/12 = 1.254$ YTL

		31.12.2004		
(4)	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ			1.254
	770 60 Amortisman Giderleri			
	257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR			1.254
	Binek otomobili için ayrılan amortisman nedeniyle			
		/		

c- Önerimiz, III: Yöntem: KDV'nin aktife içinde farklı bir hesaba alınması ve KDV'nin ertelenmesi

		26.10.2004		
(1)	254 TAŞITLAR			24.000
	254 10 Taşıtlar Alım Bedeli		17.518,25	
	254 20 ÖTV Giderleri		6.481,75	
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ			124
	770 55 MTV Giderleri		100,00	
	770 56 Zor. Trafik Sig. Giderleri		24,00	
	292 DİĞER KDV			4.320
	292 20 Ertelenen Binek Oto KDV'si		4.320,00	
	100 KASA			16.444
	300 BANKA KREDİLERİ			12.000
	Satın alınan binek otomobili nedeniyle			
		/		

	26.10.2004	
(2)	960 MATRAHA İLAVELER	124
	960 10 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	
	960 10 024 K. K. E. MTV'ler	100
	960 10 045 K. K. E. Trafik Sig. Giderleri	24
	961 MATRAHA İLAVELER KARŞILIĞI	124
	Kanunen kabul edilmeyen MTV ve trafik sigortası giderlerinin matraha ilave edilmesi nedeniyle	
	/	

Dönem sonunda yapılması gereken kayıtlar ise şöyledir:

	31.12.2004	
(3)	254 TAŞITLAR	1.080
	254 50 Faiz Giderleri	
	381 GİDER TAHAKKUKLARI	1.080
	Binek otomobili alımından doğan finansman giderlerinin maliyete eklenmesi nedeniyle	
	(12.000 x 36 x 3) / 1200 = 1.080 YTL	
	/	

Amortisman ayırmada normal amortisman yönteminin tercih edildiği varsayımı ile amortisman tablosu, Tablo 10'daki gibi olacaktır.

Tablo 10. Örnek Olayda Önerilen Yönteme Göre Normal Amortisman Tablosu

Tarih	Amortisman Tabi Değer	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman Tutarı
31.12.2004	25.080	–	1.254*	1.254
31.12.2005	25.080	20%	5.016	6.270
31.12.2006	25.080	20%	5.016	11.286
31.12.2007	25.080	20%	5.016	16.302
31.12.2008	25.080	–	8.778	25.080

* Ekonomik ömür = 5 yıl

Normal Amortisman Oranı = 1 / E.Ö. = 1/5 = %20

Normal Amortisman Tutarı = Amortisman Tabi Değer x Amortisman Oranı
= 25.080 x 0,20 = 5.016 YTL/yıl

Kıst Amortisman Tutarı = Yıllık Amortisman Tutarı x Ay Kesri
= 5.016 x 3/12 = 1.254 YTL

	<u>31.12.2004</u>	
(4)	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.254
	770 60 Amortisman Giderleri	
	257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	1.254
	Binek otomobili için ayrılan amortisman nedeniyle	
	/	

4. YÖNTEMLERİN AMORTİSMAN GİDERİ, VERGİ KARŞILIĞI VE DÖNEM NET KARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

Binek otomobilinin farklı yöntemlerdeki amortismanına tabi değerlerinin, binek otomobilinin kullanım ömrü içinde giderleştirilmesine olanak sağlayan amortismanın gider niteliği, ayrılan amortismanların ilgili dönemin giderlerini artırmasına, dönem karının düşürmesine ve ödenecek vergi yükümlülüğünün azalmasına neden olmaktadır. Ancak birinci yöntemde amortismanına tabi değerin ikinci ve üçüncü yöntemden farklı olması, ayrılan amortisman tutarlarının da farklı olmasına neden olmuştur.

Binek otomobili için yapılan harcamaların aktifleştirilmesi ya da giderleştirilmesinin farklı yöntemlerle, farklı esaslara göre gerçekleştirilmesi, bu yöntemlerin neden olduğu sonuçların da farklılaşması anlamına gelmektedir. Binek otomobilinin farklı yöntemler karşısında yol açtığı bu etkileri; amortisman gideri, vergi karşılığı ve dönem net karı açısından Tablo 11 üzerinden değerlendirmek mümkündür:

Tablo 11. Kullanılan Yöntemler ve Gelir Tabloları

	1. Dönem			2. Dönem		
	I. Yöntem	II. Yöntem	III. Yöntem	I. Yöntem	II. Yöntem	III. Yöntem
A. Net Satışlar	250.000,00	250.000,00	250.000,00	270.459,98	270.459,98	270.459,98
B. Satışların Maliyeti (-)	-200.000,00	-200.000,00	-200.000,00	-216.367,98	-216.367,98	-216.367,98
C. Faaliyet Giderleri (-)	-40.000,00	-40.000,00	-40.000,00	-43.273,60	-43.273,60	-43.273,60
D. Amortisman Giderleri (-)	-1.470,00	-1.254,00	-1.254,00	-5.880,00	-5.016,00	-5.016,00
FAALİYET KARI	8.530,00	8.746,00	8.746,00	4.938,40	5.802,40	5.802,40
G. Diğer Olağandışı Giderler	0,00	-4.320,00	0,00	0,00	0,00	0,00
VERGİ ÖNCESİ KAR	8.530,00	4.426,00	8.746,00	4.938,40	5.802,40	5.802,40
H. Vergi Karşılığı (-)	-1.730,80	-910,00	-1.774,00	-1.098,08	-1.270,88	-1.270,88
Ticari Kar	8.530,00	4.426,00	8.746,00	4.938,40	5.802,40	5.802,40
Matraha İlaveler (+)	124,00	124,00	124,00	552,00	552,00	552,00
Mali Kar	8.654,00	4.550,00	8.870,00	5.490,40	6.354,40	6.354,40
DÖNEM NET KARI	6.799,20	3.516,00	6.972,00	3.840,32	4.531,52	4.531,52

	3. Dönem			4. Dönem		
	I. Yöntem	II. Yöntem	III. Yöntem	I. Yöntem	II. Yöntem	III. Yöntem
A. Net Satışlar	296.440,74	296.440,74	296.440,74	322.366,94	322.366,94	322.366,94
B. Satışların Maliyeti (-)	-237.152,59	-237.152,59	-237.152,59	-257.893,55	-257.893,55	-257.893,55
C. Faaliyet Giderleri (-)	-47.430,52	-47.430,52	-47.430,52	-51.578,71	-51.578,71	-51.578,71
D. Amortisman Giderleri (-)	-5.880,00	-5.016,00	-5.016,00	-5.880,00	-5.016,00	-5.016,00
FAALİYET KARI	5.977,63	6.841,63	6.841,63	7.014,68	7.878,68	7.878,68
G. Diğer Olağandışı Giderler	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
VERGİ ÖNCESİ KAR	5.977,63	6.841,63	6.841,63	7.014,68	7.878,68	7.878,68
H. Vergi Karşılığı (-)	-1.317,13	-1.489,93	-1.489,93	-1.507,94	-1.680,74	-1.680,74
Ticari Kar	5.977,63	6.841,63	6.841,63	7.014,68	7.878,68	7.878,68
Matraha İlaveler (+)	608,00	608,00	608,00	525,00	525,00	525,00
Mali Kar	6.585,63	7.449,63	7.449,63	7.539,68	8.403,68	8.403,68
DÖNEM NET KARI	4.660,50	5.351,70	5.351,70	5.506,74	6.197,94	6.197,94

	5. Dönem		
	I. Yöntem	II. Yöntem	III. Yöntem
A. Net Satışlar	349.850,14	349.850,14	349.850,14
B. Satışların Maliyeti (-)	-279.880,11	-279.880,11	-279.880,11
C. Faaliyet Giderleri (-)	-55.976,02	-55.976,02	-55.976,02
D. Amortisman Giderleri (-)	-10.290,00	-8.778,00	-8.778,00
FAALİYET KARI	3.704,01	5.216,01	5.216,01
G. Diğer Olağandışı Giderler	0,00	0,00	0,00
VERGİ ÖNCESİ KAR	3.704,01	5.216,01	5.216,01
H. Vergi Karşılığı (-)	-853,80	-1.156,20	-1.156,20
Ticari Kar	3.704,01	5.216,01	5.216,01
Matraha İlaveler (+)	565,00	565,00	565,00
Mali Kar	4.269,01	5.781,01	5.781,01
DÖNEM NET KARI	2.850,20	4.059,80	4.059,80

Amortisman giderleri, vergi karşılığı ve dönem net karı kalemlerinin yıllar itibariyle nominal değerleri toplamı, Tablo 12'deki gibidir.

Tablo 12. Kullanılan Yöntemler ve Karşılaştırma Tablosu^{9*}

Toplamlar	I. Yöntem	II. Yöntem	III. Yöntem
Amortisman Giderleri	29.400,00	25.080,00	25.080,00
Vergi Karşılığı	6.507,74	6.507,74	7.371,74
Dönem Net Karı	23.656,97	23.656,97	27.112,97

Tablo 12'ye göre; en yüksek amortisman gideri birinci yöntemde ortaya çıkarken, ikinci ve üçüncü yöntemin sonuçları aynı olmaktadır. Birinci yöntemin daha fazla amortisman gideri doğurmasının nedeni; KDV'yi kayıt altına alma biçiminden kaynaklanmaktadır. İkinci ve üçüncü yöntemin bir-biri ile karşılaştırması içinse sadece gelir tablosu kalemleri değil, bilanço kalemleri de dikkate alınmalıdır.

Üçüncü yöntem, binek otomobilinin indirilemeyen KDV'sini faydalı ömrünün sona erdiği ya da elden çıkarıldığı döneme kadar ertelemektedir. Dolayısıyla üçüncü yöntemin seçilmesi durumunda aktif toplamı (bilanço büyüklüğü), diğer yöntemlerin seçilmesi durumundaki aktif toplamlarından daha büyük olmaktadır.

Bilindiği gibi bilançodaki varlıkların gidere dönüşmesi, dönem karının azalmasına neden olur. İndirilemeyen binek otomobili KDV'sinin gidere dönüşmeyerek bilanço içinde tutulduğu önerilen yöntemde; işletmenin daha varlıklı olduğu, bu nedenle ikinci yöntemde amortisman konu edilen 25.080 YTL'ye daha fazla karla ulaşıldığı görülmektedir.

Öte yandan önerilen yöntemde ödenen vergi tutarı daha fazla gibi görünse de, birinci yöntemde 4.320 YTL tutarındaki KDV'nin bütünüyle geri alınmak yerine marjinal vergi oranı nispetinde ($4.320 \times 0,20 = 864$ YTL) geri alınabildiği dikkate alındığında, birinci ve önerilen yöntem arasındaki ödenen vergi farkının ($7.371,74 - 6.507,74 = 864$ YTL) cari yöntemleri seçen işletmelerin sözde 864 YTL tutarındaki vergi tasarrufundan kaynaklandığı görülecektir. Başka bir ifadeyle, 864 YTL vergi tasarrufu sağlamak adına, nominal olarak 3.456 YTL ($4.320 - 864 = 3.456$ YTL) kaybedilmektedir.

9 Tablo 11'de, farklı yöntemlerin kullanılması halinde oluşacak gelir tabloları yapılandırılırken amortisman giderleri kaleminden önceki gelir tablosu kalemlerinin diğer koşullar sabitken yalnızca fiyat hareketlerine bağlı olarak değişebileceği varsayılmıştır. Bu nedenle sonuçların değerlendirilmesinde ayrıca paranın zaman değeri dikkate alınmamıştır.

5. SONUÇ

Duran varlıklar, işletmenin bir yıldan daha uzun süreyle faaliyetlerinde kullanılmak üzere alınan varlıklar olup, işletmenin uzun vadeli varlık yatırımlarını ifade etmektedir. Binek otomobili edinimleri de bu çerçevede düşünülmelidir. Fakat binek otomobili edinimlerinin muvazaalı olabileceği düşüncesi ile KDV'nin indirilememesi yönünde getirilen istisna, muvazaasız binek otomobili yatırımlarını da caydırıcı bir sonuç doğurmaktadır. Bu nedenle konuya ilişkin tereddütleri de ortadan kaldıracak, açık, anlaşılır bir vergi ve muhasebe uygulamasına gereksinim bulunmaktadır.

İndirilemeyen binek otomobili KDV'si ile ilgili olarak gerek birinci yöntemi, gerekse ikinci yöntemi tercih eden işletmeler, gelir ya da kurumlar vergisi matrahının belirlenmesinde ödedikleri halde indiremedikleri KDV'nin gidere dönüşen kısımlarının vergi matrahında yarattığı azalma kadar vergi tasarrufu sağlayabilmektedir. Geriye kalan kısım ise binek otomobili almanın cezası olmaktadır. Bu durum, esasen "trafik cezasından" farklı değildir. Başka bir ifadeyle, satın alınan binek otomobili için ödenen KDV'nin geri alınamayan kısmı, işletme tarafından doğrudan devletin kasasına aktarılan bir fon niteliğindedir. Yani binek otomobili satın alan ve mevcut yöntemleri benimseyen işletmeler, binek otomobili alım tercihlerinden ziyade uyguladıkları yöntem nedeniyle maddi olarak cezalandırılmaktadırlar.

İndirilemeyen binek otomobili KDV'sinin gerek maliyete eklenmek suretiyle aktifleştirilerek amortisman yoluyla giderleştirilmesi, gerekse doğrudan gider olarak kayıt altına alınması önerilen üçüncü yöntem ile karşılaştırıldığında daha düşük nakit akımlarına yol açmaktadır. Bu husus vergilerin, nakit akımlarını azalttığı ilkesini doğrularken, en sık başvurulduğu gözlemlenen birinci yöntemin, hem toplanan vergi yönüyle vergi idaresinin, hem de elde edilen toplam serbest nakit akımları yönüyle işletmelerin aleyhinde olduğunu ortaya koymaktadır.

Vergisel düzenlemelerin amacı, işletmelerin sürekliliğini tehlikeye sokmamalı, yalnızca muvazaalı binek otomobili edinimlerinin önüne geçmek olmalıdır. Üçüncü yöntem, mevcut yöntemlerin sebep olduğu bu sakıncaları ortadan kaldırmaktadır.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN, N ve O. SEVİLENGÜL. 2007. Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 12.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

KAVAL, H. 2005. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

KIZILOĞLU, Ş. 2005. Firmaya Otomobil Yerine Minibüs Almanın Avantajları, Hürriyet Gazetesi, 26 Temmuz 2005.

KOÇ YALKIN, Y. 2005. Genel Muhasebe: İlkeler ve Uygulamalar, 14. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.

ÖZTÜRK, B. 2007. Dönem Sonu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

ÖZULUCAN, A. 2005. Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları, 2.Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

TOKAY, S. H. 2002. Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Gazi Kitabevi, Ankara.

TURAN, S. 2008. Kayıt Ve Tescile Tabi Taşıt Araçlarında Özel Tüketim Vergisi Matrahının Tespiti, http://www.alomaliye.com/2008/suleyman_turan_kayit_tescile.htm (Erişim: 03.08.2008)

Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, Seri No:23

Katma Değer Vergisi Kanunu

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği; Sıra No: 1

Mukteza. 2002. Antalya Defterdarlığı, http://www.ant-vdb.gov.tr/muktezalar/ozel_tuketim/ornek2002otv1.htm (Erişim: 05.08.2008)

Mukteza. 2008. Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı, <http://www.kayserivdb.gov.tr/%C3%B6zelgeler/kdv1/104.htm> (Erişim: 05.08.2008)

Özel Tüketim Vergisi Kanunu

Vergi Usul Kanunu

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Seri No: 163

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Seri No: 333