

PAPER DETAILS

TITLE: Vergi Mevzuatimizda Amortismanlar

AUTHORS: M Ali CANOGLU

PAGES: 0-0

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/7725>

VERGİ MEVZUATIMIZDA AMORTİSMANLAR

M. Ali CANOĞLU
Maliye Bakanlığı
Baş Hesap Uzmanı

Birinci Bölüm

TEORİK AÇIKLAMALAR

1 — Amortismanın tanımı :

“Amortisman zamanla değerlerinden kaybeden sabit aktiflerin değerlerinde uğranılan kaybın hesaben tesbitidir.”¹

“Amortisman devamlı olarak işletme faaliyetine katılan maddî ve gayrî maddî sabit değerlerin zamanla duçar oldukları kıymet kaybının muhasebe bakımından tesbitidir.”²

Yukarıki tanımlara nazaran amortisman özü itibariyle bir kıymet kaybının telâfisidir. Ancak bu kıymet kaybı kesin bir şekilde malûm değildir. Bu sebeple amortisman “bir aktif elemanın duçar olduğu muhakkak ve fakat tutarı kesin bir şekilde malûm olmayan bir kıymet kaybıdır.”

Mahiyeti ne olursa olsun amortismanlar teşebbüslere sabit kıymetlere yatırdıkları sermayeleri biriktirmek ve bu şekilde bu elemanların yerine yenilerini ikame etmek imkânını hazırlamaktadır.

Sabit değerler satılmak ya da değişikliğe tabi tutulmak için değil ve fakat teşebbüste devamlı bir şekilde çalışma araçları olarak kullanılmak amacıyla meydana getirilen ya da satın alınan elemanlardır. Bununla beraber bazen iş aracı olarak değil ve fakat sermayeyi kullanmak ama-

1) Plân comptable général (Fransız Genel Muhasebe Plânı) Imprimerie nationale Paris 1957 Sh: 75.

2) Fransa’da Bilâncolarını revizyona tabî tutacak teşebbüslerin uymağa mecbur oldukları muhasebe kaidelerini vaz eden 29.6.1948 gün ve 48/1039 sayılı kararname Md. 7.

cıyla satın alınır ya da tesis edilirler. Endüstriyel bir işletmenin kira elde etmek için gayrimenkul satın alması gibi.

Amortismanlar işletme sonuçlarını hiç hesaba katmaksızın değerlere ve maliyetlere sokulurlar. Bir sabit değerın amortismanının gerektirdiği yıllık miktara amortisman taksidi = annuité d'amortissement adı verilir. Amortisman sabit olduğu ve sabit değerin ilk bedelinden hesaplandığı zaman % oranı, amortisman taksidi ile ilk değer arasındaki orana eşittir.

Amortisman oranının tesbitinde :

Amorti edilecek değerin kullanma derecesi,

Kullanma şartları,

Bazı sabit değerleri vaktinden önce kullanılmaz hale koyan ve yeni ihtiyaçlardan ya da teknik yeniliklerden doğan değişiklikler hesaba katılır.

2 — Amortisman konusu elemanlar :

a — *Bina, makine, alet ve edavat, demirbaş eşya:*

Bu elemanlar kullanma ile ya da zamanla aşınmaya maruzdurlar ve bu sebeple amortisman konusudurlar. Amortismanların şayanı kabul olması için bu elemanların teşebbüsün aktifine dahil olmaları, duçar oldukları kıymet kayıplarının fiilen teşebbüse ait olması gerekir.

Bu nedenle örneğin sadece kiracısı bulunulan materyel ve gayrimenkuller amortisman konusu olamaz. Öte yandan aktif elemanların kıymetinde direkt ya da en-direkt olarak artma husule getiren gayrimenkul amenajman giderleri ile materyel yenileme giderleri taalluk ettikleri elemanlarla aynı şartlar dahilinde amortisman konusu olurlar.

Amortismanların gider olarak kabulü hakkındaki yukarıki muhasebe teorisi içindeki izahımız şüphesiz bilânço dışında sair işletmeler için de bahis konusudur.

b — *Büyük makine ve aletlere ait yedek parçalar :*

Muayyen bir makineye ya da tesisata tahsis edilen ve bunların istihsal kudretini devam ettirmek için zorunlu olup başka bir istimal şekilleri bulunmayan yedek aksama, stoklardan çıkarılarak sabit kıymet mahiyeti verilebilir. Bu takdirde ilgili elemanla birlikte amortisman konusu yapılacakları tabiidir.

Buna karşılık gayrimenkul, makine, alet ve edavatı iyi bir halde tutmağa yarayan yedek ve yenileme parçaları işletme faaliyeti sırasında is-

tihlâk edildikleri cihetle taallûk ettikleri aktif elemanların kıymetleri üzerinde herhangi bir tesir icra etmezler ve bu sebeple de işletme masraflarına dahil edilirler.

c — *Ambalaj madde ve malzemesi :*

Emtea ile birlikte satılanlar haricinde müşterilere emanet olarak verilen ya da işletme dahilinde kullanılan ambalâj amortisman konusudur.

d — *Arazi :*

Zaman tesiriyle kıymet kaybına mevzu olmadığı cihetle arazi için amortisman ayrılamaz. Ancak kıymet kaybının muhakkak olduğu özel durumlarda amortisman ayrılabilir. Bunun neticesi olarak bir gayrimenkulün alış bedelinin yalnız inşaata isabet eden kısmı amortisman konusu olabilir.

Üzerinde endüstriyel bina ve inşaat bulunan arazi için bu arazi mahiyeten bozulmağa konu bulunmadığı ve bundan başka endüstriyel bir istimale tahsis edilmesi sebebiyle hiç bir kıymet kaybına duçar olmadığı müddetçe amortisman ayrılamaz.

e — *Taş, kum ve turp ocakları, madenler :*

Bu ocakların kıymeti, ocaklar işletildikçe düşer. Bu sebeple kıymetleri üzerinden amortisman ayrılması gerekir. Bu amortisman bir iş aracının aşınmasına tekabül etmeyip çıkarılan maddelerin iktisap kıymetine tekabül etmektedir. Böylece ocaklardaki maddeler bir nev'i stok telâkki edilmekte ve istihraç edildikçe de ocakların kıymeti azalmaktadır.

f — *Başkasının arsası üzerinde inşaat :*

Sözleşme süresi sonunda inşaatın arsa sahibine bedelsiz olarak terk edilip edilemeyeceğine göre durumu ayrı ayrı incelemek gerekir.

Birinci hal : İnşaat kira süresi sonunda bedelsiz olarak arsa sahibine terk edilecektir.

Bu takdirde arsa sahibi inşaat tamamlandıktan sonra onun maliki olarak telâkki edilmek lâzımdır. Kiracıya gelince, o da kira süresi sonuna kadar inşaatın sadece intifa hakkı sahibidir. Fakat teşebbüsünün aktifine, il' kıymeti yapılan inşaatın bedeline eşit olan ve kiranın sona erdiği gün bu bedeli ortadan kalkması gereken gayrimaddi bir eleman ilâve edilmiş diye düşünmek lâzımdır. Bu şekilde kiracı inşaatın maliyet bedeli üzerinden kira süresine göre hesaplanmış bir amortisman tesbit edebilir. Ayrıca arsa sahibine ödediği kirayıda giderlerine dahil edebilir.

İkinci hal : İnşaat kira süresi sonunda muayyen bir tazminat karşılığında arsa sahibine terk edilmiştir.

Bu takdirde kiracı inşaatın malikidir ve amortisman ayırabilir.

g — İhtira beratları = brevets d'invention :

İşletmenin aktifinde kayıtlı olup belli bir süre sonra âmmeye intikal edecek ihtira beratları için amortisman ayrılabilir. Amortisman ihtira beratının maliyet bedeli üzerinden bu süreye göre hesaplanır. Maliyet bedeli, satın alınan ihtira beratlarında iktisap bedeli, işletmecinin araştırmalarının neticesi olan beratlarda ihtira giderleridir.

h — Ticarethane = fonds de commerce :

Ticaretane, fiilen bir kıymet kaybı vâki olduğu ve bu kaybın bütün gayrimaddî elemanların tamamına talluk eden topyekûn bir karakter taşıdığı ahvalde amortisman konusu olabilir.

i — İmtiyazlı şirketler :

Vücutte getirdikleri tesisleri imtiyaz süresi sonunda imtiyazı veren makama karşılıksız olarak teslim etmeye mecbur olan imtiyazlı şirketler:

Bu tesislere yatırdıkları esas sermayeleri ile istikraz sermayelerini temsil eden aksiyon, hisse ve obligasyonları itfa için malî amortisman ile birlikte imtiyaz süresi zarfında yenilemeye mecbur oldukları tesisleri için de normal amortisman ayırabilirler.

Buna karşılık imtiyazı veren makama imtiyaz sonundaki durumları üzerinden teslim edilecek tesisler için bahis konusu malî amortisman dışında amortisman hesaplanamaz. İmtiyaz süresi sonunda şirketin kendi mülkiyetinde kalacak kıymetlerle imtiyazı veren makama bir tazminat karşılığı devredilecek olan kıymetler ise normal amortismanlara konu olurlar.

3 — Para kıymetinin müstakar olduğu zamanlarda ayrılan amortismanlar :

Ekonomide durulma olduğu devrede sabit değerinde elde edilmesinden yerine yenisinin konmasına kadar prensip itibarıyla paranın kıymetinde bir değişiklik, olmaz. Böylece teorik olarak yerine koyma ya da yenileme değeri, sabit aktifin ilk değerine eşit olur. Bu durumda amortismanların hesabında seçilen metodun, sabit aktifin ilk değerine dayanması zorunludur.

Para kıymetinin müstakar olduğu devrede amortismanların hesabı için çeşitli usuller kullanılabilir. Bunlardan belli başlıları hakkında aşağıda kısa açıklama mevcuttur³.

a — İlk değere değişmez oran uygulanması :

Bu usul çok kullanılmaktadır. İlk yıllarda değer azalışının çok daha hızlı olduğunu hesaba katmaz.

b — İlk değere artan oranın uygulanması :

Bu usul sabit değerlerin amortismanı için ayrılması gereken taksitler konusunda ilk işletme yıllarının yükünü biraz azaltmak avantajı sağlar. Usulü savunanlar ilk işletme yıllarında kazancın az olduğunu ve yıldan yıla artma eğiliminde bulunduğunu söylerler. Ancak amortismanları işletme sonuçlarının önemine bağlayan böyle bir teori amortismanın prensibine aykırıdır. Bu sebeple savunulamaz.

c — İlk değere azalan oranın uygulanması :

Bu usul öncekinin tersidir. Böylece ilk yıllarda daha hızlı bir amortisman uygulanır. Materiyelin uygulanmasında ilerlendikçe artan bakım giderlerini denkleştirmek avantajı mevcuttur.

d — Azalan aritmetik dizi = progression arithmétique décroissante:

Bundan öncekinin değişik bir şeklidir. Belirli bir kurala dayanmaksızın belli bir azalan oranın uygulanması yerine, bakım giderlerinin aritmetik dizi ile arttığı kabul edilir ve amortisman taksidine bakım giderlerinin eklenmesi ile her yıl için aynı tutar elde edilecek şekilde hesaplanır.

e — Net muhasebe değerine değişmez bir oranın uygulanması :

Azalan amortismanın bir başka şeklidir. Yıpranmalarına rağmen gayrimenkuller ve demirbaşlar gibi her zaman bir değer taşımaları mümkün bulunan elemanların amortismanı için faydalı olarak kullanılabilir. Bu usulle amortismanı tabi tutulan eleman, amortisman süresi ne olursa olsun daima bir kalıntı değer taşır.

f — Taksit usulü = Par Annuité :

Bu usulde sabit bir amortisman taksidi hesaplanır ve fakat bu takside hem sabit elemanın aşınma payı ve hemde yatırılan sermayenin faizi

3) Léo Chardonnet : Technique Comptable Approfondie Delmas Paris 1951 Sh: 20 ve dev.

dahil edilir. Amortismanın hesabında belli bir borç itfa formülüne istinad edilir.

Yukarıki usulleri bir örnekle açıklayalım :

100.000,— liraya bir makine satın alınmıştır. Amortisman süresi 10 yıldır.

Amortisman taksidi : $100.000/10 = 10.000,—$ lira ve,

Amortisman oranı da % 10 dur.

İlk değere artan oranın uygulanması:

Yıllar	Oranlar	Amortismanlar	Kalan
1. Yıl	4	4.000	96.000
2. "	5	5.000	91.000
3. "	6	6.000	85.000
4. "	7	7.000	78.000
5. "	8	8.000	70.000
6. "	10	10.000	60.000
7. "	12	12.000	48.000
8. "	14	14.000	34.000
9. "	16	16.000	18.000
10. "	18	18.000	0
	100	100.000	

İlk değere azalan oranın uygulanması :

Yıllar	Oranlar	Amortismanlar	Kalan
1. Yıl	18	18.000	82.000
2. "	16	16.000	66.000
3. "	14	14.000	52.000
4. "	12	12.000	40.000
5. "	10	10.000	30.000
6. "	8	8.000	22.000
7. "	7	7.000	15.000
8. "	6	6.000	9.000
9. "	5	5.000	4.000
10. "	4	4.000	0
	100	100.000	

Azalan aritmetik dizi :

Yıllar	Temel değişmez kademeler	Ortadaki kademeler	Varsayılan bakım giderleri	Amortisman taksitleri	Yıllık top- lam yüklem
1. Yıl	10.000		500	19.000	19.500
2. "	10.000		2.500	17.000	19.500
3. "	10.000		4.500	15.000	19.500
4. "	10.000		6.500	13.000	19.500
5. "	10.000	+	8.500	11.000	19.500
6. "	10.000	+	10.500	9.000	19.500
7. "	10.000		12.500	7.000	19.500
8. "	10.000		14.500	5.000	19.500
9. "	10.000		16.500	3.000	19.500
10. "	10.000		18.500	1.000	19.500

100.000

Burada bakım giderlerinin her yıl 2.000 lira arttığı (aritmetik dizi) kabul edilmiştir. Amortisman taksitleri sütunundaki miktarların bulunması için, ortadaki kademelerin tesbiti gerekir. Örneğimizde ortadaki kademeler yani 10 yıllık amortisman süresinin ortasına düşen yıllar 5. ve 6. yıllar olup temel değişmez kademe 10.000 liraya 5. yıl için 2.000 liranın yarısı olan 1.000 lira eklenir, diğer yarısı olan 1.000 lira ise 6. yıla ait 10.000 liradan düşülür. Böylece 5. yıl için amortisman taksidi 11.000 lira, 6. yıl için 9.000 lira olur. Bundan sonra ilk yıllara doğru her yıl taksidine 2.000 lira eklenir, 6. yıldan sonrakilerden ise 2.000 lira düşülür. Amortisman taksidi 10. yıl için böyle tesbit edilir.

Net muhasebe değerine değişmez bir oran uygulanması :

Yıllar	Muhasebe değeri	% 10 amortisman taksitleri	Kalan
1. Yıl	100.000	10.000	90.000
2. "	90.000	9.000	81.000
3. "	81.000	8.100	72.900
4. "	72.900	7.290	65.610
5. "	65.610	6.561	59.049
6. "	59.049	5.905	53.144
7. "	53.144	5.314	47.830
8. "	47.830	4.783	43.047
9. "	43.047	4.304	38.743
10. "	38.743	3.874	34.869
		65.131	34.869

Böylece 10 yıl sonra % 10 amortisman oranıyla aktif elemanın muhasebe değeri henüz 34.869 lira bakiye göstermektedir. Halbuki aynı orana ilk usulde 10 yılda aktif eleman tamamen amorti edilmiş olmaktadır.

Taksit usulü :

Yıllar	Amorti edilecek değer	Yatırılan sermayenin faizi % 4	Asıl amortisman	Toplam sabit amortisman tak.
1 yıl	100.000	4 000	8.329,10	12.329,10
2. "	91.670,90	3.666,84	8.662,26	12.329,10
3. "	83.008,64	3.320,34	9 008,76	12.329,10
4. "	73.999,88	2.960,—	9.369,10	12.329,10
5. "	64.630,28	2.585,23	9.743,87	12.329,10
6. "	54.886 91	2.195,48	10 133,62	12.329,10
7. "	44.753,29	1.790,12	10.538,98	12.329,10
8. "	34.214,31	1.368,56	10 960,54	12.329,10
9. "	23.253,77	930,15	11.398,95	12.329,10
10 "	11.854,82	474 28	11.854,82	12 329,10
		23.291,—	100.000,—	

g — Hızlandırılmış amortismanlar = amortissements accélérés :

Muayyen sebepler yüzünden normal kullanma süresi kısalmış olan aktif elemanlar mutad dışında başka bir amortisman mevzuu olmaktadır. Ancak konuyu iki grupta incelemek gerekir. Asıl hızlandırılmış amortismanlar ve finansal karakterli hızlandırılmış amortismanlar.

aa — Asıl hızlandırılmış amortismanlar :

Entansif faaliyet, çabuk demode olma, teknik ilerleme yüzünden fiili kullanma süresinin tahdide uğraması gibi nedenlerle bazı materyelin normal kullanma süresinden önce kıymetini kaybetmesi mümkündür.

Keza harp sebebiyle tahribe uğrayan çeşitli endüstri kollarında da bu şekilde bir kıymet kaybı bahis konusu olmuş ve örneğin Fransa'da İkinci Cihan Harbinden sonra maden endüstrisi, kömür ve demir ocakları Turp Ocakları, elektrojen grubu, tuğla ve kiremit endüstrisi gibi bazı iş kolları için özel amortisman oranları tesbit edilmiştir⁵.

5) Bulletin officiel des contributions directes	
1952 2 nci kısım No. 14 Sh. 593 — 584	
1953 " " " 5 281 — 282	
1953 " " " 9 406 — 282	
1954 " " " 2 86	
1955 " " " 2 55	
1956 " " " 3 75	

bb — Finansal karakterli hızlandırılmış amortismanlar :

Değişik şekilleri mevcuttur. Fransa'da uygulanan sistemde, sabit değer normal kullanma süresine göre hesaplanmış ilk amortisman taksidinin iki misli esas alınmaktadır.

Diğer şekilleri içinde, başlangıç indirimli doğrusal amortisman ve başlangıç indirimli azalan amortisman usulleri mevcuttur. İlkinde normal amortismanla birlikte ilk yıllarda indirimler uygulanır. İkincisinde azalan amortismanlar fazladan olarak başlangıçtaki bir indirimle beraber uygulanır⁶.

Malî karakterli olan hızlandırılmış amortismanlar, endüstriyel yatırımları ve ihracatı teşvik amacıyla vucuda getirilmişlerdir.

4 — Paranın Kıymetten düştüğü zamanlarda ayrılan amortismanlar :

Paranın kıymetinden kaybettiği zamanlarda ayrılacak amortismanın amacını "sabit değerlerin elde edilme bedeli üzerinde meydana gelen kaybın tesbiti" ile sınırlandırmak yetmez. Burada amortismanın gelecekte sabit değer yeniden teşkiline imkân vermesi bahis konusudur ve böylece hesabının da sabit değer alışı ya da imal bedeline değil ve fakat yenileme değerine dayanması gerekmektedir.

Paranın kıymetinden kaybettiği zamanlarda bir makinenin yenisinin bedeli, evvelce satın alınmış ve fakat kullanılmış benzerinin alış bedelinden daha yüksektir. Bundan ötürü kullanılmış bir makinenin piyasa değeri onun işletme kayıtlarındaki net muhasebe değerinden yüksektir.

Örneğin bir makine 50.000 liraya satın alınmıştır. Her dönem sonunda ayrılacak % 10 oranındaki amortismanın kullanma sebebiyle meydana gelecek kaybı karşılayacağı hesaplanmıştır. 3 ncü yıl sonunda elde bulunan makine kadar yıpranmış elden düşme benzer makineyi satın almak için 65.000 lira bedel ödemek gerekmektedir.

Net muhasebe değeri :

50.000 — (50.000 X % 10 X 3) = 35.000 lira olup piyasa değeri bundan:

65.000 — 35.000 = 30.000 lira fazladır. Ancak fiili satış halinde ortaya çıkacak olan bu değer fazlası teşebbüs patrimuanında gerçek bir artış değildir.

6) Dr. Alpaslan Peker, İktisat ve Maliye Mecmuası Cilt XII Sayı 1 Sh. 13.

Zira realitede biz değersiz hale gelinceye kadar ekonomik randımanı azalarak gidecek olan daima aynı makineye sahip bulunmaktayız. Bu limit halde yani örneğimizde 10. cu yıl sonunda, fiatlardaki şiddetli yükselmeye rağmen makinenin kalıntı değeri muhasebe değeri gibi sıfır olacak ve biz yıpranma sebebiyle makinenin değerini kaybetmiş olacağız.

Bu değer akla gelebildiği gibi alış bedeli yani 50.000 lira değil ve fakat eski makine yerine yenisini koyabilmek için harcanacak meblağ, örneğin 200.000 lira olacaktır. Teşebbüs patrimuvanında bir artma şöyle dursun, aksine eski makinenin ilk değerinden hesaplanmış amortismanlardan:

$$200.000 - 50.000 = 150.000 \text{ lira fazla bir kayba uğrayacağız.}$$

Sabit değerlerin yenilenmesinden meydana gelen zararları genel muhasebede göstermek, gerçek maliyet bedellerini tesbit etmek ve her yıl doğru bir bilanço çıkarmak bakımlarından zorunlu bulunduğuna göre bu konuda çeşitli usuller tavsiye edilmiştir.

Birinci usul : Sabit değerleri ve ayrılan amortismanlarını paranın kıymet düşüşüne denk bazı kat sayılara dayanarak yeniden değerlemek (réévaluation) ve amortismanları bundan böyle sabit değerlerin yeni muhasebe değerleri üzerinden hesaplamak.

Bu usul tam olmaktan uzaktır. Zira böylece tesbit edilen yeni muhasebe değerleri mutlaka yenileme değerlerine denk olmaz.

İkinci usul : Yenileme fonları tesisi. Bu usul vaktiyle Fransa'da uygulanmış olup sabit değerlerin yenilenmesi için karşılık ayrılmasından ibarettir⁷.

Üçüncü usul : Amortismanları her dönem sonundaki yenileme kıymeti üzerinden hesaplamak. Burada:

Normal amortismanar alış ya da imalât bedeli üzerinden ayrılacak, ayrıca buna ek olarak,

Yenileme kıymetine dayanılarak tamamlayıcı ya da teknik amortisman ayrılacaktır⁸.

7) 13.2.1939 tarihli kararname.

8) Léo Chardonnet : Comptabilité analytique d'exploitation J. Delmas et Cie Paris 1958 Sh: 92.

Léo Chardonnet : Technique Comptable approfondie. Delmas Paris 1951 Sh: 75 ve dev.

İkinci Bölüm

VERGİ MEVZUATIMIZDA AMORTİSMANLAR

5 — Açıklama :

Vergi mevzuatımızda amortismanlar ana kanun olarak Vergi Usul Kanununda açıklanmıştır.

Gerçekten bu kanunda amortismanın konusu ve nev'ileri, hesaplanma şekli hakkında hükümler yer almıştır. Bunun yanında amortismanla ilgili hükümler Gelir ve Kurumlar Vergilerinde de kazanç ve iratların tesbiti ile ilişkileri oranında mevcut bulunmaktadır.

Biz aşağıda önce Vergi Usul Kanunu hükümlerini ve sonra da diğer ilgili kanundaki hükümleri prensipler yönünden sistematik bir şekilde açıklamaya çalışacağız.

6 — 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler :

Vergi Usul Kanunun 313-330 ncu maddeleri amortismanlardan bahsetmektedir. Kanunun sistematığıne göre Birinci bölümde mevcutlarda amortisman, ikinci bölümde alacaklarda ve sermayede amortisman, üçüncü bölümde özel haller açıklanmıştır.

Birinci bölümde mevcutlarda amortisman başlığı altında bahis konusu edilen amortismanlar; normal amortisman, azalan bakiyeler usuliyile amortisman, madenlerde amortisman ve fevkalâde amortismanıdır.

İkinci bölümde alacaklarda ve sermayede amortisman başlığı altında, değersiz alacaklar ve şüpheli alacaklar ile sermaye, ilk tesis giderleri, peştemallıklar ve özel maliyet bedellerinin itfasından bahsedilmektedir.

Değersiz alacaklar doğrudan doğruya tutarları üzerinden sonuçlara intikal ettirildiği için burada bir nev'i amortisman bahis konusu olmaktadır. Şüpheli alacaklar ise karşılık tesisine konu olurlar.

V.U.K. nun amortismanla ilgili hükümleri ister değersiz alacak ve isterse şüpheli alacak bahis konusu olsun bu alacakları, "alacaklarda ve sermayede amortisman" bölümünde toplamıştır.

Üçüncü bölümde özel haller başlığı altında amortismanı tabi malların satılması ya da sigorta tazminatı alınması durumları hükme bağlan-

mıştır. Gene bu bölümde emtea sigorta tazminatından da bahsedilmekte ise de, konumuzu ilgilendirmediğinden biz burada üzerinde durmayacağız.

Bu özet açıklamadan sonra sistematik tahlillere geçebiliriz.

a — Amortismanın Konusu

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkuller, gayrimenkuller gibi değerlendirilen iktisadî kıymetler, alât, edâvat, mefruşat ve demirbaşlar ile sinema filmleri, tarım işletmelerinde vücuda getirilen çeşitli ağaç ve bağlar, inşa edilen yol ve harkların değerlerinin, kullanılabilecekleri süre zarfında yok edilmeleri amortismanın konusu teşkil etmektedir. (V.U.K. Md. 313-314).

Görüldüğü gibi kanun amortismanı tanımlamamış ve fakat konusunu belirtmekle yetinmiştir.

Bununla beraber kanunda amortismanın tanımına dahil birden fazla yılda kullanılma, aşınma veya yıpranmaya maruz kalma gibi amortismanın asli elemanları yer almış bulunmaktadır.

b — Amortismanın uygulanması sureti :

Mükellefler usulüne göre tesbit edilen oranları aşmamak şartıyla amortismanları diledikleri oranlar üzerinden hesaplayabilirler. Fakat başladıkları bir oranı sonradan değiştiremezler. (VUK. Md. 319).

Keza her yılın amortismanı ancak o yıl neticelerine intikal ettirilir. Bunun neticesi olarak herhangi bir yıl amortisman ayrılmamış ise bu amortismanın ilerki yıllarda neticelere intikal ettirilmesi mümkün değildir. (V.U.K. Md. 320).

Vergi sistemimizde amortisman oranının değiştirilemeyeceği prensibine bir istisna tanınmıştır. O da azalan bakiyeler usulüyle amortisman uygulanması halidir. Gerçekten azalan bakiyeler usulünü uygulamakta olan bir mükellefin daha sonra normal amortisman usulüne dönmesine imkân verilmiştir. (V.U.K. Md. 320 mükerrer).

c — Amortismanın hesaplanacağı değer :

Amortismanın hesaplanacağı değer konusunda çeşitli esaslar vaz edilmiştir. Vergi mevzuatımızda bu konuda esas, maliyet bedelidir.

Gayrimenkuller, bunların mütemmim cüzüleri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar, gayri maddi haklar, demirbaş eşya amortismanların hesaplanması yönünden maliyet bedeli lie nazara alınacaktır.

Gayrimenkullerden bina ve arazinin maliyet bedeli malûm değilse vergi değerleri, haklar emsal değeri ile değeriendirilecektir.

İlk tesis ve taazzuv giderleriyle peştemallıklarda amortismanlar bunların mukayyet değeri üzerinden hesaplanacaktır. (VUK. Md. 313 de-lâletiyle birinci kısım hükümleri)

Böylece vergi sistemimizde amortismanların hesaplanması için çeşitli esaslar vaz edilmiş bulunmaktadır. Ancak bu durumu tabii karşılamak gerekir. Zira gerçekten maliyet bedelinin belli olmaması halinde vergi değeri ya da emsal değeri gibi başka ölçülere başvurmadan başka çare yoktur.

ç — Normal amortisman :

Normal amortisman, oranları belli iş ve sanat kolları ile amortismana tabi kıymetlerin ortalama ömürleri nazara alınmak suretiyle ilgili bakanlıklar, Ticaret ve Sanayi Odaları, Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları birliğinin mütalâası alınarak Maliye Bakanlığınca tesbit edilen amortismandır.

Normal amortismanla ilgili oranlar evvelce 3 seri sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belli edilmiş bulunmaktadır. Ancak Vergi sistemimizde yapılan çeşitli tadil ve ilâveler sebebiyle normal amortisman oranları yeniden ele alınmış bulunmaktadır.

Yeniden tesbit edilmiş oranlar 55 seri numaralı V.U.K. Genel Tebliğinde gösterilmiştir. Ayrıca zaman zaman yapılan değişiklik ve ilâveler de 75, 82, 88, 92 sayılı tebliğlerle belli edilmiştir.

Normal amortisman yalnız ticarî ve sınaî işletmeleri değil ve fakat konu ile ilişkisi bulunan diğer bütün mükellefleri de kapsamına almaktadır.

Böylece tesbit edilen amortisman oranlarından ilgili bütün mükellefler faydalanabilirler.

d — Azalan bakiyeler usulüyle amortisman

Vergi sistemimize 28.2.1963 gün ve 205 sayılı kanunla giren yeni ve önemli bir amortisman usulüdür.

Bu amortisman usulü bilânço esasına göre defter tutan mükelleflerce uygulanabilir. Usulün tatbikinde her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanların ilk değerden tenzili suretiyle bulunmaktadır.

Uygulanacak amortisman oranı % 25 i geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır. Bu amortisman usulünde normal amortisman süresi değişmemekte ve son yıla kalan bakiye değer ne olursa olsun tamamı o yılda yok edilmektedir. (V.U.K. Md. 315 mükerrer)

Azalan bakiyeler usulüyle amortisman hızlandırılmış amortisman nevilerindendir.

Kanunun gerekçesinde bu amortismanın vergi mevzuatımıza dahil edilmesinin nedeni şu şekilde açıklanmaktadır.

“Ekonomik gelişmemize vergi yolu ile hizmet bakımından ele alınacak en müessir vasıtalarından birisi de amortismanlardır. Filhakika bu mevzudaki hükümlerle, yeni yatırımların yapılması, mevcut tesisat ve teçhizatın yenilenmesi teşvik edilmek suretiyle produktivitenin, işletmelerin likidite durumlarını iyileştirmek suretiyle de rantabilitenin artmasına hizmet edilerek iktisadî gelişmeyi hızlandırmak imkânı hasıl olabilmektedir.

Halen yürürlükte bulunan amortismanlarla ilgili hükümlerin bu yönden kafi faydayı sağlamadıkları neticesine varılarak vergiciliğimize modern amortisman metodlarının getirilmesine zaruret hissedilmiştir. Nettekim bu konuda bir merhale olmak üzere, bilânço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenlerin düz (normal) amortisman metodu yanında, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulünü de uygulayabilmelerini temin maksadiyle tasarıya mükerrer 315 ncı madde ilâve olunmuştur.....”

Görüldüğü gibi azalan bakiyeler usulüyle amortisman mevzuatımıza vergi yolu ile ekonomik gelişmeye yardım etmek amacıyla girmiştir. İleride işletme esasına göre defter tutan mükelleflerin de bu usulden faydalanabilmeleri imkânı doğabilecektir.

Bu usul ile ayrılacak amortismanların seyrini göstermek üzere teorik kısımdaki örneğimizi ele alarak ve normal amortismanı gene % 10

kabul ederek aşağıda bir tablo sunuyoruz. Karşılaştırmaya imkân vermek için normal amortisman miktarlarını da tabloya dahil etmiş bulunuyoruz.

Yıllar	Normal amortisman usulü			Azalan bakiyeler usulü		
	'Oran	Yıllık amortisman tutarı TL.	Bakiye değer TL.	Yıllık amortisman tutarı TL.	Bakiye değer TL.	
1. yıl	% 10	10.000	90.000	% 20	20.000	80.000
2. "	"	10.000	80.000	"	16.000	64.000
3. "	"	10.000	70.000	"	12.800	51.200
4. "	"	10.000	60.000	"	10.240	40.960
5. "	"	10.000	50.000	"	8.190	32.770
6. "	"	10.000	40.000	"	6.550	26.220
7. "	"	10.000	30.000	"	5.240	20.980
8. "	"	10.000	20.000	"	4.200	16.780
9. "	"	10.000	10.000	"	3.360	13.420
10. "	"	10.000	—	Kalan	13.420	—
		100.000			100.000	

Tablonun incelemesinden de anlaşılacağı üzere ilk yıllarda normal amortismanın üstünde bir amortisman ayrılmakta ve fakat daha sonra amortisman taksitleri normal amortisman taksidinden aşağıya düşmektedir. Son yılda sabit değer in tamamı itfa edildiği için amortisman taksidi normal amortisman taksidinin üzerine çıkmaktadır.

e — Madenlerde amortisman

İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddî değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek oranlar üzerinden yok edilecektir.

Bu amortismanlar ilgililerin müracaatı üzerine her işletme için ayrı ayrı tesbit edilecektir (V.U.K. Md. 316).

Teorik açıklamalar bölümünde de değindiğimiz gibi, burada esas itibarıyla bahis konusu olan bir iş aracının aşınmasını karşılamak değil, ocaklardaki stokların gittikçe tükenmesi sebebiyle uğranan kıymet kayıplarını karşılamaktır. Böylece burada bir tükenme payı bahis konusudur.

Batı memleketlerinde tükenme paylarını, istihraç edilen maden miktarına göre hesaplayan usuller yanında, satış bedelinin, ya da kârın bir yüzdesi olarak hesaplayan usuller de mevcuttur⁹.

9) Dr. Selâhattin Tunçer : Azalan Bakiyeler Usulü ile Amortisman, İktisat ve Maliye Mecmuası Cilt X, Sayı 5 Sh. 217-218.

f — Fevkalâde amortisman

Yangın, deprem, su basması gibi âfetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden,

Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz hale gelen,

Cebrî çalışmaya tâbi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan, sabit değerler için bahis konusu bir amortisman usulüdür.

Bu amortisman oranları da ilgililerin müracaatı üzerine her işletme için ayrı ayrı tesbit edilmektedir. Fevkalâde amortisman teorik açıklamalar kısmında “asıl hızlandırılmış amortismanlar” başlığı altında incelediğimiz, amortismanlar grubunda yer almaktadır.

g — İmtiyazlı şirketlerde amortisman

İmtiyazlı işletmelerde, tesisatın imtiyaz süresinden sonra bedelsiz olarak devlete veya devletçe tensip olunan bir teşekküle, ya da belediyeye intikal etmesi imtiyazname gereğinden bulunduğu, imtiyaz sözleşmesinde de sermayenin itfası için yıllık belli bir nisbet, ya da miktar ayrılması gösterilmiş olduğu takdirde, bu nisbet, ya da miktar üzerinden sermayenin itfası kabul edilmiştir (V.U.K. Md. 325).

Burada önemli olan husus tesisatın bedelsiz olarak devredilmesidir. Şayet tesisat bir bedel mukabilinde devredilecek ise, sermaye itfası bahis konusu olamaz. Keza itfa konusu olan sermaye işletme için yapılan sabit tesislerle ilgilidir.

h — İlk tesis giderleri ve peştemallıklar :

Kurumlar ilk tesis ve taazzuv giderlerini aktifleştirebilirler. Bu takdirde mukayyet değerleri üzerinden beş yılda eşit taksitlerle itfa edilmeleri gerekir. Peştemallıklar için de durum aynıdır (V.U.K. Md. 326). Ancak, peştemallıkların 1.000,— lirayı aşmaması halinde doğrudan doğruya gider yazılmaları da mümkündür (G.V.K. Md. 40/7).

i — Özel maliyet :

Gayrimenkullerin ve gemilerin iktisadî kıymetlerini arttıran özel maliyet bedelleri kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilecektir. Kira süresi dolmadan kiralanan şey boşaltıldığı takdirde, itfa edilmeyen bakiye değer son yılda gider olarak nazara alınacaktır (V.U.K. Md. 327).

Gayrimenkullerin normal bakım giderleri dışında genişletilmesi, ya da iktisadî kıymetlerinin devamlı olarak arttırılması için yapılan giderler olan özel maliyet, kira süresi belli olmayan gayrimenkullerde 55 seri numaralı Vergi Usul Kanunu tebliği ile yayınlanan amortisman cetvelinin genel tablo XII sayılı pozisyonuna göre % 20 oran üzerinden itfa edilecektir.

Şu hale göre bunları gayrimenkulün sahibi yaptırdığı takdirde gayrimenkulün tâbi olduğu oran üzerinden itfası gerekecek, kiracı tarafından yapıldığı takdirde ise, özel bir itfa sistemi dahilinde itfa edilecektir.

j — *Amortismanına tâbi malların satılması veya sigorta tazminatı alınması :*

Amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerin satılması halinde, amortismanlar da nazara alınmak suretiyle satışın sonucu tesbit edilecektir. Tesbit edilen kâr, ya da zarar sonuçlara intikal ettirilecektir (V.U.K. Md. 328).

Bu prensibe V.U.K. önemli bir istisna tanımıştır. Buna göre, satılan iktisadî kıymetlerin yenilenmesi için mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa, satıştan elde edilen kâr fişal işletme sonuçlarına intikal ettirilmeyecek ve özel bir fon hesabına alınarak orada üç yıl süre ile bekletilecektir.

Bu süre içinde fon kullanılmadığı takdirde satış kârları 3 ncü yılın vergi matrahına ilâve edilecektir (V.U.K. Md. 328 Son).

Görüldüğü gibi burada sabit değerlerin satışından hâsıl olan kârlar bir nev'i yenileme fonu teşkil etmektedir. Belli bir süre içinde sabit değerler yenilendiği takdirde ise, bu kârlar ayrılacak amortismanlara mahsup edilecektir.

Hemen şunu kaydedelim ki, burada hızlandırılmış bir amortisman bahis konusu değildir. Sabit değerler için gene normal hükümler dahilinde amortisman hesaplanacak ve fakat bu amortismanlar önce satış kârlarından teşkil edilmiş fonlardan mahsup edilecektir. Fonların bu şekilde kullanılmasından sonra, ayrılan amortismanlar işletme sonuçlarına intikal ettirilecektir.

Yangın, deprem, su basması gibi âfetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan sabit değerler için alınan sigorta tazminatı da

tıpkı satışlarında uygulanan usule göre işlem görecektir. Yâni ayrılan amortismanlar da nazara alınmak suretiyle müsbet, ya da menfi farklar sonuçlara intikal ettirilecektir.

Ancak burada da sigorta tazminat fazlasının, satış haline ait şartlar dahilinde, ziyaa uğrayan değerlerin yenilenmesine ilişkin giderlerin karşılanması kullanılması mümkün bulunmaktadır.

Gerek satış farklarının ve gerekse tazminat fazlasının sabit değerlerin yeniden iktisap edilmesinde kullanılması imkânı yalnız bilânço esasına göre defter tutanlara verilmiştir.

205 sayılı kanunun gerekçesinde satış farklarının 3 yıl süre ile vergi matrahlarına dahil edilmeyerek bilânço pasifinde özel hesapta tutulması, satılan iktisadî kıymetlerin yenilenmesi istikametinde bir teşvik gayesi ile izah edilmektedir.

k — Yeniden değerlendirme

Bilânço esasında defter tutan mükellefler amortismanla tâbi iktisadî kıymetlerini ve bunların amortismanlarını belli emsallere dayanarak yeniden değerlemek imkânına sahip bulunmaktadır.

Yeniden değerlemeye tâbi tutulan iktisadî kıymetlerin amortismanları, değerlemenin yapıldığı hesap döneminden itibaren yeni değerleri üzerinden ayrılacaktır VUK. geçici Md. 11).

Ancak burada bir nokta üzerinde durmak gerekir. Yeniden değerlemeden doğan değer artışları pasifte özel bir fon hesabında gösterilecektir. Değer artışlarının tamamı fon hesabında aynen muhafaza edildiği takdirde yeni değer üzerinden ayrılan amortismanlar neticelere intikal ettirilmekle beraber, bunların değerlemeden mütevellit kıymet artışına tekabül eden kısmı derhal bu neticelerden çıkarılmak gerekmektedir (VUK. aynı Md.).

Başka bir deyimle, yeni değer üzerinden ayrılan amortisman tamamen gider olarak kabul edilmemektedir. Ancak pasifteki değer artışı vergiye tâbi tutulduğu takdirde, yeni değer üzerinden ayrılmış olan amortismanların tamamının gider olarak kabulü mümkün bulunmaktadır.

Henüz fiilen tatbikat alanına intikal etmemiş bulunan yeniden değerlendirilen bugünkü hükümlerle amortisman bakımından teşebbüslere bir avantaj sağlamadığı söylenebilir.

7 — 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda yer alan hükümler :

Gelir Vergisi Kanununda amortismanlar kazanç ve iratların safi tutarlarının tesbiti bakımından yer almış bulunmaktadır. Bunları ayrı ayrı inceleyelim. Ancak önce bazı prensipleri görmek gerekir.

a — 1.000 lirayı aşmayan sabit değerler :

Ticarî kazançlar, zirai kazançlar ve serbest meslek kazançlarının tesbitinde değeri 1.000 liraya kadar olan sabit kıymetler doğrudan doğruya giderlere intikal ettirilebilir (Gelir V.K. Md. 40/7, 57/6 ve 68/7).

Kanun koyucu bunların amortisman konusu yapılmasındaki külfeti gözönünde tutarak doğrudan doğruya sonuçlara intikal ettirilmelerini kabul etmiştir.

b — Özel otolar :

Hem işletmede ve hem de özel ihtiyaçlarda kullanılan otoların amortismanları prensip itibarıyla kısmen vergi matrahları ile ilgilendirilmiştir. Ancak bu konudaki hükümler farklılık arzettiğinden üzerinden durulması gerekir.

Ticarî kazançların tesbitile ilgili 40 ncı maddenin 7 sayılı fıkrasında amortismanların gider olarak hâsılattan indirilebileceği hükmüne bağlanmıştır. Bu amortismanlar içersinde teşebbüsün bilançosunda kayıtlı özel otolarınki de dahil bulunmaktadır. Böylece bu otolar için ayrılacak amortismanlar hâsılattan indirilebilecektir.

Amortismanlar teoride gerçek anlamda giderlerle karıştırılmaması gereken özel karakterde işletme yükleridir, sabit değerlerdeki "kayıpları" karşılamak üzere tesis edilmiş fonlardır. Vergi sistemimizde ise, matrahlarının tesbitinde indirilmesi mümkün bir "gider" olarak mütalâa edilmektedir. Nitekim, 40 ncı maddenin baş fıkrası ve 74 ncü maddenin sonndan bir önce gelen fıkrası bu konuda birer örnek teşkil etmektedir.

Gerçekten 40 ncı maddenin baş fıkrasında, safi kazancın tesbit edilmesi için "aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir" hükmü yer almış olup bu giderler içersinde amortismanlar da bulunmaktadır. Keza gayrimenkul iradının tesbitinde nazara alınacak giderlerden bahseden 74 ncü maddede indirilecek giderler sayılmış ve bunlar içersinde amortismanlar da gösterilmiştir Md. 74/6).

Maddenin sondan önceki fıkrasında ise, bu giderlere karşılık olmak üzere hâsılattan % 20 sinin götürü olarak indirilebileceği hükme bağlanmıştır ki bu % 20 ye amortismanlar da dahildir.

40 ncı maddenin 5 inci fıkrasında parantez içinde hem işde ve hem de özel ihtiyaçlarda kullanılan otoların giderlerinin yarısının hâsılattan indirilebileceği yazılıdır. Böylece maddede sarahat bulunmadığı için aslında prensip yönünden amortismanlar gider olarak mütalâa edildiği halde özel oto amortismanının tamamı hâsılattan indirilebilecektir.

Amortismanların gider olarak mütalâa edilmesinin tam örneğini ziraî kazançlarda görmekteyiz.

Gerçekten ziraî kazançların tesbitinde bu durumdaki otoların hem giderlerinin, hem de ayrılacak amortismanlarının yarısı hâsılattan indirilebilecektir (G.V.K. Md. 57/11).

Öte yandan serbest meslek kazançlarının tesbitinde ise, işde de kullanılan özel otolar için yalnız yapılan giderlerin yarısının hâsılattan indirilmesi kabul edilmiştir (G.V.K. Md. 68/10).

Serbest meslek kazançlarının tesbitinde nazara alınacak amortismanlar “meslekî faaliyette kullanılan tesisat ve demirbaş eşya” ile ilgili olmak gerektiğinden (aynı madde fıkra 7) özel otoların amortismanını yarı yarıya da olsa kabul etmek mümkün bulunmamaktadır.

c — Ticarî Kazançlar :

Ticarî Kazançların tesbiti sırasında ayrılan amortismanların hâsılattan indirilmesi kabul edilmiştir. Bu durum G.V.K. nun 40 ncı maddesinin 7 nci paragrafiyle hükme bağlanmıştır.

Kanunun 37 nci maddesinde her türlü ticarî ve sınâî faaliyetlerden doğan kazançlar ticarî kazanç olarak tanımlanmış, ticarî kazancın elde edilmesi için hâsılattan indirilecek giderler de 40 ncı maddede yer almıştır.

40 ncı maddede sayılan giderler hem ticarî işletmeleri ve hem de endüstriyel işletmeleri ilgilendirir niteliktedir. Bunlardan birisi amortismanlardır.

V.U.K. nun 275 nci maddesinde imâl edilen emteanın maliyet bedeline dahil elemanlar içerisinde “Genel imâl giderlerinden mamule düşen hisse” de yer almıştır. Genel imâl giderleri içerisinde imalâtla ilgili maki-

me, âlet ve tesislerle imalât atölyelerinin bulunduğu binaların amortismanları da dahil bulunmaktadır.

Bu durumda G.V.K. nun 40 ncı maddesinin 7 nci fıkrasında yer alan amortismanları mamul maliyetlerine dahil edilenler dışında kalan amortismanlar olarak kabul etmek gerekir.

Ticarî kazançlar içinde yer alan inşaat ve onarma işlerinde amortismanlar için kanunda özel bir hüküm sevk edilmiştir.

Gerçekten 43 ncü maddenin 3 ncü fıkrasında “birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde kullanılan tesisat makine ve ulaştırma araçlarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılır” hükmü yer almıştır. Burada müşterek bir gider karakterinde olan amortismanların muhtelif işlere dağıtımı için bir anahtar verilmiştir. Bu konuda örneğin, taşıtlar için ton - kilometre esaslı da düşünülebilir ise de, kanun kullanılacak anahtarı belli etmiştir.

ç — *Ziraî kazançlar :*

Ziraî işletmelerde sabit değerler için ayrılacak amortismanlar hâsıttan indirilebilir (G.V.K. Md. 57/6). Ziraî kazançlarda canlı demirbaşların bulunması amortisman bakımından bir özellik taşımaktadır. Ziraî işletmelerde canlı hayvanların büyümesi sebebiyle sabit matrahlı amortisman uygulanması bu demirbaşların itfasına kâfi değildir. Teoride bu işletmelerde teknik etüdlere dayanan özel amortismanlar uygulanması tavsiye edilir. 55 seri sayılı V.U.K. Tebliğindeki amortisman cetvelinde canlı demirbaşlar için sabit amortismanlar tesbit edilmiştir (Amortisman cetveli XXIV - e Tablo).

d — *Serbest meslek kazançları :*

Meslekî faaliyette kullanılan tesisat ve demirbaş için ayrılacak amortismanlar gider olarak kabul edilmektedir (G.V.K. Md. 68/7).

Bu amortismanlar Vergi Uul Kanununa göre ayrılacağı için prensip itibariyle sabit değerlerin maliyet bedeli üzerinden hesaplanacaktır.

İkâmetgahları kendi mülkü olup da bir kısmını işyeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler (Aynı madde fık. 1).

İkâmetgahın önemli bir kısmının, ya da küçük bir kısmının işyeri olarak kullanılması önemli değildir. Amortismanın yarısı kabul edilmektedir. Kanunun bu prensibi basitlik ve kolaylık bakımından yerindedir. Ancak bazan mükellef lehine, bazan da hazine lehine sonuç doğurabilir.

Vergi sistemimiz ticarî kazançlar bakımından ise farklı bir ölçü kabul etmiştir. Gerçekten V.U.K. nun 187 nci maddesinde ferdî teşebbüslerde mükellefin sahip olduğu bina ve arazi hakkında uyulacak esaslar tesbit edilmiş olup bunlardan biri, evlerin ve apartmanların yarısından fazlasının işletmede kullanılması halinde envantere ithal edileceğidir.

Envantere ithal edilen gayrimenkul ise maliyet bedelinin tamamı üzerinden amortisman konusu yapılacaktır.

Görüldüğü gibi ticarî kazançlar ve serbest meslek kazançlarında amortisman etkisi bakımından farklı ölçüler kabul edilmiştir.

e — Gayrimenkul Sermaye İradı :

Gayrimenkul sermaye iradının tesbitinde "kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar" gider olarak kabul edilmektedir (G.V.K. Md. 74/6).

Bu amortismanlar malûmsa maliyet bedeli, malûm değilse bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için takdir komisyonunca belli edilecek emsal değer üzerinden hesaplanacaktır.

Hemen şunu söyleyelim ki, gayrimenkuller için konan bu prensip serbest meslek kazançlarının tesbiti sırasında da tatbik alanı bulabilir.

f — Sair Kazanç ve İratlar :

Satın alınan, inşa edilen veya trampa suretiyle iktisap olunan gayrimenkullerin, gayrimenkul olarak tescil edilen hakların, gemi ve gemi paylarının alım, inşa veya trampa tarihlerinden başlayarak 4 yıl içinde satılmaları, trampa veya istimlak edilmeleri halinde elde edilen kazançlardan belli bir miktarı aşan kısmı vergiye tâbi bulunmaktadır.

Burada sâfi kazanç, satış, devir veya trampa bedelinden maliyet değerleri ile bu muameleler dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin indirilmesi suretiyle tesbit edilecektir. Ziraî istihsalde kullanılan gayrimenkuller üzerinden amortisman ayrılmışsa bu amortismanların toplamı ayrıca maliyetten düşülecektir (G.V.K. Md. 81).

Maliyet - satış bedeli karşılaştırmasında amortismanların bir ilgisi yoktur. Böylece satın alınan, inşa olunan, trampa suretiyle iktisap edilen gayrimenkullerin sâfi kazancı bir nevi emtea kârını tesbit etmeğe benzer.

Hâlbuki gerek ticarî kazançlarda ve gerekse yukarıda da görüldüğü gibi üzerinden amortisman ayrılmış gayrimenkullerin satışıyla ilgili zirai faaliyetlerde satış kâr, ya da zararının tesbiti için o tarihe kadar ayrılmış bulunan amortismanlar nazara alınmaktadır. Bunun böyle olması normaldir.

Ancak açıklanan şekilde satılan, devir veya trampa edilen gayrimenkuller satılmalarından önce 4 yıl içinde kiraya verilmiş olabilirler. Bu şekilde bunların iratlarını tesbit sırasında amortismanlarının gerçek miktarlar halinde ya da % 20 götürü gider emsali içinde hâsılatlardan düşüleceği tabiidir. Böyle bir durumda tıpkı kâr, ya da zararlarının tesbitinde gözönünde bulundurulması düşünülebilir. Ancak, G.V.K. muz mükellefelerine böyle bir külfet yüklememiştir.

18 — 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan Hükümler :

Kurumlar Vergisi Kanununda safi kurum kazancının tesbitinden bahsiren 13 ncü maddede, kurum kazancının hesaplanmasında Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı esası konmuştur. Bu sebeple vergi matrahının tesbitinde nazara alınacak giderler meyanında amortismanlar için özel bir hüküm Kurumlar Vergi Kanununda yer almış değildir.

Ancak Kurumlara özel ilk tesis giderleri için ayrı hüküm sevkedilmiştir. Gerçekten 14 ncü maddenin 2nci fıkrasında ilk tesis ve teazzuv giderlerinin indirilecek giderlerden olduğu ancak bunların aktifleştirilmesi halinde Vergi Usul Kanunu gereğince değeri üzerinden ayrılacak amortismanın gider yazılacağı hükme bağlanmıştır.

Bu takdirde ilk tesis ve teazzuv giderlerinin mukayyet değerleri, yani muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve 5 yılda itfa edilmeleri yoluna gidilecektir (V.U.K. Md. 326).

İlk tesis ve teazzuv giderleri maddî bir varlığa karşılık olmamaları sebebiyle çabuk itfa edilmeleri gerekir. Kanun koyucu bundan böyle kurumların filhal işletme neticelerine bu giderlerin dahil edilebilmesi imkânını vermiştir.

Ü ç ü n c ü B ö l ü m

SONUÇ

Amortismanlar çeşitli görünüşü ve etkileri ile ele alınabilir. Amortismanlar vergicilik alanında her şeyden önce bir gider olarak maliyetleri, ya da işletme neticelerini ilgilendirirler.

Ekonomik alanda ise amortismanlar sabit sermayeyi devam ettirmek için teşkil edilmiş fonlar anlamını taşırlar. Ancak zamanımızda amortismanların amaçları çok daha genişlemiştir. Bugün amortismanlar yalnız sabit değerleri idame ettirmek değil ve fakat bundan de öteye işletme için bir finansman kaynağı olmak eğilimindedir.

Devletlerin amortismanlar aracılığı ile iktisadî hayata yön verdikleri görülmektedir. Amortisman usullerindeki gelişmeler ve çeşitli hızlandırılmış amortisman usullerinin uygulama alanına konması iktisadî hayata yön vermek ve yatırımları teşvik etmek gibi amaçları gerçekleştirmeye imkân vermektedir.

Memleketimizde de azalan bakiyeler usulü ile amortisman usulü mevzuatımıza girdikten sonra bu konuda önemli bir adım atılmış bulunmaktadır. Halen bu amortisman usulü yalnız bilânço esasına göre defter tutan mükelleflerin faydalanabildiği bir usuldür. Kalkınmamıza yardımcı olacağı muhakkak bulunan bu amortisman usulünün işletme esasında defter tutan mükelleflere de teşmil edilmesi faydalı olacaktır.