

## VERGİ BİLÂNÇOSUNUN TİCARİ BİLÂNÇO KARŞISINDAKİ DURUMU

Öğ. Gr. Dr. Sabri BEKTÖRE

Hernekadar, Vergi bilânçosu ve Ticari bilânço <sup>(1)</sup> diye ayrı terimler kullanarak bir ayırım yapılyorsa da, *şüphesiz ilim yönünden bilanço tektir. Bu da ilmin netice ve tavsiyelerine göre çıkarılacak bilançodur.* Bunun içindirki, her iki bilançooya esas teşkil eden ilgili defterlerdeki kayıtlar ve mizanlar, aynı muhasebe esaslarına göre yapılır <sup>(2)</sup>. Ayrılma ve farklılaşma, dönem sonu işlemlerinde; ekonomik konjonktürün icap ettirdiği, ticaret kanunu'nun ve vergi kanunları'nın koymuş olduğu ölçü ve esasların uygulanması ile meydana çıkar.

Vergi bilançosu'nun, Ticari bilanço karşısındaki durumunu, çeşitli yönlerden incelemek suretiyle ele alacağız.

### I. DEĞERLEME YÖNÜNDEN :

Değerleme bilanço anlamında çok önemlidir. Zira, *bizzat bilanço, değerlemeler üzerine inşa edilmiş bir yapıdır; bir kıymetler ve kıymetlendirme sentezidir* <sup>(3)</sup>. Herhangi bir devre kazancını bulmak için, o devre sonu itibariyle bir bilanço çıkarma ve bunun için de işletmenin mal varlığını ve diğer bilanço hesaplarını değerlemek gerekir. Değerlemenin önemi, özellikle değerlemede kullanılan değer ölçülerinin çeşitli olması ile daha da artar.

---

(1) Genellikle ticari bilânço, işletme bilânçosu ile aynı anlamda kullanılmaktadır. Bunun yanında, bu iki bilânço arasında ayrılık olduğunu iddia edenler, işletme bilânçosunun fiyat değişmelerine uyabilme imkânına sahip olduğunu ileri sürmektedirler. Halbuki ticari bilânço da, değerlendirme ve gizli yedeklerle ilgili hükümler sayesinde aynı imkânna sahiptir. Bu durumda, işletme bilânçosu ile ticari bilânço arasında iddia edilen fark ve ayrılık kendiliğinden ortadan kalkar.

(2) Ekz. Şahabettin ACAR, Mali Bilânço, İstanbul 1964, S. 5.

(3) ACAR, s. 6.

*Schmalenbach, hesaplaşmanın gayesine göre, aynı mal çeşitli değerlendirme ölçülerine bağlanabilir.* der (4). Eğer gaye sermaye muhafazası ise; *ikame bedeli*, değerlendirme sırasında işletmece esas alınacaktır. Bu sebeple bilançolar da gayeye ilgili olarak birbirinden ayrılık ve farklılıklar gösterecektir.

Vergi bilançosu tanzim edilirken işletmeler, varlıklarını teşkil eden aktif hesaplarla, borçlarını teşkil eden pasif hesaplarını, Vergi Usul Kanunu ile tespit ve tayin edilen esaslar dahilinde değerlendirirler. Bununla beraber işletmeler, gerek işletme kârını yüksek ve gerekse likidite durumunu daha iyi göstermek gibi sebeplerle, iktisadi kıymetlerini yüksek değer üzerinden değerleyebilirler. Bunun tamamen aksi de düşük değerlendirme uygulamak suretiyle yapılabilir. Belirtilen bu durumlar işletmenin ancak ticarî bilançosu'nda gösterilebilir. Zira işletmeler, ticarî bilançolarının tanziminde; vergi kanunlarının objektif karakter taşıyan hükümlerine uymayabilirler. Hatta tamamen subjektif usullere başvuru olabilirler (5).

Değerlemeye önem kazandıran hususlardan birinin, bilançonun değerlemeye istinaden tanzim edildiği, ikincisinin de değer ölçülerinin çeşitliliği olduğunu evvelce belirtmiştik. Değer ölçülerinin vergi bilançosu yönünden çeşitleri; *Maliyet bedeli, Borsa raici, Tasarruf değeri, Mukayyet değer, İtibari değer, Vergi değeri, Emsal bedeli ve ücreti*'dir. Vergi Usul Kanunu, işletmenin bütün iktisadî kıymetlerini değerlendirme konusu içinde incelemiş ve her cins iktisadî kıymetin hangi ölçüyle değerlendirileceğini göstermiştir (6).

Değer ölçülerinin ticarî bilanço yönünden çeşitlerine gelince, bunları ticaret kanunu'nun esas aldığı ölçüler olarak; *Maliyet bedeli, İtibari değer ve Borsa rayici* olmak üzere üç değer ölçüsü olarak görmekteyiz. Teker teker değerlemeye ait, işletme ekonomisinde; *İktisap bedeli* ile *İkame bedeli*'ni görürüz. İktisap bedeli; maliyet bedeli'ne ve ikame bedeli ve borsa rayici'ne tekabül ettiğine göre, gerek işletme ekonomisi ve gerekse ticaret kanunu ay-

---

(4) E. SCHMALENBACH: Kostenrechnung und Preispolitik, Köln, 1963, s. 141, «Salih ŞANVER, İşletme Vergiciliği ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul, 1968, S. 63.

(5) Bu konuda bkz. Gıyas AKDENİZ: Gelir Vergisi, İstanbul 1965, s. 172.

(6) Bkz. VUK. 261-268.

nı değer ölçülerini ele almıştır. Yalnız ticaret kanunu; ayrıca ticari değer'e yer vermiştir. İtibari değer bir nevi *kârlı ve faizli maliyet değeri* olduğu kabul edilirse <sup>(7)</sup>, neticede her ikisinin aynı değerleri esas aldıkları görülür.

Değer ölçülerindeki çeşitlilik, değerlendirme konusundaki görüş ayrılıklarından ileri gelmektedir. Meselâ, statik bilanço görüşü taraftarları, *işletmenin serveti ve kapitali içerisinde yer alan bütün kalemleri, maliyet değeri esasına göre değerlendirirler* <sup>(8)</sup>. Bu esasa göre hazırlanan bilançoların sağladığı faydalar yanında mahzurları da bulunur. Faydaları şunlardır: işletmenin çeşitli yıllara ait kapital ve öz varlıkla ilgili mukayeselere imkân vermesi, işletme faaliyetleri neticesinin bu mukayeselerle nereye doğru gittiğini belirtebilmesidir. Mahzurlarına gelince, bunların içinde sadece en önemlisine yer vererek yetineceğiz. Bu da, şiddetli fiyat hareketlerinin bulunması halinde işletmenin sahip olduğu kıymetleri gerçek değeri ile gösterememesidir <sup>(9)</sup>.

Prensip olarak, statik bilanço görüşü ile aynı olan fakat fiyat dalgalanmaları halinde onun tesirlerine yer veren diğer bir görüş, dinamik bilanço görüşüdür. Bu görüşe göre, devre sonunda hazırlanan bilanço ile elde edilen işletme faaliyetleri sonucunu gösteren rakamlar içinde, fiyat hareketlerinden doğan fiktif (hayali) kâr ve zararlara da yer verilir.

Demek oluyor ki, bu görüşte esas şudur; bilanço yine statik görüşle hazırlanır fakat, bu bilanço rakamları devre sonunda düzeltmeğe tabi tutulur. Bu düzeltmeler sırasında *umumi fiyat endeksleri*'nden istifade edilir. Bilanço rakamlarının düzeltilmesi neticesi lehte veya aleyhte farklar, bir denkleme hesabı olan «Para kıymetlerinin denkleştirilmesi hesabı» na geçirilir <sup>(10)</sup>.

Statik ve onu takip eden dinamik görüşlere göre daha gelişkin diğer bir görüş şekli de, organik bilanço teorisisidir. Fritz Schmidt'in ortaya attığı bu teorinin esası; cari piyasa fiyatına dayanmaktadır. Ancak, bu sayede fiyat dalgalanmalarının sonuçları bi-

(7) Bkz. ŞANVER, s. 89.

(8) Cumhur FERMAN, Fiyat Hareketlerinin Muhasebe Prensipleri Üzerine Tesiri ve Bilanço Teorileri, Doçentlik Tezi, Ankara, 1954, s. 89.

(9) Fazla bilgi için bkz. FERMAN, s. 89 vd; Muzaffer EGESÖY, Bilanço, Ankara, 1962, s. 7 vd.

(10) Bkz. FERMAN, s. 90 vd.

lânço'ya aksettirilebilir, iddiasındadır. Bu aksettirme işi muayyen aralıklarla ve genel fiyat endeksleri kullanarak değil, *cari piyasa fiyatı* veya *özel fiyat endeksleri* kullanılarak yapılmaktadır <sup>(11)</sup>.

Bu teorilerin ışığında, bugünkü değerlendirme kavramına eğilsek, yapılan tariflerin konusuna ve verdiği manaya daha yaklaşmış oluruz. Vergi bilançosu yönünden değerlendirme; *vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir* <sup>(12)</sup>. Bu tarifte değerlendirme, objektif ölçülere bağlı ve vergi miktarını tespit gayesini güder. Bu gayeyle vergi mükellefiyetinde eşitliği sağlamaya çalışır. Ticari bilanço yönünden değerlendirme ise; *bir işletmenin varlığını meydana getiren aktif ve pasif iktisadi kıymetlerin muayyen bir tarihteki değerlerini paranın aynı tarihteki kıymetiyle tespit ve ifade etmektedir* <sup>(13)</sup>. Burada ise, subjektif ölçülere bağlı ve üçüncü şahıslardan ziyade, işletmenin kendisini ilgilendiren bir tariflerle karşılaşırız. Zira bu tarif, fiyat değişiklikleri karşısında işletmenin kıymet hesaplarına, satın alma gücü, değişen para ile yeniden değerlendirme imkânı vermektedir. Bu imkânı vermekle de, ticari bilanço hükümleri, bir nevi aynı değerlendirme esas almış bulunmaktadır.

Vergi bilançosu'nda *en az değerlendirme hükümleri* <sup>(14)</sup>'nin uygulanması ile düşük değerlemeler önlenmektedir. Bu sebeple, değerlemede taban, ticari bilanço'dakinin aksine serbest değildir.

Objektif karakterli bu hükümlere dayanarak devletin, vergi bilançosu tanzim ettirmesinden gaye; vergi matrahını tespit ile, asıl *vergi adaletini* sağlamaktır. Zira, vergi bilançosu'nda subjektif değerlendirme esaslarına yer verilmesi ve bunların istismarı halinde, mükellefler arasında istenilen vergi adaleti bozulur.

Ticari bilanço'da ise; *en çok değerlendirme hükümleri* <sup>(15)</sup>, esas alınmıştır. Bu hükümlere göre taban serbest, tavan ise sınırlıdır. Buna göre işletme, iktisap ve ikame değerlerinden yüksek olanı seçebilir. İşletmenin içinde bulunduğu duruma göre ve çeşitli ne-

(11) Bkz. FERMAN, s. 95 vd; EGESÖY, s. 9 vd.

(12) VUK. 258.

(13) Rasım SAYDAR: Ticari ve Mali Bilançolar, İstanbul, 1961, s. 21.

(14) Bkz. VUK. 261-268.

(15) Bkz. TTK. 75.

denlerle, değerlemede düşük veya yüksek usuller tatbik edilebilir. Fakat en yüksek haddin ne olacağı, Ticaret Kanunu hükümleriyle sınırlanmıştır.

## II. GİDERLER VE YATIRIM İNDİRİMİ YÖNÜNDEN :

İşletme faaliyetinin devre sonu itibariyle sonuçlarını tespit bakımından, giderlerin ve yatırım indiriminin de bilânço anlamında önem taşıdığı muhakkaktır. Bunun yanında, vergi ve ticarî bilânço ayırımına sebep olan ölçüler içinde, giderlerle yatırım indiriminin bulunuşu, bunların gerek kapsam, gerekse miktar bakımlarından incelenmesini gerektirmektedir.

Vergi bilânçosu indirilecek giderleri sınırlar <sup>(16)</sup>. Bazı giderleri de başlangıçtan hiç kabul etmez <sup>(17)</sup>. Bu sebeple de, hiç kabul etmediği giderler, kârdan düşülemez. Halbuki, ticarî bilânço bu çeşit giderleri kabul ettiğinden bunlar, ticarî kârdan da düşülebilir. Bu durumda, ticarî bilânço kârı, vergi bilânçosu kârından düşük olacaktır <sup>(18)</sup>. Bunun tamamen tersi bir durum da söz konusu olabilir. Vergi bilânçosu, vergi kanunu hükümlerine uygun olarak hesaplanmış <sup>(19)</sup> yatırım indiriminin kârdan düşülmesine imkân verir. Ticarî bilânço için böyle bir indirim söz knusu olamaz. Zira, ticaret kanunu'nda bu konuda bir hüküm yer almamıştır. Bu takdirde de, ticarî bilânço kârı, vergi bilânçosu kârından fazla olacaktır <sup>(20)</sup>.

## III. AMORTİSMAN YÖNÜNDEN :

İşletme gerçek safi ticarî kazancının bulunması için, amortisman tabi kıymetlerde, üretim yapıldıkça meydana gelen azalmaların hesaplanması gerektir. Zira, amortismanlar işletme için gerçek bir maliyet unsurudur. İşletmenin amortisman tabi kıymetlerinde, gerek kullanmadan meydana gelen *azalma*, *aşınma* ve  *yıpranma*, gerekse teknik gelişmelerden dolayı *teknolojik eskime*, *modası geçme* ve *kıymetten düşmeler*, devamlı olarak bir değer azalışına sebep olacaktır. Bu değer kaybının maliyetin hesaplan-

(16) Bkz. GVK. 40, 41 ve 89. Kurumlar için ayrıca bkz. KVK. 14.

(17) Bkz. GVK. 41 ve 90. KVK. 15.

(18) Bkz. ŞANVER, s. 121.

(19) Bkz. GVK. Ek madde 1-4.

(20) Bkz. ŞANVER, s. 121.

masında işletmenin gelirinden gider olarak düşülmesi icap edecektir (21). İşte bunun içindir ki, Vergi Usul Kanunu'nda; işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadî kıymetlerin (22), alet, edevat, mefruşat ve demirbaşların ve sinema filmlerinin değerlemeye ait kanunî esaslara göre tespit edilen değerlerinin, bunların kullanılabilirlikleri süre zarfında, yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil etmektedir (23).

Burada ölçü; hernekadar bir yıldan fazla kullanabilme ve yıpranmaya, aşınmaya ve kıymetten düşmeye maruz kalma ise de; buna rağmen, bir yıldan fazla kullanıldığı halde, değeri *bin lirayı aşmayan* alet ve demirbaşlara amortisman tabi tutulmadan *direkt gider* kaydedilebilmektedir (24). Ayrıca, aşınma ve yıpranmaya maruz kalmadığı için, boş arazi ve boş arsalar amortisman tabi tutulmamaktadır (25). Ancak, tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi, tarım tesisleri ile, işletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve arklar, bundan istisna edilmiş ve amortisman tabi tutulmuşlardır. Çünkü, bu son sayılanların işletildiklerinde, zamanla değerlerinde bir azalma meydana gelecektir.

İşletmeye gelir sağlayacak sahalara tahsis edilmeyen kıymetler için amortisman düşünülemez. Nitekim, bilançonun aktifinde yer almakla beraber, işletmede kullanılmayan kıymetlerin, amortisman tabi tutulamıyacağı hususunda Danıştay kararı da vardır (26).

---

(21) Bkz. Kenan BULUTOĞLU, Türk Sistemi, İstanbul, 1967, s. 104.

(22) VUK. 269: «... Bu kanuna göre, aşağıda yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirilir:

- Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı;
- Tesisat ve makineler;
- Gemiler ve diğer taşıtlar;
- Gayrimaddi haklar.»

(23) Bkz. VUK. 313.

(24) Bkz. GVK. 40/7, 57/6, 68/7.

(25) Bu konuda bkz. VUK. 314.

(26) Danıştay Genel Kurul, K. 53/499, 6.10.1953: «Amortisman ancak işletmede kullanılması zarurî olan kıymetlere maksur ve münhasır olup, işletmede kullanılmayıp sadece aktifte yer alan kıymetler için amortisman tefriki imkânsızdır.», «BULUTOĞLU, s. 225.»

Amortisman payının hesaplanmasında esas alınan değer, her memlekette olduğu gibi, bizde de *Maliyet değeri*'dir. Bu değer in tatbikatta, diğer değerlere <sup>(27)</sup> nazaran tespitinin kolay olması, her yerde başlıca tercih sebebi olmuştur. Fakat, fiyat artışlarının şiddetli olduğu devrelerde, amortisman payları, aşınma ve yıpranma gibi, sebeplerden meydana gelen gerçek kıymet azalmasını karşılayamaz. Bu sakınca ancak, *yeniden değerlendirme* ile karşılanabilir. Vergi kanunlarımız, hernekadar yeniden değerlemeye yer vermiş ise de, bu vergi matrahını azaltıcı şekilde olmadığından, geniş ölçüde tatbik edilememektedir <sup>(28)</sup>.

Amortisman; gerek vergi, gerekse ticarî bilanço yönünden, üzerinde önemle durulması gereken bir konudur. Amortisman ekseriyetle, *yatırılmış kapitali koruma* gayesini güder. İşletmenin, aktif kıymetlerdeki değer azalmaları ile ilgili kararları da, genellikle bu gayeye yönelir. İşletmenin kârı, normal olarak hesaplardan elde edilir. Bu hesaplar aynı zamanda, maddî sabit kıymetlere ayrılan yatırım payını, o senenin gideri olarak gösterirler. Neticede, amortisman ismi verilen ayrılmış yatırım payının fazla olması, o yılın kârını azaltır. Bu da, işletme kapitalinin artığını gösterir. Zira, *yüksek amortisman* hesaplamak, kârın bir kısmını dağıtmamak, işletmenin faaliyetlerine ayırmak demektir.

Vergi bilançosu yönünden de amortisman yükü, kârı azaltır. Kârın azalması da, verginin azalması sonucunu verir. İşletmede, genellikle yüksek amortisman ayırmakla az vergi vermeyi düşünür. Bu itibarla devlet, vergi daireleri ile amortismanın kontrolüne titizlikle eğilmelidir <sup>(29)</sup>.

*Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar* <sup>(30)</sup>, demekle kanun, amortismanlarda yıllık esası kabul etmiştir. O halde, amortisman konusu olan kıymet, yılın son gününde sa-

---

(27) Rayiç değer, yerine koyma maliyeti v.b.g.

(28) Bkz. VUK. geçici madde, 11.

(29) Eugene L. GRANT ve Paul T. NORTON, Jr.: *Depreciation*, New York, 1955, s. 3. vd. (Bu eserin birinci kısmı Türkçeye çevrilmiştir. Bkz. Eugene L. GRANT ve Paul T. NORTON, Jr.: «Amortismanın işletme bakımından önemi», Çev: Ferruh Çömlekçi, Eski. İk. ve Tic. İl. Ak. Derg., S. 1. Ocak 1967, s. 139 vd.)

(30) VUK. 320.

tın alınmış olsa bile, aktife dahil edildikten sonra, amortismanın hesaplanmasına o yıl içinde hak kazanmış olur <sup>(31)</sup>.

Tatbikatta, Vergi Usul Kanunu'nun kabul ettikleri yanında, *çeşitli amortisman usullerine* rastlanmaktadır <sup>(32)</sup>. Vergi bilânço-su'nda; vergi kanunlarının tanıdığı normal ve azalan bakiyeler usulü amortisman uygulanırken, ticarî bilânço'da; ticaret kanunu, işletmeyi amortisman nispetini seçmede serbest bırakmıştır. Fakat, vergi bilânçosu'nda, işletme vergi kanununda yazılı, en yüksek amortisman nisbetini seçmişse, ticarî bilânçosunda da, aynı amortisman nisbetine yer vermelidir.

Aksi halde, düşük amortismana yer vermekle *örtülü kazanç* dağıtımını gibi bir mahzur ortaya çıkacaktır <sup>(33)</sup>.

Amortisman usüllerinin incelenmesinde, amortisman için uygun olan yalnız bir şekil bulunmadığı görülür. Sabit kıymetleri

---

(31) Danıştay Genel Kurul, E. 49/39532, K. 50/36, 10.12.1950: «Kanun, makina, alet ve edevat için belli nisbette amortisman ayrılarak zarar sütununa yazılmasına emir vermiş olduğu halde, mükellefin o yıl sonunda satın aldığı makina, alet ve edevatı o yıl bilançosuna kaydedip etmediği aranmaksızın, sadece yıl sonunda mübayaa edilmiş olduğu sebebiyle, amortisman tefrikine cevaz vermemek, isabetli değildir.», «BULUTOĞ-LU, s. 233.»

(32) Çeşitli amortisman usullerine misal olarak, Genel Vergi Reformu Raporu'nda ki usulleri sıralıyoruz. Zira, bunlar; mali tatbikat bakımından önem arzeden modern amortisman usulleridir.

Bunlar şu şekilde guruplandırılmıştır:

1. Serbest amortisman usülü,
2. Düz amortisman usülü,
3. Degressif amortisman usülü,
4. İnisiyal amortisman usülü,
5. Hızlandırılmış amortisman usülü,
6. Munzam amortisman usülü.

Bu konuda ayrıca bkz. GRANT ve NORTON, Depreciation; Kenan BULUTOĞLU; Vergi Politikası, İstanbul, 1962, s. 346 vd.; H. A. FINNEY, General Accounting, N. J. 1956, S. 265 vd. William A. PATON ve Robert L. DIXON; Muhasebenin Temelleri, (Çev: Mustafa A. AYSAN), İstanbul 1964, s. 490; Mehmet Ali AKTUĞLU; Amortisman Teorisi, Tekniği ve Amortisman Hesaplamaları ile Bunların Muhasebe Geçirmeleri, basılmamış doçentlik tezi, İzmir 1967, s. 15 vd.

(33) Bkz. ŞANVER, s. 120 vd.



amorti etmek için birçok farklı usuller bulunabilir. Çeşitli usuller arasında bir tercih yapmak gerekirse, ileriye iyi gören yönetici, hızlı amortisman sistemini yavaş amortisman sistemine tercih eder. Çünkü, hızlı amortisman daha sağlam bir amortisman şeklidir. Bunun uygulanması halinde, meydana gelebilecek olayların çoğu, büyük bir ihtimalle önlenmiş olacaktır <sup>(34)</sup>.

Hesaplanan amortismanların, hesaplarda ayrıca gösterilmesini kanun şart koşturmuşur <sup>(35)</sup>. Üzerinden amortisman hesaplanan kıymetler ve bunların amortismanları aşağıda yazılı şekillerden herhangi biri ile gösterilir :

- Envanter defterinin ayrı bir yerinde;
- Özel bir amortisman defterinde;
- Amortisman listelerinde.

Amortisman kayıtları, amortismanına başlandığı tarihten itibaren her yılın amortismanı ayrı ayrı gösterilmek şartıyla birbirine bağlanır. İşletmeye yeniden giren iktisadi kıymetlerle bunların amortismanlarının evvelki yıllara ait kayıtlarda devam ettirilmesi caizdir. Amortisman defteri veya listelerinin kayıtları, envanter kaydı hükmündendir. Yukardaki esaslara göre kayıtlarda gösterilen iktisadi kıymetlere ait değerler, envanter defterine toplu olarak geçirilebilir <sup>(36)</sup>.

Her yıl ayrılmak suretiyle biriken amortismanlar, bilânçonun pasifinde ayrı bir hesapta da gösterilebilir. Bu takdirde, amortisman konusu kıymetler, ilk değerleriyle her yılın bilânçosunun aktifinde görünür. Bunun yanında biriken amortismanların aktifte, ilgili kıymetlerden düşülerek de gösterilmesi mümkündür. Vergi Usul Kanunumuz her iki şekilde kabul etmektedir <sup>(37)</sup>. Birikmiş amortismanların, bilânçonun pasifinde ayrı bir hesapta gösterilmesi bugün, tatbikatta en çok rastlanan şekildir.

---

(34) GRANT ve NORTON, s. 4.

(35) Bu konuda bkz. VUK. 321.

(36) VUK. 189.

(37) Bkz. VUK. 321; OLUÇ, s. 363.

#### IV. VERGİ BİLÂNÇOSUNUN DİĞER YÖNLERDEN TİCARİ BİLÂNÇOYA GÖRE DURUMU :

##### I. Yeniden Değerleme Yönünden :

Gerek vergi bilânçosu, gerekse ticari bilânço, para kıymetinin, normal fiyat dalgalanmaları dışındaki düşüşlerde gerçeği gösteremezler <sup>(38)</sup>. Zira, işletme aktifinde yer alan kıymetlerin; paranın satın alma gücünün düşmesiyle, nominal değerlerinde bir değişme olacağı ekonomik bir gerçektir. Bu suretle paranın değişen değeri üzerinden kıymetlerin değerlerini yeniden hesaplanması, yeniden değerlendirme <sup>(39)</sup>'nin esasını teşkil eder. Genel Vergi Reformu Raporuna göre, *Reevalüasyon: para kıymetinin düşmesi üzerine, işletme bilânçolarının revizyona tabi tutularak, günün değerine uygun bir hale getirilmesini ifade eder* <sup>(40)</sup>. Tariften de anlaşılacağı gibi, yeniden değerlendirme <sup>(41)</sup> bir taraftan bilânçoya doğruluk, samimiyet ve sıhhat kazandırmak, diğer taraftan da, amortismanların gerçeğe uygun bir şekilde hesaplanmasını sağlamaktadır. Bu çeşit değerlemelere dayanarak hesaplanan amortismanlar; normal zamanlardaki amortismanlarda daha ayrı bir anlam taşır. Zira, aktif kıymetleri yeniden değerlemek suretiyle; eski aktif kıymetlerin yanında, işletme yeni ikame edebileceği daha ekonomik kıymetlere de sahip olur <sup>(42)</sup>.

Yeniden değerlendirme, uygulanmasının çıkardığı bir kaç aksaklık yüzünden maalesef geniş tatbik imkânı bulamamıştır. Zira, yeni değerler üzerinden her yıl ayrılan amortismanların gider yazılması halinde, Gelir Vergisi Kanunu artışı <sup>(43)</sup>'na isabet eden amortisman paylarının işletmenin kâr ve zarar hesabına alacak yazıl-

(38) Bkz. Genel Vergi Reformu Raporu, İstanbul 1961, s. 59. (Kısaltılmışı: Reform Raporu)

(39) 205 sayılı Kanunun 26 ncı maddesiyle yeniden değerlendirme, Vergi Usul Kanunumuza **11 inci geçici madde** içinde ilâve edilmiştir.

(40) Reform Raporu, s. 58 vd.

(41) BULUTOĞLU, Türk Vergi ...s. 226; «Tarihi maliyet bedelleri üzerinden amortismanla tabi tutulan değerlerin gerçeğe uygun değerlere çevrilmesi meselesi maliye tatbikatında **yeniden değerlendirme** diye anılmaktadır.»

(42) Bkz. GRANT ve NORTON, s. 6.

(43) VUK. 11/1 geçici madde: «Yeniden değerlendirme neticesinde doğacak değer artışı, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir.»

masını emreder <sup>(44)</sup>. Ayrıca, bu *değer artışı sermayeye ilâve edildiği, teşebbüs sahibi veya ortaklar tarafından işletmeden çekildiği veya herhangi bir surette başka bir hesaba nakledildiği takdirde, işletmenin kârına ilave edilmesi gerekir* <sup>(45)</sup>. Bu açıklamamızda da anlaşılacağı gibi, yeniden değerlemenin vergi matrahına *indirim* olarak etkisi olmamaktadır <sup>(46)</sup>.

## 2. Karşılıklar ve değer fazlalıkları yönünden :

Vergi bilânçosu bakımından sınırlanan karşılıklar <sup>(47)</sup>, ticari bilânço bakımından tamamen serbest hükümlere bağlanmıştır. Vergi bilânçosunda karşılıkların sınırlanmasının tek sebebi; bunun vergi matrahına tesir eden bir gider unsuru oluşudur. Bu sebeple, Vergi Usul Kanunu, *şüpheli alacaklar* <sup>(48)</sup> için değerlendirme

(44) Bkz. VUK. 11/4 geçici madde, II. paragraf.

(45) Bkz. VUK. 11/2 geçici madde.

(46) BULUTOĞLU, Türk Vergi ..., s. 238: «Yeniden değerlendirme, varlıklarda gerçek bir artışı değil sadece fiat artışını yansıtacağından, vergiye tabi tutulmamalıdır.»

(47) VUK. 288: «Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katıyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arzeden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlara **karşılık** denir ...»

(48) VUK. 323: «Şüpheli alacaklar şunlardır :

1. Dava veya icra safhasında bulunan ihtilâflı alacaklar;
2. Vadesi üç defa uzatıldığı halde tahsil edilmemiş olan senede bağlı alacaklar;
3. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmeyen senetsiz alacaklar;
4. Veresiye üzerine geniş müşteri kütlesiyle muamelede bulunan tüccarların şüpheli alacak ortalamasını, son hesap döneminde aynı mahiyetteki alacaklara uygulamak suretiyle ayıracakları miktarlar (Bu fıkradaki şüpheli alacak ortalaması, geçmiş son iki yıl içinde tahsil edilememiş bulunan, veresiye muameleler toplamına nispet edilmesi suretiyle bulunur.) ...»

Kredili satışları tutarı; 1967 yılında, 400.000.— Lira, 1966 yılında, 350.000.— Lira ve 1965 yılında, 250.000.— Lira olan bir işletmeyi örnek olarak alalım. Bu işletmenin, 1966 yılındaki kredili satışlarının 25.000.— liralık kısımlarını tahsil edemediği tespit edilmiştir. Bu durumda, işletmenin 1967 yılındaki kredili satışları için uygulayacağı şüpheli alacak ortalaması:

1965	1966	1967	
25.000.—	+ 50.000.—		
<hr/>			
250.000.—	+ 350.000.—		= % 12,5

*gününün (Tasarruf değeri) ne göre pasifte karşılık ayrılabilir* (49) hükmünü koymuştur.

Ödenmesi gelecek yıllara kalmış, fakat tahakkuk etmiş giderler için bilânçonun pasifinde yer alan «geçici hesap kıymetleri» de karşılık sayılabilir (50). Ayrıca, yenilenmesine karar verilen iktisadî kıymetin satışından doğan *kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte «geçici bir hesap» ta azamî üç yıl süre ile tutulabilir* (51) demekle, Vergi Usul Kanunu, karşılıklara gelişme imkânı tanımış bulunmaktadır.

Aktif kıymetlerde, genellikle değerlendirme, satış, devir ve tasfiye v.b.g. durumlar sonucunda değer artışları meydana gelir. Bu artışlar fiktif (52) veya gerçekleştirilmiş, muhasebeleştirilmiş değer artışları olabilir.

Yabancı paraların (53) borsa rayici ile borsa rayicinin olmaması halinde, Maliye Bakanlığı'nca tespit olunan kur üzerinden değerlendirilmesi sonucunda meydana gelen değer fazlaları, vergi konusunu teşkil eder (54).

Amortisman tabii aktif kıymetlerin satışından doğan gerçekleşmiş değer artışları (55) ile, sigorta tazminatından doğan değer fazlaları da, vergi matrahına dahil olurlar (56). Yalnız, gerek tazminat, gerekse satıştan doğmuş değer fazlaları, bazı şartlarla, zarara uğrayan veya satılan malın yenilenmesine tahsis edilirse, o zaman bunlar, vergi matrahı dışında kalabilir (57).

---

olup bunun, 1967 yılı kredili satışlar tutarına uygulanması ile (400.000.— × % 12,5 = 50.000.— lira) o yıla ait karşılık ayrılması gereken şüpheli alacakların miktarını bulmuş oluruz.

(49) VUK. 323.

(50) Bkz. ŞANVER, s. 114; VUK. 287.

(51) Vergi Reform Komisyonunun teklifi ve 205 sayılı kanunun 21. maddesiyle Vergi Usul Kanununun 328. maddesine eklenen hüküm.

(52) İktisadî konjonktür sebebiyle para değerinde meydana gelen düşmeler, kıymetlerde fiktif bir artışı sağlar.

(53) Burada, yabancı para üzerinden tanzim edilmiş senetli alacaklar ile senetsiz alacaklar da söz konusudur.

(54) Bkz. VUK. 280.

(55) Bkz. VUK. 328.

(56) Bkz. VUK. 329.

(57) Bkz. VUK. 328, 329.

## V. ÇEŞİTLİ YÖNLERDEN İNCELEMENİN SONUÇLARI :

Buraya kadar yapılan çeşitli yönlerden incelemenin de gösterdiği gibi, Vergi bilançosu ile ticari bilanço birbirlerinin yerini alamazlar. Zira, her ikisinin de hazırlanış gayesi ile gördüğü hizmet ayrıdır. Bu iki bilançonun sağladığı hizmeti yerine getirecek aynı zamanda, gayelerini gerçekleştirecek tek bir bilanço çıkarmak adeta imkânsız duruma girmektedir. Bu sebeple her iki bilançonun yerini alacak tek bir bilançonun hazırlanabileceği tezi, teoride de pek taraftar bulamamıştır <sup>(58)</sup>.

İşletme, kendi faaliyetleri ile ilgili politikasında, genellikle ticari bilanço'yu esas aldığından, vergi bilançosu'nun gerçek bilanço niteliğinde olmadığı bazı yazarlarca öne sürülmüştür <sup>(59)</sup>. Fakat, şiddetli fiyat dalgalanmaları dışında, normal zamanlarda, vergi bilançosu'nun gerçeği göstermede ticari bilanço'ya üstün olduğu da iddia edilebilir. Vergi bilançosu bu üstünlüğünü, sabit değer prensiplerini benimsemesi aynı zamanda, bu prensiplerin objektif niteliği ile kazanmış bulunmaktadır. Kaldı ki, fiyat dalgalanmaları sebebiyle değerlendirme gününde; malın <sup>(60)</sup> satış bedeli, maliyet bedeline nazaran % 10 veya daha fazla düşüklük gösterdiğinde <sup>(61)</sup> ve iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalma <sup>(62)</sup> meydana gelen malın değerlemesinde, *emsal bedeli*'ne yer vermekle vergi bilançosu, gerçeği bulmada imkânlar da tanımıştır.

Vergi bilançosu genel olarak ticari bilanço'nun hazırlanmasından sonra düzeltme kayıtlarının yapılması ile hazırlanır. Bu sebeple, vergi bilançosu'nun bir nevi düzeltilmiş ticari bilanço olduğu söylenebilir <sup>(63)</sup>. Tashih ile ilgili hesaplar, bu iki bilanço'yu muhasebe yönünden birbirine bağlar <sup>(64)</sup>. İki bilançonun birbirine esas

(58) Bkz. F. DUCKSTEIN, (Tez) Handelsbilanz und Steuerbilanz Unter Berücksichtigung der Einheitsbilanz, München, 1964, s. 120 vd. «ŞANVER, s. 120».

(59) Bkz. O. BUHLER ve P. SCHERPE: Bilanz und Steuer, 6. Baskı, 1957, Franz Vahlen, s. 23; DUCKSTEIN, s. 46, «ŞANVER, s. 54».

(60) Burada, hem imal edilen ve hem de satın alınan mallar söz konusudur. (61) VUK. 274.

(62) VUK. 278: «Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden ve yahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde ...»

(63) Bkz. AKDENİZ, s. 64.

(64) Bkz. H. FALTERBAUN: Steuerliche Bilanzberichtigungen und Mehr und Wenigerrechnung, Stuttgart, 1966, s. 21, «ŞANVER, s. 120».

olma durumu Őu prensipte toplanabilir <sup>(65)</sup>: İki kanunun emredici hűkűmleri aynı ise, bir problem bahis konusu olmaz. Kanunlardan birinde emredici, dięerinde alternatif hűkűm yer alıyorsa, iŐletme bir bilanço için emredici hűkűmű, dięeri için de alternatif hűkűmű uygulayabilir. Aynı ayrı emredici hűkűmlerden bir emredici bir alternatif hűkűmden doęan farklar, muhasebede ayarlayıcı hesaplarda gűsterilir. Vergi istisnalarında ve kanunen kabul edilme-yen giderlerde durum bűyledir. İki alternatif hűkűm varsa, o zaman bu iki bilançodaki durum aynı olmalıdır.

## VI. DİğER MEMLEKETLERDE ÇEŐİTLİ YŲNLERİYLE BİLÂNÇO :

### 1. İngiltere’de :

İngiltere’de gelir vergisi beyannamesi 5 Nisan’dan sonra verilmeęe baŐladığına gűre; daha evvel devre sonu itibariyle bilançoların hazır olması icap eder. Bu bilançoların hazırlanmasında deęerleme, giderler ve amortismanlar űzellikleriyle űnemli rol oynar.

Devre sonunda <sup>(66)</sup>, faaliyet sonucunun tespitinde <sup>(67)</sup>, ticarî stokların deęerlendirilmesiyle ilgili hűkűmlere, Gelir Vergisi Kanununda rastlanmaz. Fakat, tatbikatta iki deęer űlűsű, prensip olarak kabul edilmiŐtir. Bunlardan biri, *malîyet* dięeri de *piyasa deęeri*’dir. Bu iki deęerden daima, dięerine nazaran daha az olanı deęerlemede esas alınır <sup>(68)</sup>.

Giderlere gelince, iŐ veya meslekle ilgili faaliyetler sırasında yapılan giderler kazançtan <sup>(69)</sup> indirilir. Fakat, faaliyetle ilgili ol-

---

(65) ŞANVER, s. 122.

(66) İngiltere’de Gelir Vergisi yılı 6 Nisan tarihinde başlar ve takip eden yılın 5 Nisan tarihine kadar devam eder.

(67) İŐin terkedilmesi durumu műstesna.

(68) Bkz. Nazif OKER: İngiltere Birleşik Krallığı Vergi Sisteminin Anahatları, Ankara 1956, s. 25.

(69) Ticarî ve meslekî kazançlarda; genellikle bir evvelki yılın kazancı matrah tespitinde esas alınır. Yani vergilendirme dűnemi geçmiŐ vergi yılıdır. Yeni kurulan iŐletmelerde malî senedeki fiili kâr vergi matrahında esas alınır.

makla beraber, yatırım durumunda lan giderler indirilemez (70).

Kazançtan indirilebilen giderler şunlardır (71) :

- İş yerinin kirası,
- İş yerinin aydınlatma, ısıtma giderleri,
- İş yerinin genişletilmesi konusu dışında kalan tamirat giderleri,
- İşçi ve memura ödenen ücret ve maaşlar,
- Yangın ve diğer sebeplerle kayba uğrayan stoklar,
- Şüpheli alacaklar,
- Banka faizleri ve diğer kısa vadeli borç faizleri,
- Hayat sigortaları hariç, işin sigortası için ödenen primler,
- Kuruluşla ilgili olanların dışında kalan müşavere giderleri,
- Kazançla ilgili anlaşmazlıkların takip giderleri,
- Mükerrerliği önleyici karşılıklı vergi anlaşmaları olan memleketler dışında ödenen yabancı gelir vergileri,
- Mesleki teşekküllere ve mahallî hastahanelerine verilen yardımlar ve aidatlar,
- Sermaye azaltılmasına müsaade edilmeyen hallerde, teçhizatın yenilenme giderleri,
- Kazancın devamlılığını sağlamak gayesi ile yapılan diğer giderler.

Kazançtan indirilemeyen giderlere gelince, bunlar da aşağıda sıralanmıştır (72) :

- Özel ve şahsî giderler (Gelir getirmek için yapılmayan giderler),
- İşletmeden çekilen kapital,
- Yatırım durumunda olan giderler,

(70) OKER, s. 21.

(71) OKER, s. 21. vd.

(72) OKER, s. 22.

- Ödenen gelir vergisi ve diğer vergiler,
- Banka faizlerinin dışında kalan faizler,
- Şahsi suçtan doğan cezalar,
- İşyeri ile ikametgâh arasındaki seyahat giderleri,
- İhtiyat ayırmak, ortakların sermayesine faiz ödemek gibi kârdan yapılan bazı ayırmalar,
- Gayrimenkuler için ödenen hava paraları,
- Kazancın devamına sebep olmayan diğer giderler.

İngiliz amortisman sisteminin kendine has bir takım özellikleri vardır. Bunların başında, yüksek nispetli başlangıç indiriminin uygulanması gelir. Yatırım sermayesine giren kıymetlere <sup>(73)</sup> başlangıç indirimi, işletmece tedarik edildikleri ilk yılda uygulanır <sup>(74)</sup>. Bu uygulamada, maliyet bedeli esas alınır. Başlangıç indiriminin İngiltere’de en geniş uygulama sahası bulmasının ilk nedeni, indirimin tamamen yatırımı teşvike yöneltmiş olmasıdır. İkinci nedeni ise; başlangıç indirimi usulünün ilk defa İngiltere’de ortaya çıkmış olmasıdır <sup>(75)</sup>.

Yıllık amortisman gelince, burada iki usul uygulanmaktadır. Biri sabit, diğeri degressif usuldür <sup>(76)</sup>. İngiliz malî terminolojisinde sabit usule, *normal metot*, degressif usule de, *alternatif metod* denilir <sup>(77)</sup>. Yıllık amortismanın bu iki metoddan biriyle hesaplanması, işletmelerin arzularına bırakılmıştır. Yıllık amortisman indirimlerinin de kendine has özellikleri vardır. Herşeyden evvel tespit edilen amortisman nispetleri <sup>(78)</sup>, hakemler kuruluşa baş vurularak işletme durumuna göre ayarlanabilir. Buna

(73) Makina, tesisat v.b.g.

(74) Başlangıç indiriminde nispet % 20 olup bu miktar teşvik edilmek istenen konularda daha da yükselir.

(75) Bkz. Reform Raporu, s. 50.

(76) Degressif usul, İngiltere’de genellikle uygulanan amortisman usulüdür. Fakat, daha evvel işletme tarafından bu iki metoddan biri tercih edilmemişse **normal metod** tatbik edilir. Sınai işletmelerde ise degressif usul amortisman uygulanır.

(77) Bkz. OKER, s. 23.

(78) Amortisman nispetlerinin tespiti işi, İngiltere’de İç Gelirler İdaresi tarafından yapılmaktadır.



ilave olarak, indirim nispetleri direkt olarak değil, (5/4) ile çarpılmak suretiyle elde edilen nispet <sup>(79)</sup>, bunun yerine uygulanır <sup>(80)</sup>. Ayrıca, herhangi bir yıl, kazanç yetersizliği sebebiyle, amortisman ayrılmazsa, takip eden yıllarda, bu indirimin yapılmasına imkân tanınmaktadır <sup>(81)</sup>.

Amortismanına tabi malların satışı <sup>(82)</sup> halinde; satış değeri ile, amorti edilen değer arasında menfi fark çıkarsa, zarar kabul edilmektedir. Ayrıca, işe yarayan veya kullanılamayan mallar da, aynı şartlarla zarar olarak kazançtan indirilebilir <sup>(83)</sup>.

## 2. Fransa'da:

Fransa'da vergiye matrah olarak, vergilendirme yılı içinde kapanan hesap devresi <sup>(84)</sup> sonunda elde edilen ticarî ve zirai kazançlar bilanço tanziminde esas alınır <sup>(85)</sup>. Bu kazançların tespitinde; değerlendirme, giderler ve amortismanlarla ilgili işlemlerin rolü büyüktür. Fransa'da stokların değerlendirilmesinde iki değer ölçüsü kullanılır. Bunlar; maliyet bedeli ve hesap devresi sonundaki piyasa fiyatı ölçüleridir. Bu ölçülerden hangisi düşük ise, stokların bununla değerlendirilmesi gerekmektedir <sup>(86)</sup>.

Giderler konusunda, hasılatın indirilecek olanlarla diğer unsurları şöyle sıralayabiliriz <sup>(87)</sup>.

- İşçi ve müstahdem ücretleri,
- İş yeri kirası,

---

(79) Tespit edilen indirim nispetinin (5/4) ile çarpılmasından elde edilen yeni nispet; fiili indirim nispetinden (1/4) oranında fazla olmaktadır.

(80) Bkz. Reform Raporu, s. 50.

(81) Bkz. Reform Raporu, s. 50.

(82) Burada tamamen amorti edilmemiş malların satışı söz konusudur.

(83) Bkz. Reform Raporu, s. 50; OKER, s. 24.

(84) Hesap devresi, takvim yılı ile aynı olmayabilir.

(85) Fakat, Fransa'da prensip olarak vergi, gelirin elde edildiği dönemde tarh edilmektedir. Bkz. Code Générale des Impôts, 12. Ayrıca bkz. Mehmet Ali CANOĞLU: Fransa'da Mali Bilanço ile Ticarî Bilanço Arasındaki Alâka ve Münasebet, Müşterek Unsurlar, Farklı Noktalar, 1959, s. 15.

(86) Code Générale des Impôts, 38/3.

(87) Bkz. CANOĞLU, s. 57.; Fazla bilgi için bkz. PAVES L.: Bilan Réel et Bilan Fiscal, Paris, s. 170-171-172.

- Tamir ve idame giderleri,
- Sigorta primleri,
- Vergiler,
- Bağış ve yardımlar,
- İnşaat yararına yapılan ödemeler,
- İlk tesis giderleri,
- Çeşitli giderler,
- Ticarî borç faizleri,
- Kasa, bono ve tahvil faizleri,
- Sigorta teknik ihtiyatları,
- İşletmenin normal faaliyetinden doğan zararlar,
- Aktif kıymetlerde gerçekleşmiş değer noksanları <sup>(88)</sup>,
- Amortismanlar <sup>(89)</sup>,
- Çeşitli provizyonlar <sup>(90)</sup>.

Hasılatтан indirilemeyen giderler ve diğer unsurlar ise şunlardır;

- İşletmeye yatırılan sermaye için yürütülen faizler,
- İşletme sahiplerinin işletmedeki cari hesaplarına yatırdıkları paralara yürütülen faizler,
- İhtiyarî ihtiyatlar,
- Garanti ihtiyatları,
- Statülere göre ayrılan ihtiyatlar.

Fransa, uygulamada prensip olarak, *serbest amortisman usulüne* yer vermiştir <sup>(91)</sup>. Fakat bu usul, yatırım indirimi mahiyetinde olan amortismanlar dışında kalan, normal amortisman iş-

(88) Bkz. CANOĞLU, s. 78 vd.

(89) Bkz. CANOĞLU, s. 81 vd.

(90) Bkz. CANOĞLU, s. 109 vd.

(91) Léon PETIT, *Le Bilan dans les Entreprises*, Paris, 1961, s. 36: «Fransa'da bu güne kadar en fazla kullanılan usul; **normal amortisman usulü**'dür.»

1960 yılından sonra Fransa'da; malî bakımdan sınaî teşebbüslerde **degressif amortisman usulü** kabul edilmiştir.

lemlerinde uygulanmaktadır. İşletmeler, faaliyet konularıyla ilgili ticarî ve sınaî icaplara uygun olarak serbest amortisman usulünü, çeşitli şekilleriyle uyguluyabilir <sup>(92)</sup>. Fakat, işletmenin uyguladığı amortisman usulü, indirimler fazla ve mübalağalı görülürse, sonuç maliyece düzeltmeğe tabi tutulur <sup>(93)</sup>. Fransız amortisman sisteminin en büyük özelliği, zarar sebebiyle yetersiz kalan amortismanların, ilerdeki devrelerin kârlarından düşülebileceğidir <sup>(94)</sup>.

Fransa'da yatırım indirimine gelince, bunlar çok çeşitlidir. Sanaî ve ulaştırma ile ilgili techizat ve tesisat için *munzam amortisman* <sup>(95)</sup> ve işletmeyi modernleştirmek için alınan üretim araçlarına <sup>(96)</sup>, % 10 *özel amortisman* uygulanır <sup>(97)</sup>. Ayrıca, basın teşebbüslerinin elde ettikleri aktif kıymetler için kazanç veya rezervlerden ayırdıkları miktarlar vergiden müstesna kılınarak, yatırım indirimine bu sahada geniş tatbik imkânı verilmiştir <sup>(98)</sup>. İlmî ve teknik araştırmalarla ilgili yatırımlar için de % 50 *istisnai indirim* kabul edilmiştir. İhracatçı kartına sahip olan teşebbüsler de, elde ettikleri sabit kıymetlerin tamamı için *ilâve amortisman* indirimin-den faydalanırlar <sup>(99)</sup>.

Ayrıca, yapı şirketlerinin <sup>(100)</sup> sermayelerine iştirak etmek

- 
- (92) Fransız mevzuatı, amortisman nispetlerinin tespiti hususuna temas etmediğinden, Danıştay bu konuda yol gösterici olarak uygun amortisman ölçülerini yayınladı.
- (93) Bkz. Reform Raporu, s. 48.
- (94) Kârlı devrenin normal amortismanlarına, geçmiş zararlı yıl amortismanları ilave edilir.
- (95) Munzam amortisman; normal amortismanla ilâveten ve techizat ve tesisatın iktisap tarihlerinde uygulanır. Ancak, bu tesisat ve techizatın işletmede 5 yıldan fazla kullanılması şartı uygulamanın esasını teşkil eder.
- (96) Enerji tesisleri, işletmede çalışma emniyeti sağlayan tesisler, muhasebe makineleri, laboratuvar cihazları v.b.g.
- (97) Özel amortisman, memleket içinde imal edilmiş kıymetlere işletmece teslim alındıkları yılda ve 5 yıldan fazla kullanılmaları şartıyla uygulanabilir.
- (98) Yatırımın bu şekli; ayrılan meblağların, yeni aktif kıymetin maliyet değerini aşmaması şartı ile kıymetlerin işletme aktifine girdikleri tarihte uygulanabilir.
- (99) Burada indirim nispeti; ihracat tutarının toplu olarak iş hacmine nispet edilmesi ile bulunan rakkamın normal amortisman nispetine ilavesiyle bulunur. Ayrıca bkz. PETİT, s. 37.
- (100) Bunların devlet tarafından emlakşirketi olduğu resmen kabul edilmiş ve devletin daimi kontrolü altındadırlar.

için, taahhütte bulunan işletmelerin, bu taahhütlerine % 50 istisnai bir amortisman uygulanır <sup>(101)</sup>. Bu sonucusu, sanayi, ticaret ve ziraatın geliştirilmesi gayesiyle % 100'e kadar çıkarılır. İşte bu durumda yatırım indirimini, en geniş şekliyle uygulanmış olur.

İngiltere ile Fransa'da çeşitli yönleriyle özet olarak incelemiş olduğumuz bilanço konusunu, maliye'ye ilişkin ekonomik politikayla ilgili tedbirlerin bazılarını yine temas ederek tamamlamış olacağız. Bu tedbirlerin belli başlıları üzerinde memleketimizdeki durum ele alınarak, görüşlerimizi ortaya koyacağız. Söz konusu tedbirler; yeniden değerlendirme, amortisman ve yatırım indirimi ile ilgili tedbirlerdir.

Paranın değerinde önemli bir düşmeden sonra işletme durumunu gerçek yönüyle gösteren bir bilanço tanzimi ve gerçeğe uygun amortisman hesaplamak, ancak yeniden değerlemenin uygulanması ile mümkündür. Bu sebeptendir ki, parasının değerinde önemli değişmeler olan memleketler <sup>(102)</sup> yeniden değerlemeye başvurmak zorunda kalmışlardır. Fransa'da yeniden değerlemeden doğan değer fazlaları, başlangıçta vergi konusu olmamıştır. Fakat sonradan özel bir vergiye tabi tutulmuşlardır. İşletmelerin gerektiği kadar yararlanamadıkları düşüncesiyle, Hollanda'da on seneye yakın bir uygulamadan sonra, yeniden değerlendirme kaldırılmıştır <sup>(103)</sup>.

Memleketimizde yeniden değerlendirme, henüz arzulanan genişlikte bir uygulama alanı bulamamıştır. Buna da sebep, yeniden değerlemeden doğan direkt farklarla, yeni değerler üzerinden amortisman hesaplama sebebiyle meydana gelen farkların, vergi konusu oluşudur <sup>(104)</sup>. Gerçek kârla ilgisi olmayan bu değer fazlalarının, vergi konusu dışında bırakılması, veya özel bir vergi alınması ile memleketimizde yeniden değerlemenin bugünkünden çok farklı, geniş bir uygulama sahası bulacağına inanıyoruz.

Amortismanı yapılacak kıymetlerin kısa zamanda amorti edilmesini sağlamak için, çeşitli memleketlerde değişik amortisman usulleri uygulanmakta ve birtakım imkânlar sağlanmaktadır.

---

(101) Sanayî, ticaret ve ziraat konularında faaliyette bulunan ve devletin resmen kabul edip kontrolünde bulundurduğu şirketlerin sermayesine katılanlar ise; % 100 indirimden faydalanırlar.

(102) Fransa, Follanda, Almanya, Çekoslavakya, Belçika, İtalya v.b.g.

(103) Bkz. Reform Raporu, s. 60 vd.

(104) Bkz. Bu çalışma, s. 12 vd.

- Amortisman indiriminin kazanç yetersizliği sebebiyle, yapılamadığı hallerde, bunun ilerki yıllara uzatılması (İngiltere ve Fransa'da olduğu gibi),
- Amortisman sonuçlarının işletme durumuna göre ayarlanabilmesi <sup>(105)</sup>,
- Yüksek nispetli başlangıç indiriminin uygulanması,
- Hızlandırılmış amortisman usulünün uygulanması <sup>(106)</sup>

gibi usuller yabancı memleketlerde amortisman konusuna *yenileme* düşüncesinin hakim olduğunu göstermektedir. Buna karşılık, bizde de, bu düşünceye yer verilmekle beraber <sup>(107)</sup>, amortisman konusunda eskimeyi telafi düşüncesinin daha ağır bastığı muhakkaktır. Halbuki, memleketimiz gibi, az gelişmiş memleketlerde, sermaye birikmesini harekete getirmek ve geliştirmek için, hızlandırılmış amortismanla daha geniş yer vermek yerinde bir işlem olur <sup>(108)</sup>. Kanaatimize göre, amortisman ayırımında eskimeyi karşılamak yerine, yenileme düşüncesinin esas alınması ile işletmelere daha kuvvetli bir bünyeye sahip olma imkânı sağlanmış olur.

Yatırım indirimine gelince, batı memleketlerinde ekonomik kalkınmayı hızlandırmak (İsveç), sanayide teknik araştırmaların gelişmesine, ziraî sahada modernleşmeye imkân vermek (Fransa ve Belçika) ve işsizlikle mücadele etmek (Hollanda) gibi gayeler ön plâna alınmıştır <sup>(109)</sup>. Yatırım indiriminin, adı geçen memleketlerde beklenen gayelere ulaşılmış olması, herşeyden evvel bu müessesenin kolay işler hale getirilmesine ve geniş bir uygulama alanı bulmuş lmasına bağlanmalıdır. Bu da, işletmeleri yatırım indirimi ile ilgili ağır malî külfetlere sokmadan, kırtasiyeciliği mümkün olduğu kadar önleyerek, işletmenin ticarî sırlarına zarar vermeden ve en son olarak, işletme faaliyetlerini aksatmadan uygulanması ile sağlanmıştır.

Memleketimizde herşeyden evvel, gerek devlet, gerekse özel sektörde yapılan yatırımlar yetersizdir. Özellikle özel sektörde ya-

(105) Bkz. Bu çalışma, s. 250 ve 253.

(106) İngiltere, Hollanda, İtalya, İsveç, Fransa, Almanya ve Amerika Birleşik Devletleri'nde olduğu gibi.

(107- Bkz. VUK. 317; VUK. Mükerrer madde, 315/2.

(108) Bu konuda bkz. BULUTOĞLU, Vergi ..., s. 353.

(109) Bkz. Reform Raporu, s. 28 vd.

tırımlar teşvik edilmelidir. İşletmeleri bir taraftan yatırımlara teşvik ederken, diğer taraftan yatırımlardan beklenen gayelere ancak yukarıda belirtilen esaslara uymakla ulaşabileceği inancındayız.