

AMORTİSMAN VE VERGİ ARASINDAKİ MÜNASEBETLER

Doç. Dr. Nasuhi BURSAL

İktisat Fakültesi

Vergi Usul Kanunumuzun 313 üncü maddesi amortismanı şu şekilde tarif etmektedir:

«İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullere 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadî kıymetlerin, âlât, edevat, mefruşat ve demirbaşın ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bunların kullanılabilirlikleri süre zarfında yok edilmesi, amortisman mevzuu teşkil eder.»

Şu halde, Vergi Usul Kanunumuza göre, bir iktisadî kıymetin amortisman mevzuu teşkil etmesi için:

1. işletmede bir yıldan fazla kullanılabilirliği,
2. teknik veya ekonomik bakımdan bir kıymet kaybına maruz bulunması gerekir.

Kanun bu gibi iktisadî kıymetler için yapılan toplu harcamaların kullanılabilirlikleri süre zarfında «yok edilmesini» amortisman olarak tarif ettiğine göre, amortismanın esas fonksiyonu olarak «masraf dağıtımının» kabul edildiği söylenebilir. Filhakika, işletmecilik bakımından amortismanın başlıca şu fonksiyonları ayrılabilir:

1. Toplu bir harcamanın bundan faydalanan devrelere dağılmasını sağlayan «masraf dağıtım fonksiyonu».
2. Birincisi ile çok yakından ilgili olarak, devre masraflarının ve dolayısıyla istihsal maliyetlerinin doğru bir şekilde hesaplanmasını sağlayan «maliyet fonksiyonu».
3. Maliyetlere ve dolayısıyla satış fiyatlarına girerek satış hasılatı ile tekrar işletmeye geri gelmek suretiyle sermayenin muhafazasını sağlayan «finansman fonksiyonu».

4. Kıymet kaybına maruz bulunan sabit kıymetlerin bilânço günündeki hakikî değerlerinin tespitini sağlayan «değerleme fonksiyonu».

Amortisman konusundaki tarihî gelişme incelendiği vakit, bu fonksiyonlara verilen önemin zamanla değiştiği görülmektedir. İlk zamanlar en önemli görülen fonksiyon, amortismanların değerlendirme fonksiyonudur. İstenen, eldeki sabit kıymetlerin belirli bir andaki değerini mümkün olduğu kadar doğru tespit edebilmektedir. Bu statik bir amortisman görüşü sayılabilir. Sonraları, amortismanların masrafları devreler arasında dağıtma fonksiyonu ve bununla yakından ilgili maliyet fonksiyonu önem kazanmıştır. Zaman zarfındaki değişimleri gözönünde tutan bu görüşler dinamik bir karakter taşımaktadır. Nihayet, bir yandan para değerindeki sür'atli düşüşler, öte yandan teknik sahadaki gelişmeler amortismanların finansman fonksiyonunu ön plâna çıkartmış, ayrılan amortismanların işletmenin istihsal gücünü muhafazaya imkân verip vermeyeceği tartışmalara konu teşkil etmeğe başlamıştır.

Hangi görüş esas alınırsa alınsın, amortismanların işletmeler için bir masraf unsuru sayılacağında şüphe yoktur. Bu itibarla, devre amortismanlarının alçak veya yüksek tutulması işletmelerinin kârlarının az veya çok gösterilmesine sebebiyet verir. Modern vergicilikte en mühim vergi matrahı işletmelerin kârları olduğuna göre, amortismanların miktarı ve dağılışı ile vergi yükü arasında yakın bir münasebet olduğu ve bu münasebetlerin öneminin vergi nispetlerinin yükselmesiyle orantılı olarak arttığı kolaylıkla anlaşılır. Şu halde, amortismanların yukarıda bahis konusu edilen çeşitli fonksiyonlarını yerine getirebilme dereceleri vergilerin tesiri ile de yakından ilgilidir.

A. TEORİK ESASLAR.

Amortismanla vergi arasındaki münasebetler çok geniş bir konu olduğundan, bu kısa etütte bilhassa amortismanların finansman fonksiyonu ile vergi arasındaki karşılıklı tesirler üzerinde durulacaktır. Burada önemli olan iki soru şunlardır:

1. Bizzat amortismanlar işletmeler için munzam bir finansman imkânı yaratırlar mı?

2. Amortismanların bu finansman fonksiyonu üzerine vergi ne şekilde tesir eder?

I. Amortismanların finansman bakımından önemi:

Bir işletmenin sabit kıymet satınılması, belirli bir tutarı, belirli bir süre için bağlanması demektir. Sabit kıymetin her sene eşit taksitlerle amorti edilmesi halinde, ortalama olarak bağlı sayılacak tutar yapılan yatırımın yarısına eşittir. Bir misal olarak, 10 sene dayanacak 10.000 liralık bir makina satın alındığını kabul edelim.

Aşağıdaki tablodan anlaşılacağı üzere, yatırımın yapıldığı anda bağlı tutar 10.000 lira iken, bu miktar her sene 1.000 er lira azalmak suretiyle 10 sene sonunda sıfıra kadar inmektedir. Bağlı sermayenin aritmetik ortalaması alındığı takdirde, 10 sene zarfında bağlı kalan ortalama sermayenin ($55.000/11 =$) 5.000 lira olduğu kolayca anlaşılır.

<i>Seneler</i>	<i>Bağlı sermaye TL.</i>
0	10.000
1	9.000
2	8.000
3	7.000
4	6.000
5	5.000
6	4.000
7	3.000
8	2.000
9	1.000
10	—

$$55.000 / 11 = 5.000 \text{ TL.}$$

Sermayenin ne kadarının ne süre için bağlı kaldığı bunun üzerinden hesaplanacak faiz bakımından büyük önem arzeder. Sabit kıymetlere ortalama olarak bağlanan sermaye üzerinden belirli bir faiz yürütülebileceği gibi, amortisman yoluyla işletmeye geri gelen ve işletmede kullanılan kısımlar için bir faiz hesaplanması da mümkündür. Amortisman şeklinde geri gelen sermaye işletmede ya carî masraflar için kullanılır veya yeni yatırımlara tahsis edilir. Yeneden ve tamamen aynı cins sabit kıymetlere yatırılmaları halinde, amortismanların bizzat munzam bir finansman imkânı yarattığı bilhassa Polak, Lohmann ve Ruchti gibi müelliflerce belirtilmiştir. Bu hâdiseyi bir misalle açıklayalım. Bir işletme her sene beheri 10.000 lira kıymetinde birer makina almak suretiyle 4 sene zarfında

4 makinaya sahip olmaktadır. Makinaların 4 sene dayanması ve eşit taksitlerle amorti edilmesi halinde, 7 senelik bir devrede vaziyet şöyle olacaktır:

Sene	Eldeki makinaların kıymeti TL.	Senelik amortisman TL.	Amortis. yekünü TL.	Yeniden mak. yatırılan TL.	Elde kalan TL.
1	10.000	2.500	2.500	—	2.500
2	20.000	5.000	7.500	—	7.500
3	30.000	7.500	15.000	—	15.000
4	40.000	10.000	25.000	10000	15.000
5	40.000	10.000	25.000	10.000	15.000
6	40.000	10.000	25.000	10.000	15.000
7	40.000	10.000	25.000	10.000	15.000

Görüldüğü üzere 4 sené sonunda işletmenin elinde cem'an 40.000 lira kıymetinde 4 makina ve 25.000 liralık birikmiş amortisman bulunmaktadır. İşletme bu amortismanlarla yeni bir makina almakta ve ömrünü dolduran ilk makinayı servisten çıkartmaktadır. Vaziyet her sene bu şekilde devam ettiği takdirde, ayrılan amortismanlar hem tesislerin devamlı suretle yenilenmesine imkân vermekte ve hem de işletmenin elinde 15.000 liralık munzam bir imkân kalmaktadır. Ancak, bu munzam imkânın çok sınırlı bazı şartların gerçekleşmesine bağlı olduğu unutulmamalıdır.

Sabit kıymetlere yatırılan sermayenin amortisman yoluyla işletmeye geri gelişi bir yandan amortisman süresine, öte yandan uygulanan amortisman metoduna bağlıdır. *Amortisman süresini* tesislerin teknik ve ekonomik ömrü tayin eder. Bu ömrü tespit etmek büyük güçlükler arzettiğinden, ekseriya tahminlere dayanan kanunî sürelerin kabulü ile yetinilir. Bu yüzden, çok kere, kanunî ömrünü doldurduğu halde işletmelerde daha uzun müddet kullanılan makinalara rastlandığı gibi, bazı tesislerin de sür'atli teknik gelişmeler dolayısıyla kanunî süresinden önce rantabilitesini kaybettiği görülür. Bu gibi hallerde fevkalâde amortismanlara başvurmak gerekir.

Fakat amortisman masraflarının devreler arasında dağılışı bakımından asıl önemli olan, uygulanan *amortisman metodudur*. Prensipte itibariyle, amortisman metodları 2 gruba ayrılabilir.

1.) *Kullanış miktarına göre amortisman:* Bu metotta herhangi bir sabit kıymetin mecmû istihsal kapasitesi önceden tahmin edilir ve buna göre her kapasite birimine (ton, makina saati, kilometre gibi) isabet eden amortisman tutarı hesaplanır. Bu metotta amortismanların hesap devreleri arasında dağılışı sabit kıymetlerin az veya çok kullanılmasına göre gayrimuntazam bir seyir takip edebilir.

2.) *Kullanış zamanına göre amortisman:* Tatbikatta asıl önemli olan amortismanlar, sabit kıymetlerin önceden tahmin edilen teknik ve ekonomik ömürleri gözönünde tutulmak suretiyle, zamana göre hesaplananlardır. Burada başlıca şu 2 imkân bahis konusu olabilir:

a) *Zamana göre düz orantılı amortisman:* Klasik sayılabilecek metot, amortismanların her hesap devresine eşit tutarlarda (Lineer) yüklenmesidir. Yukarıda belirtildiği gibi, sabit kıymetlere bağlanan sermaye üzerinden hesaplanacak faiz bu metotta muntazam bir şekilde azalır. Öte yandan, bağlı sermaye işletmenin eline amortisman yoluyla her sene eşit taksitlerle geri gelir. Sabit kıymetin yenilenmesine kadar işletme amortisman fonlarından ve bunların işletilmesiyle sağlanan munzam gelirden bir finansman kaynağı olarak faydalanabilir. Yenileme ânındaki finansman problemi daha ziyade bir likidite problemi olarak ortaya çıkar.

b) *Zamana göre değişik orantılı amortisman:*

Zamana göre değişik bir seyir takip eden amortismanlar çoğalan (progressif) ve azalan (degressif) amortismanlar olabilir. Çoğalan amortismanlara tatbikatta pek ender rastlanır. Ayrıca düzensiz bir seyir takip eden fevkalâde amortismanlar da bahis konusu olabilir. Fakat önemli olanlar, azalan amortismanlardır. Bunlarda da birkaç şekil bahis konusu olabilir:

aa) *Azalan yüzdeli amortisman:* İlk imkân, başlangıç değeri üzerinden gittikçe azalan amortisman yüzdeleri (aritmetik - degressif) uygulamaktır. Misal olarak, 100.000 liralık bir makina üzerinden birinci yıl % 20, ikinci yıl % 17, üçüncü yıl % 14 amortisman ayrılabilir. Aşağıda cc) bahsindeki usûl de bunun benzeridir.

bb) *Kalan değer üzerinden eşit yüzdeli amortisman:* Diğer bir imkân, amortismanları daima aynı yüzde ile ayırmak, fakat bu yüz-

deyi her sene bir evvelki senenin amortismanı düşüldükten sonra kalan değer üzerine uygulamaktır (geometrik - degressif). Meselâ bir makinanın başlangıç değeri 100.000 lira, ömrü 10 yıl ve amortisman oranı da düz amortismanın 2 katı, yani % 20 ise, yıllık amortismanlar şu seyri takip eder:

<i>Sene</i>	<i>Amortisman Tutarı TL.</i>	<i>Kalan değer TL.</i>
1	20.000	80.000
2	16.000	64.000
3	12.800	51.200
4	10.240	40.960
5	8.190	32.770
6	6.550	26.220
7	5.240	20.980
8	4.200	16.780
9	3.360	13.420
10	13.420	—
	100.000	

cc) *Yıllar toplamına göre amortisman:* Bilhassa Amerika'da revaçta olan diğer bir usûl bir misalle daha kolay açıklanabilir. Bir makinanın alış değeri 100.000 lira ve ömrü 10 yıl ise, amortismanlar şöyle ayrılır:

<i>Sene</i>	<i>Amortisman oranı</i>	<i>Amortisman tutarı TL.</i>
1	10/55	18.180
2	9/55	16.360
3	8/55	14.550
4	7/55	12.730
5	6/55	10.910
6	5/55	9.090
7	4/55	7.270
8	3/55	5.450
9	2/55	3.640
10	1/55	1.820
		100.000

Görüldüğü üzere, makinanın kullanılacağı yılların toplamı (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 = 55) hesaplanmakta ve yıllık amortismanlar kalan ömrün bu toplama oranlanması suretiyle hesaplanmaktadır.

Sabit kıymetlere bağlanan sermayenin muhtelif amortisman metodlarında işletmeye hangi hızla geri geldiğini daha iyi takip edebilmek için, en önemli metodlara dair yukarıda verilen misalleri bir tek tabloda toplamak faydalı olacaktır.

Seneler	Düz Amor.		Yıllar top. Amor.		Kalan değer üzerinden eşit % li Amortisman	
	Amor. tutarı	%	Amor. tutarı	%	Amor. tutarı	Kalan değer
1	10.000	10	18.180	18.2	20.000	80.000
2	10.000	10	16.360	16.4	16.000	64.000
3	10.000	10	14.550	14.6	12.800	51.200
4	10.000	10	12.730	12.7	10.240	40.960
5	10.000	10	10.910	10.9	8.190	32.770
6	10.000	10	9.090	9.1	6.550	26.220
7	10.000	10	7.270	7.3	5.240	20.980
8	10.000	10	5.450	5.4	4.200	16.780
9	10.000	10	3.640	3.6	3.360	13.420
10	10.000	10	1.820	1.8	13.420	—
	100.000		100.000		100.000	

Notlar:

1. Makinanın hurda değeri olmadığı farzedilmiştir.
2. Tablodaki yüzdeler amortismanların başlangıç değerlerine oranını ifade etmektedir.
3. Kalan değerlerden eşit yüzdeli amortismanda yüzde olarak % 20 alınmış ve son yıl bakiyesi bir seferde amorti edilmiştir.

Bu karşılaştırmadan çıkartılan en önemli netice, sabit kıymetlere yatırılan sermayenin azalan amortismanlarda işletmeye düz amortismanlara nazaran daha kısa zamanda geri gelmesidir. Gerçekten, tabloda gösterilen çeşitli metodlarda 5 inci yıl sonunda işletmenin eline bağlı sermaye şu oranlarda geri gelmiş olmaktadır:

Düz amortisman	Yıllar toplamı amortismanı	Kalan değer üzerinden amortisman
% 50	% 72.8	% 67.2

Görüldüğü üzere, bir sabit kıymetin ömrünün yarısına gelindiği zaman, düz amortismanlar bağlı sermayenin sadece % 50 sini amorti edebildiği halde, azalan amortismanlarda bu oran takriben % 70 e varmaktadır.

Amortisman giderlerinin dağılışı konusunda şunlar tespit edilebilir:

1. Amortismanlar ne derece sür'atli olursa, bağlı sermayenin işletmeye geri gelişi de o derece sür'atli olur ve dolayısıyla işletmenin katlanacağı faiz yükü de o derece azalır.

2. İşletmeye süratle geri gelen sermaye ne derece kârlı bir şekilde kullanılabilirse, işletmenin kendi kendini finansman imkânları da o nispette artar.

3. Sür'atli amortisman teknik gelişmenin doğurduğu ekonomik değer kaybı rizikosunu azaltarak işletmeleri yatırıma teşvik eder.

4. Sabit kıymetlerin tamir ve bakım giderleri ömürlerinin sonuna doğru arttığından, ilk yıllarda fazla amortisman ayrılması gider dağıtımında bir düzen ve denge sağlar.

Yukarıdaki izahlarda, para kıymetinde herhangi bir değişiklik olmadığı farzedilerek, *amortisman matrahına* temas edilmiştir. Enflasyonist fiat değişiklikleri de gözönünde tutulduğu takdirde, amortismanların finansman ve yenileme fonksiyonu daha güç bazı problemler doğurur. Bunlar bu etüdümüzde ele alınmayacaktır.

II. Amortismanların vergi yükü üzerindeki tesirleri.

Amortismanların bir gider olarak devre kârı ile vergi matrahını azalttığı ve dolayısıyla bir vergi tasarrufu sağladığı malûmdur. Ancak, burada önemli olan nokta, herhangi bir devrede yüksek bir amortismanla sağlanacak bir vergi tasarrufunun ilerideki devrelerde daha düşük amortismanlar yüzünden ödenecek fazla vergilerle telâfi edilip edilmeyeceğidir.

Bu konuyu açıklayabilmek için, Federal Almanya'daki amortisman tatbikatı ile ilgili tipik bir misal alalım. Bu memlekette degressif ve fevkalâde amortismanlar geniş bir tatbik sahası bulmaktadır. 10 yıl ömrü olan 100.000 DM lık bir makina için normal olarak her yıl kalan değerler üzerinden % 28.31 nisbetinde degressif amortisman ayrıldığını ve 10 uncu yıl kalan değer bir kalemde amorti edildiğini farzedelim. Böyle bir işletme ilk yıl ayrıca % 50 nispetinde bir fevkalâde bir amortisman ayırmak istediği takdirde, kanun bu fevkalâde amortismanın yanı sıra normal amortisman olarak sadece düz (lineer) amortismanları kabul etmektedir. Bu düz amortisman-

Yıllar	Normal degressif amortisman DM		Verginin kabul ettiği amor. lar DM		Karşılığın çözümlenmesi = ver. matrahı fazla kdr DM		Ödenecek Ödenecek ver. fazla ver. DM halihazır (% 56.7) değeri DM		Kalan net karşılık
	2	3	4	5	6	7	8	9	
1	28.310	50.000	10.000	60.000	—	18.310	10.383	25.687	31.690
2	20.290	10.000	10.000	10.000	—	10.290	5.834	16.223	21.400
3	14.550	10.000	10.000	10.000	—	4.550	2.580	11.012	16.350
4	10.430	2.857	2.857	2.857	—	7.573	4.294	8.938	9.277
5	7.480	2.857	2.857	2.857	—	4.623	2.621	4.923	4.654
6	5.360	2.857	2.857	2.857	—	2.503	1.419	2.440	2.151
7	3.840	2.857	2.857	2.857	—	983	557	1.082	1.168
8	2.760	2.857	2.857	2.857	+	97	55	557	1.265
9	1.980	2.857	2.857	2.857	+	877	497	649	2.142
10	5.000	2.857	2.857	2.857	—	2.142	1.214	1.214	—
	100.000	50.000	50.000	100.000	—	50.000	28.350		

1. Altıncı sütündeki rakkamlar 2 nci sütündeki normal degressif amortismanlarla 4 üncü sütündeki düz amortismanların farkıdır. Bu farklar, ayrılan fevkalâde amortisman vasıtasıyla sağlanan karşılığın yavaş yavaş çözümlenmesini ifade eder. Bunlar üzerinden ödenecek fazla vergiler 7 ci sütunda gösterilmiştir. 8 ve 9 uncu senelerde düz amortismanlar normal degressif amortismanlardan daha yüksek olduğundan, o senelerde daha az vergi ödenir.
2. Ayrılan fevkalâde amortisman (sütun 3) ile her sene çözümlenen, yani vergiye matrah olan karşılıklar (sütun 6) arasındaki farklar 9 uncu sütunda gösterilmiştir.
3. 8 inci sütündeki rakkamlar 10 sene zarfında ödenecek fazla vergilerin (sütun 7) her sene başındaki halihazır değerlerini ifade eder. Faiz nispeti % 6 kabul edilmiştir.

lar da ilk üç yıl sonra ancak o zamana kadarki amortismanlar düşüldükten sonra kalan değer üzerinden ayrılabilir. Şu hale göre, işletme ilk yıl 50.000 DM lık bir fevkalâde amortisman ve bunun yanı sıra 10.000 DM lık bir anormal amortisman, yani toplam olarak 60.000 DM lık amortisman ayrılabilir. İkinci ve üçüncü yıllardaki normal amortismanlar 10.000 DM lık düz amortismanlardan ibarettir.

Üçüncü yıl sonunda makinanın değerinin 80.000 DM ı amorti edilmiş olmakta ve geriye sadece 20.000 DM kalmaktadır. Kanun bu 20.000 DM ın geri kalan 7 yıl zarfında eşit taksitlerle, yani yılda 2857 DM olarak amorti edilmesini kabul etmektedir. % 56.7 nispetinde bir vergi ödenmesi halinde, her yıl ayrılacak geçitli amortismanlarla ödenecek vergiler ve bunların halihazır değerleri yandaki tabloda gösterilmiştir. Bu tablodan çıkartılabilecek en önemli neticeler şunlardır:

1. Birinci yıl işletme, normal amortismanlara ek olarak 50.000 DM lık fevkalâde bir amortisman ayırmakla munzam bir karşılık veya imkân yaratmış olmaktadır. Ancak, işletme o yıl normal amortisman olarak 28.310 DM (100.000 in % 28.3 ü) ayırabilecek iken, fevkalâde amortisman yüzünden sadece 10.000 DM lık bir normal amortisman ayırabilmekte, yani 18.310 DM lık bir normal amortisman kaybına uğramaktadır. Şu halde, işletmenin o yılı sağlayabildiği gerçek karşılık veya imkân sadece $50.000 - 18.310 = 31.690$ DM dan ibarettir. Bundan sonraki yıllar için de aynı şekilde hesaplar yapılabilir.

2. Normal amortisman farkları vergi matrahını yükselteceğine göre, işletme her yıl bu yüzden fazla vergi ödemek zorunda kalacaktır. İlk yıl fevkalâde amortismanın sağladığı 28.350 DM lık (50.000 DM ın % 56,7 si) vergi tasarrufuna mukabil, normal amortisman farkının doğurduğu fazla vergi 10.383 DM tır. Aradaki fark lehte 17.967 DM tır. Bu vergi tasarrufu sonraki yıllarda tamamen telâfi edilmekte ve son yıl sıfıra inmektedir. Ancak, ilk yıl sağlanan net vergi tasarrufu işletme için faizsiz munzam bir finansman imkânı ifade etmektedir. Amortismanın gerçek finansman gücü, işletmenin bu imkânı değerlendirme derecesine bağlıdır.

3. İşletmenin her yıl sağladığı net karşılık ileride ödenecek vergilerin halihazır değeri ile karşılaştırılırsa, şu neticeler elde edilir:

Yıllar	Net karşılık DM	Vergilerin halihazır değeri DM	Fark DM
1	31.690	— 25.687	= 6.003
2	21.400	— 16.223	= 5.177
3	16.850	— 11.012	= 5.838
4	9.277	— 8.938	= 339
5	4.654	— 4.923	= 269
6	1.168	— 2.440	= 289
7	2.151	— 1.082	= 86
8	1.265	— 557	= 708
9	2.142	— 649	= 1.493
10	—	— 1.214	= 1.214

Görüldüğü üzere, ödenecek vergiler düşüldükten sonra gerçek bir karşılık veya munzam bir finansman imkânı ancak ilk 3 yıl için bahis konusu olmakta, sonraki yıllarda ise bu karşılık tamamen ortadan kalkmaktadır.

Yukarıdaki neticeleri de göz önünde tutarak etüdün başındaki şu soruyu tekrarlayalım: Sür'atli amortismanların sağladığı vergi tasarrufu sonradan ödenecek fazla vergilerle tamamen telâfi edilen geçici bir tasarruftan mı ibarettir, yoksa işletmeler için gerçek ve munzam bir finansman imkânı sağlar mı? Denilebilir ki, başlangıçta tasarruf edilen vergiler, umumiyetle, sonradan fazla olarak ödenenlerle telâfi edilmektedir, ancak bilhassa önemli olan iki nokta şunlardır:

1. İlk yıllarda sağlanan vergi tasarrufları üzerinden hesaplanacak faiz veya bunların kullanılmasıyla elde edilecek kârlar munzam bir finansman imkânı sayılabilir.

2. Asıl önemli olan özellik, sağlanan vergi tasarruflarının faizsiz bir vergi kredisi karakterini arzetmesidir. Böylelikle, bilhassa zayıf malî bünyeli işletmeler başka kaynaklardan ancak teminat karşılığı ve yüksek faizle elde edebilecekleri kredileri, vergi ödemelerini geciktirmek suretiyle faizsiz, teminatsız ve nispeten uzun vâdeli olarak sağlamış olurlar.

Sağlanacak munzam finansman tesiri bilhassa şu faktörlere bağlıdır:

1. Amortismanlar ne kadar erken ve yüksekse, bu tesir de o kadar fazla olur.

2. Sabit kıymetlerin ömrü ne kadar uzunsa, alınan vergi kredilerinin ödeme vâdesi de o kadar uzun olur.

3. Başka kaynaklardan alınacak kredilerin faizi ne kadar yüksekse, vergi kredilerinin değeri de o nisbette artar.

4. Vergi nispetleri ne kadar yüksekse, bu tasarrufların değeri de o derece fazla olur. Vergi tarifelerinin progressiyonu ile işletme kârlarının devrelere dağılışı nihaî vergi tasarrufu üzerinde geniş ölçüde müessir olur.

5. Para değeri düştüğü nispette, ilk devrelerde ayrılan yüksek amortismanların finansman ve yenileme değeri de artar.

Şu halde, herhangi bir amortisman metodunun sağlayacağı gerçek vergi tasarruflarını hesaplayabilmek için, yukarıda bahsi geçen çeşitli faktörleri göz önünde tutmak gerekir.

B. TATBİKATTAN MİSALLER.

Amortismanların finansman fonksiyonu ile vergi arasındaki münasebetler teorik bakımdan incelendikten sonra, bu konu ile ilgili olarak bazı memleketlerdeki tatbikattan kısa misaller vermek faydalı olacaktır.

1. Federal Almanya:

İkinci Dünya Harbinde geniş tahribata uğrayan Federal Almanya, harpten sonra tesislerini yenileyebilmek için büyük finansman ihtiyacı ile karşılaşmıştır. Bu ihtiyaç bir yandan dış finansman kaynaklarından karşılanmağa çalışılırken, işletmelerin iç finansman gücünü arttırmaya yarar çeşitli tedbirlere de başvurulmuştur. Bunların en önemlilerinden biri işletmelere tanınan sür'atli azalan ve fevkalâde amortisman imkânları olmuştur.

Yeni sabit kıymetler (bina hariç) tedarik eden işletmeler, bunlar üzerinden ilk 2 sene zarfında, normal amortismanlara ilâveten % 50 nispetinde fevkalâde amortisman ayırabilmişlerdir. Ancak, bu amortismanların tutarı 100.000 DM olarak tahdit edilmiştir.

Mesken inşaatını teşvik için, bu inşaata tahsis edilen sermaye üzerinden işletmelere özel amortisman ayırma imkânları verilmiş-

tir. Ayrıca, bu gibi inşaata işletmeler tarafından açılacak faizsiz ve asgarî 10 yıl vâdeli kredilerin masraf kaydı kabul edilmiştir.

Gemi inşaatını teşvik için, bu sahalara yapılan yatırımların % 30 unun ilk iki yıl zarfında, normal amortismanlara ilâveten, amorti edilmesine müsaade edilmiştir.

II. Amerika Birleşik Devletleri:

Amerika Birleşik Devletlerinde bilhassa savunma ve ilmî araştırma maksatlarıyla yapılan yatırımlar için özel amortisman imkânları sağlanmıştır. Bu gibi hallerde alınan ihtiyaç belgeleri (certificate of necessity) üzerine, bu yatırımları 5 sene zarfında amorti edebilmek mümkün olmuştur. Amerika'da revaçta olan bir regresif amortisman usûlü de yukarıda bahsi geçen yıllar toplamı amortismanıdır. Bu memlekette sür'atli amortismanları teşvik eden faktör bilhassa teknik terakki dolayısıyla ortaya çıkan iktisadî değer kaybı rizikosunu önlemek gayesi olmuştur.

Amerika'da enteresan bir amortisman usulü de, yeraltı servetlerini değerlendirmek için yapılan yatırımlarda uygulanmıştır. Bu sahalara yatırım yapan firmalara satışlarının belirli bir % si olarak amortisman hakkı tanındığından, ayrılan amortismanlar bazı hallerde sabit kıymetlere yatırılan sermayeyi aşmış ve dolayısıyla bu finansmanlar için önemli vergi tasarrufları sağlamıştır.

III. İngiltere:

Yatırımları teşvik için İngiltere'de de çeşitli amortisman kolaylıklarından faydalanmıştır. Bunlardan biri, işletmelere ilk sene normal amortismanlar yanında tanınan %25 nispetindeki (gemi inşaatı için %40' bir başlangıç indirimi (initial allowance) olmuştur. Bundan başka, bazı yeni yatırımlar için, amortismanlardan tamamen ayrı bir yatırım indirimi (investment allowance) de kabul edilmiştir. Öte yandan, İngiltere'de lineer amortismanlar yanında regresif amortismanlar da uygulanmaktadır.

IV. Fransa:

Fransa'da yeni tesisler için ilk yıl normalin 2 misli amortisman ayırma imkânı verilmiştir. İşçi binaları inşaatına yapılan yatırımların % 50 sinin ilk yılda, geri kalanın ise 40 yılda amortismanı kabul edilmiştir. Kömür ve demir - çelik sanayiinde satışa göre amor-

tisman ayrılabilir. Diğer taraftan satışlarının %20 si ihra-
cat olan işletmeler özel bir finansman imkânlarından faydalanabil-
mektedirler. Fransa'daki amortisman politikası hayli liberal bir gö-
rüfle yürütülmekte, Maliye ancak mükellefin «aşırı derecede fazla»
amortisman ayırması halinde müdahale etmektedir.

V. Belçika:

Liberal amortisman tatbikatına en çok rastlanan memleketler-
den biri de Belçika'dır. Bu memlekette Vergi Daireleri her mükellef
için özel amortisman hesapları tutabilirler. Zarar halinde amortis-
man ayrılmayarak bunun sonra kârlı senelerde telâfisi mümkündür.
Konjonktürün müsait olduğu zamanlarda amortismanlar hızlandı-
rılabilir. 1954 den sonra istihsal teşvik için alınan tedbirler arasın-
da, yeni yatırımlara ilk üç yıl için tanınan % 30 munzam yatırım in-
dirimi de vardır. İşçi meskenleri inşası için yapılan yatırımların
% 50 si ilk yıl amorti edilebilmektedir.

VI. İsveç:

Yatırımların amortisman yoluyla teşviki konusunda en entere-
san denemeler İsveç'te yapılmıştır. Bu memlekette 1955 senesine
kadar tam bir amortisman serbestisi tanınmıştır. İşletmeler, iste-
dikleri takdirde, bir sabit kıymeti ilk yıl tamamen amorti edebilmiş-
ler, daha doğrusu gider kaydedebilmişlerdir. Bu sistem aşırı ve ve-
rimsiz yatırımlara yol açtığından, 1955 den sonra amortismanları
tahdit yoluna gidilmiştir. Hattâ yatırımlar üzerinden vergi dahi
alınmıştır.

VII. Türkiye:

213 sayılı Vergi Usul Kanunumuza 205 sayılı kanunla eklenen
315 inci mükerrer maddeye kadar memleketimizde normal amortis-
man usulü olarak sadece eşit taksitli düz amortisman kabul edilmek-
te idi. Bunun yanında, 317 nci maddeye göre, aşağıdaki hallerde,
Maliye Bakanlığının müsaadesi ile, fevkalâde amortisman nispetle-
ri uygulanabilmekte idi:

1. Yangın, deprem, su basması gibi âfetler neticesinde sabit
kıymetlerin değerlerini kaybetmeleri,
2. Yeni icatlar dolayısıyla teknik verimlerinin düşmesi yüzün-
den sabit kıymetlerin tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale
gelmeleri,

3. Cebri çalışmaya tâbi tutuldukları için sabit kıymetlerin normalden fazla aşınma ve yıpranmaya mâruz kalmaları.

Görüldüğü üzere, yukarıda bahsi geçen fevkalâde amortismanların esas gayesi sabit kıymetlerde ortaya çıkan değer kayıplarını hesaplara intikal ettirmekten ibarettir. Başka memleketlerde rastlandığı gibi, masrafların yükünün çeşitli malî veya sosyal sebeplerle ve sistematik bir şekilde ilk senelere kaydırılması bahis konusu değildir.

Son senelerde faaliyet gösteren «Vergi Reformu Komisyonu» amortismanların malî ve iktisadî önemi üzerinde etraflı olarak durmuş ve, diğer memleketlerdeki tatbikatı da dikkate alarak, bazı köklü tâdil tekliflerinde bulunmuştur. Nitekim, bu komisyonun raporuna istinaden hazırlanan 205 sayılı kanunla memleketimizde ilk def'a olarak azalan bakiyeli (degressif) amortisman usûlü kabul edilmiştir. Mükerrer 315 inci madde şöyledir:

«Bilânço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismana tâbi iktisadî değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler.

Bu usulün tatbikinde:

1. Her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tanzili suretiyle tespit olunur.

2. Bu usulde uygulanacak amortisman nispeti, % 25 i geçmemek üzere, normal amortisman nispetinin 2 katıdır.

3. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır.

Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.»

İktisadî ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyeler usulü ile amortisman usullerinden yalnız biri uygulanabilir. Bir iktisadî değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu usulden dönülemez, fakat azalan bakiyeler usulünden normal amortisman usulüne geçilebilir (Mükerrer madde 320)

Görüldüğü üzere, degressif amortisman nispetleri normal amortisman nispetlerinin 2 katı olarak kabul edilmekte, fakat bunların % 25 i aşmaması şartı da konmaktadır. Süre olarak normal amor-

tisman süreleri esas alınmaktadır. 202 sayılı kanunla kabul edilen yatırım indirimi ile birlikte, degressif amortismanlar vergi mükellefiyetlerimiz için önemli bir yenilik teşkil etmektedir. Bunlardan iyi faydalanabilmeleri nispetinde, amortismanlar işletmelerimiz için eskisine nazaran daha büyük malî kolaylıklar sağlayabilecektir.

Amortisman mevzuunda 205 sayılı kanunun getirdiği diğer bir yenilik de, amortismanı tâbi iktisadî kıymetlerin satılması halinde bunların satış değerleri ile amortisman düşüldükten sonra kalan envanter değerleri arasındaki müspet farkın, yani kârın, eskiden olduğu gibi, hemen vergi matrahına alınmamasıdır. Filhakika, 328 inci maddeye yapılan ilâve şudur:

«Şu kadar ki, satılan iktisadî kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zarurî bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlere karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa, bu takdirde satıştan tahassül eden kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesap azamî üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan kârlar, üçüncü yılın vergi matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kâr, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra, itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.»

Görüldüğü üzere, kanun evvelce sadece sigorta tazminatı ile ilgili olarak uygulanan bir hükmü bu kerre amortisman mevzuu kıymetlerin satışına da teşmil etmek suretiyle, mükelleflere bir vergi ve finansman kolaylığı sağlamak cihetine gitmiştir. Bütün bu yeni hükümlerin önümüzdeki yıllarda memleketimizde enteresan bir amortisman tatbikatına yol açacağı şüphesizdir.