

VERGİ KANUNLARINA GÖRE İKTİSADİ KIYMETLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Prof. Osman Fikret ARKUN
İstanbul İktisadî ve Ticarî İlimler Akademisi

Ekonomi alanında çeşitli konularla uğraşan işletmelerin mali durumlarının tâyininde, mevcut ve alacakları ile borçları için tesbit olunan değerler büyük bir önem taşımaktadır.

İşletmelerin aktif ve pasifinde yer alan unsurların değerlendirilmesinde kabul edilecek esas ve prensipler bilançonun muvazenesine ve dolayısıyla müessesenin neticelerine müessir bulunmaktadır.

Şu halde değerlendirme; bir malın, işletmenin belli bir andaki gerçek oluşunu belirtmek amacıyla yapılması gereken bir işlemdir.

Değerleme mevzuu, işletme, sahip, ortak ve idarecilerle beraber gerçek gelirleri üzerinden vergi ödemek zorunda olan geniş bir toplumun vergi matrahını tesbiti bakımından Maliyeyi de yakinen ilgilendirmektedir.

Nitekim değerlendirme, çeşitli vergilerin matrahlarına müessir bulunmaktadır. Bu sebepten Türk Ticaret Kanununda ve bilhassa Vergi Usul Kanununda (Değerleme) ye geniş ölçüde yer verilmiş bulunmaktadır.

Ekonomi alanında çalışan işletmeler hakkında çok önemli bir konu olan değerlemeyi burada yalnız vergi yönünden incelemekle yetineceğiz.

Vergi Bakımından Değerleme

Vergi Kanunlarına göre değerlendirme şu şekilde yapılmaktadır.

- A — Safi gelirle ilgili vergi matrahının tespiti için,
- B — Servetle ilgili matrahın tâyini maksadıyla,
- C — Bina ve Arazi gelir ve kıymetlerinin takdiri suretiyle Bina ve Arazi Vergileri matrahının bulunmasını temin gayesiyle,

D — Gerçek değeri belli olmayan bazı kıymetlerin vergilendirilmesinde kullanılmak amacı ile (Gider Vergisinde olduğu gibi).

Vergi Kanunlarına göre değerlendirme Vergi Usul Kanununun üçüncü kitabında yer alan esaslara göre yapılmaktadır. Değerlemeye ait hükümler kanunda üç kısma ayrılmaktadır :

- I — İktisadî kıymet değerleri,
- II — Vergi değerleri,
- III — Amortismanlar.

Kanunun bu üç kısımda toplanan hükümlerinin ışığı altında değerlemenin ne şekilde yapılması gerektiğini inceleme konusu olarak ele almış bulunuyoruz.

I — İKTİSADİ KIYMET DEĞERLERİ

İktisadî kıymetlerin değerlendirilmesini açıklayan Vergi Usul Kanunu hükümleri üç bölüme ayrılmaktadır.

- 1 — Değerleme esasları,
- 2 — İktisadî işletmelere dahil kıymetleri değerlendirme,
- 3 — Servetleri değerlendirme.

1 — Değerleme Esasları :

Kanunun bu bölümünde ilk olarak değerlemenin tarifi yapılmaktadır. Bu tarife göre değerlendirme vergi matrahlarının hesaplanması ile iktisadî kıymetlerin takdir ve tespitidir. Kanunun bu ifadesinden anlaşıldığına göre Vergi Usul Kanununa göre değerlendirme vergi matrahını tayin amacıyla yapılmaktadır. Değerlemede iktisadî kıymetlerin Vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetlerin esas tutulması gerekmektedir. Değerlemede iktisadî kıymetlerden her biri tek başına nazara alınmalıdır. Teamüle göre aynı cinsten sayılan mallarla düşük kıymetli müteferrik eşyanın toplu olarak değerlendirilmesi caizdir.

Kanunda, değerlendirilmede kullanılacak ölçüler ise şöyle sıralanmaktadır.

Maliyet Bedeli :

İktisadî bir kıymetin elde edilmesi veya değerinin artırılması için yapılan ödemeler ve bunlarla ilgili giderlerin toplamı maliyet bedelini meydana getirmektedir.

Borsa Rayici :

Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo (Yabancı paralar) ve gerekse Ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadî kıymetlerin değerlemeden önce son gün borsadaki muamelelerinin ortalama değeridir.

Normalin dışında fiat değişikliklerinde görülen kararsız hallerde Maliye Bakanlığı son gün yerine değerlemeden önceki 30 gün içindeki ortalama rayici esas alma yetkisine sahip bulunmaktadır.

İstanbul Esham ve Tahvilât ve Kambiyo Borsası yıl sonlarında borsada kayıtlı menkul kıymetlerin Vergi Usul Kanununa göre değerlemeye esas olacak fiatlarını borsa gazetesi ile yayınlamaktadır. Yabancı paraların değerleri ise Maliye Bakanlığı tarafından Resmî Gazetede yayınlanan bir tebliğle bildirilmektedir.

Tasarruf Değeri :

Bir iktisadî kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arzettiği gerçek değerdir. Şu hâlde tasarruf değerinin değerlendirme tarihinde mükellef tarafından belirtilmesi gerekmektedir.

Mukayyet Değer :

Bir iktisadî kıymetin muhasebe kayıtlarındaki değeridir.

İtibarî Değer :

İtibarî değer her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değeridir.

Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti :

Kanun, emsal bedelini; gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veyahut değer olarak tespit edilemiyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olarak tarif etmektedir.

Emsal bedeli kanunda üç sıra halinde yer almakta olup emsal bedelinin uygulanmasında bu sıralara riayet edilmesi gerekmektedir.

Birinci Sıra : (Ortalama Fiat Esası)

Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlendirmenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış

yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan (ortalama satış fiatı) ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için aylık satış miktarının emsal bedeli tâyin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25 den olmaması şarttır.

Kanunun bu açık hükmü karşısında birinci sırayı teşkil eden (ortalama fiat esası) nın aynı cins ve neviden mallardan yapılan satışların gözönünde bulundurularak uygulanması gerekir.

İkinci Sıra : (Maliyet Bedeli Esası)

Emsal bedeli belli edilecek malın maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilâve etmek suretile emsal bedelini bizzat belli eder.

Maliyet bedelinin ne şekilde hesaplanabileceği ilerde açıklanmıştır.

Üçüncü Sıra : (Takdir Esası)

Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine Takdir Komisyonunca takdir yolu ile belli edilir.

Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılarak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretile yapılır.

Emsal bedellerinin tâyininde sıraya riayet edilmesi gerektiğinden ilk önce birinci sıraya bu mümkün olmazsa ikinci sıraya bu da kabil olmadığı takdirde üçüncü sıraya göre takdir edilmelidir.

Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kâğıtlar olarak muhafaza edilir.

Emsal bedeli sıra ile kayıtlı olmaksızın kaza mercileri tarafından re'sen biçilebilir. Ücretle yapılan imalâтта ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tâyin edilmemesi hallerinde emsal ücret aynı esaslara göre hesaplanır.

Vergi Değeri :

Vergi değeri, arazide takdir usulü ile tespit edilen kıymet, binalarda Bina Vergisi Kanununa göre tespit edilen safi iradın 10 mislidir.

Bilindiği gibi arazi ve bina kıymet ve iratları özel kanunlarındaki esaslara göre Vergi Usul Kanunu hükümleri dairesinde kurulan takdir komisyonlarınca tâyin olunur.

Arazi için doğrudan doğruya kıymet tespit edilir. Binalarda ise Bina Vergisine matrah teşkil etmek üzere getirdiği veya getirebileceği kârı tâyin edilir. Buna gayrisaffi irat denilmektedir. Gayrisaffi irattan masraf karşılığı % 20 düşülerek safi irat bulunur.

2 — İktisadî İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme :

Vergi Usul Kanununda mevcut alacak ve borçların değerlendirilmelerinde çeşitli esaslar mevcuttur.

- a) Gayrimenkuller,
- b) Bunların mütemmim cüzi ve teferruatı,
- c) Tesisat ve makinalar,
- d) Gemiler ve diğer taşıtlar,
- e) Gayri maddî haklar

ın maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Maliyet bedeline eklenen bazı giderlerin maliyet bedeline eklenmesini kanun uygun görmüştür.

a) Makina ve tesisat gümrük vergileri, nakliyat ve montaj giderleri,

b) Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tasviyesinden mütevellit giderler.

Noter, tapu, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye, gider ve harçların maliyete almak veya gidere geçirmek hususları mükelleflerin ihtiyarına bırakılmıştır.

Bina, gemi, makina ve tesisatta inşa veya misil giderleri satın alma yerine geçmektedir. Gayrimenkullerin kıymetini arttıran giderlerin maliyet bedeline eklenmesi lâzımdır. Bunlar kira ile tutulmuş ise özel maliyet olarak değerlendirilir, bakım ve tamiri giderleriyle karıştırılmaz.

Kanunun bu hükmüne göre, kira ile tutulan gayrimenkullerde kiracı tamir maliyetinde alınıyorak ilâve ve esash tâdil şeklinde masraf yaptığı takdirde yapılan bu masrafların aktifleştirilerek amortismanına tâbi tutulması gerekmektedir.

Demirbaş Eşya :

Kanunda demirbaş eşyanın da aynı esaslara göre maliyet bedeli ile değerlendirilmesi öngörülmüştür.

Satın Alınan Emteada Maliyet Bedeli :

Kanun ticarî malların maliyet bedeli ile değerlendirilmesini âmirdir. Değerleme yönündeki satış bedelleri maliyete nazaran % 10 ve daha fazla düşüklük gösteren malların maliyet bedeli hariç olmak üzere emsal bedeli ile değerlendirilmesi mümkündür. Aynı esas sanayi işletmelerinin elde ettikleri mamûl mallara da uygulanmaktadır.

Şu halde gerek satın alınmış ve gerekse imâl edilmiş olsun herhangi bir malın maliyetine nazaran değerlendirme günündeki satış kıymeti % 10 veya daha fazla düşüklük gösterirse, aktifinde bu mallar bulunan müessese Vergi Usûl Kanunu emsal bedeline ait hükümlerinin beşinci sırasındaki esas ve ölçüler dahilinde satış yapmış ise bu malların beşinci sıraya göre değerlendirilmesi ve meydana gelen farkın zarar yazılması gerekir. Aynı esas ve ölçüler içinde satış yapılmış ise üçüncü sıraya göre takdir esasının uygulanması icap eder.

İdare giderlerinin maliyete alınması ihtiyarîdir. Mükellefler mamûl maliyetin bu unsurlarını diledikleri şekilde tayin ederler.

Yeni kurulan ve itibarî sermayesi iki yüz bin liradan aşağı olan endüstri işletmeleri, maliyetlerin normal satış fiyatları ve kâr hadleri gözönünde bulundurmamak şartile daha basit usullerle tespit edebilirler.

Kıymeti Düşen Mallar :

Kanun, yangın, deprem, su baskını gibi âfetler üzerinden veya hut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadî kıymetlerinde önemli bir azalış vâki olan emtea ile maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve dö-küntüler, üstüpi, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlendirilmesini kabul etmektedir.

Menkul Kıymetler :

Türk borsalarında kayıtlı Türk ve yabancı hisse senetleri ve tahvillerin borsa rayici ile, borsada kote olmayanların ise alış bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir.

Hâdisede muvazaa olduğu takdirde, rayiçler yerine alış bedeli esas alınacaktır.

Yabancı Paralar :

Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Muvazaalı rayiçler yerine alış bedeli esas alınmaktadır. Borsa rayici olmayan paraların kurunu Maliye Bakanlığı tespit eder.

Yabancı para ile olan senetli ve senetsiz alacaklar da aynı hükme tâbidir.

Alacaklar :

Alacakların değerlendirilmesinde muhasebede kayıtlı oldukları değerler esas alınmaktadır.

Vâdesi gelmemiş senetle alacaklar senetle açıklanan faiz nispeti ile böyle bir durum mevcut değilse Merkez Bankası resmî iskonto rayici ile peşin kıymetlerine götürülebilir.

Banka ve bankerle Sigorta Şirketleri alacakların resmî iskonto haddi veya kendi faiz hadleriyle değerlendirme günü kıymetine irca etmeğe mecburdurlar.

İlk Tesis Giderleri ve Peştemallıklar :

Kurumlarda kurulan veya genişleme dolayısıyla yapılan ve karşılığı bulunmayan giderlerin aktifleştirilmesi ihtiyarîdir. Bunların aktive alınmaları halinde maliyet kıymetleri üzerinden değerlendirilir. Gerçek ve tüzel kişilerde peştemallıklar da muhasebedeki mukayyet değerleri ile değerlendirilir.

Aktif Geçici Hesap Kıymetleri :

Gelecek hesap dönemine ait peşin giderlerle carî hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hâsılatın mukayyet değerler ile aktifleştirilmeleri gerekmektedir.

Borçlar :

Borçların mukayyet kıymetleri üzerinden değerlendirilmeleri iktiza eder. Vâdesi gelmemiş senede bağlı borçlar değerlendirme günü kıymetine irca olunabilirler. Bu takdirde senetteki faiz nispeti ve yoksa Merkez resmî iskonto haddine eşit bir faiz uygulanır.

Banka ve bankerlerle Sigorta Şirketleri borçlarını resmî iskonto haddi veya kendi faiz hadleriyle değerlendirme günü kıymetine irca istemeleri gerekir.

Tahviller :

Eşamli şirketlerle İktisadî kamu müesseseleri çıkardıkları tahvilleri itibarî kıymetleri üzerinden değerlendirilir.

Pasif Geçici Hesap Kıymetleri :

Gelecek hesap dönemine ait olarak peşin tahsil olunan hâsılat ile cari döneme ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleriyle pasifte yer alırlar.

Karşılıklar :

Hasıl olan veya husulî beklenen fakat miktarı kat'iyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arzeden belli bazı zararları karşılamak maksadı ile hesaben ayrılan paralar karşılık olarak vasıflandırılmaktadır.

Karşılıklar mukayyet kıymetleri ile değerlendirilir.

Bu arada Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesi gereğince ayrılan şüpheli alacaklar karşılığını misâl olarak gösterebiliriz.

Özel Haller :

Vergi Usul Kanununda değerlendirilmesi hakkında hüküm bulunmayan veya hüküm olmasına rağmen kendi ölçülerile değerlendirilmesine imkân bulunmayan iktisadî kıymetlerden :

- a) Bina ve Arazi Vergi değerile,
- b) Diğerleri borsa rayicile,
- c) Bu rayiç yoksa mukayyet değerlerle,
- d) O da yoksa emsal bedeli ile değerlendirilir.

3 — Servetleri Değerleme :

Servetin veya servet unsurlarının bir vergiye tâbi olması halinde bunların Vergi Usul Kanununa göre değerlendirilmeleri iktiza eder.

Ticarî sermaye unsurlarından olan emtea, gemiler, taşıtlar, tesisat ve makineler, demirbaşlar ve diğer maddeler, sermayeye dahil

olmayan ev eşyası, mücevherler ve sanat eserleri gibi menkul mallar emsal bedeli ile değerlendirilir.

Yabancı paralar hisse senedi ve tahvillerle alacak ve borçları diğer bölümde belirtilen esaslara göre değerlendirilir.

Tescile tabi haklar tapu siciline kaydedilen bedelle değerlendirilir.

Tapu sicilinde gösterilmeyen bilumum haklar (sınaf, edebî mülkiyet hakları ve imtiyazlar dahil) emsal bedeli ile değerlendirilir.

Veraset ve sair suretlerle ivazsız ve bedelsiz tarzda intikal eden intifa haklarından değerlendirilmesi için kanunda özel hüküm vardır.

Ticarî sermayeye dahil olsun olmasın bilumum binalarla arazi vergi değeri ile değerlendirilir.

Veraset ve intikal vergisi tatbikatında işbu gayrimenkuller mükellefler tarafından tâyin ve beyanname ile bildirilecek rayiç değerleriyle değerlendirilir. Mükellefler tarafından tâyin ve beyan olunacak rayiç değerler, bu malların fiilen getirmekte oldukları veya kiraya verildikleri takdirde, getirilebilecekleri yıllık kiranın on katından az olamaz. Beyan edilen değer bu miktardan az olduğunun tespiti veya beyanın kanunî süre içinde yapılmaması hallerinde rayiç değer 72 nci maddede yazılı Takdir Komisyonu tarafından tâyin edilir.

Mükellefler, Veraset ve İntikal Vergisi beyannamelerini zamanında vermek şartıyla, rayiç değerini doğrudan doğruya Takdir Komisyonunca tâyinini de isteyebilirler.

Beyanın kanunî süre içinde yapılmaması hali hariç, rayiç değerini komisyonca tâyini hallerinde mükellefe ceza uygulanmaz.

Servetleri değerlemede emsal bedelleri ile alacak ve borçların değerleri Takdir Komisyonu tarafından tespit edilir.

II — VERGİ DEĞERLERİ

Vergi değerlerinin tespitine ait Usûl Kanunu hükümlerine, araziye ait vergi matrahlarının tespiti ile ilgili iki bölüme ayrılmaktadır.

I — Gayrisâfi İratların Tespiti :

Binaların gayrisâfi iradı, bulunduğu yerde carî normal kiralara nisbetle sahibinin alabileceği kira bedelidir.

Tahrir esnasında bir binanın gayrisafî iradını tahmin için yeter vasıta ve karine bulunmadığı takdirde binanın satılması halinde elde edilecek kıymet tahmin olunan ve bu kıymetin % 10 safî irat olarak kabul edilir.

2 — Arazi Kıymetlerinin Tespiti :

Arazinin vergi değerine esas tutulmak üzere tahmin olunacak kıymeti alım ve satım değeridir.

Kıymet kira münasebeti arazide binaların aynıdır.

III — AMORTİSMANLAR

Vergi Usûl Kanununun değerlendirme hükümleri arasında amortismanlar üç bölüme ayrılmaktadır.

- 1 — Mevcutlarda amortisman,
- 2 — Alacaklarda ve sermayede amortisman,
- 3 — Özel haller.

1 — Mevcutlarda Amortisman :

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeğe maruz bulunan gayrimenkullerin alet, edevat ve demirbaşların ve sinema filmlerinin değerlerinin kullanıldıkları süre zarfında yok edilmesi amortismanı teşkil etmektedir. Boş arazi ve arsalar amortismanına tâbi değildir. Ancak tarım işletmelerinde ağaçlar ve bağlarla yollar amortismanına tâbi tutulmaktadır.

Normal Amortisman :

Amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerin değeri, ilgili Bakanlıklarla Ticaret ve Sanayi Odaları ve Borsalar Birliğinin mütalâası alınarak Maliye Bakanlığınca tespit ve ilân olunan nispetler üzerinden amorti edilir.

Amortisman nispetlerinin tespitinde :

- 1 — Belli iş ve sanat kolları ayrı ayrı nazara alınır.
- 2 — Amortismanına tâbi kıymetlerin tecrübeye dayanan ortalama ömürleri hesaba katılır.

Nitekim bu esaslar dairesinde Maliye Bakanlığınca tespit olunan nispetleri resmî gazetede yayınlanmak sureti ile yürürlüğe girmektedir.

Azalan Bakiyeler usulü ile Amortisman :

Bilânço esasına göre, defter tutan mükelleflerden dileyenler amortismanına tâbi iktisadî değerlerini azalan bakiyeler üzerinden amorti edebilirler.

Bu usulün tatbikinde :

1 — Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değerlerle ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur.

2 — Bu usulde uygulanacak amortisman nispeti % 25 i geçmemek üzere normal amortismanın iki katıdır. Meselâ, normal amortisman nispeti % 10 ise, azalan bakiyeler üzerinden amortisman nispeti en çok % 20 olabilir, normal nispet % 20 ise azalan bakiye esasına göre nispet % 40 değil azami had nispeti olan % 25 dir.

3 — Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetine göre tâyin edilir. Yukarıdaki misallere göre bu müddet 10 yıl ve 5 yıldır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer o yıl tamamen yok edilir.

Madenlerde Amortisman :

İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı mad-dî değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin müracaatları üzerine büyüklük ve mahiyetleri gözönünde tutulmak ve her maden ve taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir.

Fevkalâde Amortisman :

Amortismanına tâbi olup,

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

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

3 — Cebrî çalışmaya tâbi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan,

Menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanların mütalâası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen (Fevkalâde ekonomik ve teknik amortisman nispetleri) uygulanır.

Amortismanların Uygulanması :

Amortisman nispetleri Maliye Bakanlığınca ilânın yapıldığı ve ya ilgililerin müracaatta bulunduğu hesap döneminde muteberdir.

Mükellefler tespit edilen nisbetleri aşmamak şartıyla amortismanları diledikleri nispetten hesaplayabilirler. Ancak bu nispetleri müteakip yıllarda değiştiremezler.

Maliye Bakanlığınca yapılacak nispet değişikliği bundan müstesnadır.

Amortisman süresi kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Yapılmayan veya düşük nispetle yapılan amortismandan dolayı süre uzatılmaz.

İktisadî ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyeler usullerinden yalnız birisi uygulanabilir. Normal amortismandan diğer usule dönülemez. Azalan bakiyeler üzerinden ayrılan amortismandan normal amortisman usulüne geçilebilir. Bu takdirde durum beyanname veya ek bilânçolarda belirtilir ve bu beyannamenin ilgili bulunduğu dönemden itibaren nazara alınır.

Bu halde yok edilmiş olan değer, bakiye amortisman süresine bölünmek suretiyle amortisman ayrılır.

Hesaplanan amortismanlar hesaplarda ayrıca gösterilmek şartıyla değerden indirilir veya ayrı bir karşılık hesabında toplanabilir.

2 — Alacaklarda ve Sermayede Amortisman :

Alacakların zarar kaydı suretiyle amorti edilmesi Vergi Usul Kanununa göre çeşitli şekil ve şartlara bağlı bulunmaktadır.

Değersiz Alacaklar :

Kazaî bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmayan değersiz alacaklar mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilir.

Bu şekilde ilgili borçlar hesabı kapanmış olur.

Şüpheli Alacaklar :

Şüpheli alacaklar şunlardır :

- a) Dâva ve icra safhalarında bulunan ihtilâflı alacaklar,
- b) Vâdesi üç defa uzatıldığı halde tahsil edilmemiş olan senede bağlı alacaklar,
- c) Yapılan protestoya veya yazı ile bir defada istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmeyen senetsiz alacaklar,
- d) Veresiye satış ortalaması : Bu hallerde ve alacağın teminatlı olmaması şartıyla karşılık ayrılmak suretiyle zarar kaydı mümkündür.

Tahsil edilen karşılıktan indirilerek kâra geçirilir.

Vazgeçilen Alacaklar :

Konkardato veya sulh yolu ile alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterinde özel bir karşılık hesabına alınır.

Üç yıl içinde zararlar itfa edilemeyen miktar kâra geçirilir.

Sermayenin İtfası :

İmtiyazlı işletmelerde, tesisatın imtiyaz süresinden sonra bedelsiz olarak Devlete veya Devlete tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikal etmesi imtiyazname icaplarından bulunduğu, imtiyaz mukavelenamesinde de sermayenin itfası için yıllık belli bir nispet veya miktar ayrılması gösterilmiş olduğu takdirde bu nispet veya miktar üzerinden sermaye itfa olunur.

İlk Tesis, Peştemallık ve Özel Maliyet Bedellerinin İtfası :

Aktifleştirilen ilk tesis giderleri ve peştemallıklar her yılda itfa olunur.

Özel maliyet bedelleri kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir.

Kira süresi olmadan kiralı şeyin boşaltılmasında henüz itfa edilmeyen miktar zarara geçer.

3 — Özel Haller :

Amortismanına tâbi kıymetlerin satılması veya paraların sigortaca tazmin edilmesi hallerinde, amortisman indirildikten sonra kalan bakiye bedel duruma göre kâra veya zarara geçirilir.

Ancak satılan veya zarara uğrayan iktisadî kıymetlerin yenilenmesi zarurî bulunur ve idarecilerce buna karar verilirse hâsıl olan kâr pasifte geçici bir hesapta üç yıla kadar tutulabilir. Bu süre içinde kullanılmayan kâr üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Bu esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kâr yeni değerler üzerinden ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.

Emtea ve ziraî mahsul ve hayvan kıymetlerinde vukua gelen zayıat dolayısıyla sigorta tazminatları bunların değerlerinden fazla olursa bu fazlalık kâra alınır.

Yeniden Değerleme :

Bilânço esasına göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri (Kollektif, Adî komandit ve adî şirketler dahil) bilânçolarına dahil amortismanına tâbi iktisadî kıymetleri ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış olup bilânçoların pasifinde gösterilen amortismanları Maliye Bakanlığınca tespit olunacak emsallerle çarpmak suretiyle aşağıdaki şartlarla yeniden değerlerler.

1 — Yeniden değerlendirme neticesinde doğacak değer artışı, bilânçonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir.

Değer artışı, amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerin yeniden değerlendirilmesinden önceki net bilânço aktif değerlerinin indirilmesi suretiyle bulunur.

Net bilânço aktif değeri, iktisadî kıymetlerin bilânçosunun aktifinde yazılı değerinden pasifte yazılı amortismanın tenzili suretile bulunan miktarı ifade eder.

2 — Pasifte gösterilen değer artışı sermayeye ilâve edildiği, teşebbüs sahibi veya ortaklar tarafından işletmeden çekildiği veya herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği takdirde, bu

ameliyenin yapıldığı dönemin kazancı sayılarak vergiye tâbi tutulur.

3 — Yeniden değerlemeye tâbi tutulan iktisadî kıymetlerin amortismanları, değerlemenin yapıldığı hesap döneminden itibaren yeni değerleri üzerinden ayrılır.

4 — Pasifte gösterilen değer artışları yukarıdaki 2 numaralı bent gereğince vergiye tâbi tutulmuş ise yeni değerler üzerinden her yıl ayrılan amortismanların tamamı giderler arasına dahil edilir.

Değer artışının tamamı fon hesabında aynen muhafaza edildiği takdirde yeni değer üzerinden ayrılan amortismanın tamamı yine gider kaydedilmekle beraber bunun değerlemeden mütevellit kıymet artışına tekabül eden kısmı aynı yılın kâr ve zarar hesabına alacak yazılır.

Bu suretle işletmenin o yıla ait ticarî kazançlarından indirilmemiş ve dolayısıyla vergiye tâbi tutulmuş bulunan amortisman farkları tutarı kadar bir meblâğ, ayrıca vergileme bahis konusu olmaksızın, fon hesabına borç yazılmak suretiyle sermayeye ilâve olunabileceği gibi işletmeden de çekilebilir veya başka bir hesaba naklunabilir.

5 — Bilânçonun pasifinde özel bir fon hesabında topluca gösterilen değer artışları yekûnundan yeniden değerlemeye tâbi tutulan iktisadî kıymetlerin her birine isabet eden miktarlar ile bunların hesap şekilleri envanter defterinin ayrı bir sayfasında müfredatlı olarak gösterilir.

6 — Yeniden değerlemeye tâbi tutulan iktisadî kıymetlerin satışı halinde bunların fon hesabına dahil bulunan hisseleri aynen amortismanlar gibi muameleye tâbi tutularak mezkûr fon hesabından çıkarılır. Ancak, yukarıki 2 ve 4 numaralı bentler gereğince bu hisselerin tamamı veya bir kısmı fon hesabından daha evvel çıkarılmış ise satış kâr veya zararın hesabında sadece bakiye fonda kalmış bulunan değer artışı hisseleri nazara alınır.

Bu maddeye göre yeniden değerlemenin yapılacağı zaman değerlemede nazara alınacak emsaller Maliye Bakanlığınca tespit ve Resmî Gazete ile ilân olunur.