

SERİ B

CİLT XIII

SAYI 1

1963

Handwritten signature

İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
ORMAN FAKÜLTESİ
DERGİSİ



SON VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE AMORTİSMAN HESABI

Yazan :

Prof. Dr. Muharrem MİRABOĞLU

Evvelce neşredilmiş bulunan bir yazınızda¹ amortismanlar konusu umumi olarak incelenmiş, bu meyanda muhtelif amortisman telâkkileri, amortismanların nazarı izahı, niçin ve hangi hallerden dolayı amortisman lüzum olduğu, amortisman esas teşkil eden kıymetler gibi hususlar etüd edilmiş ve çeşitli amortisman usulleri tanıtılmıştır. Literatürde esas itibariyle amortismanlar sâbit, mütezayit ve mütenakıs amortismanlar şeklinde gösterilir. Fakat bu tasnif şeklinde çok kere karakter ifade lerinin amortisman nisbeti veya amortisman paylarına izafe edilmiş bulunuşu sarih olarak belirtilmez. Keza sâbitlik vasfının amortisman payının tümüne mi, yoksa müstahsal parça başına mı ait bulunduğu gerekli olduğu vuzuh derecesinde tasrih ve tavih edilmez. Bazıları amortisman nisbetinin sâbit, mütezayit veya mütenakız oluşunu esas alır ve ona göre bir tasnif yapar. Diğer bazıları ise amortisman payının sabit, mütezayit veya mütenakız oluşunu tasniflerine kriteriyum olarak kabul ederler. Halbuki amortisman konusu olan iktisadî malların esas değeri veya defter değerleri üzerinden aynı amortisman nisbetleriyle muameleye tâbi tutulmaları neticesi elde olunan amortisman payları farklı olarak ortaya çıkar. Binnetice aynı amortisman kategorisi halinde tecelli eden ve fakat hesaplanmış şekli başka olan haller mevzuubahs olabilir. Bu gibi hallerde ancak izahatı görüldükten sonra neticenin, istinat edilen değerden veya kabul edilen amortisman nisbetinden ileri gelmiş olduğu anlaşılabilir. İşte bu bakımdan gerekli vuzuhu sağlamak üzere, adı geçen yazıda amortisman usulleri, amortisman nisbetlerinin karakterleri kıstas olarak kabul edilmek ve bunun alt kademesi olarak da istinat edilen değerler esas alınmak suretiyle sınıflandırılarak verilmiştir ve her sınıfa ait alt sınıfların izahı yapılmıştır.

Müteakip bir yazınızda ise² Devlet Orman İşletmelerimizde amortisman esas teşkil eden kıymetler ve amortisman hesabı konusu incelemeye tâbi tutulmuştur. Orada Devlet Orman İşletmelerimizde amortisman hesaplanırken istinat edilen değerler mer'î mevzuatın âmir hükümlerine merbut olarak tedkik edilmiş, amortisman nisbetleri tablolarının geçirdiği safhalar tanıtılmış ve son durum itibariyle 7 Hazir-

1) Miraboğlu, Muharrem. : Amortismanlar ve Hesaplanması.

İ. U. Orman Fak. Dergisi 1958, Sayı 1, Seri B.

2) " " Devlet Orman İşletmelerimizde Amortisman Esas Teşkil Eden Kıymetler ve Amortisman Hesabı. İ. U. Orman Fak. Dergisi 1958, Sayı 2, Seri B.

ran 1949 tarih ve 5432 No. lu Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tatbik edilmek-
te olan amortisman nisbetleri ve hesap usulleri tanıtılmıştır.

5432 No. lu Kanun 4 Ocak 1961 tarih ve 213 No. lu Vergi Usul Kanunu ile yü-
rürüklükten kaldırılmıştır. 213 No. lu Kanun amortisman konusunda bir yenilik getir-
memiştir. Fakat 19.2.1963 tarih ve 205 No. lu "4.1.1961 tarihli 213 sayılı Vergi Usul
Kanununun bazı maddelerinin değiştirilmesi ve bu kanuna bazı hükümler eklenme-
si hakkında kanun" amortisman hesabına dair yeni hükümler koymuştur. Mezkûr
kanunun getirdiği yenilikleri tanıtmak ve yeni şekli izah etmek suretiyle, yukarıda
adı geçmiş bulunan çalışmalarını tamamlamak mülâhazasıyla bu etüd yapılmıştır.

Amortisman hesabı konusunda, üç unsur mühimdir. Bunlardan birisi istinat edi-
len esas değer, ikincisi amortisman müddeti ve nisbeti, üçüncüsü de amortisman
hesap usulüdür.

Mer'i 4 Ocak 1961 tarih ve 213 No. lu Vergi Usul Kanunu 269-290 maddelerinde
iktisadî işlere dahil kıymetleri değerlendirmeye ait hususları hükme bağlamıştır.
Ezcümle madde 269, iktisadî işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin; Madde
273, âlet, edevât, mefruşat ve demirbaş eşyanın; Madde 274 emtianın, Madde 276
zirai mahsullerin ve Madde 277 yi tâdil eden, 19.2.1963 tarihli ve 205 No. lu Kanu-
nun Madde 18 i de hayvanların mâliyet bedeliyle değerlendirileceğini âmir bulunmak-
tadır. Binanealeyh mevzu bahis iktisadî malları günlük değeri üzerinden veya ka-
nunun 261. maddesinde tâdat edilmiş bulunan Borsa rayici, Tasarruf değeri, Mu-
kayyet değer, İtibari değer, Vergi değeri veya Emsal Bedeli ve Ücreti gibi değer-
leri üzerinden değerlendirme yolu kapalı bulunmaktadır.

Amortisman hesaplarında bu mâliyet değerinin esas alınacağı ise 213 No. lu Ka-
nunun 313. maddesinde "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşın-
maya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde
gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadî kıymetlerin âlet, edevât, mefruşat
ve demirbaşların ve sinema filimlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tesbit edilen
değerinin, bunların kullanılabilirleri süre zarfında yok edilmesi amortisman mev-
zuunu teşkil eder" hükmünün içerisindeki "...birinci kısımdaki esaslara göre tesbit
edilen değerinin..." ibaresiyle hükümlendirilmiştir. Zira mevzu bahis birinci kısımda
tanınan değer maliyet değeridir. Gerek değerlendirmeye ait maddeler ve gerekse
bu madde, muhteva itibariyle mülgâ vergi usul kanunundaki hükmün aynı olduğu
cihetle, amortisman esas olarak maliyet değerinin alınması konusunda bir değişik-
lik yapılmamıştır.

Amortisman müddeti konusunda da esas itibariyle bir değişiklik olmamıştır. 213
sayılı kanunun yukarıda metni aynen verilen 313. maddesindeki "...bunların kulla-
nılabilirleri süre zarfında yok edilmesi..." ibaresi bir süreyi belirtmekte ve 315
nci maddenin birinci fıkrası nisbetlerin ve binnetice sürenin ilgili Bakanlıkların ve
sair teşekküllerin mütalâaları alındıktan sonra Mâliye Bakanlığınca tesbit ve ilânı-
mı³ derpiş etmekte ve sonuncu fıkrası ise amortisman tâbi kıymetlerin tecrübeye
dayanan ortalama ömürlerinin hesaba katılacağını belirtmektedir. Ayrıca uygula-
mada sürenin, (1) rakamının amortisman nisbetine bölünerek bulunacağı da 320.

3) Maliye Bakanlığınca tesbit edilen amortisman nisbetleri, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği sıra No. 55 ile 30
Aralık 1961 tarihinde ilân edilmiştir. Orada önce mültelif sanat ve iş kollarında müştereken kullanılan amortisman tabi
kıymetler ve amortisman nisbetleri Genel Tablo halinde, müteakiben de sadece muayyen sanat ve kollarına ait
amortisman tabi kıymetler ve amortisman nisbetleri Özel Tablolar halinde verilmiştir. Bu tablolar muhteviyatı bugün
cari bulunmaktadır.

maddenin ilk fıkrasında hükme bağlanmış bulunmaktadır. Mülgâ ve mer'i Vergi Usul Kanunlarında bu husustaki hükümlerde bir değişiklik mevcut değildir.

13.2.1963 tarihli ve 205 No. lu Kanununun 19. maddesinin 3. numaralı fıkrasındaki hükme göre, azalan bakiyeler usulü ile amortisman usulü tatbik edildiği hallerde de amortisman süresi normal amortisman süresine göre hesaplanacaktır. Azalan bakiyeler usulüyle amortisman hesaplarında asıl olarak, yıldan yıla azalarak giden amortisman payları hiç bir zaman sıfır olamaz ve neticede tortu değeri denen bir değer kalır ve binnetice amortisman süresi sonsuz ise de, aynı maddenin son fıkrası sürenin son yılına devreden bakiyenin o yıl tamamen yok edileceği şeklinde teyiden ve sarih olarak amortisman müddetini normal amortisman usulündekinin aynı olarak tayin ve tahdit etmiştir. O itibarla mülgâ kanun zamanında çeşitli iktisadi malılar için tesbit edilen amortisman müddetlerinin, başka teknik sebeplerden dolayı bir zaruret duyulmadıkça değiştirilmesini icabettiren bir durum yoktur.

Amortisman nisbeti konusunda da bir yenilik mevzu bahis değildir. Esasen amortisman nisbetleriyle amortisman süresinin birbirinin neticesi bulunuşu muvacehesinde bundan başka bir durum beklenemez. Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 315. maddesinde amortisman nisbetlerinin Mâliye Vekâleti tarafından ilgili bakanlıklar ve müesseselerin mütalâası alındıktan sonra tesbit ve bu tesbitlerin belli iş ve sanat kollarının ayrı ayrı nazara alınarak ve kıymetlerin ortalama ömürleri hesaba katılarak yapılacağı hususları kayda bağlanmıştır.

Bir kere kullanılmaya başlanan normal amortisman nisbetlerinin değiştirilebileceği ve ancak, o takdirde tesbit edilen bu nisbetin en az üç yıl kullanılması gerektiği 213 numaralı kanunun 318. maddesinin son fıkrasında kayıt altına alınmıştır.

Kanun mükellefler için amortisman nisbetini tayin etme bakımından bir serbestiyet tanımıştır. Ancak bu serbestiyeti, yukarıda esas verilmiş olan şekle göre tesbit edilmiş bulunan nisbetleri aşmama ve uygulamaya başlanan nisbetlerin müteakip yıllarda değiştirilmemesi şeklinde tahdit etmiştir (Md. 319). Buna göre bir mükellef Mâliye Bakanlığının tesbit ettiği amortisman nisbetlerinden daha küçük nisbetler kullanabilecek, ancak bunlardan daha yüksek nisbetler seçemeyecektir. Bunun gibi, bir kere seçmiş olduğu düşük nisbeti de müteakip yıllarda tekrar yükseltmeyecektir.

19.2.1963 tarihli ve 205 No. lu Kanununun 9. maddesinin 2. numaralı fıkrasında, azalan bakiyeler usulüyle amortisman tatbiki halinde uygulanacak amortisman nisbetinin %25 i geçmemek üzere normal amortisman nisbetinin 2 katı alınabileceğine cevaz verilmektedir.

4 Ocak 1961 tarih ve 213 No. lu Vergi Usul Kanunu amortisman hesap usulü olarak normal amortismanı, yani vasıtanın esas değeri üzerinden ve sâbit nisbete göre amortisman usulünü (nazari amortisman usulü) kabul etmiştir. Buna göre; vasıtanın maliyet değeri esas alınır ve o vasıta için tesbit edilen nisbetler üzerinden yıllık müsavî anuiteler şeklinde amortisman payları ayrılır. Bu suretle amortismana konu olan şeyin her yıl eşit miktarlar halinde yıprandığı esas kabul edilmiş olur. Yıllık amortisman usulünü (nazari amortisman usulü) kabul etmiştir. Buna göre; vasıtave amortisman müddetinin sonunda amortisman konusu olan iktisadi malın maliyet değeri vücade gelmiş olur.

19.2.1963 tarihli ve 205 No. lu kanun bu amortisman hesap usulünü kaldırmamıştır. Ancak bunun yanında bir de azalan bakiyeler usulüyle amortisman hesabını

koymuştur. Her iki usulden birisini seçme hususunu, son kanununun 19. maddesinin ilk fıkrasındaki hükmiyle, bilânço esasına göre defter tutan mükellefler için (gelir veya kurumlar vergileri mükellefleri olsun) mükellefin ihtiyarına bırakmıştır. Bunun dışında kalan, işletme hesabı esasında defter tutan tacir ve çiftçilere, serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı ile noterlere bu seçme hakkı tanınmamaktadır.

Azalan bakiyeler usulüyle (mütenakıs) amortisman iki ayrı muamele şeklinin neticesi olabilir. Birincisi; her yıl amortisman yapılacak değer, başlangıçtaki maliyet değeridir ve fakat kullanılan nisbet yıldan yıla küçük alınır. Böylece aynı kalan esas değerlerin yıldan yıla azalan nisbetlerle çarpımı sonunda mütenakıs bir netice elde edilir. İkincisi ise; amortisman nisbeti her yıl aynı kalır ve fakat amortisman yapılacak değer başlangıçtaki değer değil, ondan amortisman hesabı yapılan zamana kadar ayrılan amortisman payları toplamının düşülmesi sonundaki bakiye değeridir. Böylece yıldan yıla küçülen esas değerlerin aynı kalan nisbetlerle çarpımları sonunda mütenakıs bir netice elde edilir. Kanunun getirdiği şekil birinci değil ikinci şekildedir. Bu husus 205 sayılı kanununun 19. maddesiyle konan mükerrer 315 inci maddesinin 1. numaralı fıkrasındaki, "her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tesbit olunur" hükmünde mündemiçtir. Aynı maddenin müteakip fıkrasındaki uygulanacak amortisman nisbetlerinin %25 i geçmemek üzere normal amortisman nisbetlerinin 2 katı olacağı kaydı bu keyfiyeti bozamaz. Zira mevzuubahis nisbet normal amortisman nisbetinin 2 katı olmakla beraber amortismanın başından sonuna kadar değişmeyecek aynı kalacaktır ki esas olan da budur. Aynı maddenin müteakip fıkrasındaki, amortisman süresinin normal amortisman nisbetlerine göre hesaplanacağına dair hüküm ise nisbetin iki misli alınmasına rağmen sürenin hesabında bu iki misli olan nisbetin değil, bizzatı normal amortisman nisbetinin esas alınacağını, binnetice sürenin normal amortisman süresinin aynı olacağını belirtmektedir. Keza sürenin mütenakıs amortisman usulünde tabii bir netice olduğu gibi, sonsuz olamayacağını ve amortisman süresinin sonuncu yılına devreden bakiyenin o yıl tamamen yok edileceğini tasrih etmiştir.

Kanun normal azalan bakiyeler usullerinden her hangi birisini seçmek hususunu mükellefin isteğine bırakmıştır. Ancak iktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için yani bir işletme içerisindeki amortisman konusu bütün iktisadi değerler için bu usullerden yalnız birisini seçmeyi ve tatbik etmeyi şart koşturmuştur. Yine kanun, normal amortismanına göre amortisman ayırmaya başladıktan sonra azalan bakiyeler usulüne dönmeye müsaade etmemekte, ve fakat tersine yönde, azalan bakiyeler usulünü kullanmaya başladıktan sonra normal amortisman usulüne geçmeğe cevaz vermektedir.

19.2.1963 tarihli ve 205 No. lu Kanununun tatbikine imkân sağladığı azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulünün işleyişini tanımak bakımından bir misal verelim⁴.

50 000 lira maliyet değerinde bir otomobil için normal amortisman usulüne göre hesap yapılırsa; aynı şehirde kullanılması halinde Amortisman nisbeti %20 dir⁵.

$$50\ 000 \times 20$$

Yıllık amortisman payı $\frac{\quad}{100} = 10\ 000$ lira olacaktır. Şu halde bu otomobil bedeli 5 yılda müsavi anuiteler halinde amorti edilecektir.

4) Bu husus Maliye Bakanlığının Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sıra No. 61 de de aydınlatılmıştır.

5) Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sıra No. 55 de münteşir amortisman nisbetleri tablosu.

Aynı otomobilin 205 sayılı kanunun getirdiği hükme göre, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulüne göre amortisman yapılmak istenmişse amortisman nisbeti %25 olacaktır. Zira bu usulde amortisman nisbeti olarak normal amortisman nisbetinin iki katı olan %40 alınmalıdır. Ancak bu nisbet %25 ile tahdit edildiği cihetle %40 alınmayacak %25 alınacaktır. Amortisman süresi ise yine normal amortisman süresinin aynısı yani beş yıl olarak alınacaktır. Buna göre yılların amortisman payları;

$$\text{Birinci yıl için } \frac{50\ 000 \times 25}{100} = 12\ 500 \text{ lira}$$

$$\text{İkinci yıl için } \frac{(50\ 000 - 12\ 500) 25}{100} = 9\ 375 \text{ lira}$$

$$\text{Üçüncü yıl için } \frac{(50\ 000 - 21\ 875) 25}{100} = 7\ 031,25 \text{ lira}$$

$$\text{Dördüncü yıl için } \frac{(50\ 000 - 28\ 906,25) 25}{100} = 5\ 273,41 \text{ lira}$$

$$\text{Beşinci yıl için } 50\ 000 - 34\ 179,69 = 15\ 820,31 \text{ lira olacaktır.}$$

Görüldüğü üzere, her yıl o yıldan önce yok edilen miktarlar toplamı otomobilin maliyet değerinden düşülmüş ve bu suretle elde edilen değerler amortisman nisbeti ile çarpılarak o yılın amortisman payı elde olunmuştur. Son yılınki ise, amortisman nisbetiyle muameleye lüzum kalmadan doğrudan doğruya yıla devreden bakiye değerini kendisi olarak alınmıştır.

Aynı maliyet değerinde ve fakat amortisman nisbeti daha düşük olan, meselâ "Ray ve tel üzerinde yürüten makineli ve makinesiz vasıtaları" alırsak, bunlar için normal amortisman nisbeti %10 olduğu cihetle azalan bakiyeler üzerinden amortisman hesabında bu nisbet %20 alınacaktır. Amortisman süresi ise 10 yıl alınacaktır. Buna göre yılların amortisman payları ;

$$\text{Birinci yıl için } \frac{50\ 000 \times 20}{100} = 10\ 000 \text{ lira}$$

$$\text{İkinci yıl için } \frac{40\ 000 \times 20}{100} = 8\ 000 \text{ lira}$$

$$\text{Üçüncü yıl için } \frac{32\ 000 \times 20}{100} = 6\ 400 \text{ lira}$$

$$\text{Dördüncü yıl için } \frac{25\,600 \times 20}{100} = 5\,120 \text{ lira}$$

$$\text{Beşinci yıl için } \frac{20\,400 \times 20}{100} = 4\,096 \text{ lira}$$

$$\text{Altıncı yıl için } \frac{16\,384 \times 20}{100} = 3\,276,80 \text{ lira}$$

$$\text{Yedinci yıl için } \frac{13\,107,20 \times 20}{100} = 2\,621,44 \text{ lira}$$

$$\text{Sekizinci yıl için } \frac{10\,485,76 \times 20}{100} = 2\,097,15 \text{ lira}$$

$$\text{Dokuzuncu yıl için } \frac{8\,388,61 \times 20}{100} = 1\,627,72 \text{ lira}$$

Onuncu yıl için 6 710,89 lira olacaktır.

Görülmektedir ki amortisman nisbetinin yüksekliği neticesi olarak sürenin kısa bulunuşu sebebiyle her iki misalde de son yıla devreden miktar yüksek çıkmıştır. Bu hal, süresi daha kısa olan birinci misalde daha mütebarizdir. Eğer amortisman nisbeti daha düşük, binnetice süresi daha uzun bir misal alınmış olsa idi, son yılda yok edilecek miktar daha küçük çıkacaktı. Ancak son yılda amorti edilecek pay daima kendinden önceki bir kaç yılın amortisman paylarından yüksek olacaktır. Bu husus kanun hükmünün koyduğu esasın icabıdır. Metodun esasında, amortisman süresi sonsuz olduğu cihetle bir bakiye (tortu değeri) bırakması icabederdi.