

**T.C.
BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLTME ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve FİNANSMAN YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**ÜLKEMİZ AMORTİSMAN UYGULAMASINDAKİ GELİŞMELER
(1926-2013 YILLARI ARASI)**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLAYAN

PINAR ANAFOROĞLU

TEZ DANIŞMANI

PROF. DR. ORHAN SEVİLENGÜL

ANKARA –2015



**T.C.
BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLTME ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve FİNANSMAN YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**ÜLKEMİZ AMORTİSMAN UYGULAMASINDAKİ GELİŞMELER
(1926-2013 YILLARI ARASI)**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLAYAN

PINAR ANAFOROĞLU

TEZ DANIŞMANI

PROF. DR. ORHAN SEVİLENGÜL

ANKARA –2015

KABUL VE ONAY SAYFASI

Pınar ANAFOROĞLU tarafından hazırlanan “Ülkemiz Amortisman Uygulamasındaki Gelişmeler (1926-2013 Yılları Arası)” adlı bu çalışma jürimizce Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Kabul (Sınav) Tarihi:/06/2015

(Jüri Üyesinin Unvanı, Adı-Soyadı ve Kurumu):

İmzası

Jüri Üyesi :Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN, Başkent Üni.

Jüri Üyesi : Prof. Dr. Orhan SEVİLENGÜL, Başkent Üni.

Jüri Üyesi :Doç. Dr. Serap YANIK, Gazi Üni.

Onay

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

...../06/2015

Prof. Dr. Doğan TUNCER

Enstitü Müdürü

ÖZET

Tezimizin amacı, 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile 1926 yılından, 213 sayılı Kanun ile günümüze kadar maddi, maddi olmayan duran varlık, özel tükenmeye tabi varlıklarda **amortisman uygulamalarındaki** gelişmelerin gerekçeleri ile ele alınmasıdır.

Amortisman uygulamalarındaki gelişmelerin kapsamı, ilk bölümde teorik esaslar, ikinci bölümde yasal esaslar, üçüncü bölümde ise amortisman uygulamalarındaki gelişmelerin gerekçeleri açısından incelenmiştir.

Hem devletin yasaları ile hem de değerli bilim adamlarının çalışmaları ile bu değişimlere ve mevcut uygulamalara bakış açısının ne olduğu ortaya konulmuştur. İlgili kanunlar, bu kanunların gerekçeleri ve yayımlanan eserlerin araştırmayı istenen noktaya götüreceği anlaşıldıktan sonra tekrar literatür taraması yapılmıştır. Literatür taramaları ile ekonomik ve sosyal gelişmelerin etkisinin amortisman uygulamalarını belirlemede etkili olduğu hipotezine ulaşılmıştır.

“Neden-sonuç ilişkisi” araştırılarak yöntem belirlenmiştir. Bağımsız değişken var olduğu haliyle değerlendirilmiştir. Bugüne kadarki gelişmeler incelenmiştir. Tarama Modeli ile Tarihsel Araştırma yapılmıştır. Bilgiler, “ikincil veri kaynakları” ile sağlanmıştır. Toplanan bilgiler hem yorum içeren, hem de yorum içermeyen bilgiler olduğu için olgusal ve yargısal veriler ile nicel ve nitel veriler bir arada kullanılmıştır. Veri toplamada internetten, kütüphanedeki yayınlardan faydalanılmıştır.

Yapılan incelemeler ile amortisman uygulamalarının değişim gerekçelerinin günün gereklerine uygun olup olmadığı saptanmıştır. Bu belirleme ile; Vergi Hukukunda yer alan amortisman uygulamaları ile ilgili geline nokta ve yasal düzenlemelere ışık tutabilecek öneriler ortaya konulabilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Amortisman, yararlı ömür, amortisman oranları, 5432 sayılı Kanun, 213 sayılı Kanun.

ABSTRACT

The aim of our thesis is to evaluate the development of applications in assets subject to depreciation practice development and justifications with tangible, intangible, depletable assets by the Profit Tax Law No. 755 by 1926, to the present day with 213 of Law No.

The scope of the developments in the application of depreciation was examined within theoretical basis in the first part, legal basis in the second part and the third part was examined to determine the reasons for the improvement in depreciation allowances.

With the literature research, aspects to the changes and the current application were showed by the state laws and the studies of the scientists. After it was appeared that our study would be moved to the desired point by the related regulations, reasons of the regulations and the published studies, we started to research the literature. It was hypothesized with the literature research that the effect of economic and social development were efficient to determine depreciation applications.

Method was determined by "cause-and-effect relationship" investigation. The independent variable was evaluated as the existing situation. Developments were examined to date. Historical research was done with searching model. The information was checked by the "secondary data sources". The combination of quantitative and qualitative data with factual data and judicial data were used together, because the collected information was both with and without interpretation. Data were collected from the internet and publications in the library.

Whether it was determined that changing reasons of depreciation applications were in accordance with the requirements of the day. With this determination; it was showed that the point was reached by the depreciation practices in the Tax Law and suggestions for the legal regulations.

Keywords: Depreciation, useful life, depreciation rates, law no. 5432, law no. 213

İÇİNDEKİLER

ABSTRACT	IV
İÇİNDEKİLER	V
TABLolar LİSTESİ	IX
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ	X
GİRİŞ	1
BÖLÜM I. AMORTİSMAN UYGULAMASININ TEORİK ESASLARI	2
1.1. Amortisman Kavramı	2
1.1.1. Finansmanda Amortisman	3
1.1.1.1. Duran Varlıkların Amortismanı	3
1.1.1.2. Borcun Amortismanı	3
1.1.1.3. Sermayenin Amortismanı	4
1.1.2. Vergi Hukukunda Amortisman	4
1.1.3. Muhasebede Amortisman	5
1.1.3.1. Muhasebede Amortisman İçin Kullanılan Diğer Deyimler	6
1.1.3.1.1. İtfa Payı	6
1.1.3.1.2. Tükenme Payı	6
1.1.3.2. Amortisman Uygulamasının Gerekçesi	6
1.1.3.2.1. Genel Muhasebede Amortisman	7
1.1.3.2.2. Maliyet Muhasebesinde Amortisman	8
1.1.3.2.3. Yönetim Muhasebesinde Amortisman	9
1.2. Amortisman Yaklaşımları	9
1.2.1. Değerleme Yaklaşımı	9
1.2.2. Tüketim Yaklaşımı	9
1.2.3. Yenileme Yaklaşımı	9
1.2.4. Dağıtım Yaklaşımı	10
1.3. Amortisman Uygulamanın Amacı	10
1.4. Amortisman Ayırma	10
1.5. Amortisman Oranları	11
1.6. Amortisman Hesaplama Yöntemleri	11
1.6.1. Genel Olarak Amortisman Hesaplama Yöntemleri	11
1.6.1.1. Eşit Tutarlı Amortisman Yöntemleri	11
1.6.1.2. Değişen Tutarlı Amortisman Yöntemleri	12

1.6.1.2.1.	Üretim Miktarına Göre Amortisman Yöntemi	12
1.6.1.2.2.	Serbest Amortisman Ayırma Yöntemi	12
1.6.1.3.	Azalan Tutarda Amortisman Yöntemleri	12
1.6.1.3.1.	Azalan Kalanlar Yöntemi	13
1.6.1.3.2.	Azalan Oranlar Yöntemi	13
1.6.1.3.3.	Hesap Dönemleri Sayılarının Toplamı Yöntemi	13
1.6.1.4.	Artan Tutarda Amortisman Yöntemleri	13
1.7.	Amortisman Kayıtlama Yöntemleri	14
1.7.1.	Direkt (Dolaysız) Amortisman Kayıt Yöntemi	14
1.7.2.	Endirekt (Dolaylı) Amortisman Kayıt Yöntemi	14
BÖLÜM II. AMORTİSMAN UYGULAMASININ YASAL ESASLARI.....		15
2.1.	Düzenleme Esasları	15
2.1.1.	Vergi Usul Kanunu'nda Amortismanla İlişkin Düzenlemeler	16
2.1.1.1.	Mevcutlarda Amortisman	16
2.1.1.1.1.	Amortisman Konusu	16
2.1.1.1.2.	Amortismanla Tabi Olmanın Koşulları	17
2.1.1.1.3.	Amortisman Hesaplama Usulleri (Yöntemleri)	18
2.1.1.1.4.	Amortisman Nispetlerinin (Oranlarının) Geçerli Olacağı Tarih	22
2.1.1.1.5.	Amortisman Uygulama Süresi	22
2.1.1.1.6.	Amortisman Uygulamasında Yöntem (Usul) Bakımından Esaslar	23
2.1.1.1.7.	Amortisman Hesapları	24
2.1.1.2.	ATİK Dışında Varlık Bedellerindeki Değer Azalmalarının Gidere Dönüştürülmesi	24
2.1.1.3.	Amortismanla İlişkin Özel Haller	25
2.1.1.3.1.	Amortismanla Tabi Malların Satılması	26
2.1.1.3.2.	Amortismanla Tabi Malların Sigorta Tazminatı	27
2.1.1.4.	Amortismanlar İle İlgili VUK'ta Yer Alan Diğer Hükümler	27
2.1.1.4.1.	Bilanço Esasına Göre Yapılan Amortismanlar İle İlgili Kayıtlar (Madde 189)	27
2.1.1.4.2.	Serbest Mesleklerde Yapılan Amortismanlar İle İlgili Kayıtlar (m. 211)	28
2.1.1.4.3.	Çiftçi İşletme Defteri Tutanlarda Yapılan Amortismanlar İle İlgili Kayıtlar (m. 214)	28
2.1.2	Amortismanlar İle İlgili Diğer Düzenleme Esasları	29

BÖLÜM III. ÜLKEMİZ AMORTİSMAN UYGULAMASINDAKİ GELİŞMELER (1926-2013 YILLARI ARASI)	30
3.1. Cumhuriyet Döneminin Amortismanına İlişkin İlk Düzenlemesi	30
3.2. 25 Mart 1934 tarihli Kazanç Vergisi Kanunu'nda Amortisman Düzenlemesi.....	31
3.3. Vergi Usul Kanunu'nda Amortisman Konusunu Ayrıntılı Şekilde Düzenleyen Kanunlar ile Bu Kanunların Genel Gerekçeleri ve Genel Tebliğleri	32
3.3.1. 1949 Tarihli 5432 Sayılı Kanun.....	32
3.3.2. 1950 Tarihli 3 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği.....	34
3.3.3. 1961 Tarihli 213 Sayılı Kanun.....	35
3.3.4. 213 Sayılı Kanun'dan Sonra Yapılan Değişiklikler	37
3.3.4.1. 1961 Tarihli 55 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği.....	37
3.3.4.3. 1980 Tarihli 2365 Sayılı Kanun.....	38
3.3.4.4. 1983 Tarihli 2791 Sayılı Kanun.....	40
3.3.4.5. 1983 Tarihli 153 No.lu Tebliğ.....	41
3.3.4.11. 2004 Tarihli 333 No.lu Tebliğ.....	47
3.3.4.12. 2004 Tarihli 5228 Sayılı Kanun.....	47
3.4. Amortisman Hükümleri İle İlgili Değişiklik Yapan Kanunların Gerekçeleri İle İlgili Açıklamalar	48
3.4.1 Maddi Duran Varlıklarda Amortismanlarda Değişiklikler ve Gerekçeleri	48
3.4.1.1. Gayrimenkul ve Gayrimenkul Gibi Değerlenen Varlıklarda Amortisman Hükümleri Değişiklikleri ve Gerekçeleri	48
3.4.1.2. Arazide Amortisman Hükümleri İle İlgili Değişiklikler ve Gerekçeleri ...	53
3.4.2. Amortisman Hesaplama Yöntemlerinde Değişiklikler ve Gerekçeleri	55
3.4.2.1. Normal Amortisman Hesaplama Yöntemi İle İlgili Değişiklikler ve Gerekçeleri55	
3.4.2.2. Azalan Kalanlar Üzerinden Amortisman Hesaplama Yöntemleri İle İlgili Değişiklikler ve Gerekçeleri	65
3.4.3. Oranların Saptanmasında Özel Durumlar İle İlgili Değişiklikler ve Gerekçeleri	72
3.4.3.1. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman Oranlarının Saptanmasında Özel Durumlar	72
3.4.3.2. Olağanüstü Durumlarda Amortisman Oranlarının Saptanmasında Özel Durumlar	73
3.4.4. Amortisman Süresinin Oranlar, Dönemler, Yöntemlerin Seçilmesi İle İlişkilendirilmesi İle İlgili Değişiklikler ve Gerekçeleri	75
3.4.4.1. Dönemler İle İlişkilendirme İle İlgili Değişiklikler ve Gerekçeleri.....	78

3.4.4.2.	Amortisman Usulünü Seçme İle İlgili Değişiklikler ve Gerekçeleri	85
3.4.5.	Amortismanın Kaydedilmesi İle İlgili Değişiklikler ve Gerekçeleri	89
3.4.6.	Birikmiş Amortismanların Bilançoda Gösterilmesi İle İlgili Değişiklikler ve Gerekçeleri.....	89
3.4.7.	Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortismanlar İle İlgili Değişiklikler ve Gerekçeleri.....	89
3.4.7.1.	Temel Yaklaşım	90
3.4.7.2.	Maddi Olmayan Duran Varlıklar İle İlgili Kanun’da Yer Alan Düzenlemeler	90
3.4.7.3.	Birikmiş Amortismanların Bilançoda Gösterilmesi.....	94
3.4.8.	Özel Tükenmeye Tabi Varlıklarda Amortisman Hükümleri Değişiklikleri ve Gerekçeleri.....	94
3.4.8.1.	Temel Yaklaşım	94
3.4.8.2.	Birikmiş Amortismanların Bilançoda Gösterilmesi.....	96
3.4.9.	Özel Haller İle İlgili Değişiklikler ve Gerekçeleri	96
BÖLÜM IV. SONUÇ VE ÖNERİLER		107
4.1.	Sonuç	107
4.2.	Öneriler	108
KAYNAKÇA		111
DİĞER KAYNAKLAR.....		115

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. VUK'ta amortismana ilişkin ikinci bölüm

Tablo 2. 2395 sayılı Yeni Kazanç Vergisi Kanunu'nda yer alan amortisman oranları

Tablo 3. Doğrudan Gider Yazma Sınırının Yıllar İtibariyle Değişimi.

Tablo 4. 55 Sıra No.lu VUKGT'de ilan olunmuş amortisman oranlarına ekleme yapan tebliğler

Tablo 5. 180 Sıra No.lu VUKGT'de yer alan film amortismanları ve video kasetleri amortisman oranları

Tablo 6. 153 Sıra No.lu VUKGT'de yer alan film amortismanları ve video kasetleri amortisman oranları

Tablo 7. 333 Sıra No.lu Tebliğ'e Ekli Amortisman Listesinde Değişiklik Yapan Tebliğler

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

Ar-Ge: Araştırma ve Geliştirme

ATİK: Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet

BDDK: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

bkz.: bakınız

D.M.: Danışma Meclisi

GVK: Gelir Vergisi Kanunu

Hk.: Hakkında

K.K.T.D.: Kanunlar ve Kararlar Tetkik Dairesi

KGK: Kamu Gözetimi Kurumu

m., md.: madde

MDV: Maddi Duran Varlıklar

MGK: Milli Güvenlik Kurulu

MODV: Maddi Olmayan Duran Varlıklar

mük.: mükerrer

no.lu: numaralı

Ör: Örnek

prg.: paragraf

s.: sayfa

Sıra No.lu: Sıra Numaralı

SPK: Sermaye Piyasası Kanunu

TBMM: Türkiye Büyük Millet Meclisi

TMS: Türkiye Muhasebe Standartları

TL: Türk Lirası

vb.: ve benzerleri

vd.: ve diğerleri

VUK: Vergi Usul Kanunu

VUKGT: Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

YTL: Yeni Türk Lirası

GİRİŞ

İşletme sermayesinin korunması, geliştirilmesi, yenilenmesi, enflasyonist ortamın etkilerinin azaltılmasında “**amortisman**” uygulaması tüm dünya ile birlikte ülkemizde de **duran varlıklar** için önem kazanmıştır.

Duran varlıklarda amortismanın genel **tanımları**:

- Duran varlıkların kullanıldıkları sürede değer azalışlarının gider yazılması;

-“*Bir duran varlığın elde edilmesinde yapılan giderin, o duran varlıktan yararlanan dönemlere bölünmesi olarak ifade edilebilir (Sevilengül, 2014).*”

Maddi Duran Varlık Standardında ise amortisman; “*bir varlığın amortismanına tabi değerinin yararlı ömür süresine sistematik olarak dağıtılmasıdır (TMS 16)*”.

Amortismanına tabi tutarın **ekonomik (yararlı, teknik, faydalı) ömür** süresine sistematik dağıtılması uygulanacak “**amortisman oranının**” belirlenerek, “**amortisman yönteminin**” seçimi ile yapılır. Yararlı ömür ve buna bağlı oranları belirleme ilgili Vergi Usul Kanunu ve Tebliği ile yapılmaktadır.

Amortisman uygulaması 1926 tarihli ve 755 sayılı, 25 Mart 1934 tarih ve 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunlarında 1949 yılına kadar dar kapsamlı bir şekilde yer almıştır. 1949 tarih ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu konuya ilişkin günün şartlarına göre düzenlemeler getirerek, 1961 yılına kadar yürürlükte kalmıştır.

1961 yılında 5432 sayılı Kanun’un yerine yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 5432 sayılı Kanun’un amortismanlarla ilgili hükümlerini neredeyse aynen devam ettirmiştir. 213 sayılı Kanun’da amortismanlarla ilgili önemli değişiklikler 1963 ve 1980 yılları, 1990 ve 2000 yılları sonrası yapılmıştır. Yapılan değişiklikler iktisadi politikadaki gelişmelere dayandırılmıştır.

1926 yılından günümüze amortisman uygulamalarında yapılan değişimlerin gerekçeleri nelerdir? Hangi koşullar değişikliklere neden olmuştur? Sorularının cevaplarına ilişkin herhangi kapsamlı bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu açıdan verilecek cevaplar tezimizin konusunu oluşturmuştur.

BÖLÜM I. AMORTİSMAN UYGULAMASININ TEORİK ESASLARI

1.1. Amortisman Kavramı

Dilimize Fransızcadan geçen “**amortisman**” kelimesi Latincedeki “a mortir” deyiminden türetilmiştir. Bu deyim, *azar azar yok etme* anlamındadır. Amortisman deyimini, kısımlar halindeki azalmaları ifade etmek üzere değişik bilim alanlarında kullanılmaktadır. Örneğin;

- Taksitler halinde geri ödenmesi yoluyla bir borcun yok edilmesi (finansman),

-Her yıl şirket kârının bir kısmı ile oluşturulan fondan yararlanılarak şirket sermayesinin kısım kısım ortaklara geri ödenmesi (ticaret hukuku),

-Bir kısım duran varlıkların edinilmesi için katlanılan maliyetlerin, bu varlıkların yararlanıldıkları dönemlerde gidere dönüştürülerek yok edilmesi (işletme-muhasebe) vb.

Amortisman kelimesinin karşılığı da, çeşitli sözlüklerde, sözlüğün ilişkin olduğu bilim dalına göre farklı verilebilmektedir. Örneğin;

-Hukuk Sözlüğü’nde amortisman; yıpranma payı, demirbaşaya yatırılan paranın azar azar kazançtan ayrılmasıdır (Yılmaz, 1996).

-Ekonomi Sözlüğü’nde amortisman; duran (sabit) varlıklarda fiziksel, teknolojik, hukuksal nedenlerle ya da modanın etkisiyle ortaya çıkan değer azalışlarının belirlenmesi işlemidir (Arda, 2002).

-Maliye ve Vergi Sözlüğü’nde amortisman; sabit değerlerle ilgili ortaya çıkacak değer kayıplarını karşılayarak, söz konusu kayıpları ilgili bulunan dönemlere dağıtarak işletme varlığını sürdürmeyi amaçlar (Akdoğan ve diğerleri, 1986).

-Muhasebe Sözlüğü’nde amortisman; aşınma, yıpranmadır (Sayarı, 2007).

şeklinde tanımlanmıştır.

1.1.1. Finansmanda Amortisman

1.1.1.1.Duran Varlıkların Amortismanı

Amortisman uygulaması, duran varlıkların ediniminden sonraki dönemlerde net işletme sermayesini finanse etmeye; fon çıkışını önleme yoluyla katkıda bulunur.

Üretim araçlarının amortisman giderleri; mamul üretim, dolayısıyla da mamul stok maliyetleri arasında yer alacaktır. Bu durumda stok halindeki ürünlerin maliyetlerine dahil edilmiş olan amortisman tutarı, duran varlıklardaki azalmaya karşılık stokların değerinde artış yaratacağından işletmenin, toplam işletme sermayesini büyütecektir. Böylece diğer işletme sermayesi kalemlerinde azalma olmadan işletme sermayesi artacaktır.

Bu ilişki finansman alanındaki literatürde aşağıdaki gibi ifade edilebilmektedir.

Satılan mamuller açısından; amortismanlar, nakit olarak fon girişi sağlar. Mamul stokları satılıp bedellerinin tahsil edilmesi ile satış bedelleri içinde amortismanlar nakit girişi olarak firmaya dönecektir (Aksoy, 1993, s.34).

Amortisman giderlerini de kapsayan maliyetin üzerinde belirlenen satış fiyatı, kâr yarattığına göre; satış tutarı içinde amortismanlar da nakit olarak geri dönmektedir (Aksoy, 1993, s.29).

Kuşkusuz bu durumun oluşması, üretilen mamullerin satılması ve satış bedelinin tahsil edilmesine bağlıdır.

Kısaca, bu anlamda amortisman, duran varlıklara tahsis edilen yatırım sermayesinin geri alınmasını anlatır. Geri alınan fonlar, ya yeniden yatırıma kanalize edilir, ya hissedarlara temettü olarak dağıtılır, ya da işletmenin borçlarını ödemede kullanılır (Doğan ve diğerleri, 2001, s.47).

1.1.1.2.Borcun Amortismanı

Amortismanın anlamlarından biri de bir borcun taksitlerle geri ödenmesidir. Uzun vadeli borçların gelecekte ödenecek taksitleri taksitler hesaplandıktan sonra, ödenecek faizler amortisman şemasıyla -itfa planı veya ödeme planı- veya cebirsel yolla bulunur (Aydın, 2000, s.76). Dolayısıyla, anapara ve faizden oluşan taksitler halindeki ödemelerle borç amorti edilir.

1.1.1.3.Sermayenin Amortismanı

Amortismanın finansal alandaki bir diğer anlamı; sermayenin kârla geri ödenmesidir. Kâr ile oluşan fonların kullanılması ile şirket sermayesi geri ödenebilir. Bunun için kârdan bir bölüm yedek akçe olarak ayrılırken bu yolla tutulan fon ortaklara sermayelerine karşılık ödenir ve bu ödemelerle ödenmiş sermaye (dolayısıyla da öz sermaye) azaltılır. Sermayenin amortismanı konusu Vergi Usul Kanunu’nun “*Sermayenin İtfası*” başlıklı 325. maddesinde yer almaktadır. Ancak, adı geçen Kanun’daki düzenlemenin yukarıda değinilen uygulama ile arasında bir paralellik kurulması mümkün görülmemektedir (Söz konusu maddedeki düzenleme İkinci Bölümde ele alınmıştır)¹.

1.1.2. Vergi Hukukunda Amortisman

Amortisman ile ilgili hukuki düzenlemeler 213 sayılı Vergi Usul Yasası’nın üçüncü kitabında yer alan 313. ve 330. maddelerinde yer almaktadır.

Adı geçen Kanun’da bir amortisman *tanımı* yapılması yerine amortismanın *konusunun* ne olduğunun açıklanması yolu seçilmiştir. Kanun’un 313. maddesinde amortismanın konusu belirlenmiştir.

Bu hükümle kanun koyucuya göre amortismanın unsurları şöyle olmaktadır.

- i) Amortisman uygulamasına sadece işletmede bir yıldan fazla kullanılmak üzere edinilen varlıklar tabi tutulur. Bunun dışındaki varlıklar faydası tükendiğinde bir defada gider yazılır.
- ii) Duran varlığın amortismanına tabi tutulması için, bir yıldan uzun süre kullanılabilir olması yanında; yıpranma, aşınma (*fiziki nedenler*) ya da değerden düşme (*diğer nedenler*) ile karşı karşıya olması gerekir.
- iii) Yasal açıdan sadece gayri menkul ya da gayri menkul gibi değerlendirileceği Kanun’da belirtilen varlıklar amortisman uygulamasına tabi tutulabilir.
- iv) Amortisman, duran varlığa yapılmış olan yatırımın gider veya zarar yazılarak azaltılması uygulamasıdır.

Buna göre VUK’ta amortismanın; işletmede bir yıldan fazla kullanılması düşünülen, alım satım amaçlı olmayan; yıpranma, aşınma, kıymetten düşmeyle karşı

¹ Bakınız “2.1.1.2 ATİK Dışında Varlık Bedellerindeki Değer Azalmalarının Gidere Dönüştürülmesi” kısmı.

karşıya bulunan duran varlıkların değerinin **yok edilmesi** olarak görüldüğü anlaşılmaktadır.

VUK'un 321. maddesinde; hesaplanan amortismanın, hesaplarda ayrıca göstermek şartıyla ilgili duran varlığın değerinden doğrudan doğruya indirilmesinin (direkt kayıt yöntemi), ya da pasifte ayrı bir karşılık hesabında toplanmasının (endirekt kayıt yöntemi) uygun olacağı belirtilmiştir.

Amortisman ayırmakla ilgili varlığın kayıtlarda dolayısıyla bilançoda yer alan “net değeri²” zaman içinde yok olmaktadır. Duran varlıklar tamamen amorti edilse de varlığını sürdürmeye devam edebilir. Bu durumda duran varlığın kayıtlarda da izlenmesi sürdürülür.

Amortismanların işletmelerde “vergi tasarrufu” sağlayan yönü vardır. Amortisman payları gider olarak kabul edildiğinden, vergiye tabi gelirler amortisman payı kadar azalarak ödenecek verginin az olmasına neden olur (Aksoy, 1993, s.33). Kısaca amortismanın vergi tasarrufu; amortisman indirimine bağlı olarak vergideki azalmadır (Brealey ve diğerleri, 1997. s.185). Amortisman tabi varlıklara, 28 Nisan 2004 tarihinden bu yana 333 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde yer alan tablolardaki oranlar uygulanmaktadır. İşletmeler, Tebliğlerle ilân edilen oranları geçmemek üzere diledikleri oran üzerinden yıllık amortisman hesaplayabilmektedirler.

1.1.3. Muhasebede Amortisman

Bu çalışmada, esas olarak, muhasebede amortisman konusu ele alınacaktır.

Muhasebe alanında amortisman deyimi genellikle bir duran varlığın (maddi, maddi olmayan ve özel tükenmeye tabi varlığın) elde edilmesi için katlanılan maliyetin o duran varlıklardan yararlanılan dönemlere paylaştırılması anlamında kullanılmaktadır.

Muhasebede amortisman, duran varlıkların türüne göre, farklı kelimelerle anlatılabilmektedir. Bunlar (Sayarı, 2007):

-Amortisman (depreciation),

-İtfa (amortization),

² Net Değer= Maliyet Bedeli-Birikmiş Amortisman

-Tükenme payıdır (depletion).

1.1.3.1.Muhasebede Amortisman İçin Kullanılan Diğer Deyimler

1.1.3.1.1. İtfa Payı

Arapça kökenli bir isim olan itfa kelimesinin sözlük anlamı; “*eskime, söndürme, bir borcu ödemedir*” (YILMAZ, 1996).

İtfa deyimi, daha çok maddi olmayan duran varlıklar³ için kullanılmaktadır.

“*Maddi olmayan sabit kıymetler için katlanılan **maliyet**, söz konusu ATİK’in “yararlı ömrü” boyunca **itfa** edilir (Sevilengül, 2014, s.458).*”

Maddi olmayan duran varlıkların birikmiş itfa tutarları için Tekdüzen Hesap Planı’nda “268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı” adında bir hesap açılmıştır.

1.1.3.1.2. Tükenme Payı

Tükenme payı; “özel tükenmeye tabi varlıkların” çıkarılması ile azalan doğal kaynak rezervlerinin ve bunlara ilişkin maliyetlerin gider yazılarak itfa edilmesidir.

“*Özel tükenmeye tabi varlıklar, belirli bir maddi duran varlıkla çok yakından ilgili bulunan veya tamamen tüketime tabi varlıklar için yapılan, üretim çalışmalarının zaman ve yoğunluğu ile sınırlı bir ömre sahip olan aktifleştirilmiş giderleri içerir. Genellikle doğal kaynaklarla ilgilidir (Sevilengül, 2014).*”

Başka bir varlığın (maden rezervi gibi) tüketimine paralel olarak değer yitirmesi söz konusu olduğu için amortisman kelimesi yerine “**tükenme payı**” ifadesi geniş yer bulmaktadır (Güvemli, 1998, s. 16).

1.1.3.2.Amortisman Uygulamasının Gerekçesi

Duran varlıklar işletme tarafından mal, hizmet üretiminde ve işletme faaliyetlerinde yararlanılmak üzere edinilirler.

³ Gayrimaddi Değerler, Gayrimaddi Sabit Değerler, Maddi Olmayan Bağlı Değerler olarak da anılan varlıklardır.

İşletmede kullanılan duran varlıkların ekonomik ömrü veya hizmet süresi sınırlıdır. İlgili duran varlıkların hizmet süresi içinde; fiziki, teknik, ekonomik ve sosyal nedenlerle bir **değer kaybına** uğraması doğaldır.

Fiziki nedenlere örnek olarak; eskime, yıpranma, aşınma,

Teknik nedenlere örnek olarak; yeni icatlar,

Sosyal nedenlere örnek olarak da tüketici gereksinimlerinin veya zevklerinin değişmesi verilebilir.

Amortisman muhasebenin temel üç bölümünü de ilgilendirir.

Varlıkların maliyetini ve birikmiş amortismanını izlemek bakımından; *genel muhasebeyi*,

Üretim maliyetlerinin önemli bir bölümünü oluşturan amortisman giderleri açısından; *maliyet muhasebesini*,

İşletmeye ilişkin çeşitli kararların (üretme/satın alma, üretmeye devam etme/vazgeçme vb.) alınmasına ışık tutma açısından *yönetim muhasebesini*.

1.1.3.2.1. Genel Muhasebede Amortisman

Dönemin amortisman giderleri, genel muhasebe birimi tarafından hesaplanarak 7. Gruptaki ilgili fonksiyonel gider hesaplarına kaydedilir.

Ayrılan amortisman ve tükenme paylarının kaydedilip izlenmesi için her varlık grubu için bir bilanço hesabı oluşturulmuştur.

Hesaplanan amortismanın maliyet veya gider olarak kaydedilmesi için de;

7/A ve 7/B seçeneğinde hesaplar açılmıştır.

Üretim maliyetlerine yüklenecek amortisman giderleri, maliyet dönemi sonunda ilgili yansıtma hesabı aracılığı ile **151Yarı Mamuller – Üretim** hesabına yansıtılır.

Üretim dışında kalan fonksiyonlarda kullanılan ATİK'lerin amortisman giderleri gelir tablosunun faaliyet giderleri bölümünde raporlanmak üzere ilgili gelir tablosu hesabına yansıtılır.

Herhangi bir nedenle ürün maliyetlerine yüklenemeyen ya da fonksiyonel gider hesaplarına alınamayan amortisman giderleri gelir tablosunda zarar olarak gösterilir.

1.1.3.2.2. Maliyet Muhasebesinde Amortisman

Maliyet muhasebesinde amortisman, hem üretim, hem de hizmet işletmeleri için mal veya hizmet maliyetinin bir bölümünü oluşturur.

Dönemin amortisman giderleri gelir tablosunda;

-Satışların maliyeti,

-Faaliyet giderleri ve

-Kullanılmayan kapasite giderleri içerisinde yer alabilir.

Ayrıca dönem içinde üretilen ancak satışı gerçekleşmeyen mal ve hizmet stoklarının maliyeti içindeki amortisman gideri de doğal olarak gelir tablosuna yansımaz.

Bu nedenle de dönem içinde ayrılan amortisman giderlerini gelir tablosunda görmek mümkün olmaz.

Üretim fonksiyonunda kullanılan ATİK'lerin maliyet dönemindeki amortisman giderlerinin finansal tablolara yansımaları aşağıdaki gibi özetlenebilir.

-Üretimi devam eden ürünlere düşen kısım, yarı mamuller maliyeti bünyesine dahil olarak, bilançoda,

-Üretimi tamamlanan ürünlerden (mamullerden) satılmayanlara düşen kısım, mamuller maliyeti bünyesine dahil olarak, bilançoda,

-Üretimi tamamlanan ürünlerden satılanlara düşen kısım “satılan mamuller maliyeti”nin bir unsuru olarak gelir tablosunda yer alır.

1.1.3.2.3. Yönetim Muhasebesinde Amortisman

Amortisman işlemi yöneticilerin, karar vericilerin kullandığı sayısal bilgilerden biridir. Hesaplanıp kaydedilen amortisman tutarı sabit giderlerden olup, üretim maliyetinin bir parçasıdır. Maliyeti belirlenen mamul ya da hizmetin satış fiyatının, buna bağlı *maliyet yarar* ilişkisinin tespiti gerekir (Büyükmirza, 2014).

1.2. Amortisman Yaklaşımları

Duran varlıklarda amortisman için değişik tanımlar yapılabilmesi, farklı **amaçlar** nedeniyle farklı **yaklaşımların** ortaya çıkmasından kaynaklanmaktadır (Sevilengül, 2014, s.418-419). Aşağıda bu yaklaşımlar özet olarak verilmiştir.

1.2.1. Değerleme Yaklaşımı

“Değerleme yaklaşımına göre, amortisman, duran varlığın değerinde; “kullanma, zamanın geçmesi ya da önemini yitirme gibi nedenlere” bağlı olarak meydana gelen azalmadır. Buna göre amortisman, bir “aktif düzeltmesi”dir. Amortisman gideri de duran varlıkların dönem başındaki ve sonundaki “şimdiki değer farkından” oluşur (Sevilengül, 2014, s.419)”

1.2.2. Tüketim Yaklaşımı

Bu yaklaşıma göre, bir duran varlık edinen işletme bir *“fayda stoku”* elde etmiş olur. Amortisman bu *“fayda stokundaki azalışın”* gidere dönüşmesidir. Buna göre amortisman gideri de duran varlığın *“fayda stokunun tüketilmesi”* ile ortaya çıkar.

1.2.3. Yenileme Yaklaşımı

ATİK’lerin edinilmesindeki nakit çıkışı, amortisman yoluyla geri kazanılır (Aksoy, 1993, s.30). Bu gerçekten hareket eden yenileme yaklaşımı, amortismanın duran varlığın ekonomik ömrünün sonunda *yenilenmesi* için gerekli fonun tutulmasında bir araç olması esasına dayanır. Yaklaşıma göre amortisman, duran varlıkların kullanım süresi boyunca, başlangıçtaki sermayenin korunmasını hedef alır. Buna göre amortisman, duran varlığın yenilenmesi için *“fon biriktirilmesi”* işlemidir.

1.2.4. Dağıtım Yaklaşımı

Bu yaklaşım, amortismanı, duran varlıkların ediniminde yüklenilmiş olan maliyetlerin, bu varlıkların “ekonomik ömürleri içinde dönemlere dağıtılması” olarak görmektedir. Bu yaklaşımda katlanılan maliyetten hurda değerin düşülmesinden sonra kalan değer, yararlanma süresine bölünerek, dönemlere paylaştırılır. Buna göre amortisman katlanılan maliyetin dönemlere “*dağıtım*” işlemidir.

1.3. Amortisman Uygulamanın Amacı

Amortisman uygulamasının amacı bir yandan edinilmiş olan duran varlıklar için katlanılan maliyetlerin ilgili bulunduğu dönemler ve ilgili bulunduğu fonksiyonlarla ilişkilendirilmesi (*gelir tablosu ile ilişki*), diğer yandan da varlıkların gerçek değerleri ile raporlanmasının sağlanmasıdır (*bilanço ile ilişki*).

1.4. Amortisman Ayırma

Amortisman ayırma, amortisman tutarının dönemler itibariyle hesaplanıp kaydedilmesidir. Amortisman, esas olarak, duran varlığın maliyeti ile kalıntı (artık, hurda) değeri arasındaki farkın oluşturduğu “*amortisman tabi değer (tutar*” üzerinden hesaplanır. Hesaplama, *ölçü* olarak duran varlığın ekonomik olarak kullanılabileceği *süreden* hareketle hesaplanan *oranlar* ya da o duran varlık yararlanarak üretilecek mal veya hizmet *miktarları* kullanılır.

Amortisman ölçüsü, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı’nda “*yararlı (faydalı) ömür*” olarak nitelenmiş ve tanımlanmıştır (prg. 6).

ATİK’ler hizmet süresi boyunca amortisman tabi tutulur. Hizmet süresinin başlangıcı ATİK’in aktife girdiği yıldır. Varlığın aktiften çıktığı yıldan itibaren amortisman ayrılmasına son verilir.

İşletmeler yürürlükteki Tebliğlerde yer alan yararlı ömürleri ve amortisman oranlarını aşmamak şartı ile amortismanları istedikleri oranlardan hesaplayabilirler. Ancak, hesaplamada kullanılan oranları sonraki yıllarda da uygulamak zorunludur.

Her yılın amortismanı ancak o yıl için geçerlidir. Dolayısıyla amortismanın hiç ayrılmamasından ya da noksan ayrılmasından dolayı amortismanın uygulanacağı yararlı

ömür süresi uzatılamaz. Mali karın tespiti açısından bu oranlara uymak zorunludur. Oran bulunmadığında genel süre 5 hizmet yılıdır (yani amortisman oranı 0,20'dir).

1.5.Amortisman Oranları

Araştırmanın kapsadığı dönemde, amortisman oranlarına ilişkin olarak, farklı düzenlemeler yapılmıştır. Bu konu Üçüncü Bölümde kronolojik olarak ele alınacaktır (Bkz. **Bölüm III. Ülkemiz Amortisman Uygulamasındaki Gelişmeler**).

Halen Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen ve değişik 333 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile ilan edilen oranlar kullanılmaktadır. Oranların belirlenmesinde ATİK'lerin hizmet süresinden hareket edilmiştir (ürün veya benzeri birim sayısı dikkate alınmamıştır).

Tebliğ ekindeki tablolarda ATİK'ler belirli bir sistemle sıralanmıştır. Oranların oluşumu da Tebliğ'de duran varlığın türü, faydalı ömür (yıl), normal amortisman oranı başlıkları altında verilmektedir. Örneğin; binalar için faydalı ömür 50 yıl, amortisman oranı % 2,00 olarak belirlenmektedir.

1.6.Amortisman Hesaplama Yöntemleri

Duran varlık maliyetinin birbirini izleyen hizmet dönemlerine dağıtılması için başvurulabilecek **birçok** yöntem geliştirilmiştir (Sevilengül, 2014, s.420).

Geliştirilen yöntemlerin **çeşitliliği**; amortismanın işlevlerine bağlı duran varlıkların **kullanılma** biçimlerinden, **tahmini** hesaplamalardan kaynaklanmaktadır. Tahmini hesaplamaların gerçeğe yakın yapılmasının gerekliliği yöntem çeşitlerini artırmaktadır.

Seçilen yöntem, duran varlıkların kullanma biçimlerinde bir değişiklik olmadıkça, uygulanmaya **devam** olunur.

1.6.1. Genel Olarak Amortisman Hesaplama Yöntemleri

1.6.1.1. Eşit Tutarlı Amortisman Yöntemleri⁴

Yöntemde, duran varlığın faydalı ömrü boyunca kullanımı ile ilgili koşulların **değişmediği** varsayılır.

⁴ Normal Amortisman (**Eşit** Tutarlı, **Değişmez**, **Sabit** Yıllık Amortisman Veren Yöntemlerdir.)

Duran varlığın kullanım (hizmet) süresi içinde satın alma ya da üretim maliyeti üzerinden her dönem **değişmez** oran ile tamamı için amortisman ayrılmasını öngörmektedir.

Her yıl **aynı** oran uygulandığından, varlığın hizmet süresi boyunca eşit tutarlı amortisman hesaplanmaktadır.

İtfa yöntemi, tutulan fonun getirisinin de göz önünde tutulduğu, eşit tutarlı amortisman hesaplama biçimidir (Sevilengül, 2014, s. 421).

Vergi hukukumuzda eşit tutarlı amortisman yöntemi “**normal amortisman**” yöntemi olarak anılmaktadır (VUK md. 315).

1.6.1.2. Değişen Tutarlı Amortisman Yöntemleri⁵

1.6.1.2.1. Üretim Miktarına Göre Amortisman Yöntemi

Duran varlığın dönem içindeki “gerçek değerine” veya “üretimin maliyetine katkısına” göre amortisman hesaplanmaktadır. Başka bir ifadeyle, fayda stokundaki azalmanın eşit olmayacağı görüşüne dayanır (Sevilengül, 2014, s. 421). Ölçüt olarak üretim miktarı, iş miktarı, çalışma süresi vb. esas alınır.

1.6.1.2.2. Serbest Amortisman Ayırma Yöntemi

Amortisman yönteminin saptanması işletmelerin tercihinin bırakılmaktadır. Tercihle geçmiş deneyimler ve araştırmalar etkili olmaktadır. Ayrılan amortisman tutarı dönemler itibarıyla farklılaşmaktadır.

1.6.1.3. Azalan Tutarda Amortisman Yöntemleri⁶

Bu yöntemde duran varlıkların kullanılma dönemlerinin ilk yıllarında daha yüksek, sonraki yıllarında giderek azalan tutarlarda amortisman hesaplanır.

Duran varlıkların **yeni iken** daha verimli olduğu, bundan dolayı kullanım sürelerinin ilk yıllarında daha fazla ve daha iyi hizmet sağlayacağı varsayılır.

⁵ Dalgalanma Gösteren Amortisman Ayırma Yöntemleri-Olağanüstü/Üretim veya İş Miktarına Göre/Başlangıç İndirimli Amortisman (**Değişen** Tutarda Yıllık Amortisman Veren Yöntemlerdir.)

⁶ Hızlandırılmış Amortisman Yöntemi-Azalan Kalanlar Üzerinden/Azalan Yüzde Üzerinden/Yıl Sayıları Toplamı Üzerinden Amortisman (**Azalan** Tutarda Yıllık Amortisman Veren Yöntemlerdir.)

Bu varsayıma paralel duran varlıkların veriminin giderek düşeceği, ayrıca bakım ve onarım giderleri artacağı için kullanma maliyetinin giderek yükseleceği düşüncesine dayanır (Güvemli, 1998).

“Bu nedenle de amortisman giderinin giderek azaltılması ile duran varlığın hizmet maliyeti, duran varlığın verimi ile uyumlu olarak, dönemlere daha adil bir biçimde yüklenecektir (Sevilengül, 2014, s. 421).”

Uygulamada işletmeler, bu yöntemi daha çok **finansman** imkanı ve **vergi kazancı** nedenleri ile seçerler. Bu yöntemde ilk yıllarda diğer yöntemlere göre daha yüksek tutarda amortisman ayrılacağından ilk yıllarda kar daha düşük olur. Dolayısıyla vergi öteleme imkanı doğar (Sevilengül, 2014, s.422).

1.6.1.3.1. Azalan Kalanlar Yöntemi

Amortisman payı, maliyet bedelinden, birikmiş amortismanların düşülmesi ile hesaplanır.

1.6.1.3.2. Azalan Oranlar Yöntemi

Hesaplama da amortisman a tabi tutar sabit tutulur, azalan oranlar uygulanır.

1.6.1.3.3. Hesap Dönemleri Sayılarının Toplamı Yöntemi

Hesaplama da; maliyet değeri yararlanılacak dönem sayılarının toplamına bölünür. Bulunan tutar son yılın sayısından başlanarak yılın sayısı bulunan tutarla çarpılır ve o dönemin amortismanı belirlenmiş olur (Maliyet 12.000 TL. Yararlanma süresi 4 yıl ise I. yılın amortismanı $12.000/10 \times 4 = 4.800$ TL olur. II. yıl: 3.600 TL, III. yıl: 2.400TL, IV. yıl: 1.200 TL).

1.6.1.4. Artan Tutarda Amortisman Yöntemleri⁷

Azalan tutarlı amortisman ayırma yönteminin tersine, ilk yıllarda az, sonraki yıllarda yüksek tutarlı amortisman ayrılmasını sağlayan yöntemlerdir. Değer kaybı giderek

⁷ Hızlandırılmış Amortisman Yöntemi-Azalan Kalanlar Üzerinden/Azalan Yüzde ler Üzerinden/Yıl Sayıları Toplamı Üzerinden Amortisman (**Azalan** Tutarda Yıllık Amortisman Veren Yöntemlerdir.)

artan, üretimin maliyetine giderek daha fazla katkı sağlayan duran varlıkların (meyve bahçeleri vb.) amortismanında kullanılır.

1.7.Amortisman Kayıtlama Yöntemleri

Duran varlıklar için hesaplanan amortismanın kayıtlara alınmasında ***direkt ve endirekt*** kayıt yöntemlerinden biri kullanılır. Her iki yöntemde de bir gider hesabı borçlandırılmakta, ancak alacakta yer alan hesap, uygulanan yöntemle göre farklılaşmaktadır. Bilançoda birikmiş amortisman hesapları ile amortismanın gider veya maliyet olarak kaydedilmesini sağlayan gider ve maliyet hesaplarına yer verilmiştir.

1.7.1. Direkt (Dolaysız) Amortisman Kayıt Yöntemi

Direkt kayıt yönteminde; hesaplanan amortisman tutarı doğrudan doğruya (direkt olarak) ilgili duran varlık hesabına kaydedilir.

Bu yöntem, duran varlığın değerini o güne indiren yöntemdir. Amortisman ayrılan duran varlığın net değerinin doğrudan doğruya görülmesi imkanı vardır. Ancak belli bir süre sonra, duran varlığın amortisman ayırımına konu değeri ile ayrılan amortismanların toplam tutarını izlemek güçleşmektedir (Güvemli, 1998, s. 304).

Bu yöntemin izlenmesi durumunda son yılın amortismanı örneğin 1 TL noksan ayrılarak duran varlığın hesaplardan silinmemesi (görünmeye devam etmesi) sağlanır. Bırakılan bu değere muhasebe dilinde ***“iz bedel”*** denir (Sevilengül, 2014, s.429).

1.7.2. Endirekt (Dolaylı) Amortisman Kayıt Yöntemi

Endirekt kayıt yönteminde; hesaplanan amortisman ayrı bir hesapta izlenmektedir. Amortisman tutarı hangi varlık için olursa olsun **tek bir** hesapta (257, 268, 278 no.lu) **birikir**. Ayrılan amortisman tutarı birikmiş amortisman veya birikmiş tükenme payları hesabına alacak kaydedilir.

Tekdüzen Hesap Planı’nda amortismanı tabi üç duran varlık grubu için de bu yöntem benimsenmiştir. Böylece hem duran varlığın maliyet bedeli, hem de biriken amortisman tutarı kayıtlar üzerinde izlenebilmektedir.

Tekdüzen hesap planındaki bu seçim TMS 16’da da duran varlıkların finansal tablolarda net değeri ile gösterilmesi şeklindeki düzenleme ile uyumludur.

BÖLÜM II. AMORTİSMAN UYGULAMASININ YASAL ESASLARI

2.1. Düzenleme Esasları

Amortisman ile ilgili olarak birçok yasada, genel tebliğde ve diğer belgelerde düzenlemelere rastlamak mümkündür. Bu konuya ilişkin mevzuat kümesi konuya kendi ilgi alanları açısından yaklaştığından, birbirini tamamlayıcı nitelikte değildir (Yıldırım, 2014).

Amortismanlarla ilgili düzenlemeler;

- Vergi Kanunlarında (Vergi Usul, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi),
- Türk Ticaret Kanunu'nda,
- Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan Genel Tebliğlerde,
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde,
- Devlet Muhasebesi ile ilgili Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde,
- Türkiye Muhasebe Standartlarında,
- Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında,
- SPK, BDDK ve KGK Tebliğlerinde

yer almaktadır.

İşletmelerin muhasebe sistemleri, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde⁸ yer alan; muhasebe kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe politikaları, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması esasları üzerine kurulmuştur.

Bu düzenleme ile vergi uygulaması açısından farklılıklar olması doğaldır. Muhasebe uygulamasında Muhasebe Uygulama Tebliği esas alınırken vergiye tabi kazancın, yani mali karın belirlenmesinde vergi kanunlarında yer alan hükümlere göre gerekli düzeltmeler yapılır.

⁸ Bu Tebliğ'in eki Tekdüzen Hesap Planı ve Çerçevesi 1994'te yürürlüğe girmiştir.

Farklı esaslardaki düzenlemelere aşağıda kısaca değinilmiştir.

2.1.1. Vergi Usul Kanunu’nda Amortismanla İlişkin Düzenlemeler

Duran varlık, sabit varlık (kıymet), gayrimenkul gibi isimler ile anılan varlıklara ödenen bedellerin giderleştirilmesi için, belirlenen usuller Vergi Usul Kanunu’nda yer almaktadır (Özyer, 2001, s. 475).

VUK’un amortismanla ilişkin hükümleri Kanun’un “**Değerleme**” adlı Üçüncü Kitabının, Üçüncü (Son) Kısımında “Amortismanlar” başlığı altında düzenlenmiştir.

Bu düzenleme de kendi içinde üç bölüme ayrılmıştır.

Birinci Bölüm: Mevcutlarda Amortisman (madde 313-321),

İkinci Bölüm: Alacaklar ve Sermayede Amortisman (madde 322-327)⁹,

Üçüncü Bölüm: Özel Haller (madde 328-330).

VUK’un amortismanla ilişkin düzenlemeleri söz konusu Kanun’daki bu üç bölümlemeye göre aşağıda özetlenecektir.

Çalışmanın Üçüncü Bölümünde ise Cumhuriyet döneminde amortismanla ilişkin düzenlemeler kronolojik olarak incelenecek, bugün geçerli olan esaslara hangi aşamalardan geçilerek ulaşıldığı ortaya konulmaya çalışılacaktır.

2.1.1.1. Mevcutlarda Amortisman

2.1.1.1.1. Amortisman Konusu

İşletmelerin amortismanla tabi duran varlıklarının çerçevesi VUK’un “Amortisman Mevzuu” başlıklı 313. maddesinde çizilmiştir.

313. Maddenin Birinci Fıkra (ve de 269. Madde) hükmüne göre aşağıdaki varlıklar amortismanla tabidirler:

Gayrimenkuller,

Taşıtlar (gemiler ve diğer taşıma araçları),

⁹ Alacaklarda amortisman konusu üzerinde *ayrıntılı* durulmayacaktır.

Tesisat ve makinalar,

Gayrimenkullerin tamamlayıcı kısımları, teferruatı,

Değerlemesi gayrimenkul gibi olan varlıklar,

Araç, gereç,

Döşeme, demirbaş,

Filmler (sinema),

Gayrimaddi haklar,

Yasa’da genel olarak yapılan bu belirleme, amortisman uygulamasına ilişkin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nin eki tablolarda çok ayrıntılı hale getirilmiştir.

2.1.1.1.2. Amortisman Tabi Olmanın Koşulları

a) İşletmede Kullanılması

İşletmede ‘*kullanma*’ koşulu *fiilen kullanmayı* değil, *kullanıma hazır olmayı* anlatmaktadır. Buna göre; duran varlığın, kullanılmaya hazır olması koşuluyla, işletmenin envanterinde kayıtlı olması (aktife girmiş olması¹⁰) amortisman uygulaması için yeterli olmaktadır.

b) Kullanım Süresinin Bir Yıldan Fazla Olması

Bir varlığın duran varlık sayılabilmesi için gerekli olan bir yıldan daha uzun süre aktifte kalacak olması genel koşulu amortisman tabi duran varlıklar için de geçerli olduğu VUK’un yukarıda verilen hükmünde de vurgulanmaktadır.

c) Yıpranma, Aşınma veya Kıymetten Düşmenin Etkisi İle Karşı Karşıya Olma

Yasa, amortisman uygulamasını, esas olarak, duran varlıkların değerinde fiziki veya fiziki olmayan faktörlere dayalı bir azalmanın meydana gelme koşuluna bağlamıştır.

Fiziki nedenler *yıpranma*, *aşınma* gibi kullanıma bağlı olabileceği gibi, kullanıma bağlı olmadan da (*çürüme*, *paslanma*, *bozulma* ve *eskime* vb.) ortaya çıkabilir.

¹⁰ Bakınız 2.1.1.4.1 Bilanço Esasında Amortisman Kayıtları.

Tanımdan duran varlığın fiziki kullanma yanında diğer faktörlerden kaynaklanan *kıymetten düşme olmasını da* (değerinde azalma meydana gelmesini de) amortisman konusu içinde görüldüğü anlaşılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan amortisman uygulaması için belirtilen “*yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmenin etkisi ili karşı karşıya olma*” koşulunun gereği olarak da değer azalmasının olmayacağı varsayımı ile boş arsa ve arazi için amortisman ayırlamayacağı hüküm altına alınmıştır. (VUK Madde 314).

d) Bedelin Belli Bir Tutardan Fazla Olması

Değeri belli bir bedelin altında olan duran varlıkların, önce aktifleştirip, sonra amortisman tabi tutulması yerine doğrudan gider *yazılabilmesi* imkânı, gereksiz iş yükünü azaltmak amacıyla, seçimlik hak olarak mükelleflere tanınmıştır. Söz konusu “**had**” her yıl Tebliğler aracılığıyla duyurulmaktadır. Bu hak varlığın elde edildiği dönemde bir defada kullanılır.

Bu had *ekonomik ve teknoloji* bakımından bir arada bulunması gereken duran varlık için topluca dikkate alınır.

2.1.1.1.3. Amortisman Hesaplama Usulleri (Yöntemleri)

Yasa'da amortisman hesaplama yöntemleri dört maddede düzenlenmiştir. Bunlardan ilk ikisi mükellefe seçme hakkı tanınan **hesaplama** yöntemlerine ilişkindir. Son ikisi ise *özel durumlarda* amortisman oranlarının *belirlenmesine ilişkin yöntemlerdir*.

a) Temel Amortisman Hesaplama Yöntemleri

i) Normal Amortisman Usulü

Normal amortisman, Yasa'nın 315. maddesinde tanımlanmıştır.

Düzenlemeye göre yöntemin özellikleri şöylece belirlenebilir.

-Yöntem, eşit oranlıdır. Dolayısıyla da amortisman tutarları amortisman süresi içinde sabittir. Buna göre ekonomik ömür süresi sonunda biriken amortisman amortisman tabi tutara **eşit** olur.

-Maliye Bakanlığı amortisman oranlarını belirlerken her tür duran varlığın faydalı ömrünü esas almak zorundadır.

-Amortismanına tabi tutarın tespitinde kalıntı değerin dikkate alınması, pratik güçlükler nedeniyle, zorunlu tutulmamıştır.

ii) Azalan Bakiyeler Usulü (Yöntemi)

Azalan bakiyeler usulüyle amortisman, Yasa'nın mükerrer 315. maddesinde tanımlanmıştır.

Düzenlemeye göre yöntemin özellikleri şöylece belirlenebilir.

-Bu yöntem de eşit oranlıdır. Ancak her yılın amortismanı, duran varlığın net değeri üzerinden hesaplandığı için, amortismanlar azalan tutarlar halindedir. Net değer üzerinden uygulamada dönemler arası dağıtım sonsuza kadar uzar. Bunu önlemek için VUK'ta son yılda kalan tutarın o yılın amortismanına eklenmesi şeklinde bir hüküm yer almaktadır. Bu hüküm nedeniyle, son yılın amortisman tutarı, bir önceki yıldan büyük olmaktadır (Sevilengül, 2014, s.426).

-Amortisman oranlarının belirlenmesinde duran varlığın faydalı ömrünün esas alınması kuralı bu yöntemde de geçerlidir. Ancak faydalı ömür ne olursa olsun uygulanan oran % 50'yi geçemez.

-Amortismanına tabi tutarın tespitinde kalıntı değerin dikkate alınması zorunluluğunun bulunmaması hususu bu yöntem için de geçerlidir.

-Bu yöntemi sadece bilanço esasına göre defter tutan yükümlüler (birinci sınıf tüccarlar) uygulayabilir.

-Bu yöntem, hızlandırılmış amortisman yöntemlerinden birini oluşturur.

-Azalan Bakiyeler Usulü uygulamasının amacı; ilk yıllarda çok, son yıllarda daha az gider yazılmasıdır. Amortisman tutarının ilk yıllarda büyük olması, kârın başlangıçta düşük, sonraki yıllarda yüksek olmasına neden olur. Bu durumda işletmeler vergiyi ötelemek suretiyle paranın zaman değerinden yararlanırlar (Sevilengül, 2014, s. 422).

b) Özel Durumlarda Amortisman Oranı Belirleme Yöntemleri

i) Madenlerde Amortisman

Bu amortisman hesaplama yöntemi, işletildikçe cevheri tükenen maden ve taş ocakları içindir. Her maden ve taş ocağı için belirlenen oranlarda **imtiyaz** ve **maliyet** bedelleri amorti edilir. Düzenleme VUK'un 316. maddesinde yer almaktadır. Ayrıca petrol yataklarına ilişkin hususlar 6491 sayılı Petrol Kanunu'nun 12. Maddesinde yer almaktadır.

VUK'taki madenler ve taş ocakları için uygulanacak amortisman hesaplama işlemi, maddi duran varlıkların amortismanından farklı özellikler göstermektedir. Yasa'daki düzenlemeye göre yöntemin özellikleri şöylece sıralanabilir¹¹.

-Yöntem maden ve taş ocaklarının **işletilmesi sonucu** cevherin **azalması** nedeniyle daha önce katlanılan maliyetin gidere dönüştürülmesine ilişkindir.

- İmtiyaz veya maliyet bedelleri amortisman yoluyla **yok** edilir.

- Uygulanacak oran için yükümlünün müracaatı gereklidir.

-Amortisman oranları, her maden veya taş ocağına özel olarak, ilgili Bakanlık¹² ve Maliye Bakanlıklarınca belirlenir. Bu belirlemede; maden ve taş ocaklarının **büyüklik ve özellikleri** göz önünde bulundurulur.

ii) Fevkalade Amortisman

Fevkalade amortisman ile ilgili VUK'un 317. Maddesinde belirtilen doğal afetler, geliştirilen teknolojiler, aşırı çalıştırma sonucu fazla aşınma ve yıpranma nedenleriyle bir duran varlığın değerinde ani ve büyük bir değişme olursa bu değer düşüklüğü o yılın amortismanı olarak giderleştirilebilir. Buna fevkalade (olağanüstü) amortisman denir.

Düzenlemeye göre fevkalade amortisman yönteminin özellikleri şöylece belirlenebilir.

¹¹ Konuyla ilgili bkz. I. Bölümde yer alan "Tükenme Payı".

¹² Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı

-Yöntem, duran varlıkların değerinde, doğal olmayan nedenlere bağlı olarak, meydana gelen değer azalışları için uygulanacak amortisman oranlarının belirlenmesine ilişkindir. Yasa’da yer alan doğal olmayan nedenler;

.Doğal afetler,

.Yeni icatlar nedeniyle teknik verimden düşme, buna bağlı olarak değer kaybetme,

.Aşırı çalıştırma nedeniyle normalden daha çok aşınmaya ve yıpranmaya uğrama şeklinde sayılmıştır.

-Fevkalade amortisman oranı *Menkul ve gayrimenkullerle haklara* uygulanır.

-Bu yöntemi uygulayabilmek için yükümlünün müracaatı gerekir.

-Maliye Bakanlığı, ilgili bakanlıkların da görüşünü alarak, her işletme için olağanüstü ekonomik ve teknik amortisman oranları belirler.

-Oranların belirlenmesinde işlemin niteliği ve özellikleri göz önünde tutulur.

Bu unsurların uygulanmasında aşağıdaki hususların da göz önünde tutulması gerekir.

-Yeni icatlar henüz hiç kullanılmamış bir duran varlıkta da değer kaybına neden olmuşsa bu yöntem uygulanabilir.

-Uygulamada, Maliye Bakanlığı, bakım hizmetlerinin gereği gibi yapılmamasından dolayı olağandan daha çok değer kaybına uğramış duran varlıklar için (bu durum işletmenin kusuru sayıldığından) olağanüstü amortisman uygulamasına izin vermemektedir.

-“Cebri çalışma”dan ne anlaşılması gerektiği VUK’ta açıklanmadığından, yükümlülerin Maliye Bakanlığı’ndan görüş (özelge) almaları gerekmektedir (Yalçın, 2002, s.365).

-Olağanüstü amortisman matrahı; ilgili varlığın net aktif değeridir. VUK'un 320. maddesi uyarınca daha önce **ayrılmamış** veya **eksik ayrılmış** amortismanlar, olağanüstü amortisman yoluyla giderilemez.

2.1.1.1.4. Amortisman Nispetlerinin (Oranlarının) Geçerli Olacağı Tarih

Vergi Usul Kanunu'ndaki, belirlenen amortisman oranlarının geçerli olacağı tarihe ilişkin esaslar 318. Madde ile düzenlenmiştir.

Yasa'nın hükmüne göre:

-Maliye Bakanlığı'nca tüm işletmeler için belirlenen ve Genel Tebliğlerle duyurulan oranlar, **duyurunun yapıldığı** hesap döneminde başlamak üzere uygulanmaya başlanır.

-Yükümlünün başvurusu üzerine, oranlar Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir. Belirlenen oranlar **yükümlünün müracaatını yaptığı** cari dönemden itibaren geçerli olur.

2.1.1.1.5. Amortisman Uygulama Süresi

Amortisman uygulama süresine ilişkin esaslar VUK'un 320. ve mükerrer 320. maddelerinde yer almaktadır (Amortisman uygulamasını oran bakımından ele alan "**a) Nispet Bakımından**" başlıklı 319. Madde, oranlara ilişkin uygulamanın değiştirilmesi nedeniyle, 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır¹³).

Amortisman uygulamasında süreye ilişkin hususlar Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir.

Bu düzenlemeye göre süreye ilişkin esaslar şöylece özetlenebilir.

-Amortisman süresi, duran varlığın **aktife girdiği** yıldan başlar.

-Duran varlık, kullanılabilir hale gelip ilgili duran varlık hesabına kaydedildiğinde (envanterde yer aldığı) aktife girmiş sayılır¹⁴.

-Amortisman ayırmaya başlamak için; aktife alınma yeterli olup, fiilen kullanılıyor olması şart değildir.

¹³ 5024 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılan 319. madde ile ilgili açıklamalar III. Bölüm'de yer almaktadır.

¹⁴ Tezimizin içeriği bilanço esasına göre defter tutan, birinci sınıf tüccarlar içindir.

-Amortisman ayırmak için işletme alanında bulunması da şart değildir (Örnek: başkalarının gayrimenkulleri üzerine kurulan reklam panoları (Altındağ, 2001, s.615).

-Esas olarak amortisman, duran varlığın aktife girme tarihine bakılmaksızın, yıllık olarak ayrılır. Ancak, binek otomobillere ilişkin olarak, amortismanın yıllık olarak ayrılması esasına, istisna olarak yapılan düzenlemeye göre iki farklı uygulama söz konusudur:

.Faaliyetleri otomobil (binek) kiralama, işletme olan yükümlülerin otomobilleri genel esas çerçevesinde, **yıllık** olarak amorti edilir.

.Bunların dışında kalan otomobillere aktife girdikleri hesap döneminde yıl sonuna kadar ay kesirleri tam sayılarak; *kıst amortisman* ayrılır.

İlk yıldaki dönem başından duran varlığın aktife girdiği aya kadar olan süreye düşen tutar, son yılın amortismanına eklenir.

Aylık amortisman hesaplanmasında ay kesri tam ay sayılır.

2.1.1.1.6. Amortisman Uygulamasında Yöntem (Usul) Bakımından Esaslar

Yasa'nın mükerrer 320. maddesine göre;

-İşletmeler ATİK'lerine amortismanı normal ya da azalan bakiyeler usulünden birini seçerek uygular.

-ATİK'lerin tamamına aynı yöntemle amortisman ayırma zorunluluğu yoktur. ATİK'lerin bir kısmı normal, bir kısmı azalan bakiyeler yöntemiyle amortismanına tabi tutulabilir. Ancak, ekonomik (iktisadi) veya teknolojik *bütünlüğe sahip* varlıklara normal veya azalan kalanlar üzerinden amortisman yöntemlerinden yalnız birisi uygulanır.

-Bir kere başladıktan sonra normal amortisman yönteminden dönülemez.

-Azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilmesi mümkündür. Ancak yöntem değişikliğinin beyannamede veya beyannameye ekli bilançoda belirtilmesi şarttır.

2.1.1.1.7. Amortisman Hesapları

Amortisman hesapları ile ilgili düzenleme 321. madde hükmünde yer almaktadır;

Yasa'nın hükmüne göre yükümlüler, amortismanları muhasebeleştirmede, ***direkt*** ve ***endirekt*** kayıt yöntemlerinden dilediğini seçerek uygulayabilir. Ancak ülkemizde direkt yöntem kullanılmamaktadır.

2.1.1.2. ATİK Dışında Varlık Bedellerindeki Değer Azalmalarının Gidere Dönüştürülmesi

VUK'un "Amortismanlarla" ilgili Üçüncü Kısımının;

-Birinci Bölümünde; maddi duran varlıkların değerindeki azalmanın "amortisman" uygulaması ile gidere dönüştürülmesi,

-İkinci Bölümünde;

.Bazı maddi olmayan duran varlıkların değeri üzerinden amortisman ayırma,

.Duran varlıklar dışında kalan bir kısım varlıkların değerinin karşılık ayırma ya da

.Doğrudan zarar yazma,

.Sermayeyi itfa etme

şeklindeki uygulamalarla azar azar yok edilmesi düzenlenmiştir.

İkinci Bölümdeki uygulamalar aşağıda bir tablo halinde özetlenmiştir.

Tablo 1: VUK'ta amortismanla ilişkin ikinci bölüm

<u>KONU</u>	<u>MADDE NO</u>	<u>UYGULAMA</u>
Kuruluş ve Örgütlenme Giderlerinin ve Peştemallıkların İtfası	326	Kurumlar, kuruluş, örgütlenme giderleri ve peştemallıkları aktifleştirmeyi seçmişlerse, defterlerdeki kayıtlı tutarı eşit tutarlar halinde beş yılda itfa ederler.
Özel Maliyet Bedellerinin İtfası	327	Üçüncü kişilerden kiralanın ve nitelikleri Kanun'un 327. maddesinde sayılan maddi duran varlıkların ekonomik değerlerini artırıcı nitelikteki harcamaların oluşturduğu giderler eşit oranlarla (tutarlarla) kira veya işletme hakkı süresi içinde itfa edilir (kira süresi belirlenmemişse itfanın nasıl yapılacağına dair bir hüküm maddede yer almamaktadır).
Değersiz Alacaklar	322	Alacak, <i>değersiz</i> hale geldiğinde zarar yazılarak aktiften çıkarılır.
Şüpheli Alacaklar	323	Tahsili <i>şüpheli</i> hale gelen alacak için karşılık ayrılır.
Vazgeçilen Alacaklar	324	Alacaklı taraf, vazgeçtiği tutarı zarar yazarak alacağı kayıtlarından düşer. Borçlu taraf, aynı tutarı özel bir karşılık hesabına aktararak, borçlarından indirir.
Sermayenin Amortismanı	325	Düzenleme, imtiyazlı işletmelerde söz konusu olabilir. Bu tür işletmelerde imtiyaz süresinin sonunda tesisatın kamuya bedelsiz olarak bırakılması imtiyazname gereğidir. Sözleşmede sermayenin itfası için bir oran veya tutar belirlenmişse sermaye bu oran veya miktar üzerinden itfa edilir.

2.1.1.3. Amortismanla İlişkin Özel Haller

VUK'un Üçüncü Kitap, Üçüncü Bölümünde üç durum "**Özel Haller**" başlığı altında ayrıca düzenlenmiştir. Bunlar:

- ATİK'lerin Satışı (madde 328),
- ATİK'lerde Sigorta Tazminatı (VUK m. 329),
- Emtia Sigorta Tazminatı (VUK m. 330).

İlk iki maddede ATİK'in satılmasından veya hasar halinde sigortadan alınan tazminatların kar veya zarar hesabına alınması ya da ortaya çıkan karın yenileme fonuna

alınması esasları, üçüncü maddede ise; meydana gelen zarar nedeniyle elde edilen sigorta tazminatları ile ilgili esaslar düzenlenmektedir. Bunlardan üçüncü maddenin konu aldığı değerler, amortismanına tabi olmadığından diğerleri ile bir benzerliği bulunmamaktadır.

2.1.1.3.1. Amortismanına Tabi Malların Satılması

Vergi Usul Kanunu'nda; bilanço esasında defter tutan yükümlülerce amortismanına tabi tutulmuş bir duran varlığın, yenilenmek amacıyla, elden çıkarılması halinde oluşacak olumlu farka uygulanacak işleme ilişkin olarak özel bir uygulama yer almaktadır.

ATİK'lerin yenilenmek amacıyla satılmasında ortaya çıkan olumlu farkın; vergi uygulaması açısından, kâr yazılmasının geciktirilmesine ilişkin yukarıdaki hüküm aşağıdaki gibi açıklanabilir.

-Bu uygulamadan bilanço esasına tabi yükümlüler yararlanabilir.

-Bu uygulamadan yararlanabilmek için;

.Yenilemenin işin mahiyetine göre *zorunlu* olması (mecburiyet) ya da

.Yönetim tarafından yenileme *kararı* verilmesi (niyet) ve *girişim* (samimiyet)

başlatılması gerekir.

-Madde başlığında “*Amortismanına Tabi Malların Satılması*” ibaresi yer almasına karşılık; olumlu farkın bir *trampa* ya da *devir* işlemi sonucu ortaya çıkması halinde de bu ayrıcalıktan yararlanılabilir.

-Olumlu fark, Yasa'ya göre ortaya çıktığı dönemde kâr yazılmayıp pasifte geçici bir hesapta tutulabilir. Günümüzde “geçici”, ya da “aracı” hesap ayırımı kullanılmamaktadır. Tekdüzen Hesap Planı'na göre söz konusu farklar kâr yedeği olarak “549 ÖZEL FONLAR-Yenileme Fonu” hesabında izlenmektedir.

-Duran varlığın yenilenmesi halinde oluşan olumlu farkın pasifte özel fonlarda izlenmesi hükmü, muhasebe ilkelerine ve Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun değildir. Çünkü böyle bir uygulama satışın yapıldığı dönemin ve fondan mahsup yapılan dönemin veya dönemlerin sonucunu etkiler. Muhasebe standartlarına göre duran varlık satış karı veya zararı mutlaka dönem sonuçları ile ilişkilendirilmelidir. İşletme herhangi bir yenileme

fonu oluşturmak istiyorsa dönem net karını ortaklara dağıtmayıp bu fonu oluşturabilir (Akdoğan, Sevilengül, 2007. s. 555).

-Madde metninde “*yenileme*”den bahsedildiğine göre bu hükümden yararlanabilmek için; satılan, trampa edilen ya da devredilen varlıkla yeni edinilen varlığın aynı amaca hizmet eder nitelikte olması gerekir.

-Yeni edinilen varlığın, yıllık amortismanları, önce kayıtlarda fon olarak tutulacak tutardan mahsup edilir. Hesaptaki fonun bitişinden sonra amortismanlar gider yazılmaya başlanır (Sevilengül, 2014, s.451).

-Üç yıl içinde yeni varlığın amortisman giderine mahsup edilemeyen fonlar, üçüncü yılın sonunda vergi matrahına eklenir. Ya da fon tutarı, 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabına aktarılarak vergisi ödenir.

Ayrıca, üç yıl içinde faaliyetlerin son bulması halinde de özel fon olarak ayrılmış bu karlar o yılın matrahına eklenir.

2.1.1.3.2. Amortismanlara Tabi Malların Sigorta Tazminatı

Anılan Kanun’un 329. Maddesinde 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonra, 328. ve 329. Maddelerde belirtilen uygulama birbirine paralel hale getirilmiştir. Bu nedenle 328. Maddedeki düzenleme, varlığın net bedelini aşan sigorta tazminatı için de geçerlidir. Bu maddede *satış bedelinin* yerini *sigorta tazminatı* almaktadır. Bu nedenle 328. Maddeye satış bedeli ve sigorta tazminatı dahil edilerek 329. Madde kaldırılmalıdır.

2.1.1.4. Amortismanlar İle İlgili VUK’ta Yer Alan Diğer Hükümler

Amortismanlara ilişkin diğer yasal düzenlemeler aşağıda özetlenmiştir.

2.1.1.4.1. Bilanço Esasına Göre Yapılan Amortismanlar İle İlgili Kayıtlar (Madde 189)

ATİK’lerin bedelleri ve birikmiş amortisman tutarları;

-Envanter defterinde,

-Özel amortisman defterinde veya

-Amortisman listelerinde

gösterilebilir.

Maddede “amortisman yapılan” ibaresi yer almaktadır. “Yapılan” sözcüğünün “ayrılan” sözcüğü ile değiştirilmesi gerekir.

2.1.1.4.2. Serbest Mesleklerde Yapılan Amortismanlar İle İlgili Kayıtlar (m. 211)

Serbest meslek erbabı da amortismanlarını envanterde bilanço esasında belirtilen kayıtlardan biri ile gösterebilir.

2.1.1.4.3. Çiftçi İşletme Defteri Tutanlarda Yapılan Amortismanlar İle İlgili Kayıtlar (m. 214)

ATİK’lerin değeri, birikmiş amortisman tutarları VUK’un 189. Maddesine göre ya da çiftçi işletme defterinin ayrı bir yerine yaptıkları kayıtlarda gösterebilirler.

2.1.2 Amortismanlar İle İlgili Diğer Düzenleme Esasları

Yayımladıkları tebliğler ile Türkiye uygulamasını yönlendiren SPK ve BDDK düzenlemeleridir. Bu düzenlemeler standartlar ile uyumlu olmakla beraber Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemeler ile örtüşmemektedir.

BÖLÜM III. ÜLKEMİZ AMORTİSMAN UYGULAMASINDAKİ GELİŞMELER (1926-2013 YILLARI ARASI)

3.1.Cumhuriyet Döneminin Amortismanına İlişkin İlk Düzenlemesi

Cumhuriyet döneminde amortismanlarla ilgili ulaşılabilen *ilk* hukuki düzenleme 27 Şubat 1926 tarihli, 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda¹⁵ yer alan hükümdür. Konuya ilişkin olarak anılan Kanun'un 14. Maddesinin ilgili hükmü aşağıda yer aldığı gibidir.

“14. MADDE:

2 - Zarar hesabına geçirilmesi iktiza eden aşınma payı “amortisman” her ne suretle olursa olsun vesaiti sınaiye ve ticariye kıymetinin yüzde onunu tecavüz edemez.

Eshamlı şirketlerde şirkete ait vesaiti sınaiye ve ticariye ile emvali gayrimenkullerin aşınma payı “Amortisman” masarifi için Hükümetçe musaddak nizamnamei dahililerinde kabul olunan haddi muayyen muteberdir. Ancak emvali gayrimenkule için aşınma payı dahili hesap edildiği takdirde ayrıca icare nazarı itibara alınmayıp bu emval üzerine matruh vergiler masarifi umumiye meyanına ithal olunur.”

Yukarıdaki madde incelendiğinde kanun koyucunun yaklaşımları şöylece özetlenebilir.

- i) Amortisman **“aşınma”**ya dayandırılmaktadır (böyle olunca, halen yürürlükteki Kanun'da yer alan “yıpranma, kıymetten düşme” olayları o zamanki anlayışa göre amortisman nedeni oluşturmamıştır).
- ii) Amortisman uygulaması için varlığın 1 yıldan uzun süre kullanılabilir olması değil, *sanayi ve ticari araç niteliğinde* olması gerekmektedir.
- iii) Uygulanacak amortisman oranları hakkında, sermaye şirketleri ile bunların dışında kalanlar için iki ayrı düzenleme söz konusudur.

- Sermaye şirketlerinde; sanayi ve ticaret araçları ile taşınmaz malların amortismanı hükümetin belirlediği tüzük çerçevesinde kabul olunan oranlara göre hesaplanacaktır.

- Diğer işletmeler için **tek oran** geçerli olacaktır. Kanunda bu oran tüm amortisman tabi varlıklar için azami **% 10** olarak belirlenmiştir.

¹⁵ 14.03.1926, 321 no.lu Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

3.2. 25 Mart 1934 tarihli Kazanç Vergisi Kanunu'nda Amortisman Düzenlemesi

İkinci hukuki düzenleme ise 25 Mart 1934 tarih ve 2395 sayılı Yeni Kazanç Vergisi Kanunu'dur¹⁶. Bu Kanun'un 100. Maddesi ile eski Kanun, dolayısıyla söz konusu Kanun'un amortismanla ilişkin hükümleri de yürürlükten kalkmıştır.

2395 sayılı Kanun'un "*Kâr ve Zarar Hesabının Tanzimi*" başlıklı 13. Maddesinde kâr zarar tablosunda amortismanın, karın belirlenmesinde göz önünde tutulacak, giderler arasında yer alacağı belirtilmiştir. Bu giderlerden amortismanla ilişkin bölüm aşağıdaki gibi yer almıştır.

"E) Ticarî ve sınaî vasıtalar kıymetlerinden;

Binalarda yüzde dört, fabrika binalarında yüzde altı, makineler ve alet ve edevatta yüzde sekiz, deniz nakliye vasıtalarından üç yüz tondan yukarı olanlarda yüzde beş, bu ve bundan aşağı tonda olanlar da yüzde on ve bütün kara nakliye vasıtalarında yüzde yirmi beş nispetlerinde amortisman (gayrimenkul için amortisman payı hesaba konduğu takdirde ayrıca kira konulmaz)

- (İmtiyazlı anonim şirketlerde tesisatın imtiyaz müddetinin imtiyazname icabından bulunduğu ve imtiyaz veya esas mukavelenamesinde sermayenin itfası için senelik muayyen bir miktar ayrılması gösterilmiş olduğu takdirde kabul olunur. Bu halde, başkaca amortisman nazarı itibare alınamaz)."

Bu hükme göre yeni Kanun'un amortismanla yaklaşımı eski Yasa'ya göre çok farklı ve uygulaması daha ayrıntılıdır. Bunlar şöylece özetlenebilir.

- i) Yeni Yasa'da tek amortisman oranı yaklaşımı terkedilmiştir. Yasa'da sınırlı da olsa duran varlığın türünü göz önünde tutan birden çok amortisman oranı getirilmiştir.

¹⁶ 25.03.1934 tarih, 2662 no.lu Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Konu ile ilgili Kanun gerekçesinde açıklama yer almamaktadır.

Tablo 2: 2395 sayılı Yeni Kazanç Vergisi Kanunu’nda yer alan amortisman oranları

Duran Varlığın Türü	Duran Varlığın Özelliği	Oran (%)
Binalar	Fabrika Binaları	6
	Diğer Binalar	4
Makine, alet, edevat	Tümü	8
Deniz Taşıtları	300 ton ve altında kapasiteli	10
	300 tonun üzerinde kapasiteli	5
Kara Taşıtları	Tümü	25

- ii) Yeni Yasa ile günümüzde de yürürlükte olan imtiyazlı şirketlere ilişkin düzenleme de getirilmiştir.

3.3. Vergi Usul Kanunu’nda Amortisman Konusunu Ayrıntılı Şekilde Düzenleyen Kanunlar ile Bu Kanunların Genel Gerekçeleri ve Genel Tebliği

3.3.1. 1949 Tarihli 5432 Sayılı Kanun

Kazanç Vergisi Kanunlarında yer alan sınırlı düzenlemelerden sonra, 1949 yılında yürürlüğe giren 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu günün gereklerine uygun önemli yenilikler ve düzenlemeler getirmiştir. Kanun, dolayısıyla da bu Kanunla getirilen amortisman düzenlemesi 1961 yılına kadar yürürlükte kalmıştır. Kanun’da, mükerrer maddeler halindeki eklemeler hariç tutulursa bugün de geçerliğini sürdüren aşağıdaki sistematik uygulanmıştır.

1) Amortisman Tabi Tutma Konusu (m. 313):

-Amortisman tabi olan varlıklar

-Bedeli bir kere de gider yazılabilecek varlıklar ve bunun için bedel sınırı

2) Arazide ve Arsa Üzerindeki Tarım Tesisleri ve Yollarda Amortisman Uygulaması (m.314)

-Amortisman tabi tutulamayacak arazi ve arsalar

-Arazide yer alan duran varlıklardan amortisman tabi tutulacaklar

3) Amortisman Hesaplama Yöntemleri (m.315 ve mük. m. 315)

-Eşit oranlar üzerinden amortisman hesaplamada uygulanacak amortisman oranlarının belirlenmesi

-Azalan kalanlar üzerinden amortisman hesaplanması

4) Özel Durumlarda Amortisman Uygulaması (m.316 ve 317, 327)

-Madenlerde amortisman

-Olağanüstü durumlarda amortisman

-Özel maliyet bedellerinde amortisman

5) Amortismanın Dönemlerle İlgilendirilmesi (m.318, m.320, mük.m.320 ve m.321)

-Belirlenen amortisman oranlarının geçerli olacağı dönem

-Amortisman süresinin başlaması

-Kıst amortisman uygulaması

-Amortisman yöntemleri arasında seçme hakkının kullanılması

-Amortismanın kaydedilmesi ve raporlanması

5432 Sayılı Kanun İle İlgili, 25.04.1947 Tarihli VUK Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu¹⁷ VUK Genel Gerekçesi:

Amortisman konusunda (mevzuunda) günün gerek ve anlayışlarından hareket edilerek **yepyeni** esaslar getirilmiştir. Buradan hareketle, normal amortismanın yanında **hususî (özel)** ve **fevkalade** amortisman öngörülmüştür. **Amortisman oranlarının belirlenmesi** ve **uygulanmasında, işletmelerin özelliklerine** daha iyi uyum sağlayan **ayrıntılı** ve **akıcı** bir yöntem kabul edilmiştir.

¹⁷ T.C. Muameleat Genel Müdürlüğü Tetkik Müdürlüğü, Sayı: 71-789, 6/1185
5432 sayılı Kanun Gerekçesi (TBMM 175 no.lu Komisyon Raporu.
<http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c019/tbmm08019080ss0175.pdf>. Erişim: 13.03.2015).

5432 Sayılı Kanun İle İlgili, 16.04.1949 Tarihli Geçici Komisyon Raporu¹⁸

Komisyonca Yapılan Değişikliklerin Özellikleri Aşağıda Yer almaktadır:

VUK'un üçüncü kısmında, amortismanlar yer almaktadır. O tarihte yürürlükte bulunan 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda; aynı türden olan iktisadi kıymetler için **sabit** bir amortisman oranı belirlenmiştir. Amortismanla konu *malların* “**eski veya yeni oluşu, yani ömürlerindeki farklarla, yeni icat, cebri çalıştırma gibi**” kıymetlerini düşüren nedenlerin yer almayışı gerçekliğe uymamakta idi.

Usul Kanunu Tasarısında;

-Amortisman oranları, her bir faaliyet için yer almaktadır.

-ATİK'lerin tecrübeye dayanarak **ortalama ömürleri** gözetilmiştir.

-İlgili Bakanlıkların görüşü alınarak, Maliye Bakanlığınca belirlenmesi şeklinde **akıcı** bir usul konulmuştur.

-Fevkalade sebeplerle veya yeni icatlar dolayısıyla ya da cebri çalışma sonucunda kıymetleri düşenler için **fevkalade** amortisman usulü kabul edilmiştir.

Bunun için birikmiş amortismanlarla tutulan fonların yenilemeye yetmemesi gösterilmiştir.

Amortisman kullanmakla azalacak değeri gerçekçi olarak yansıtmalıdır.

Komisyon; bir duran varlık için katlanılacak maliyetin ilgili yıllara yayılma özelliğini Kazanç Vergisi Kanunu'na göre çok daha uygun olduğunu belirtmiştir.

3.3.2. 1950 Tarihli 3 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği

5432 sayılı Kanun'un “**Normal Amortisman**” başlıklı maddesinde yer alan hükme istinaden oranlar 3 Sıra No.lu Tebliğ ile düzenlenmiştir. Böylelikle ilk kez “**Amortisman Listesi (Cetveli)**” yayımlanmıştır.

¹⁸ 16.04.1949 tarihli Adalet, Bütçe, Çalışma, Ekonomi, İçişleri, Maliye, Tarım ve Ticaret Komisyonlarından Seçilen Beşer Üyeden Kurulan Geçici Komisyon Raporu (TBMM Geçici Komisyon Esas No: 1/174, Karar No: 5)

Bu Tebliğ 1960 yılı hesap dönemi sonuna kadar kullanılmıştır. Çünkü 1961 yılında 55 Sıra No.lu Tebliğ’de yer alan oranlar yürürlüğe girmiştir.

3 Sıra No.lu Tebliğ’de amortisman nispetleri ilgili sanat ve iş koluna ait tablolarda gösterilmiştir. Tablolar genel ve özel olmak üzere ayrılmıştır. İlgili varlık için amortisman oranı önce **özel**, yoksa **genel** tabloda aranmıştır. Her iki tabloda yer almayan ATİK’ler, aynı özellikteki **benzerleri** için genel tabloda gösterilen oranlarda amortisman tabi tutulmuştur.

Muhtelif sanat ve iş kollarında kullanılan ATİK’lerin amortisman oranları ortak özellikteki genel tabloda toplanmıştır.

3.3.3. 1961 Tarihli 213 Sayılı Kanun¹⁹

1961 yılında yürürlüğe giren ve halen yürürlükte bulunan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ise 5432 sayılı Kanun’dan sonra amortisman konusunda temel ilkelerinde bir yenilik getirmemiştir. 5432 sayılı Kanun’daki amortismanlarla ilgili hükümler hemen hemen aynen yer almıştır.

Yapılan değişiklikler ile;

-5432 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmıştır.

-5432 sayılı Kanun’da yer alan madde numaraları değiştirilmiştir. Maddelerin sıralanışı ise aynı kalmıştır.

-213 sayılı Kanun’un “**Amortisman Mevzuu**” başlıklı 313. Maddesine iktisadi kıymet olarak “**mefruşat**” eklenmiştir.

-“**Normal Amortisman**” başlıklı 315. maddede; 5432 sayılı Kanun’da yer alan **mesleki teşekküller**, 213 sayılı Kanun’da **ayrı ayrı** sayılmıştır.

-213 sayılı Kanun’un gerekçesinde **fevkalade amortisman** şartlarına duran varlıkların harap olma, terkedilmesi gibi durumlar için ilave hüküm eklenmesi öngörüldüğü halde, 317. Maddede böyle bir değişiklik gerçekleşmemiştir.

¹⁹ 04.01.1961 tarih ve 213 sayılı VUK; 10, 11, 12 Ocak 1961 tarih ve 10703, 10704, 10705 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

-5432 sayılı Kanun'da yer almayan **“peştemallıkların itfası”** ile **“özel maliyet bedellerinin itfası”** 213 sayılı Kanun'da hüküm bulmuştur.

-**“Amortismanına Tabi Malların Satılması”** başlıklı 328. Maddeye **ikinci sınıf tüccarların maddede geçen karı veya zararı kaydedecekleri** ile ilgili 213 sayılı Kanunla ilave hüküm getirilmiştir. Ayrıca devrin yanı sıra **trampanın** da satış hükmünde olduğu belirtilmiştir.

-328. Maddede yer alan 5432 sayılı Kanun'da **“çıktıktan sonra kalan değerdir.”** ifadesi; 213 sayılı Kanun ile **“düşüldükten sonra kalan meblâğdır.”** şeklinde değiştirilmiştir.

-**“Amortismanına Tabi Malların Sigorta Tazminatı”** başlıklı 329. Maddeye 213 sayılı Kanun ile **“üç yıl”, “üç yıl içinde yeni alınan varlığın amortismanından düşülmeyen tazminat farkları kar olarak yazılır.”** hükümleri eklenmiştir.

-VUK'un 330. Maddesinde 5432 sayılı Kanun'da sadece **“emtia kıymetleri”** yer almakta iken, 213 sayılı Kanunla söz konusu maddeye **“zirai mahsul ve hayvan kıymetleri”** ilave edilmiştir. Ayrıca **ikinci sınıf tüccarların maddede geçen karı veya zararı kaydedecekleri** hükmü altına alınarak maddeye eklenmiştir.

213 Sayılı Kanun İle İlgili, 19.12.1960 Tarihli Kanun Tadil Tasarısı ve İktisadi Komisyon Raporu²⁰ VUK Genel Gerekçesi:

1950 yılından beri uygulanmakta olan VUK'un kendi bünyesine has bazı hükümlerinde noksan ve aksak tarafların mevcut olduğu gerek idarece yapılan incelemelerden, gerekse yargı mercilerinin kararlarında ve mükelleflerin şikayetlerinde kendini hissettirmiştir. Bu inceleme neticeleri ile karar ve şikayetler göz önünde bulundurulmak suretiyle VUK'ta gözlemlenen ve tespit edilen boşlukların doldurulması ve aksaklıkların giderilmesi için değişikliğine gerek görülen maddelerin değişikliğine gidilmiştir.

²⁰ Maliye Bakanlığı tarafından 5432 sayılı VUK'un bazı maddelerini değiştiren VUK Tasarısının Milli Birlik Komitesine gönderilen gerekçe metni (T.C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Tetkik Dairesinin 71-1.357/3.217 sayılı Kararı). 213 sayılı Kanun Gerekçesi (Kanunlar Dergisi Cilt: 43. http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc043/kanunmbkc043/kanunmbkc04300213.pdf. Erişim: 13.03.2015).

3.3.4. 213 Sayılı Kanun'dan Sonra Yapılan Değişiklikler

Amortismanların fonksiyonlarına verilen önem zaman içinde değişikliğe uğramıştır. Değişikliğe uğramasının çeşitli etkileri, değişiklikler incelendikçe ortaya çıkmaktadır.

Ülkemizin iktisadi bünyesine uygun olarak; “enflasyon etkilerini azaltmak, uygulamada sıkça karşılaşılan aşırılıkların önlenmesi, aşınma payının düzgün yansıtılabilmesi için yararlı *ömre göre* amortisman ayrılması gibi gerekçelerle²¹” 1963 yılında, 1980’li yıllarda, 1990’lı yıllarda ve 2004 ile 2005 yıllarında uygulamayı önemli ölçüde etkileyen değişiklikler yapılmıştır.

Değişikliklerle mevcut durumunu alan amortisman düzenlemeleri Tezin II. Bölümünde “Amortisman Uygulamasının Yasal Esasları” başlığı altında ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Tezin bu bölümünde 213 sayılı VUK’ta yer alan amortismanlarla ilgili yapılan değişiklikler, uygulanan iktisadi politikalara ışık tutması açısından gerekçeleri ve tebliğler ile birlikte önce ana hatları, sonra ayrıntıları ile birlikte ele alınacaktır.

3.3.4.1. 1961 Tarihli 55 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği

213 sayılı Kanun’un 315. Maddesinde yer alan hükme istinaden oranlar Tebliğ ile yayımlanmıştır.

1960 hesap dönemi sonuna kadarki dönemler için 3 Sıra No.lu VUKGT ile ilgili verilen özelgelere göre işlem yapılmıştır.

1960 hesap dönemi sonuna kadar itfa edilmemiş, 1961 ve izleyen hesap dönemlerinde edinilmiş ATİK’ler bu tebliğe bağlı cetvellerdeki **esaslar** ve **oranlar** geçerli olmuştur.

Yukarıda oranların yanında “**esaslar**” ifadesinin kullanımına örnek ileride ayrıntılı olarak anlatılacağı üzere **dekapaj** masraflarıdır.

Tebliğ’de amortisman nispetleri ilgili sanat ve iş koluna ait tablolarda gösterilmiştir. Tablolar genel ve özel olmak üzere ayrılmıştır. İlgili varlık için amortisman

²¹ İzleyen bölümlerde yer aldığı üzere söz konusu gerekçeler; 1983 tarihli 2791 sayılı Kanun’a, 1994 tarihli 4008 sayılı Kanun’a, 2003 tarihli 5024 sayılı Kanun’a aittir.

oranı önce özel, yoksa genel tabloda aranmıştır. Her iki tabloda yer almayan ATİK'ler, aynı özellikteki **benzerleri** için genel tabloda gösterilen oranlarda amortisman tabi tutulmuştur.

Muhtelif sanat ve iş kollarında kullanılan ATİK'lerin amortisman oranları ortak özellikteki genel tabloda toplanmıştır.

3.3.4.2. 1963 Tarihli 205 Sayılı Kanun²²

213 sayılı Kanun'a "**Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman**" başlıklı mükerrer 315. Madde, "**Amortisman Usulünü Seçme Bakımından**" başlıklı mükerrer 320. Madde eklenmiştir.

Ayrıca "**yenileme (özel) fonlar**" ve "**yeniden değerlemenin**" temeli atılmıştır.

205 Sayılı Kanun İle İlgili, 13.09.1962 Tarihli Kanun Tasarısı²³ VUK Genel Gerekçesi:

Ülkemiz iktisadi bünyesinin ve girdiği planlı kalkınma döneminin gereği olan ve esasında öteden beri yetersizliği hissedilen amortismanlara dair hükümlerde değişiklikler yapılmıştır. Bu amaçla "**azalan bakiyeler üzerinden amortisman ayırma yöntemine**" VUK'ta yer verilmiştir. Yine aynı nedenlerle, bilanço esasına göre defter tutmakta olan mükelleflerin iktisadi kıymetlerinin "**yeniden değerlemesi**" göz önünde bulundurulmuştur. Bu amaç ile VUK'a yeniden değerlemeyi gerçekleştirecek hükümler eklenmiştir.

3.3.4.3.1980 Tarihli 2365 Sayılı Kanun²⁴

"**Amortisman Mevzuu**" başlıklı 313. Maddeye **doğrudan gider yazma sınırı** getirilmiştir.

328. Maddeye 205 sayılı Kanunla eklenen "**özel fonlara**" ilişkin esaslar 2365 sayılı Kanunla değiştirilmiştir. Buna göre;

²² 19.02.1963 tarih ve 205 sayılı Kanun; 28.02.1963 tarih ve 11343 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²³ 205 sayılı Kanun Gerekçesi (MM 64 no.lu Komisyon Raporu. http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MM_/d01/c012/mm_01012045ss0064.pdf. Erişim: 13.03.2015). (CS 86 no.lu Komisyon Raporu. http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/CS_/t02/c010/cs_02010047ss0086.pdf. Erişim: 13.03.2015).

²⁴ 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı Kanun; 31.12.1980 tarih ve 17207 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

-328. maddeye ikinci sınıf tüccarların yanı sıra **serbest meslek kazancı elde eden mükellefleri** ilgilendiren ilave hüküm getirilmiştir.

Yine 328. maddeye “**üç yıldan önce faaliyetlerin sona ermesi halinde söz konusu karların o yılın matrahına ekleneceği**” ayrıca eklenmiştir.

-“**Amortismanına Tabi Malların Sigorta Tazminatı**” başlıklı 329. maddeye “**üç yıldan önce işin terki vb. de tazminat fazlasının matraha ilave olacağı**” ile “**özel fonların amortismanına mahsubu**” hükümleri eklenmiştir.

2365 Sayılı Kanun İle İlgili, 25.12.1980 Tarihli Kanun Tasarısı²⁵ VUK Genel Gerekçesi:

1950 reformundan sonra köklü bir şekilde gözden geçirilmeyen VUK’un kimi müesseseleri ihtiyaçlara karşılayamaz duruma gelmiştir. Ayrıca Kanun’da yer alan bir kısım müesseselerin günün şartlarına ve sosyal, iktisadi yapıya uymadığı gözlemlenmiştir.

Mevcut vergilerin etkinliğinin artırılması için yapılacak değişikliklerle birlikte uygulamanın geliştirilmesi yoluyla vergi hasılatının yükseltilmesini sağlayıcı değişiklikler yapılması zorunlu görülmüştür.

2365 Sayılı Kanun İle İlgili, 25.12.1980 Tarihli Bütçe Plan Komisyon Raporu²⁶

Komisyonca Yapılan Değişikliklerin Özellikleri Aşağıda Yer Almaktadır:

1961 yılından beri uygulanmakta olan VUK’un zamanla bazı maddelerinde değişiklik yapılmıştır. Ancak Kanun değişen ekonomik ve mali koşulları karşılayamayacak haldedir.

Bu nedenle VUK’ta aksaklıklara neden olan maddelerin günün koşullarına uygun düzeye getirilmesi amacıyla hazırlanan tasarı benimsenmiş, maddelerin görüşülmesine başlanmıştır.

²⁵ 2365 sayılı Kanun Gerekçesi (MGK 84 no.lu Komisyon Raporu.

http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK/_d01/c002/mgk_01002028ss0084.pdf. Erişim: 13.03.2015).

²⁶ 16.04.1949 tarihli Adalet, Bütçe, Çalışma, Ekonomi, İçişleri, Maliye, Tarım ve Ticaret Komisyonlarından Seçilen Beşer Üyeden Kurulan Geçici Komisyon Raporu (TBMM Geçici Komisyon Esas No: 1/174, Karar No: 5)

3.3.4.4.1983 Tarihli 2791 Sayılı Kanun²⁷

313. Maddede önceden yer alan “**bunların kullanılabilecekleri süre zarfında yok edilmesi**” ifadesi “**bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi**” olarak değiştirilmiştir.

313. maddede yukarıda yer alan düzenlemeye istinaden ayrıca “**enflasyon etkilerini azaltmak**²⁸” amacıyla 315. madde hükmü, “**normal amortisman oranının % 25’ten fazla olmamak üzere serbestçe belirleneceği**” şeklinde değiştirilmiştir. Buna uygun olarak **azalan bakiyelerde amortisman oranı % 50’yi aşmayacak şekilde** normal oranın 2 katıdır.

Ayrıca arazi, binalar ve % 25’ten daha yüksek bir oranda amortismanına tabi tutulacak ATİK’lere uygulanacak oranlar Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunmaktadır.

2791 Sayılı Kanun İle İlgili, 01.12.1982 Tarihli Kanun Tasarısı²⁹ VUK Genel Gerekçesi:

12 Eylül 1980 sonrası dönemde Millî Güvenlik Konseyince, Türk Vergi Kanunlarında ihtiyaç duyulan değişiklikler yapılmıştır. Getirilen hükümlerle vergide verim, etkinlik ve adaletin sağlanmasına çalışılmıştır. Bunun yanında vergileme ve vergi güvenliğine ilişkin müessese ve kurallar günün şartlarına uygun şekilde yeniden düzenlenmiştir. Vergi kaybını önleyici yöntem esaslarının getirilmesi amaçlanmıştır.

VUK’ta bu amaçlarla 2365 ve 2686 sayılı Kanunlarla yapılan gerekli düzenlemelere rağmen, bazı noksanlıkların madde gerekçelerinde de belirtildiği şekilde giderilmesine ihtiyaç duyulmuştur.

Giderilmesine ihtiyaç duyulan noksanlıklar yanında bu tasarı ile ayrıca amortisman sisteminde **değişiklikler** yapılmakta ve **yeniden değerlemeye** imkân verilmektedir.

Amortisman sistemi, **enflasyonist** dönemlerde işletmelerin aktiflerinde kayıtlı sabit kıymetler üzerindeki olumsuz etkilerini gidermek amacıyla yeniden düzenlenmektedir.

²⁷ 21.01.1983 tarih ve 2791 sayılı Kanun; 22.01.1983 tarih ve 17936 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁸ Tırnak içinde yer alan ifade 2791 sayılı Kanunla 315. Maddede yapılan değişikliğin gerekçesinde yer almaktadır. Ayrıntılı açıklama izleyen sayfalarda yer almaktadır.

²⁹ 2791 sayılı Kanun Gerekçesi (DM 275 no.lu Komisyon Raporu).

http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/DM_d02/c013/dm_02013038ss0275.pdf. Erişim: 13.03.2015).
http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_d01/c008/mgk_01008127ss0516.pdf. Erişim: 13.03.2015).

Amortismanına tabi değerler için tam karşılık ayrılamaması, sonuçta gelirden alınan vergi yükünün bir miktar ağırlaştırılmış olması anlamını taşır. Mükelleflerin bu yoldan gizli vergilenmeleri de, işletmelerin çaresizliğe düşmeleri sonucunu vermez.

Bugün ülkemizin içinde bulunduğu durum, tam anlamıyla son temas edilen haldedir. Sanayi ve tarım malları üreticilerinin yaptıkları yatırımlardan sağladıktan gelirler, son on yılda fiyat artış hızı yıllık ortalamasının % 25 civarında olması nedeniyle ve sabit fiyatlarla gelirler de % 5 civarında büyümüş olduklarından tamamıyla bir enflasyon vergisine tabi olmuşlardır.

Not: Yeniden değerlendirme ile ilgili yukarıda yer alan açıklamalar, amortisman oranının %25 olarak belirlenmesine de gerekçe oluşturmaktadır

2971 Sayılı Kanun İle İlgili, 23.12.1982 tarihli Mali İşler Komisyon Raporu³⁰

2791 sayılı Kanun Tasarısı “kamu gelirleri fazla aşındırılmadan işletmelere sağlık kazandırılması” **gibi ekonomik hedefi ön plana alan bir düzenleme niteliğindedir.**

Özellikle amortismanlarla, yeniden değerlemeye ilişkin hükümler bu açıdan önem taşımaktadırlar.

Mükelleflere iktisadi kıymetlerinin, % 25’i geçmemek kaydıyla amortisman oranlarını tespit edebilme imkanının getirilmesi, oldukça önemli bir yenilik olarak belirtilebilir.

3.3.4.5.1983 Tarihli 153 No.lu Tebliğ

Amortisman oranlarının 2791 sayılı Kanunla yeniden düzenlenmesine uygun olarak 153 Sıra No.lu Tebliğ yayımlanmıştır.

Tebliğ’de % 25’ten aşağı olan arazi ve binalardaki amortisman oranları ile %25’ten fazla oran uygulanabilecek iktisadi kıymetler belirlenmiştir.

01.01.1983 tarihi ve sonrası için elde edilen iktisadi kıymetler için 153 Sıra No.lu Tebliğ; bu tarihten önce edinilen varlıklar için hem değişiklikten önceki hükümler; hem de 55, 107, 132 Sıra No.lu Tebliğ düzenlemeleri geçerli olarak kullanılmıştır.

³⁰ T.C. Danışma Meclisi Mali İşler Komisyonu Esas No: 1/570, Karar No: 14)

3.3.4.6.1993 Tarihli 3946 Sayılı Kanun³¹

VUK'a mükerrer 414. Madde eklenmiştir. Bu madde ile doğrudan gider yazma sınırının nasıl belirleneceğine dair Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

3946 Sayılı Kanun İle İlgili, 01.12.1993 Tarihli Kanun Tasarısı³² VUK Genel Gerekçesi:

Daha adil, basit, anlaşılır bir vergi sistemi hedeflenmiştir.

3946 Sayılı Kanun İle İlgili, 15.12.1993 Tarihli Bütçe Plan Komisyon Raporu³³

Komisyonunda yapılan görüşmeleri takiben, hükümet adına yapılan açıklamalarda tasarının ana ilkelerinin; vergi adaletinin sağlanması, bütçenin sağlam kaynaklarla finanse edilmesi ve vergilendirmede basitlik ve kolaylıkların getirilmesi olduğu gibi görüşler de ifade edilmiştir.

Yapılan bu görüşmeleri ve açıklamaları takiben, tasarı ve gerekçesi Komisyonumuzca da benimsenerek maddelerinin görüşülmesine geçilmiştir.

Tasarının;

Çerçeve 1. maddesi, 213 sayılı Kanun'un mükerrer 414. Maddesine (c) ve (d) fıkraları eklenmiştir.

(c) fıkrası ile, Bakanlar Kuruluna verilen ve 1986 tarihinden bu yana değişik zamanlarda kullanılması nedeniyle, bu maktu hadleri ve miktarları **ayrı ayrı artırma** ve bunlara **yeniden işlerlik kazandırmak** amaçlanmıştır.

3.3.4.7.1994 Tarihli 4008 Sayılı Kanun³⁴

“Uygulamada sıkça karşılaşılan aşırılıkların önlenmesi”³⁵ amacıyla normal amortisman oranı % 25'ten % 20'ye, bununla bağlantılı olarak azalan bakiyelerde amortisman oranı % 40'a indirilmiştir.

³¹ 26.12.1993 tarih ve 3946 sayılı Kanun; 30.12.1993 tarih ve 21804 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³² (TBMM 403 no.lu Komisyon Raporu.

<http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c048/tbmm19048047ss0403.pdf>. Erişim: 13.03.2015).

³³ Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu, Esas No.: 1/639 Karar No.: 13

³⁴ 06.07.1994 tarih ve 4008 sayılı Kanun; 06.07.1994 tarih ve 21982 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Amortisman uygulamasında süre bakımından hüküm ifade eden 320. Maddenin 1. fıkrasına eklenen hüküm ile; **tüm** varlıklar için geçerli olmak üzere **kıst** amortisman uygulaması getirilmiştir.

Yapılan değişiklik, uygulanmakta olan normal amortisman oranının **% 25'ten % 20'ye** indirilmesidir.

4008 Sayılı Kanun İle İlgili, 01.12.1993 Tarihli Kanun Tasarısı³⁶ VUK Genel Gerekçesi:

Vergi sisteminin ekonomik ve sosyal hayatın gereklerine uygun olması, ekonomik kalkınmanın itici gücünü de oluşturur. Yatırımların ve üretimin arttırılması, istihdam olanaklarının genişletilmesi bakımından vergilendirmenin sağladığı olanaklar yadsınamaz.

Çağdaş ekonomilerde olduğu gibi selektif olma niteliği kazandırılarak vergi teşviklerinin gerçek teşvik önlemleri olarak düşünülmesi, bu imkânların etkinliğini de arttıracaktır. Aynı şekilde, ekonomide yaşanan **sürekli fiyat artışlarının** işletmeler üzerindeki olumsuz etkilerini giderici önlemlerin alınması da bu amaca hizmet edecektir.

4008 Sayılı Kanun İle İlgili, 13.05.1994 Tarihli Bütçe Plan Komisyon Raporu³⁷

Tasarı ile getirilen Vergi Usul Kanunu düzenlemeleri;

- Vergi kayıplarına yol açan amortisman oranlarının **% 20'ye** indirilmesi ve kıst amortisman ayırma sisteminin getirilmesidir.

3.3.4.8.1995 Tarihli 4108 Sayılı Kanun³⁸

01.01.1994'ten itibaren 320. Maddede 4008 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme değiştirilmiştir.

Buna göre **kıst** amortisman uygulaması sadece **binek otolara** getirilmiştir.

³⁵ Tırnak içinde yer alan ifade 4008 sayılı Kanunla 315. Maddede yapılan değişikliğin gerekçesinde yer almaktadır. Ayrıntılı açıklama izleyen sayfalarda yer almaktadır.

³⁶ 4008 sayılı Kanun Gerekçesi (TBMM 659 no.lu Komisyon Raporu. <http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c063/tbmm19063119ss0659.pdf>. Erişim: 13.03.2015).

³⁷ Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu, Esas No.:1/641, Karar No.: 47

³⁸ 25.05.1995 tarih ve 4108 sayılı Kanun; 02.06.1995 tarih ve *mükerrer* 22301 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

4108 Sayılı Kanun İle İlgili, 14.03.1995 Tarihli Kanun Tasarısı³⁹ VUK Genel Gerekçesi:

Vergi sistemlerinin, izlenen ekonomik politikaları kavrayan ve sosyal olaylara cevap veren bir yapıda olması gerekir. Bunu sağlamak için vergi sistemimizin zaman içinde gözden geçirilmesi ve bazı düzenlemelere gidilmesi kaçınılmaz bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır.

Bu çerçevede hazırlanan Tasarı ile vergi sistemimiz gözden geçirilerek, günümüzün ekonomik şartlarına paralel düzenlemelere gidilmekte, sosyal amaçlı problemlerin çözümü sağlanmakta ve vergi sistemimizdeki uygulamadan doğan bazı sorunlar çözümlenmektedir.

Bu Tasarı ile, bazı vergi kanunlarında teknik düzenlemelere de yer verilmektedir. Vergi Usul Kanununda amortismanla ilgili bazı kolaylıklar getirilmektedir.

4108 Sayılı Kanun İle İlgili, 27.03.1995 Tarihli Bütçe Plan Komisyon Raporu⁴⁰

Tasarı ile özet olarak;

- **Kıst** amortisman uygulamasının kapsamının **sınırlandırılması** gibi görüş ve eleştiriler dile getirilmiştir.

Bu görüş ve eleştirilere Hükümet adına verilen cevaplarda ve açıklamalarda ise;

- Vergi Usul Kanununda amortismanla ilgili bazı kolaylıklar sağlandığı ifade edilmiştir.

3.3.4.9.1998 Tarihli 4369 Sayılı Kanun⁴¹

313. Maddeye “**yap-işlet-devret**” modelinde amortisman uygulaması ile ilgili hüküm eklenerek, uygulama açıklığı kavuşturulmuştur.

Mükerrer 414. Maddede yapılan değişiklik ile doğrudan gider yazma sınırı yükseltilmiştir.

³⁹ (TBMM 813 no.lu Komisyon Raporu.

<http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c083/tbmm19083092ss0813.pdf>. Erişim: 13.03.2015).

⁴⁰ Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu, Esas No: 1/838, Karar No:117

⁴¹ 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun 29.07.1998 tarih ve mükerrer 23417 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

4369 Sayılı Sayılı Kanun İle İlgili, 24.01.1998 Tarihli Kanun Tasarısı⁴² VUK Genel Gerekçesi:

Gerek kamudaki finansman darboğazı, gerekse mevcut sistemin derin adaletsizliklerle dolu hale gelmesi nedeniyle 1998 yılı başına gelindiğinde ülkenin içinde bulunduğu durumdan çıkılması köklü bir vergi reformunu gerekli kılmıştır.

Reformun Getirdikleri:

Tüm vergi kanunlarında yer alan maddelerin yirmide birini değiştiren bu Kanun, vergi sistemimizde ortaya çıkan çarpıklıkları gidermek üzere hazırlanmıştır.

3.3.4.10. 2003 Tarihli 5024 Sayılı Kanun⁴³

“Kullanıma bağlı yararlı ömür doğrultusunda amortisman ayrılması⁴⁴” esasının 315. maddeye getirilmesi ile 315, dolayısıyla mükerrer 315. Maddeler değiştirilmiştir.

Ayrıca 315. Maddenin değiştirilmesi ile paralel amortisman uygulamasında nispet bakımından hüküm ifade eden 319. Madde yürürlükten kaldırılmıştır.

Yapılan düzenlemelerin yürürlük tarihi ile ilgili olarak geçici 26. Madde VUK’a eklenmiştir.

5024 Sayılı Kanun İle İlgili, 18.9.2003 Tarihli Kanun Tasarısı⁴⁵ VUK Genel Gerekçesi:

Genel gerekçede amortisman hükümlerinde yapılan değişikliğe ilişkin açıklama yer almamaktadır.

5024 Sayılı Kanun İle İlgili, 12.12.2003 Tarihli Bütçe Plan Komisyon Raporu⁴⁶

Tasarı ile;

⁴² (TBMM 626 no.lu Komisyon Raporu.

<http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d20/c055/tbmm20055103ss0626.pdf>. Erişim: 13.03.2015).

⁴³ 17.12.2003 tarih ve 5024 sayılı Kanun; 30.12.2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴⁴ Tınak içinde yer alan ifade 5024 sayılı Kanunla 315. Maddede yapılan değişikliğin gerekçesinde yer almaktadır. Ayrıntılı açıklama izleyen sayfalarda yer almaktadır.

⁴⁵ (TBMM 306 no.lu Komisyon Raporu.

<http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c033/tbmm22033029ss0306.pdf>. Erişim: 13.03.2015).

⁴⁶ Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu, Esas No.: 1/681 Karar No. : 65

- ATİK'lerin en az beş yılda amorti edilmesi yerine, kullanıma bağlı **yararlı ömre** göre amortisman ayrılması şeklinde değiştirilmesinin,

- Enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde, **azalan bakiyeler** usulüne göre, üzerinden amortisman hesaplanacak değerden, ATİK'in düzeltilmiş değerinden ayrılmış amortismanların toplamının taşınmış değerlerinin düşülmesi suretiyle belirlenmesinin,

- ATİK'lerin kullanımına bağlı yararlı ömür esası getirildiğinden, **kıst** amortisman hesaplaması da yapılabilmesinin,

- Yapılan değişiklik ile, ilgili maddelerin 01.01.2004 tarihinde yürürlüğe girmesinin öngörüldüğü anlaşılmaktadır.

Tasarı ile;

- Vergilendirmelerinde tahsilat esası geçerli olan serbest meslek erbabı ile ihtiyari olarak bilanço esasına geçmeleri mümkün olan işletme hesabında defter tutan mükelleflerin kapsam dışında kaldığı, ancak bunların da iktisadi kıymetlerini enflasyona göre düzelttikten sonra amortisman ayırmalarına imkân sağlandığı,

- Ani fiyat artışları karşısında ekonomik ihtiyaçlara cevap verilebilmesi açısından Bakanlar Kuruluna oranlar konusunda yetki verilerek esneklik sağlanmasının hedeflendiği belirtilmiştir.

Geneli üzerindeki görüşmeleri müteakip, Tasarı ve gerekçesi Komisyonumuzca da benimsenerek maddelerin görüşülmesine geçilmiştir.

Tasarının;

- Çerçeve 3 ve 4. Maddeleri aynen (VUK'un 315 ve mükerrer 315. Maddelerini düzenleyen maddeler),

- Kıst amortisman uygulanmasını düzenleyen çerçeve 5. Maddesinin (VUK madde 320); metinden **çıkarılması** ve madde numaralarının devam ettirilmesi suretiyle

-Ayrıca 5024 sayılı Kanun'un çerçeve 5. Maddesinin tasarıdan çıkarılması ile birlikte; çerçeve 6, çerçeve 5. Madde olarak kabul edilmiştir.

3.3.4.11. 2004 Tarihli 333 No.lu Tebliğ

5024 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğe istinaden amortisman oranları bu Tebliğ’de yayımlanmıştır. Bu Tebliğ’e 339, 365, 389, 399, 406, 418 Sıra No.lu Tebliğlerle ilave oranlar eklenmiştir.

3.3.4.12. 2004 Tarihli 5228 Sayılı Kanun⁴⁷

Azalan bakiyeler usulünde amortisman oranının %50’yi geçemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

5228 Sayılı Kanun İle İlgili, 23.6.2004 Tarihli Kanun Tasarısı⁴⁸ VUK Genel Gerekçesi:

5228 Sayılı Kanun İle İlgili, 09.07.2004 Tarihli Bütçe Plan Komisyon Raporu⁴⁹

Gerek “genel gerekçede”, gerekse de “raporda” amortisman hükümlerinde yapılan değişikliğe ilişkin açıklama yer almamaktadır.

3.3.4.13. 2005 Tarihli 5398 Sayılı Kanun⁵⁰

“Özel Maliyet Bedellerinin İtfası” ile ilgili 327. Maddenin tamamı değiştirilmiştir.

5398 Sayılı Kanun İle İlgili, 31.05.2005 Tarihli Kanun Tasarısı⁵¹ VUK Genel Gerekçesi:

Kanun’da öngörülen değişiklikler ile ortaya çıkan kargaşanın giderilmesi, yoruma muhtaç veya uygulamada tereddüt yaratan bazı hükümlerin tereddüde ve yoruma mahal bırakmayacak şekilde açık ve net bir şekilde düzenlenmesi ve terim ve kavram birliğinin temini suretiyle açık ve anlaşılır bir kanun metnine ulaşılması amaçlanmıştır.

⁴⁷ 16.07.2004 tarih ve 5024 sayılı Kanun; 31.07.2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴⁸ (TBMM 645 no.lu Komisyon Raporu.

<http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c057/tbmm22057115ss0645.pdf>. Erişim: 13.03.2015).

⁴⁹ Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu, Esas No.: 1/840 Karar No.: 97.

⁵⁰ 03.07.2005 tarih ve 5398 sayılı Kanun; 21.07.2005 tarih ve 25882 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁵¹ (TBMM 975 no.lu Komisyon Raporu.

<http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c091/tbmm22091125ss0975.pdf>. Erişim: 13.03.2015).

5398 Sayılı Kanun İle İlgili, 02.07.2005 Tarihli Bütçe Plan Komisyon Raporu⁵²

Raporda 213 sayılı VUK'un "Özel Maliyet Bedellerinin İtfası" başlıklı 327. Maddesinin **değiştirilmesine** ilişkin aşağıda yer alan ifade dışında madde gerekçelerinde herhangi bir açıklama yer almamaktadır.

Tasarı;

- Elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkını alan tüzel kişinin, bu varlıklar üzerinde yapmış olduğu genişleme ve yenileme yatırımlarının muhasebeleştirilmesine ve bilançosunda gösterebilmesine imkân sağlamasına yönelik bir düzenlemenin metne 24. madde olarak ilave edilmesi suretiyle

kabul edilmiştir.

ATİK'lere ilişkin hükümler 5432 sayılı mülga Kanun'un 295 ile 311. Maddelerinde, 213 sayılı Kanun'un 313 ile 330. Maddelerinde düzenlenmiştir.

3.4.Amortisman Hükümleri İle İlgili Değişiklik Yapan Kanunların Gerekçeleri İle İlgili Açıklamalar

3.4.1 Maddi Duran Varlıklarda Amortismanlarda Değişiklikler ve Gerekçeleri

3.4.1.1.Gayrimenkul ve Gayrimenkul Gibi Değerlenen Varlıklarda Amortisman Hükümleri Değişiklikleri ve Gerekçeleri

Amortisman tabi maddi duran varlıklara ilişkin hükümlerin ilki VUK'un "Amortisman Mevzuu" başlıklı 313. Maddesinde düzenlenmiştir.

Konu: Amortisman Mevzuu

Aynı Kalan Uygulamalar: Amortisman konusunu oluşturan VUK'un 313. maddesinin ilgili hükmü 5432 sayılı Kanun'dan bu yana değişmemiştir.

Amortisman ayırmanın temel koşulları 5432 sayılı, 213 sayılı, 2791 sayılı Kanunlar ile yapılan değişiklikler sonrası hep aynı kalmıştır.

⁵² Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu, Esas No.: 1/1043, 2/539 Karar No.: 49.

Değişikliklerin Dayanakları: 2791 sayılı Kanun’un 6. Maddesi, 4369 sayılı Kanun’un 8. Maddesi, 2365 sayılı Kanun’un 54. Maddesi, 4369 sayılı Kanun’un 19. Maddesi.

Değişen Uygulama: 313. Maddede sayılan ATİK’lerin **kullanılabilecekleri süre zarfında** yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil etmekteydi.

Yerine Getirilen Uygulamalar:

Mefruşatın Amortisman Tabi Olması

5432 sayılı Kanun’da yer almayan “**mefruşat**” 213 sayılı Kanun’da yer almaktadır.

5432 ve 213 sayılı Kanunların gerekçelerinde söz konusu düzenleme ile ilgili herhangi bir açıklama yer almamaktadır.

Amortisman ile MDV’lerin Değerinin Yok Edilmesi

Maddi duran varlıkların değerinin hangi sürede veya nasıl yok edileceğine dair göz önünde bulundurulmuş esaslar ilgili kanunlarla aşağıdaki gibi değiştirilmiştir;

5432 sayılı Kanun ile; “**bunların kullanılabilecekleri süre zarfında**”

213 sayılı Kanun ile; “**bunların kullanılabilecekleri süre zarfında**”

2791 sayılı Kanun ile; “**bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi**”

5432 ve 213 sayılı Kanunların gerekçelerinde söz konusu düzenleme ile ilgili herhangi bir açıklama yer almamaktadır.

Yap-İşlet-Devret Modelinin İtfasında Genel Hükümler

4369 sayılı Kanun ile yap-işlet-devret modelinde itfa ile ilgili **genel** hükümler getirilmiştir.

Doğrudan Gider Yazma Sınırı

2365 sayılı Kanun ile; değeri belli bir bedelin altında olan ATİK’lerin **bir defada gider yazılması** hükmü getirilmiştir. Ayrıca bu sınır 4369 sayılı Kanun ile değiştirilmiştir.

VUK'un 313. maddesinde değişiklik yapan 5432, 213, 2365, 2791, 4369 sayılı Kanunlar ile ilgili gerekçeler ve tebliğler aŗaęıda yer almaktadır.

Özellik Arzeden Durum; Finansal Kiralamada Amortisman Süresi:

Finansal kiralamaya ilişkin kanuni düzenlemeler ve açıklamalar; 6361 sayılı Kanun⁵³ ile VUK'un mükerrer 290. Maddesi⁵⁴ ve VUK'un 319 Sıra No.lu Genel Tebliği'nde⁵⁵ yer almaktadır. Amortismanla ilişkin esaslar ise VUK'un mükerrer 290. Maddesi ile anılan Tebliğ'de yer almaktadır.

Tebliğ'in açıklamasına göre; **“amortisman ayırma işlemi VUK ve ilgili genel tebliğlerde söz konusu iktisadi kıymet için tespit edilmiş sürelerde yapılacaktır.”**

Kiralama konusu iktisadi kıymetin satın alınması durumunda amortisman oranı nasıl belirlenecek ise, kiralama durumunda da aynı şekilde belirlenmelidir (Egemen, 2006).

Diğer bir ifadeyle, **kullanım hakkı**, VUK ve ilgili genel tebliğlerde bu iktisadi kıymet için tespit edilmiş amortisman sürelerinde amorti edilecektir.

İlgili madde ve Tebliğ'de yer alan açıklamalardan anlaşılacağı üzere; finansal kiralama ile edinilen **“kullanım hakkı”** değil, kiralama konusu **“iktisadi kıymetler”** 333 Sıra No.lu VUKGT'de belirlenmiş faydalı ömür ve amortisman oranında itfa edilecektir.

Buna göre faydalı ömrün tespitinde, varlığı satın almayla kiralama arasında fark bulunmamaktadır. Bu düzenleme ayrıca **“özün önceliği”** kavramı gereğidir.

Gerekçeler ve Tebliğler

2791 Sayılı Kanun'un Gerekçesi:

313. Maddenin birinci fıkrası, amortisman sisteminde yapılan değişikliğe uygunluk sağlamak amacıyla değiştirilmiştir. Yapılan değişiklik, bu fıkra metninde yer alan

⁵³ 21.11.2012 tarih ve 6361 sayılı “Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu”, 13.12.2012 tarih ve 28496 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. <http://www.alomaliye.com/2012/6361-sayili-kanun-finansal-kiralama-faktoring.htm>. Erişim: 28.03.2015.

Değiştirilmeden önce finansal kiralama ile ilgili düzenlemeler 3226 sayılı Kanun’da yer almaktaydı. 10.06.1985 tarihli 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu, 28.08.1985 tarih ve 18795 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. https://www.google.com.tr/search?q=3226+say%C4%B1%C4%B1+kanun&gws_rd=cr&ei=gB4VVbirLMnsapTZgfgP. Erişim: 27.03.2015.

⁵⁴ <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>. Erişim: 27.03.2015.

⁵⁵ https://www.alomaliye.com/vuk_gen_teb_319.htm. Erişim: 27.03.2015.

“bunların kullanılabilecekleri süre zarfında” ifadesinin “bu kanun hükümlerine göre” şeklinde dönüştürülmesinden ibarettir.

Bir Yıldan Kısa Sürede Yıpranan Varlıkların Amortismanına Tabi Tutulmayarak Doğrudan Gider Yazılması İle İlgili Örnek Durumlar:

. Ticari Araç *Lastikleri* (28.02.2005 Tarih ve 345 Sıra No.lu VUKGT):

. Alüminyum Ekstrüzyon Kalıpları (30.12.2006 Tarih ve 365 Sıra No.lu VUKGT):

. Bakır ve Bakır Alaşımlarından Ekstrüzyon ve Soğuk Çekme Kalıpları (08.09.2012 Tarih ve 418 Sıra No.lu VUKGT):

4369 Sayılı Kanun’un Gerekçesi:

4369 sayılı Kanun’un 8. Maddesi ile; 213 sayılı VUK’un 313. maddesine eklenen bir fıkra ile **yap-işlet-devret modeli** çerçevesinde faaliyette bulunan mükelleflerin amortisman uygulamaları **açıklığa** kavuşturulmaktadır.

Mevcut düzenlemede bu tür işletmelere sermaye amortismanı olanağı tanınırken işletme süresi içinde **yenilenmeleri** gereken iktisadî kıymetler için amortisman ayrılması **tereddütlü** bulunmaktaydı. Yapılan değişiklikle bu tereddütler giderilmiş olmaktadır.

2365 Sayılı Kanun’un Gerekçesi:

Bilindiği üzere, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkul ve benzeri iktisadi kıymetlerin kullanıldıkları sürece itfa edilen kısımlarının giderlere aktarılması gerekmektedir.

Prensip böyle olmakla beraber, **değeri belli bir tutarın altında olan** alet ve demirbaşların, amortismanına tabi tutulması gereksiz iş yükü yaratmaktadır. Bu nedenle vergi sistemimizde, değeri belli bir tutarın altında olan amortisman konusu kıymetlerin **bir defada gider yazılabileceği** hususu öteden beri kabul edilmiş ve uygulana gelmiştir.

2365 Sayılı Kanun İle İlgili, 25.12.1980 Tarihli Bütçe Plan Komisyon Raporu Gerekçesi:

Tasarının çerçeve 57. Maddesine bağlı VUK'un 313. Maddesinde yapılan değişiklik;

“Halen GVK'nın 40. Maddesiyle, 1.000 TL olarak belirlenen amortismanların, VUK ile ilgili olması nedeniyle GVK'dan çıkartılarak bu kanun kapsamına alınması ve miktarının da 5.000 TL'ye çıkartılmasının öngörülmesi uygun görüldüğünden”

aynen kabul edilmiştir.

4369 Sayılı Kanun'un Gerekçesi:

4369 sayılı Kanun'un gerekçesinde doğrudan gider yazma sınırının arttırılması ile ilgili açıklama yer almamaktadır.

Doğrudan Gider Yazma Sınırı İle İlgili Tebliğler:

Tablo 3: Doğrudan gider yazma sınırının yıllar itibariyle değişimi

YIL	TEBLİĞ NO/KANUN NO/KARAR NO	Doğrudan Gider Yazılacak ATİK'lerin Değeri	Resmi Gazete Tarihi	Resmi Gazete Sayısı
1981	143	5.000	14/07/1981	17402
1986	173	100.000	03/04/1986	19067
1991	17.05.1991 tarihi, 91/1856 sayılı BKK	200.000	08.06.1991	20895
1994	3946 s. Kanun	500.000	30/12/1993	21804
1998	4369 s. Kanun	500.000	29/07/1998	Mükerrer 23417
2000	281	76.000.000	16/12/1999	23908
2004	326	440.000.000	12/12/2003	25314
2005	342	*480	28/11/2004	25654
2006	354	520	17/12/2005	26026
2007	364	560	20/12/2006	26382
2008	378	600	26/12/2007	26783
2009	388	670	20/12/2008	27086
2010	393	680	29/12/2009	27447
2011	402	700	29/12/2010	27800 (6. Mükerrer)
2012	411	770	26/12/2011	28154
2013	422	800	31/12/2012	28514 (4. Mükerrer)
2014	432	800	30/12/2013	28867 (Mükerrer)
2015	442	880	30/12/2014	29221

*Türk Lirasından altı sıfır atılmıştır.

Doğrudan Gider Yazma Sınırı İle İlgili Diğer Maddeler:

“Yetki” Başlıklı Mükerrer 414. Madde Tespitleri:

3946 sayılı Kanunla VUK’un Mükerrer 414. Maddesinde; aynı Kanun’un 313. Maddesinde yer alan tutarların nasıl belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Ancak herhangi bir tutardan bahsedilmemiştir. 3946 sayılı Kanunla VUK’un 313. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan tutar 100.000 liradan 500.000 liraya yükseltilmiştir.

3946 sayılı Kanun ile mükerrer 414. Maddede tutar belirtilmemiştir. 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemede ise tutar belirtilmiştir.

3946 Sayılı Kanun’un Gerekçesi; 3946 sayılı Kanun’un 1. maddesi ile; VUK’ta yer alan maktu hadler ve miktarlar ile nispi hadleri yükseltmeye ve bunları kanunî seviyelerine indirmeye **Bakanlar Kurulu yetkilidir**. Bu yetki, Bakanlar Kurulunca, 1986 yılından başlamak üzere muhtelif tarihlerde maktu had ve miktarların artırılması yönünde kullanılmış, bazı maddelerde ise artırım yetkisi kalmamıştır.

4369 Sayılı Kanun’un Gerekçesi; 4369 sayılı Kanun’un 19. maddesi ile 213 sayılı VUK’un mükerrer 414. Maddesi yeniden düzenlenmiştir.

Yapılan düzenleme ile VUK’ta yer alan ve 01.01.1998 tarihi itibarıyla uygulanmakta olan maktu had ve miktarlar kanuni miktar olarak belirlenmiştir. Bu miktarların her yıl, bir önceki yıla ilişkin olarak açıklanan yeniden değerlendirme oranında artış yapılmak suretiyle tespit edilmesi öngörülmektedir. Bu suretle hesaplanan had ve miktarların yarısından fazla olmamak üzere artırılması veya indirilmesi ile nispi hadlerin iki katına kadar artırılması veya kanuni seviyesine indirilmesi hususlarında Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Ayrıca Bakanlar Kurulu artırma yetkisini kullanmasa da yeniden değerlemeye bağlı olarak bir üst limit olmaksızın maktu had ve tutarlar artırılabilir.

3.4.1.2.Arazide Amortisman Hükümleri İle İlgili Değişiklikler ve Gerekçeleri

Amortisman tabi maddi duran varlıklara ilişkin hükümlerin ikincisi VUK’un “**Arazide Amortisman**” başlıklı 314. Maddesinde düzenlenmiştir.

Konu: Arazide Amortisman

Uygulamanın Dayanağı: 213 sayılı Kanun’un 314. maddesi.

“Arazide Amortisman” Başlıklı 314. Madde İle Getirilen Düzenleme: Bu madde 5432 sayılı Kanun ile düzenlenmiştir. Öncesinde yürürlükte olan Kazanç Vergisi Kanunlarında herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. 5432 sayılı Kanun’dan sonra yürürlüğe giren 213 sayılı Kanun ile maddenin numarası dışında herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Dolayısıyla düzenlemenin açıklaması sadece 5432 sayılı Kanun’un gerekçesinde yer almıştır.

Gerekçeler

5432 Sayılı Kanun’un Gerekçesi:

Arazi ve arsalar yıpranma ve aşınma nedenleriyle kıymetlerini kaybetmeyeceklerine göre, bunların amortismanına tabi **tutulmaması** uygundur.

Zirai işletmelerde meydana getirilen meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik gibi **zirai tesislerin** amortismanına tabi tutulması zorunlu görüldüğünden, bu durumun ayrı bir madde halinde ve daha ayrıntılı tespiti gerekmiştir.

Yukarıda yer alan açıklama gereğince ilave edilen **“Arazide Amortisman”** maddesi ile, zirai tesislerle yol ve harkların amortismanına tabi tutulmaları sağlanmaktadır.

Köprüler ve kanallar⁵⁶ o yıllarda geçerli Bina Vergisi Kanunu’na göre bina hükmündedirler. Binalar esasında **“Amortisman Mevzuu”** başlıklı madde ile amortismanına tabi tutulduklarından bunların burada ayrıca ifade edilmesine gerek görülmemiştir. Arazi ve arsaların üzerine bina inşa edilmesi halinde **bina** maliyeti **belli** ise **bu maliyet bedelinden**; bina ve arsanın maliyeti **ayrılmamış** ise bunların maliyet bedelinin **tamamı** üzerinden amortisman ayrılması görüşülmüştür. Sonuçta böyle bir farkın kurulmasının adaletsizlik yaratacağı düşüncesiyle boş arazi ve arsalar amortisman dışı bırakılmıştır. Üzerine bina inşa edilmiş olan arazinin (arazi kıymeti de dahil olmak üzere) tamamının amortismanına tabi tutulması gerekli görülmüştür.

⁵⁶ Hükümetin teklif ettiği “Mevzuu” başlıklı maddenin ikinci fıkrası; “Üzerine bina inşa edilmiş olsun veya olmasın, arazi amortismanına tabi değildir; ancak işletmece inşa edilmiş olan her nevi yollar, köprüler, kanallar ve harklar amortismanına tabidir.” Şeklinde. Bu fıkraya ithafen “köprüler ve kanallar” hakkında gerekçede açıklamaya yer verilmiştir.

3.4.2. Amortisman Hesaplama Yöntemlerinde Değişiklikler ve Gerekçeleri

VUK'un 315, mükerrer 315 Maddelerinde “normal amortisman, azalan bakiyeler usulüyle amortisman” başlıkları ile düzenlenmiştir.

3.4.2.1. Normal Amortisman Hesaplama Yöntemi İle İlgili Değişiklikler ve Gerekçeleri

Konu: Normal Amortisman Yöntemi

Aynı Kalan Uygulamalar: Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin (değerinin) itfa (yok) edilmesi esas 5432 sayılı Kanun'dan bu yana değişmemiştir.

Değişikliğin Dayanağı: 5024 sayılı Kanun'un 3. Maddesi

Değişen Uygulama:

Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Değerinin Yok (İtfa) Edilmesi ve Amortisman Oranlarının Tespiti

5432 sayılı Kanun ile; amortisman tabi iktisadi kıymetlerin değeri; ilgili Bakanlıkların ve ilgili mesleki teşekküller ve meslek gruplarının görüşü alınarak Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan oranlar üzerinden yok edilmiştir.

Oranların Tespitinde; belli iş ve sanat kolları ayrı ayrı dikkate alınmıştır. Ayrıca ATİK'lerin tecrübeye dayanan ortalama ömürleri esas alınmıştır.

213 sayılı Kanun ile; ATİK'lerin değeri; ilgili Bakanlıklarla Ticaret ve Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğinin görüşü alınarak Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan oranlar üzerinden yok edilmiştir.

Oranların Tespitinde; belli iş ve sanat kolları ayrı ayrı dikkate alınmıştır. Ayrıca ATİK'lerin tecrübeye dayanan ortalama ömürleri esas alınmıştır.

2791 sayılı Kanun ile; mükellefler amortisman tabi iktisadî kıymetlerinin değerini % 25 oranından fazla olmamak üzere, serbestçe tespit ettikleri oranlar üzerinden yok etmişlerdir.

Ancak, araziler, binalar ve % 25 oranından daha yüksek bir oranda amortisman tabi tutulacak varlıkların değeri, Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan oranlar üzerinden yok edilmiştir.

4008 sayılı Kanun ile; mükellefler amortismanına tabi iktisadî kıymetlerinin değerini %20 oranından fazla olmamak üzere, serbestçe tespit ettikleri oranlar üzerinden yok etmişlerdir.

Ancak araziler, binalar ve % 20 oranından daha yüksek bir oranda amortismanına tabi tutulacak iktisadî varlıkların değeri, Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan oranlar üzerinden yok edilmiştir.

Yerine Getirilen Uygulama:

Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlerin Değerinin Yok (İtfa) Edilmesi ve Amortisman Oranlarının Tespiti

5024 sayılı Kanun ile; ATİK'ler Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edilmiştir.

İktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri oranların tespitinde dikkate alınmıştır.

5024 sayılı Kanun ile; 315. maddeye **son hali** verilmiştir.

Yapılan düzenleme ile “**genel amortisman oranı**” yerine “**faydalı ömür doğrultusunda**” itfa esası getirilmiştir.

VUK'un 315. maddesinde değişiklik yapan 5432, 213, 2791, 4008, 5024 sayılı Kanunların gerekçeleri ve ilgili tebliğler ile ilgili açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

Gerekçeler ve Tebliğler

5432 Sayılı Kanun'un Gerekçesi:

Normal amortisman oranlarının Maliye Bakanlığınca tespitinden önce yalnız ilgili Bakanlığın görüşünü almak yeterli görülmediğinden ilgili mesleki kuruluşların ve ilgili ticaret odaları ve meslek gruplarının görüşlerinin alınması maddeye eklenmiştir.

“Normal Amortisman” başlıklı madde ile ilgili Ticaret Odalarının Mütalaaları ve Dilekçeleri⁵⁷ adlı Kaynakta “**Vergi Usul Kanunu Tasarısı Hakkında Genel Mülahazalar**” adlı bölümde aşağıda yer alan görüş bildirilmiştir.

“Bu maddeye amortisman nispetlerinin Maliye Bakanlığınca tespitinde Ticaret Odaları ve ilgili mesleki teşekküllerin mütalaalarının da alınacağı hakkında bir hüküm ilave edilmelidir.”

Yukarıda yer alan görüşe uygun olarak 5432 sayılı Kanun’da gerekli ilaveler yapılmıştır.

5432 Sayılı Kanun İle İlgili Tebliğler:

22.12.1950 Tarih ve 3 Sıra No.lu VUKGT (Güncelliği kalmamıştır.)

213 Sayılı Kanun’un Gerekçesi:

Mer’i (geçerli) hükme göre, iktisadi kıymetlerin normal amortisman oranlarının belirlenmesi için ilgili bakanlıklardan başka ilgili mesleki teşekküllerin ve meslek gruplarının da görüşlerinin alınması gerekmektedir.

Bu metindeki (ve meslek gruplarının da..) ifadesinin belirsiz ve geniş kapsamlı bulunması nedeniyle, normal amortisman oranlarının belirlenmesi konusunda bu hükme istinaden kimlerin görüşünün alınması gerektiği konusunun tereddüde yol açacağı düşünülmüştür. Bu konuda ilgili bakanlıklardan **başka** Türkiye Ticaret ve Sanayi Odaları, Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğinin görüşünün alınmasıyla yetinilmesi uygun görüldüğünden 5432 sayılı Kanun’un 297. maddenin birinci fıkrasında gerekli değişiklik yapılmıştır.

213 Sayılı Kanun İle İlgili Tebliğler:

28.12.1961 Tarih ve 55 Sıra No.lu VUKGT

213 sayılı VUK’un 315. maddesi hükmü dairesinde yeniden hazırlanmış olan amortisman oranlarını gösteren cetveller 55 Sıra No.lu Tebliğe ilişik yayımlanmıştır. Bu

⁵⁷ Gelir, Kurumlar ve İşletme Vergileri Tasarıları ile Vergi Usul Kanunu Tasarısı Hakkında Ticaret Odalarının Mütalaaları ve Dilekçeleri. S. 64.

oranlar, aynı Kanun’un “**Amortisman Nispetlerinin İtibar Tarihi**” başlıklı 318. maddesi gereğince 1961 hesap döneminden itibaren uygulanmıştır.

Bu itibarla, 1960 hesap dönemi sonuna kadarki devrelere ait vergilendirmelerde 3 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve bu Tebliğ ile alakalı olarak münferit (ayrı ayrı) müracaatlar üzerine Maliye Bakanlığınca verilmiş muktezalar (özelgeler) dairesinde işlem yapılması gerekmiştir.

Buna nazaran, 1960 hesap dönemi sonuna kadar itfa edilmemiş amortisman tâbi iktisadî kıymetler ile 1961 ve izleyen hesap dönemlerinde işletmeye ithal edilmiş veya edilecek olan iktisadî kıymetlerin amortisman paylarının, bu Tebliğe bağlı cetvellerdeki esaslara ve oranlara göre hesap ve tefrik edilmesi (ayrılması) gerekmiştir.

Tablo 4: 55 Sıra No.lu VUKGT’de ilan olunmuş amortisman oranlarına ekleme yapan tebliğler

TARİH	SIRA NO	UYGULAMA DÖNEMİ (318. MADDE UYARINCA)	
23/12/1964	75	1964 hesap döneminden itibaren	Güncelliği Kalmamıştır.
25/12/1965	82	1965 hesap döneminden itibaren	Güncelliği Kalmamıştır.
24/10/1966	88	1966 hesap döneminden itibaren	Güncelliği Kalmamıştır.
27/12/1967	92	1968 hesap döneminden itibaren	Güncelliği Kalmamıştır.
02/01/1969	99	1968 hesap döneminden itibaren	Güncelliği Kalmamıştır.
30/03/1970	102	Tebliğin ilân edildiği hesap döneminden itibaren	Güncelliği Kalmamıştır.
28/12/1970	105	1970 hesap döneminden itibaren	Güncelliği Kalmamıştır.
30/12/1971	107	1971 hesap döneminden itibaren	Güncelliği Kalmamıştır.
13/08/1976	132	1976 hesap döneminden itibaren	Güncelliği Kalmamıştır.

2791 Sayılı Kanun’un Gerekçesi:

2791 sayılı Kanun’un 5. Maddesi ile normal amortisman ayrılmasında, uygulanan sistem, enflasyonun etkilerini azaltmak amacıyla değiştirilerek, iktisadi kıymetlerin % 25’ten fazla olmamak üzere, serbestçe belirlenecek oranlar üzerinden yok edilmesi imkanı tanınmıştır.

Ancak araziler, binalar ve % 25 oranından daha yüksek bir oranda amortisman tâbi tutulacak iktisadi varlıkların değeri, Maliye Bakanlığınca belirlenmiştir.

2791 Sayılı Kanun İle İlgili Tebliğler:

18.10.1983 Tarih ve 153 Sıra No.lu VUKGT

315. maddede 2791 sayılı Kanunla yapılmış olan değişiklikle, amortisman konusuna giren iktisadi kıymetlerin **% 25** oranını aşmamak koşulu ile serbestçe tespit edilecek oranlar üzerinden amortisman tabi tutulmasına imkan tanınmıştır.

Söz konusu maddenin ikinci fıkrasında, arazi ve binalar ile **% 25** oranından daha yüksek bir oranda amortisman tabi tutulacak iktisadi kıymetlere uygulanacak oranların Bakanlıkça tespit ve ilan olunacağı belirtilmiştir. Bu hüküm gereğince tespit edilen ve **01.01.1983 tarihinden itibaren** iktisap edilen iktisadi kıymetlere uygulanacak olan oranlar **153 Sıra No.lu Tebliğe** ekli listede gösterilmiştir.

Ancak, listede yer almayan ve amortisman konusuna giren iktisadi kıymetler için yukarıda da belirtildiği üzere **% 25 oranını aşmamak** şartıyla mükelleflerce **serbestçe** tespit olunacak oranlar üzerinden amortisman ayrılmıştır.

01.01.1983 tarihinden **önce** iktisap edilmiş olan iktisadi kıymetler hakkında ise, VUK'un değişiklikten önceki hükümlerine ve 55, 107 ve 132 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğlerine göre işlem yapılmasına devam olunacağı 153 Sıra No.lu Tebliğ'de belirtilmiştir.

27.05.1988 Tarih ve 180 Sıra No.lu VUKGT

153 No.lu VUKGT'ye ekli amortisman cetvelinin **“E-Film Amortismanları ve Video Kasetleri”** bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Tablo 5: 180 Sıra No.lu VUKGT'de yer alan film amortismanları ve video kasetleri amortisman oranları (01.01.1988 tarihinden sonra)

	Amortisman Oranı (%)
a) Film amortismanları	
Birinci yıl	75
İkinci yıl	25
b) Video Kasetleri	
Birinci yıl	60
İkinci yıl	40

Not: 2791 sayılı Kanunla getirilen düzenlemeye istinaden Maliye Bakanlığı, “**film amortismanları ve video kasetleri**” için amortisman oranlarını belirleyen Tebliğ yayımlamıştır.

153 Sıra No.lu Tebliğ’de söz konusu uygulama aşağıda yer aldığı gibidir:

Tablo 6: 153 Sıra No.lu VUKGT’de yer alan film amortismanları ve video kasetleri amortisman oranları

E-Film Amortismanları ve Video Kasetleri:			
a) Film amortismanları			
1. Maktu bir bedel mukabilinde satın alınan	Üç Senelik filmlerde	Dört Senelik filmlerde	Beş Senelik filmlerde
Birinci sene (%)	60	60	60
İkinci sene (%)	25	20	20
Üçüncü sene (%)	15	10	10
Dördüncü sene (%)	—	10	5
Beşinci sene (%)	—	—	5

Yukarıda **film amortismanları ve video kasetleri** ile ilgili yer alan amortisman oranlarından anlaşılacağı üzere; VUK’ta belirtilen amortisman hesaplama yöntemleri arasında yer almadığı halde söz konusu uygulama **literatürde** yer alan **Değişken Tutarlı Amortisman Yöntemleri**⁵⁸ arasında yer almaktadır.

4008 Sayılı Kanun’un Gerekçesi:

4008 sayılı Kanun’un 9. Maddesi ile VUK’un 315. maddesi **yeniden** düzenlenmiştir.

Yapılan değişiklikle, uygulanmakta olan normal amortisman oranı **% 25’ten % 20’ye** indirilmiştir. Öngörülen oran ile uygulamada sıkça karşılaşılan **aşırılıkların önlenmesi** amaçlanmıştır.

4008 Sayılı Kanun İle İlgili Tebliğ:

07.12.1994 Tarih ve 234 Sıra No.lu VUKGT

VUK’un 315. maddesinde 4008 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle, mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetleri için ayırabilecekleri normal amortisman

⁵⁸ Ayrıntılı bilgi tezimizin 1. Bölümünde yer almaktadır.

oranı % 25'ten % 20'ye indirilmiştir. Böylece 4 yıllık amortisman süresi 5 yıla çıkarılmıştır.

VUK'a 4008 sayılı Kanuna eklenen geçici 18. Madde ile, **“01.01.1995 tarihinden önce aktife giren amortisman tabi iktisadi kıymetler hakkında, aktife alındıkları yılda yürürlükte bulunan hükümlere göre amortisman ayrılmasına devam olunacağı hükme bağlandığından”** yukarıda belirtilen oranlar bu tarihten sonra aktife alınan sabit kıymetler için uygulanmıştır.

Not: 2791 sayılı Kanunla serbest tespit edilecek amortisman oranının üst sınırı %25 idi. Bu sınır 1995 tarihinden önce (31.12.1994 tarihine kadar) iktisap edilen kıymetler için geçerliliğini korumaktaydı. Başka bir ifadeyle 31.12.1994 tarihine kadar edinilmiş ATİK'ler %25 oranından itfa edilmiştir.

5024 Sayılı Kanun'un Gerekçesi:

Amortisman müessesesi, **kullanıma bağlı aşınma ve yıpranmanın malî sonuçlara yansıtılması amacıyla uygulanır** ilkesine istinaden, 213 sayılı Kanun'da yer alan iktisadî kıymetin **en az 5 yılda itfa edilmesi hükmü yerine**, yıpranma payının **daha sağlıklı** yansıtılabilmesi için kullanıma bağlı olarak **faydalı ömrü** doğrultusunda amortisman ayrılması esası getirilmiştir.

5024 sayılı Kanunla VUK'un 315. Maddesinde yapılan düzenleme ile amortisman uygulama süresini nispet bakımından ifade eden 319. Madde kaldırılmıştır.

Not: 5024 Sayılı Kanun'un Gerekçesinde; enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümlerin yürürlüğe girmesi ile VUK'un 319. maddesi yürürlükten kaldırıldığı belirtilmektedir.

5024 sayılı Kanun'un gerekçesinde konuya ilişkin daha fazla bilgi yer almamaktadır.

5024 Sayılı Kanun İle İlgili Tebliğler:

28.04.2004 Tarih ve 333 Sıra No.lu VUKGT

333 Sıra No.lu VUKGT, **amortisman uygulaması** konusunda 5024 sayılı Kanunla yapılan değişikliklere ilişkin açıklamaları içermektedir.

. 01.01.2004 Tarihinden Önce Aktife Giren İktisadi Kıymetler İçin Amortisman Uygulaması:

a) 01.01.2004 tarihinden önce aktife giren iktisadi kıymetlerin amortismanı için 5024 sayılı Kanun'dan önce yürürlükte bulunan hükümler geçerli olmuştur. Ancak bu kıymetlerin amortismanına tabi esas bedeli, 31.12.2003 tarihi itibarıyla yapılacak enflasyon düzeltmesinden sonraki değerleri olmuştur.

b) 31.12.2003 tarihinden sonra amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde bunların maliyet bedeli olarak, düzeltilmiş değerleri esas alınmıştır.

. 31.12.2003 Tarihinden Sonra Aktife Giren Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetler İçin Belirlenen Amortisman Oranları:

31.12.2003 tarihinden sonra iktisap edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetler VUK'un 5024 sayılı Kanunla değişen hükümlerine göre amortismanına tabi tutulmuştur.

Ancak, 5024 sayılı Kanun'un geçici 1. maddesindeki hükümden yararlanarak, 31.12.2003 tarihli bilançolarını 10 Mayıs 2004 tarihi yerine 10 Ağustos 2004 tarihine kadar düzeltme hakkından yararlananlar, 2004 yılının ilk geçici vergi döneminde beyan edecekleri vergi matrahlarını hesaplarken, **01.01.2004-31.03.2004** tarihleri arasında iktisap edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetleri için VUK'un 315. maddesinin 5024 sayılı Kanunla **değişmeden önceki** hükümlerini dikkate almışlardır.

VUK'un 315. maddesinde 5024 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle; "**amortisman oranlarının iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri de dikkate alınmak suretiyle Bakanlıkça belirleneceği**" belirtilmiştir.

Bu hükme istinaden Bakanlıkça **belirlenen oranlar**, iktisadi kıymetlerin kullanıldıkları yerler itibarıyla **333 Sıra No.lu VUKGT'nin ekinde** gösterilmiştir. Mükellefler, 31.12.2003 tarihinden sonra iktisap ettikleri amortismanına tabi kıymetlerin amortisman oranını ekli listeden bularak uygulamaktadırlar.

Ekli listenin 1-6 bölümleri arasında **genel**, diğer bölümlerinde ise **sektörel** sınıflamalar yapılmıştır. Bu sınıflamalara göre amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin **faydalı ömürleri ve amortisman oranları** tespit edilmiştir.

Mükellefler, **uygun** amortisman oranlarını tespit ederken **öncelikle**, “**sektörel**” bazda tespit edilen amortisman oranlarını dikkate almaktadırlar. Bu ayrımlarda **bulunmayan** amortisman tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak oranları, **genel** sınıflamada yer verilen oranlara göre tespit etmektedirler.

.Listelerde Bulunmayan İktisadi Kıymetler:

Listedeki herhangi bir sınıflamada yer almayan amortisman tabi iktisadi kıymetlere uygulanacak amortisman oranları için mükelleflerin **müracaatları** üzerine **Bakanlıkça belirlenen** süre ve oranlar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.

Not: 333 Sıra No.lu Tebliğ’den önce yürürlükte olan Tebliğlerde **genel** ve **sektörel** ayırım, **genel** ve **özel** olarak düzenlenmiştir.

24.08.2004 Tarih ve 339 Sıra No.lu VUKGT

. Sektörel Ayırım ile 1-6 Bölümleri Arasında Yer Alan Genel Sınıflama Arasındaki İlişki:

333 Sıra No.lu VUKGT’nin 1-6 bölümleri arasındaki sınıflamalar, tüm mükellefler için **ortak** hükümler içermektedir. Bu iktisadi kıymetler **genel** olarak **tüm** sektörlerde **ana faaliyete ilişkin aşamaların dışında** kullanılan iktisadi kıymetlerden oluşmaktadırlar.

Sektörel sınıflamalarda yer alan iktisadi kıymetler ise mükelleflerin **faaliyet konuları** dikkate alınarak tespit edilen ve bizzat üretim, imalat, hizmet vb. aşamalarda kullanılan iktisadi kıymetlerdir. Böylece, mükellefler öncelikle faaliyette bulundukları sektörü tespit ederek hangi iktisadi kıymetin hangi sınıflamaya dahil olduğunu belirlemektedirler.

İlgili sektörde **ismen belirtilmeyen** ancak 1-6 bölümleri arasında yer alan iktisadi kıymetler ise 1-6 bölümünde gösterilmiş olan faydalı ömürleri üzerinden amortisman tabi tutulmaktadır.

Örneğin; madencilik sektöründe kullanılan bir kamyon madencilik sektörüne ilişkin **(8) numaralı** sektörel sınıflamada ismen yer almamaktadır. Ancak, bu sektörde kullanılan kamyon "**6.Taşıma Araçları**" genel sınıflamasında yer aldığından dolayı madencilik sektörüne ilişkin faydalı ömür (10 yıl) üzerinden değil **6. numaralı** sınıflamadaki faydalı

ömürler (Hafif Kamyonlar 4 yıl veya Ağır Yük Kamyonları 5 yıl) üzerinden amortismanına tabi tutulmaktadır.

.2004 Yılıının Geçici Vergi Dönemlerinde Amortisman Uygulaması:

01.01.2004-31.12.2004 tarihlerinde iktisap edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetler için VUK'un 315. Maddesinin 5024 sayılı Kanunla değişmeden önceki hükümleri dikkate alınmıştır.

.Birden Fazla Sektörel Sınıflamada Yer Alan İktisadi Kıymetler:

Söz konusu varlıklar için **en yüksek faydalı ömre ve en düşük amortisman oranına** sahip olan sektöre ait faydalı ömür ve amortisman oranı üzerinden amortisman uygulaması yapılmaktadır.

333 Sıra No.lu Tebliğ'e Ekli Amortisman Listesinde Değişiklik Yapan Tebliğler

01.01.2004 tarihinden itibaren ATİK'ler 339, 365, 389, 399, 406, 418 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğleri ile değişik 333 Sıra No.lu VUKGT'nin ekinde yer alan listede (**Amortisman Listesi**) belirtilen faydalı ömürleri dikkate alınmak suretiyle amortismanına tâbi tutulmaktadır.

Anılan Tebliğler ile listede yer almayan bazı yeni iktisadi kıymetlere yer verilmiştir. Bazı iktisadi kıymetlerin ise faydalı ömürleri ile amortisman oranlarında değişiklik yapılmıştır.

Yeni oranlar Tebliğin **yayımlı tarihinden itibaren aktifleştirilen** varlıklar için uygulanmaktadır.

Listedeki herhangi bir sınıflandırmada **yer almayan** amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları, mükelleflerce yapılan başvurular üzerine, 213 sayılı Kanun'un 5024 sayılı Kanunla değişik 315. maddesinin verdiği yetkiye istinaden **Bakanlıkça belirlenmektedir**. Belirlenen ömür ve oranlar dikkate alınarak amortisman ayırabilecekleri, başvuruda bulunan mükelleflere yazı ile duyurulmaktadır.

Kendisine özel hesap dönemi tayin edilmiş mükellefler, yayımlanan Tebliğ ile ilan edilen yeni amortisman sürelerini Tebliğin yayımlandığı tarihten **sonraki ilk** geçici vergi

döneminden itibaren dikkate almaktadırlar. Sözü edilen iktisadi kıymetler için geçmiş hesap dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemine ilişkin olarak önceki geçici vergi dönemlerinde ayrılmış amortisman tutarları düzeltilmemiştir.

Tablo 7: 333 Sıra No.lu Tebliğ'e Ekli Amortisman Listesinde Değişiklik Yapan Tebliğler

Sıra No	Tarih	Özel Düzenleme Yapıldığı Tebliğ'de Açıklanan Varlıklar
339	24.08.2004	
365	30.12.2006	
389	27.12.2008	
399	08.07.2010	Buzdolabı, İnşaat İşleri, Salma Ağları sınıf isimleri değiştirilmiştir.
406	02.03.2011	Sinema Filmlerinin Amortisman Oranı ilk yıl % 85, 2. Yıl %15 olarak belirlenmiştir.
418	08.09.2012	

28.02.2005 Tarih ve 345 Sıra No.lu VUKGT

YTL'ye Dönüşüm Nedeniyle Yapılan Yazılım harcamalar için amortisman oranının **2004** ve **2005** takvim yıllarına ait kazancın tespitinde **% 100** olarak dikkate alınması uygun bulunmuştur.

3.4.2.2. Azalan Kalanlar Üzerinden Amortisman Hesaplama Yöntemleri İle İlgili Değişiklikler ve Gerekçeleri

Konu: Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman

Aynı Kalan Uygulamalar:

İlk Düzenleme 205 Sayılı Kanunladır

5432 ve 213 sayılı Kanunlarda hüküm yer almamaktadır. Azalan bakiyelerde amortisman yöntemi VUK'a 1963 yılında 205 sayılı Kanunla mükerrer 315. madde olarak eklenmiştir.

Söz konusu maddenin **aşağıda yer alan hükümleri** 205 sayılı Kanun'dan bu yana değişmemiştir.

-Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenlerin, amortisman tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman yöntemi ile yok edebileceği,

-Bu yöntemin uygulanmasında; her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değerin, daha önce ayrılmış olan amortismanlar toplamının indirilmesi ile bulunacağı,

-Bu usulde amortisman süresinin normal amortisman oranlarına göre hesaplanacağı ve

-Belirlenen sürenin son yılına devreden bakiye değerin, o yıl tamamen yok edileceği.

Değişikliğin Dayanakları: 205 sayılı Kanun'un 19. Maddesi, 5024 Sayılı Kanun'un 4. Maddesi, 5228 sayılı Kanun'un 59/1-d maddesi.

Değişen Uygulama:

Oranlardaki Değişiklikler

2. Bent; “205 sayılı Kanun ile %25’i, 2791 sayılı Kanun ile %50’yi, 4008 sayılı Kanun ile %40’ı, 5024 sayılı Kanun ile normal amortisman oranının iki katı” şeklinde aşağıdaki gibi değiştirilmiştir.

İkinci Bent Değişiklikleri:

(205 sayılı Kanun) Bu usulde uygulanacak amortisman nispeti **% 25’i** geçmemek üzere normal amortisman nispetinin 2 katıdır.

(2791 sayılı Kanun) Bu usulde uygulanacak amortisman nispeti **% 50’yi** geçmemek üzere normal amortisman nispetinin iki katıdır.

(4008 sayılı Kanun) Bu usulde uygulanacak amortisman nispeti **% 40’ı** geçmemek üzere normal amortisman nispetinin iki katıdır.

(5024 sayılı Kanun. Yürürlük: 01.01.2004) 2. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır.

Yerine Getirilen Uygulamalar: Birinci bende 2004 yılında 5024 sayılı Kanunla eklenen enflasyon düzeltmesi ile ilgili hüküm ve oranlarla ilgili ikinci bent değişikliğidir.

Enflasyon Düzeltmesi: Birinci bende eklenmiştir.

Oran Değişikliği

İkinci bent 5024 sayılı Kanun'dan sonra 5228 sayılı Kanun ile % 50'yi geçmemek üzere..." şeklinde aşağıdaki gibi değiştirilmiştir.

"2. (5228 sayılı Kanun. Yürürlük: 31.07.2004) ... amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır."

5024 sayılı Kanun ile azalan bakiyelerde normal amortisman oranının 2 katının alınması; ekonomik ömrü 2 yıl olan bir varlığa azalan bakiyeler yönteminin uygulanması halinde, ilgili varlığın maliyetini ilk yılda **doğrudan gider** yazabilme riskini ortaya çıkarmıştır. Bundan dolayı 5228 sayılı Kanun ile üst sınır olan %50 getirilmiştir. Yürürlük tarihi de 31.07.2004 olarak belirlenmiştir.

VUK'un mükerrer 315. maddesinde değişiklik yapan 205, 2791, 4008, 5024, 5228 sayılı Kanunların gerekçeleri ile ilgili açıklamalar ve ilgili tebliğler aşağıda yer almaktadır.

Gerekçeler ve Tebliğler

205 Sayılı Kanun'un Gerekçesi:

205 sayılı Kanun'un 19. Maddesi ile VUK'a mükerrer 315. Madde eklenmiştir. Ekonomik gelişmemize vergi yolu ile hizmet etmek bakımından ele alınacak en etkili araçlardan birisi de amortismanlardır. Gerçekten bu konudaki hükümlerle **yeni yatırımların yapılması, mevcut tesisat ve teçhizatın yenilenmesi teşvik** edilmektedir. Böylece prodüktivitenin (verimliliğin) ve işletmelerin likidite durumları iyileştirilmektedir. Ayrıca rantabilitenin artmasına hizmet edilerek iktisadi gelişmeyi hızlandırmak imkanı ortaya çıkmaktadır.

Halen yürürlükte olan amortismanlarla ilgili hükümlerin bu yönden yeterli faydayı sağlamadıkları sonucuna varılmıştır. Vergiciliğimize modern amortisman yöntemlerinin getirilmesinde zorunluluk hissedilmiştir. Nitekim bu konuda bir aşama olmak üzere, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenlerin, düz (normal) amortisman yöntemi yanında, azalan bakiyeler üzerinden amortisman (degressif amortisman) yöntemini de uygulayabilmelerini sağlamak amacıyla tasarıya mükerrer 315. Madde eklenmiştir.

Bu usule göre ayrılacak amortismanlara ait şart ve esaslar anılan madde metninde üç bent halinde hükme bağlanmıştır.

Gerçekten;

1. Sabit kıymetlerin her yıl amortisman hesabına esas olacak değeri; önceden ayrılmış amortismanların, bu sabit kıymetin bilanço aktifine giriş değerinden indirimi yoluyla bulunacak değeridir. Esasında bu usule azalan bakiyeler üzerinden amortisman denilmesi de bu sebepten ileri gelmektedir.
2. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı, % 25'ten fazla olmamak şartıyla yıllık amortisman oranının 2 katı olacaktır. Esas itibarıyla normalin iki katı olarak tespit edilmiş oranın % 25 haddi ile sınırlandırılmasına, normal usulde dahi yüksek oranda edilmeleri gereken sabit kıymetlerin, daha ilk senede % 60-70 nispetinde amorti edilmelerine imkan verilmemesi amacıyla gerek görülmüştür.
3. Bu usulde amortisman süresi yine normal amortisman esasına göre hesaplanan süre olarak kabul edilmiştir. Zira azalan bakiyelerle amortisman esas, süreyi kısaltmak veya uzatmak amacına yönelik değildir. Sabit kıymetlerin ve bunlara yatırılmış bulunan tutarların, ilk yıllarda daha büyük parçalar halinde amorti edilmeleri amacını gerçekleştirme bakımından önem arz eden bir amortisman yöntemidir.

Maddenin sonuna, sürenin son yılına devreden bakiye değer o yıl tamamen yok edileceği, yine bu bakiyenin herhangi bir hesap işlemine gerek kalmaksızın gider yazılabileceği hususunda bir fıkra eklenmiştir. Buna göre bu (son) yıla devretmiş bulunan bakiye değer, normal amortismanına göre ayrılacak tutardan yüksek bile olsa tamamı gider yazılabilecektir.

205 Sayılı Kanun İle İlgili Tebliğ:

14.02.1963 Tarih ve 62 Sıra No.lu VUKGT (güncelliği kalmamıştır).

2791 Sayılı Kanun'un Gerekçesi:

2791 sayılı Kanun'un 6. Maddesi ile günün ekonomik şartları da göz önünde tutulmak suretiyle sabit kıymetlerin daha kısa sürede amorti edilebilmeleri amaçlanmıştır. Başka bir ifadeyle, sabit kıymetlerin **enflasyonist etkilerden uzak** tutulabilmeleri

amacıyla azalan bakiyeler usulüyle amortismanın üst sınırı **% 50'ye** çıkarılmıştır. Bu şekilde sabit kıymetler kısa sürede amorti edileceklerinden **yeniden değerlemeye de ihtiyaç kalmayacaktır.**

2791 Sayılı Kanun İle İlgili Tebliğ:

18.10.1983 Tarih ve 153 Sıra No.lu VUKGT

2791 sayılı Kanun ile, mükerrer 315. maddenin 2 numaralı bendinde yapılan değişiklikle, azalan bakiyeler usulünde amortisman nispetinin **üst sınırı % 50'ye** çıkarılmıştır. Dolayısıyla, 01.01.1983 tarihinden sonra iktisap edilen iktisadi kıymetler için bu usulü tercih eden mükelleflerin, belirtilen nispeti aşmamak üzere normal amortisman nispetinin iki katını uygulamaları mümkün bulunmaktadır.

01.01.1983 tarihinden önce iktisap edilmiş olan iktisadi kıymetler hakkında ise, VUK'un değişiklikten önceki hükümlerine ve 55, 107 ve 132 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğlerine göre işlem yapılmasına devam olunacağı 153 Sıra No.lu Tebliğ'de belirtilmiştir.

4008 Sayılı Kanun'un Gerekçesi:

4008 sayılı Kanun'un 10. Maddesi ile; VUK'un mükerrer 315. maddesinin ikinci fıkrasının 2 numaralı bendi yeniden düzenlenmektedir.

Yapılan değişiklik, azalan bakiyeler usulünde amortisman ayrılmasına ilişkin olarak uygulanmakta olan amortisman oranının **% 50'den % 40'a** indirilmesidir.

Bu değişiklik, azalan bakiyeler usulünde amortisman ayrılmasının **kötüye kullanımının önlenmesi** amacıyla yapılmıştır.

4008 Sayılı Kanun İle İlgili Tebliğ:

07.12.1994 Tarih Ve 234 Sıra No.lu VUKGT

4008 sayılı Kanunla VUK'un 315. maddesinde “**normal amortisman nispetinin % 25'ten % 20'ye indirilmesi**” düzenlemesine istinaden, VUK'un mükerrer 315. maddesinin 2 numaralı bendi değiştirilmiş ve azalan bakiyeler usulünde uygulanacak azami amortisman nispeti **% 50'den, % 40'a** indirilmiştir.

VUK’a 4008 sayılı Kanunla eklenen geçici 18. madde ile, “01.01.1995 tarihinden önce aktife giren amortisman tabi iktisadi kıymetler hakkında, aktife alındıkları yılda yürürlükte bulunan hükümlere göre amortisman ayrılmasına devam olunacağı hükmüne bağlanmıştır.”

Dolayısıyla yukarıda belirtilen nispetler **bu tarihten sonra** aktife alınan sabit kıymetler için uygulanmıştır.

5024 Sayılı Kanun’un Gerekçesi:

VUK’un mükerrer 315. maddesinin ikinci fıkrasının (1) numaralı bendine hüküm eklenmiş ve (2) numaralı bendi değiştirilmiştir. Eklenen hüküm ile enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde azalan bakiyeler usulünde amortismanın ne şekilde ayrılacağı belirtilmektedir.

Değiştirilen (2) numaralı bent ile de azalan bakiyelerde uygulanacak oran belirlenmektedir.

5024 Sayılı Kanun ile İlgili Tebliğler:

28.04.2004 Tarih ve 333 Sıra No.lu VUKGT

5024 sayılı Kanun ile VUK’un mükerrer 315. maddesinin “**Her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur**” şeklindeki 1. bendine yapılan değişiklikle aşağıdaki hüküm eklenmiştir.

“Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortisman tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir.”

5024 sayılı Kanun ile VUK’un mükerrer 315. maddesinin 2. Bendi; “**Bu usulde uygulanacak amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır.**” şeklinde değiştirilerek 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

5228 Sayılı Kanun’un Gerekçesi:

“Maddenin (1) numaralı fıkrasının (b) bendinde yapılan düzenlemeyle, azalan bakiyeler usulünde uygulanacak amortisman oranının üst sınırı belirlenmektedir.”

Not: 5228 sayılı Kanun’un 57. Maddesinde yer alan gerekçede yer alan sınırlı açıklama yukarıda yer aldığı gibidir.

Ayrıca, hangi maddenin (1) numaralı fıkrasının (b) bendi olduğu gerekçeden anlaşılamamaktadır.

Plan ve Bütçe Komisyonunun Kabul Ettiği Metinde 5228 sayılı Kanun’un 61. Maddesi aşağıdaki gibidir;

1)213 sayılı Kanun’un; b) Mükerrer 315. maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan "**amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır.**" ibaresi "**amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.**"

5228 Sayılı Kanun İle İlgili Tebliğ:

13.08.2004 Tarih ve 337 Sıra No.lu VUKGT

5024 sayılı Kanunla; VUK’un 315. maddesinde, normal amortisman usulünde amortisman tabi iktisadi kıymetlerin **faydalı ömürlerinin** dikkate alınarak amortisman ayrılacağı belirtilmiştir. Ayrıca VUK’un mükerrer 315. maddesinde de azalan bakiyeler usulünde amortisman oranının **normal amortisman oranının “iki katı”** olduğu yönünde değişiklik yapılmıştır.

5228 sayılı Kanun ile mükerrer 315. maddede yapılan “**amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır**” şeklindeki ibare değişikliği ile azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayırmada üst sınır getirilmiştir. Buna göre azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayrılırken her halükarda amortisman oranının % 50'yi geçemeyeceği belirtilmiştir.

3.4.3. Oranların Saptanmasında Özel Durumlar İle İlgili Değişiklikler ve Gerekçeleri

Oranların saptanmasında özel durumlar arasında; maddi olmayan duran varlıklarda, madenlerde, fevkalade amortisman konusu yer almaktadır. Madenlerde amortisman konusuna izleyen sayfalarda “**özel tükenmeye tabi varlıklarda amortisman**” başlığında değinilmiştir.

3.4.3.1.Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman Oranlarının Saptanmasında Özel Durumlar

Konu: Haklarda, Özel Maliyetlerde, Ar-Ge Giderlerinde Amortisman Oranlarının Saptanması

Düzenlemenin Dayanağı: Haklarda 333 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğidir⁵⁹. Özel Maliyetlerde 333 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile VUK’un 327. Maddesidir.

Ar-Ge Giderlerinde 333 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği, 5746 sayılı Kanun ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’dur.

333 No.lu VUK Tebliğinde Haklar, Özel Maliyetler, Ar-Ge Giderleri İle İlgili İtfa Süreleri ve amortisman oranları yer almaktadır.

Haklar ve Özel Maliyetler İle İlgili Getirilen Düzenleme: VUK ve ilgili VUK Genel Tebliğinde **haklar** ve **özel maliyetler dışındaki** maddi olmayan duran varlıkların itfa süresi **beş** yıldır. Tebliğ’de belirtildiği üzere **haklarda** süre **on beş** yıl, ar-ge giderlerinde süre beş yıl, **özel maliyetlerde** ise **kira süresidir**.

Sınırsız ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar için, vergi hukukumuzda beş yıllık itfa süresi belirlenmiştir. Örneğin; özel maliyette kiralama süresi **belirsiz** ise **beş** yıl dikkate alınacaktır⁶⁰.

Değeri gider yazma sınırını aşmayan tutarları işletmeler gider olarak göstermede serbestirler.

⁵⁹ 333 Sıra No.lu VUKGT 28 Nisan 2004 tarih ve 25446 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁶⁰ Özel maliyet bedelleri ile ilgili ayrıntılı açıklama izleyen kısımlarda yer almaktadır.

Gerekçe: Kanun gerekçesinde haklar ve özel maliyetler ile ilgili herhangi bir açıklama yer almamaktadır.

Ar-Ge Giderleri İle İlgili Getirilen Düzenleme: Ar-Ge giderlerinin nasıl itfa edileceğine dair VUK'un ilgili maddelerinde herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Genel Tebliğ'de konuya ilişkin düzenleme yer almaktadır. Buna göre; Ar-Ge giderlerine ilişkin faydalı ömür ve itfa oranı 339 Sıra No.lu Tebliğ ile değişik 333 Sıra No.lu Tebliğ'de 5 yıl, %20 olarak belirtilmiştir.

Konuya ilişkin olarak ar-ge giderleri ile ilgili 5746 sayılı Kanun'un⁶¹ 3. Maddesinde ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu⁶² 1 Sıra No.lu Genel Tebliği'nde⁶³ açıklamalar yer almaktadır.

3.4.3.2.Olağanüstü Durumlarda Amortisman Oranlarının Saptanmasında Özel Durumlar

Konu: Fevkalade Amortisman

Uygulamanın Dayanağı: 213 Sayılı Kanun'un 317. Maddesi.

“Fevkalade Amortisman” Başlıklı 317. Madde İle Getirilen Düzenleme: Bu madde 5432 sayılı Kanun ile düzenlenmiştir. Öncesinde yürürlükte olan Kazanç Vergisi Kanunlarında herhangi bir düzenleme yer almamaktadır.

5432 sayılı Kanun'dan sonra yürürlüğe giren 213 sayılı Kanun ile maddenin numarası dışında herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

Maddede belirtilen şartların varlığı halinde, Maliye Bakanlığı'na müracaat şartıyla fevkalade amortisman uygulamasından yararlanılır.

⁶¹ 28.02.2008 tarih ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun, 12.03.2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>. Erişim: 28.03.2015. İlgili açıklamaların yer aldığı 5746 sayılı Kanunla ilgili Yönetmelik; 31.07.2008 tarih ve 26953 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/07/20080731.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/07/20080731.htm>. Erişim: 28.03.2015.

⁶² 13.06.2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶³ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/5520_genteb1_tum.pdf. Erişim: 28.03.2015.

Gerekçeler

5432 sayılı Kanun'un Gerekçesi:

Hükümetin teklif ettiği **“Fevkalade Amortisman”** başlıklı madde;

“Amortismanına tabi olup;

1. Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden;
2. Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen;
3. Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan;

Menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı tayin olunan⁶⁴ “fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri” tatbik olunur⁶⁵.” şeklindedir.

Fevkalade sebeplerle **“fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetlerini”** belirleyen bu madde hükmü amortisman mevzuunda önemli bir ihtiyacı karşıladığından aynen kabul edilmiştir.

Maddenin görüşmeleri sırasında üyelerden bazılarının **“arıza ve kaza sonucunda kıymetini kaybeden makinelerin”** bu maddenin kapsamına alınması yolundaki teklifi incelenmiştir. Sonuçta bu madde hükmü **“değer düşmesi”** ile ilgilidir. **“Kaza”** sonucunda makinenin değerinin tamamen yok olması halinde, esasen aktiften çıkarılacağı ve kısmen değerini kaybetmesi halinde de eski durumuna döndürmek için yapılacak tamirlere ait masrafların 256. Madde⁶⁶ konusuna gireceği anlaşılmıştır. Bu sebeple bu maddeye ayrıca hüküm ilavesine gerek görülmeyerek aynen kabul edilmiştir.

⁶⁴ 5432 ve 213 sayılı Kanunlarda; “tayin olunan” ifadesi “belli edilen” şeklinde yer almaktadır.

⁶⁵ 5432 ve 213 sayılı Kanunlarda; “tatbik olunur” ifadesi “uygulanır” şeklinde yer almaktadır.

⁶⁶ 5432 sayılı Kanun'un **“Gayrimenkullerde Maliyet Bedelinin Artması”** başlıklı 256. Maddesi: Normal bakım, tamir ve temizleme masrafları dışında, gayrimenkullü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan masraflar, gayrimenkulün maliyet bedeline eklenir. (Bir geminin, iktisap

213 Sayılı Kanun'un Gerekçesi:

Çeşitli sebeplerle iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış gerçekleşen emtianın ne suretle değerlendirileceği Kanun'un geçerli 260. maddesinde⁶⁷ belirlenmiş ve açıklanmıştır. Dolayısıyla, amortisman tabi kıymetler hakkında bu konuda bir hüküm mevcut bulunmamaktadır.

Harap olma, terk edilme gibi sebep ve şekillerle değerlerini tamamen veya önemli suretle kaybeden bu tür iktisadi kıymetlerin ziyaa uğrayan değerlerinin de belirlenecek fevkalâde ekonomik ve teknik amortisman oranı uygulanarak yok edilebilmesi için 299. maddeye⁶⁸ hüküm ilavesi uygun görülmüştür. Maddenin 4 numaralı bendini teşkil eden hüküm bu amaçla konulmuştur.

Muhtelif sebeplerle (harap olma terk edilme gibi sebep ve şekillerle) iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtianın ne suretle değerlendirileceği hakkında 4. Bendin aşağıdaki gibi;

“4. Harap olma ve terk edilme sebepleriyle değerini tamamen veya kısmen kaybeden.” ekleneceği belirtilmiş ise de VUK'un 317. maddesinde 4. Bent yer almamaktadır.

3.4.4. Amortisman Süresinin Oranlar, Dönemler, Yöntemlerin Seçilmesi İle İlişkilendirilmesi İle İlgili Değişiklikler ve Gerekçeleri

3.4.4.1 Oranlar İle İlgili Değişiklikler ve Gerekçeleri

Konu: Oranlar Açısından Amortisman Süresinin Belirlenmesi.

tarihindeki süratini fazlaştırmak yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran masraflar, maliyet bedeline eklenmesi gereken masraflardandır). Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise, 1 ve 2. Fıkralardaki masraflar bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir. Gayrimenkuller için yapılan masraflar hem tamir hem de kıymet artırma masraflarından terekküp ettiği takdirde, mükellef bu masraflardan maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir (Benzer hüküm 213 sayılı VUK'un "**Gayrimenkullerde veya Elektik Üretim ve Dağıtım Varlıklarında Maliyet Bedelinin Artması**" başlıklı 272. Maddesinde yer almaktadır.).

⁶⁷ 5432 sayılı Kanun'un "**Kıymeti düşen mallar**" başlıklı 260. Maddesi; "Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutata olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir." şeklindedir (Aynı hüküm 213 sayılı VUK'un 278. Maddesinde yer almaktadır.).

⁶⁸ 5432 sayılı Kanun'un 299. maddesi

Aynı Kalan Uygulama: Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilen amortisman oranları ilanların yapıldığı, ayrı ayrı tespit edilen **oranlar** ilgililerin müracaatta bulunduğu hesap döneminden itibaren geçerlidir.

Gerek Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan, gerekse mükelleflerin başvuruda bulunduğu durumlar için Bakanlıkça belirlen oranlar içinde bulunulan hesap döneminden itibaren geçerlidir.

Değişikliğin Dayanağı: 5432 ve 213 sayılı Kanunlarda yer alan hükümler aynıdır. 2791 sayılı Kanun'un 9. Maddesi ile VUK'un 318. Maddesinin ikinci fıkrasında değişiklik yapılmıştır.

Değişen Uygulama: 5432 sayılı Kanun ve 213 sayılı Kanun'da yer alan hükümlere göre; normal amortisman başlıklı maddede yazılı usule göre normal amortisman oranlarının değiştirileceği belirtilmekteydi. Tespit edilen oranların yürürlük süresi en az üç yıl idi.

Yerine Getirilen Uygulama: 2791 sayılı Kanun ile; tespit edilen nispetlerin 3 yıldan az kullanılamayacağı ifadesi kaldırılmış, tüm yetki Bakanlığa verilmiştir. Maliye Bakanlığı tespit ve ilan ettiği amortisman oranlarını gerektiğinde değiştirmeye ve amortismanlarla ilgili hususları tespite yetkilidir.⁶⁹

Gerekçeler

5432 ve 213 Sayılı Kanunların Gerekçesi:

Herhangi bir açıklama yer almamaktadır.

2791 Sayılı Kanun'un Gerekçesi:

2791 sayılı Kanun'un 7. Maddesi ile 318. Maddenin **ikinci fıkrası**, amortismanla ilişkin daha önceki maddelerde (313 ve mükerrer 315.) yapılan değişikliklere (313. Maddeye getirilen %25, mükerrer 315. Maddeye getirilen %50 oranları) paralel olarak değiştirilmiştir.

⁶⁹ Hükümetin Teklifinde kabul ettiği madde metni; "Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan amortisman nispetleri gerektiğinde değiştirilebilir. Maliye Bakanlığı amortismanlarla ilgili diğer hususları tespite yetkilidir." Şeklinde idi.

Mali İşler Komisyonu ile Danışma Meclisinin kabul ettiği madde metni; "Maliye Bakanlığı, tespit ve ilan ettiği amortisman nispetlerini gerektiğinde değiştirilebilir ve amortismanlarla ilgili diğer hususları da tespite yetkilidir." Şeklinde idi.

Bütçe-Plan Komisyonu'nun kabul ettiği metin madde hükmünde yer aldığı gibidir.

Ayrıca bir fıkra ilave edilerek amortismanlarla ilgili diğer hususları tespiti Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Hükümetin Teklifinde kabul ettiği madde metni; “Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan amortisman nispetleri gerektiğinde değiştirilebilir. Maliye Bakanlığı amortismanlarla ilgili diğer hususları tespiti yetkilidir.” şeklinde idi.

Mali İşler Komisyonu ile Danışma Meclisinin kabul ettiği madde metni; “Maliye Bakanlığı, tespit ve ilan ettiği amortisman nispetlerini gerektiğinde değiştirilebilir ve amortismanlarla ilgili diğer hususları da tespiti yetkilidir.” şeklinde idi.

Bütçe-Plan Komisyonu’nun kabul ettiği metin madde hükmünde yer aldığı gibidir.

Tebliğler:

30.12.2006 Tarih ve 365 Sıra No.lu VUKGT

365 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğ Ekinde Yer Alan İktisadi Kıymetlere Ait Faydalı Ömür ve Amortisman Oranlarının İtibar Tarihi ile Uygulamaya İlişkin Esaslar

VUK’un “**Amortisman Nispetlerinin İtibar Tarihi**” başlıklı 318. maddesinde; yer alan hükme göre, 339 Sıra No.lu VUKGT ile değişik 333 Sıra No.lu VUKGT ekindeki listede tespit edilen faydalı ömür ve amortisman oranları, **bu Tebliğin yayımlandığı hesap döneminden itibaren geçerlidir.**

Diğer taraftan, yukarıdaki madde hükmünün Bakanlığa verdiği yetkiye istinaden, 333 ve 339 Sıra No.lu Tebliğler ile **ilan edilmiş olan faydalı ömür ve amortisman oranları değiştirilen** iktisadi kıymetlere ilişkin amortisman uygulamasının, aşağıda açıklandığı şekilde yapılması uygun görülmüştür.

Buna göre faydalı ömürleri değiştirilen iktisadi kıymetlerin net defter değerlerinin ilgili iktisadi kıymete ilişkin olarak bu Tebliğ ile ilan edilen yeni faydalı ömür süresinden, anılan liste uyarınca amortisman ayrılmış olan sürenin düşülmesi suretiyle **kalan amortisman süresi** esas alınarak itfa edilmesi gerekmektedir. Söz konusu iktisadi kıymetler için geçmiş hesap dönemlerinde ve 2006 yılının birinci, ikinci ve üçüncü geçici vergi dönemlerinde ayrılmış olan amortisman tutarlarına ilişkin olarak herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır.

Örneğin; 339 Sıra No.lu VUKGT ile değişik 333 Sıra No.lu VUKGT ekindeki liste uyarınca faydalı ömrü 7 yıl olarak tespit edilmiş bulunan bir çöp temizleme aracı 2004 yılı içerisinde aktive alınmış ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş değeri üzerinden 2004 ve 2005 yıllarında %14,28 amortisman oranına göre 2 yıl amortisman ayrılmış bulunmaktadır.

Bu Tebliğ ile çöp temizleme aracı için faydalı ömür süresi 5 yıl olarak *değiştirilmiştir*. Buna göre, söz konusu iktisadi kıymetin 2006 yılı için **kalan** faydalı ömrü $(5-2=)$ 3 yıldır. Bu durumda, çöp temizleme aracının net defter değerinin (2004 ve 2005 yıllarında enflasyon düzeltmesi hükümleri uyarınca düzeltilmiş değerleri ile düzeltilmiş birikmiş amortismanlar tutarı farkının) 2006 yılı hesap döneminden itibaren geçerli olmak üzere, kalan 3 yıl içerisinde $(1/\text{kalan faydalı ömür süresi} = 1/3 =)$ % 33,33 amortisman oranı ile itfa edilmesi gerekmektedir.

3.4.4.1.Dönemler İle İlişkilendirme İle İlgili Değişiklikler ve Gerekçeleri

Konu: Dönemler İle İlişkilendirme Açısından Amortisman Süresinin Belirlenmesi.

Aynı Kalan Uygulamalar: Amortisman yöntemlerinin uygulamasını süre bakımından ifade eden 320. maddenin **birinci, üçüncü** ve **sonuncu** fıkrası 5432 sayılı Kanun'dan bu yana değişmemiştir.

Değişikliğin Dayanağı: 4108 sayılı Kanun'un 6. Maddesi.

Değişen Uygulama: 320. maddeye 4008 sayılı Kanunla eklenen ikinci fıkra ile; 06.07.1994 tarihinden geçerli olmak üzere **tüm** amortisman tabi varlıklara kıst amortisman uygulaması getirilmiştir.

Yerine Getirilen Uygulama: 01.01.1994'ten geçerli olmak üzere 4108 sayılı Kanunla kıst amortisman uygulaması **binek otolarla** sınırlandırılmıştır.

Gerekçeler

5432 Sayılı Kanun'un Gerekçesi:

Amortisman süresinin hesabında mükellefin ilk uygulamaya başladığı oran (ya Hükümetin belirlediği oran veya mükellefin belirlediği daha düşük oran) esas tutulacaktır.

(1) rakamı bu orana bölünmek suretiyle süre hesaplanacaktır. Örneğin; mükellef 0,25 oranını uyguluyorsa (1) rakamını %25'e bölmek suretiyle elde edilecek (4) rakamı amortisman süresinin (4) yıl olduğunu ifade edecektir.

Mükellefin karlı yıllarda fazla, zararlı yıllarda az amortisman ayırmaları gibi vergi kaçırmalarına mahal vermemek üzere ilk defa uygulamaya başladıkları oranın değişmemesi düşünüldüğü ve sürenin uzatılamayacağına dair olan hüküm bu nedenle konulmuş ve madde aynen kabul edilmiştir.

320. maddenin son hükmü ile ilgili Ticaret Odalarının Mütalaaları ve Dilekçeleri⁷⁰ adlı Kaynakta “**Vergi Usul Kanunu Tasarısı Hakkında Genel Mülahazalar**” adlı bölümde aşağıda yer alan görüş bildirilmiştir.

“Bu hüküm özellikle üretim işletmelerinde mükellefi zorlayıcı bir özellik arz eder. Bir işletme mali durumunun ve rekabet imkanlarının uygun olmadığı zamanlarda noksan ayırdığı veya hiç ayırmadığı amortismanları, izleyen dönemlerde telafi etmelidir. Aksi takdirde gelirinden değil, kapitalinden vergi vermiş olur.

Bu sebepten, maddenin bu son fıkrasının tamamen kaldırılması icap eder. Normal zamanda fazla çalışan üretim işletmelerinde, amortisman oranları bu çalışma ile denk olarak artırılabilir.

Hatta bazı durumlarda sabit değerin tamamen imhasından sonra dahi amortisman ayrılmasına devam ve bu suretle bir ikame ityadı tesis olunmalıdır.”

Yukarıda yer alan görüş ne 5432 sayılı Kanun’da ne de diğer Kanunlarda dikkate alınmıştır...

213 Sayılı Kanun’un Gerekçesi:

5432 sayılı Kanunla aynı hükümleri içerdiğinden, herhangi bir açıklama yer almamaktadır.

⁷⁰ Gelir, Kurumlar ve İşletme Vergileri Tasarıları ile Vergi Usul Kanunu Tasarısı Hakkında Ticaret Odalarının Mütalaaları ve Dilekçeleri. S. 64.

4008 Sayılı Kanun’un Gerekçesi:

4008 sayılı Kanun’un 11. maddesi ile; VUK’un 320. maddesine birinci fıkradan sonra gelmek üzere bir **fıkra eklenmektedir**.

Eklenen bu fıkra ile, işletmelerin hesap dönemi içinde satın aldıkları iktisadî kıymetler için o dönemde tam olarak **yıllık amortisman** ayırmalarının **önlenmesi** amaçlanmıştır.

İktisadî kıymetin **aktife girdiği ay kesri, tam ay** sayılmak suretiyle hesap dönemi sonuna kadar kalan süre için **kıst amortisman** ayrılması esası benimsenmiştir. Ayrılamayan bakiye değer ise, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilecektir.

06.07.1994 Tarih ve 4008 Sayılı Kanun Sonrası Yayımlanan İlgili “Tebliğ”:

07.12.1994 Tarih ve 234 Sıra No.lu VUKGT

Kıst Amortisman Uygulaması

VUK’un 320. maddesine eklenen fıkra ile, **amortisman tabi iktisadi kıymetlerin, aktife girdiği ilk hesap döneminde, aktife girdiği tarihten sonra kalan dönem sonuna kadar olan süre dikkate alınarak amortisman ayrılması esası** getirilmiştir.

Bu uygulamada amortisman tabi iktisadi kıymetlerin aktife girdiği hesap dönemine ilişkin amortisman tutarı; (Yıllık Amortisman / 12 x Kalan Ay Sayısı) formülü ile bulunur.

Bu hesaplamada, kıymetin aktife girdiği *ay kesri tam* sayılacaktır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden *bakiye kısım* ise, *son yılda* ayrılacak amortisman tutarına ilave edilerek itfa edilecektir.

Tebliğ’de yer alan örnek 1: İşletmede kullanılmak üzere 10 Ağustos 1995 tarihinde 24.000 TL’ye demirbaş satın alınmıştır. Söz konusu sabit kıymet 01.01.1995 tarihinden sonra aktife alındığına göre, normal amortisman usulünde uygulanabilecek

azami amortisman nispeti % 20'dir⁷¹. Diğer taraftan, sabit kıymetin aktife alındığı ay kesri tam ay sayılacağından, 1995 hesap dönemi için Ağustos, Eylül, Ekim, Kasım ve Aralık ayları olmak üzere 5 aylık süreye isabet eden amortisman aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır.

$$\text{Yıllık amortisman tutarı} = 24.000 \times \% 20 = 4.800 \text{ TL.}$$

$$\text{5 aylık amortisman tutarı} = 4.800 \times 5/12 = 2.000 \text{ TL.}$$

Bu yıla isabet eden, ancak kıst amortisman uygulaması nedeniyle sabit kıymetin aktife alındığı dönemde ayrılamayan 7 aylık amortisman tutarı olan 2.800 lira ise, son yılda ayrılacak amortisman tutarına ilave edilerek itfa edilecektir.

Azalan bakiyeler usulünün seçilmesi halinde ise sabit kıymetin aktife alındığı hesap dönemine ilişkin amortisman tutarı şu şekilde hesaplanmaktadır.

$$\text{Yıllık amortisman tutarı} = 24.000 \times \% 40 = 9.600 \text{ TL.}$$

$$\text{5 aylık amortisman tutarı} = 9.600 \times 5/12 = 4.000 \text{ TL.}$$

4008 sayılı Kanun'un kıst amortisman uygulamasına ilişkin 12. maddesi, Kanun'un yayım tarihi olan 06.07.1994 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş bulunduğundan, bu tarihten önce aktife giren kıymetler için değişiklik **öncesi** hükümler uygulanarak amortisman **yıllık** ayrılmıştır. Bu tarihten **sonra** aktife girecek kıymetler için ise yeni hükümler uygulanmak suretiyle **kıst** amortisman ayrılmıştır.

Örnek 2 - 26 Mayıs 1994 tarihinde alınan kamyon bu tarih itibariyle aktife kaydedilmiştir. Alınan kamyon 4008 sayılı Kanunla eklenen fıkranın yürürlük tarihi olan 6 Temmuz 1994 tarihinden önce aktife kaydedilmiş olduğuna göre, yürürlük öncesi madde hükmü göz önüne alınarak tam yıla isabet eden amortisman ayrılmıştır.

Öte yandan, 163 Sıra No.lu VUKGT ile, döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından sabit kıymetin **iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların**, kıymetin **maliyetine eklenmesinin** zorunlu olduğu; aynı

⁷¹ 4008 sayılı Kanunla "Normal Amortisman oranı" 01.01.1995 tarihinden, 5024 sayılı Kanun ile 01.01.2004 tarihinde yapılan değişikliğe kadar **%20** idi.

kıymetlerle ilgili olarak söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortisman konusu yapılması gerektiği hususu açıklanmıştır.

Buna göre, sabit kıymetin aktife alındığı dönem sonuna kadar ortaya çıkan ve maliyete intikal ettirilen kur farkları ve yatırım kredisi faizleri için de kıst amortisman uygulaması yapılacaktır. Ancak izleyen yıllarda ortaya çıkan kur farkları ve kredi faizlerinde tam amortisman ayrılacaktır. Kıymetin aktife alındığı dönem sonuna kadar ortaya çıkan kur farkları ve kredi faizlerine ilişkin kıst amortisman uygulamasında, süre yönünden sabit kıymetin aktife girdiği tarih esas alınacaktır.

Not: Tebliğ'in son paragrafında yer alan “**Ancak izleyen yıllarda ortaya çıkan kur farkları ve kredi faizlerinde tam amortisman ayrılacaktır.**” ifadesinde yer alan **tam amortisman** ayırma ile kast edilen söz konusu kur farkları ile kredi faizlerinin **doğrudan dönem kar/zararına** aktarılmasıdır.

4108 Sayılı Kanun'un Gerekçesi:

4108 sayılı Kanun'un 4. maddesi ile VUK'un 320. maddesinin ikinci fıkrası değiştirilmektedir.

Maddenin 4008 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki şeklinde, sabit kıymet yıl içinde aktife girdiği tarih dikkate alınmaksızın o yıl için **tam** amortisman ayrılabilmekteydi.

Bu durum bir taraftan bazı mükelleflerin yılın son aylarında **kolayca** paraya çevrilebilecek türden sabit kıymetleri satın alıp kısa süre sonra elden çıkarmaları şeklinde suiistimallere neden olmakta idi.

Maddeye 4008 sayılı Kanunla eklenen fıkra ile getirilen kıst amortisman esası, amortisman müessesesinin kötüye kullanımını önlemekle birlikte, bu tür kullanımlara **konu olmayan** sabit kıymetleri de kapsama aldığından, sakıncalar ortaya çıkarmıştır. Özellikle, yatırım süresi oldukça uzun olan **komple tesis yatırımlarının**, aktife alındığı yılda kıst amortisman uygulamasına konu teşkil etmesi, bu işletmeler açısından ciddi sıkıntılara yol açmıştır.

Bu hususlar dikkate alınarak kıst amortisman müessesesinde, yalnızca uygulamada suuistimale konu teşkil eden iktisadî kıymetlerin kapsama alınması amacıyla düzenleme yapılmıştır.

Yapılan bu düzenleme ile; faaliyet konuları kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanlar, bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri dışında kalan işletmelerine ait **diğer binek otomobillerinin** aktife girdiği ay kesri de dikkate alınmak suretiyle kıst amortismanına tabi tutacaklardır.

Böylece, kıst amortisman uygulamasının **kapsamı sınırlandırılmış** olmaktadır. Ancak, binek otomobillerini faaliyetleri gereği kullanan işletmeler, örneğin işletmelerin **faaliyet konuları** itibariyle binek otomobilleriyle **gezici hizmet** sunanlar bilançolarında kayıtlı otomobilleri için kıst amortisman ayırmayıp, **tam** amortisman ayırabileceklerdir.

Not: 4008 sayılı Kanun’da olduğu gibi, 5024 sayılı Kanunla aktife giren amortismanına tabi tüm varlıklar için “**kıst**” amortisman uygulaması getirilmek istenmiştir.

5024 sayılı Kanun Tasarısı’nın 5. Maddesine göre; **VUK’un 320. maddesinin birinci fıkrası değiştirilmekte ve ikinci fıkrası yürürlükten kaldırılmaktaydı. Yapılmak istenen düzenleme ile, aynı Kanun’un 315. maddesinde hükme bağlandığı gibi amortisman uygulamasında kullanıma bağlı faydalı ömür esası getirilmekte olduğundan kıst amortisman uygulaması öngörülmekteydi.**

Ancak Plan ve Bütçe Komisyonunda söz konusu düzenleme kabul edilmemiştir. **“Kıst amortisman uygulanmasını düzenleyen çerçeve 5. maddesinin; metinden çıkarılması ve madde numaralarının teselsül ettirilmesi suretiyle”** şeklinde bir açıklama yapılmıştır.

4008 sayılı Kanun’un **tüm** amortismanına tabi varlıklar için getirdiği kıst amortisman uygulaması, 4108 sayılı Kanunla sonlandırılmıştır. Kıst amortisman uygulaması sadece binek otolar için bazı şartlar dahilinde düzenlenmiştir. Buna rağmen 10 yıl sonra tekrar tüm varlıklara kıst amortisman uygulamasının getirilmek istenmiş, ancak söz konusu düzenleme yasallaşmamıştır.

02.06.1995 Tarih ve 4108 Sayılı Kanun Sonrası Yayımlanan İlgili “Tebliğ”:

12.07.1995 Tarih ve 241 Sıra No.lu VUKGT

Amortisman Farklarının 1995 Yılı Giderlerine Dahil Edilmesi Halinde Yapılacak İşlem ve Kayıtlar

1- 06.07.1994-31.12.1994 tarihleri arasında işletmelerin aktifine giren ve 1994 takvim yılında kıst amortismanına tabi tutulan amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin amortisman farkları için 1994 takvim yılı kazançlarına ilişkin gelir, kurumlar ve muhtasar beyannamelerinde düzeltme talep etmeyen mükelleflerin söz konusu farkları 1995 yılında gider kaydetmeleri Bakanlıkça uygun görülmüştür.

2- Amortisman farklarını 1995 yılı matrahlarından indirmeyi tercih eden mükellefler, 1994 takvim yılı kazançlarına ilişkin olarak düzeltme beyannamesi vermeyenler, ancak bu hususu en geç 31.12.1995 tarihine kadar bağlı bulundukları vergi dairelerine bir dilekçe ile bildirerek ve bu süre içinde 1995 yılı defterlerinde amortisman farklarına ilişkin muhasebe kayıtlarını yapmışlardır.

Bu süre içinde dilekçe veya düzeltme beyannamesi vermeyen mükellefler, 1994 yılı matrahlarında düzeltme yapmayı tercih etmiş sayılmışlardır.

Örnek: Mükellefin, amortisman farkları için 1994 yılı kazançlarına ilişkin beyannamelerinde düzeltme yaptırmak istemediğini vergi dairesine verdiği dilekçe ile bildirmiş olması halinde; Mükellefin 1995 yılında yaptığı muhasebe kaydı 7/B seçeneğine göre aşağıdaki gibidir.

_____/_____
796 Amortismanlar ve Tükenme Payları XX
257 Birikmiş Amortismanlar XX
_____/_____

Muhasebe kaydı farklılık göstermemekle birlikte, yapılan kayıt 1994 yılında kıst amortisman uygulayıp, amortisman gideri olarak kaydedilmemiş kısım ile ilgilidir.

3- 1994 yılında kıst amortisman uygulaması nedeniyle ayrılamayan amortisman farkları için 1994 takvim yılı beyannamelerinde düzeltme yaptırmak yerine bu tutarları 1995

takvim yılında gider kaydetmeyi tercih eden mükellefler, söz konusu amortismanla tabi iktisadi kıymetler için 1995 takvim yılında yapılmış yeniden değerlendirme sırasında 1995 yılında gider kaydedilen 1994 yılına ilişkin amortisman farklarını da 1994 yılında giderleştirilen kıst amortismanla birlikte 1995 yılı için belirlenen yeniden değerlendirme oranına göre değerlemeye tabi tutmuşlardır⁷².

4- Amortisman farklarını 1995 yılı giderlerine dahil etmek istemeyip, ancak bu farklara ilişkin düzeltme beyannamesini 31.12.1995 tarihine kadar vermeyen ve bu farklara ilişkin muhasebe düzeltme kayıtlarını yapmayan mükellefler de, 1995 yılı sonunda yaptıkları yeniden değerlendirme sırasında VUK'un 320. maddesi⁷³ gereğince bu farkları fiilen ayrılmış kabul ederek işlem yapmışlardır.

30.12.2006 Tarih ve 365 Sıra No.lu VUKGT

Taşıtların Amortismanla Tabi Tutulması

VUK'un 320. maddesinde amortisman süresinin, kıymetlerin **aktife girdiği yıldan** başlayacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, mükellefler tarafından **iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilen, değerlendirme gününde envantere dahil olan ve kullanılma şartı aranmaksızın kullanılmaya hazır halde bulunan** iktisadi kıymetler için amortisman ayrılabilir. Bu kapsamda kullanılabilirliği kayıt ve tescile tabi **“taşitların”**, ilgili sicillerine yasal süresi içerisinde kayıt ve tescil işlemi yapılmak şartıyla; aktife alındıkları dönemden itibaren amortismanla tabi tutulması mümkün bulunmaktadır.

3.4.4.2. Amortisman Usulünü Seçme İle İlgili Değişiklikler ve Gerekçeleri

Konu: Amortisman Usulünü Seçme Bakımından Amortisman Süresinin Belirlenmesi.

Değişikliğin Dayanağı: 205 sayılı Kanun'un 20. Maddesi

Değişen Uygulama: Söz konusu düzenleme 5432 ve 213 sayılı Kanunlarda yer almamaktadır. 205 sayılı Kanunla 1963 yılında getirilmiştir.

Yerine Getirilen Uygulama:

⁷² Yeniden değerlendirme uygulaması güncel olmadığından ayrıntıya yer verilmemiştir.

⁷³ İlgili hüküm; “Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.” Şeklinde.

-Bütünlük teşkil eden değerlere normal veya azalan bakiyeler yöntemlerinden yalnız birisi uygulanabilir.

- Normal amortisman usulünden azalan bakiyeler yöntemine geçilemez.

- Azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilebilir.

Şüphesiz yapılan değişiklikler beyannamelerde veya eski bilançolarda bildirilir. Yeni yöntem bu bildirimin yapıldığı beyannamenin döneminden itibaren dikkate alınır. Henüz yok edilmemiş olan değer kısmı, bakiye amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarlarla yok edilir

Gerekçeler

205 Sayılı Kanun'un Gerekçesi:

205 sayılı Kanun'un 20. Maddesi ile VUK'a mükerrer 320. Madde eklenmiştir. Azalan bakiyeler üzerinden amortisman yönteminin kabulü ile, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler bakımından VUK'ta artık iki çeşit amortisman yöntemi söz konusudur. Bunların uygulanmasında uyulacak hususlar kanunda ayrıca belirtilmek istenmiştir. Bu amaçla tasarıya mükerrer 320. Madde eklenmiştir.

Amortisman yönteminin seçimi ile ilgili bulunan söz konusu madde hükümleri aşağıda açıklandığı üzere üç ayrı bentten oluşmaktadır.

1.İktisadi ve teknik bakımından bir bütün teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyelerle amortisman yöntemlerinden sadece birisi uygulanabilecektir.

Böylece bir ünitenin bir kısmı için başka, diğer kısmı için de başka bir yöntemin uygulanması mümkün olmayacaktır. Bu bent ile anılan değerlerin amortisman yönünden de bütünlüklerinin korunmak edilmek istendiği ortadadır.

2. Bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu yöntemden dönülemeyecektir.

Gerçekten azalan bakiyeler usulü özellikle iktisadi değerlerin edinildiği ilk yıllar için mükellefe avantaj sağlayıcı niteliktedir. Başlangıçta bu yöntemi seçmeyen mükellefin

sonradan böyle bir yola gitmesinde ise fayda görülmemiştir. Bu nedenle iki numaralı bent hükmü konulmuştur.

Buna istinaden iktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler hakkında hüküm saklı kalmak şartıyla, bir mükellefin bir kısım iktisadi değerlerini normal yöntemde ve diğerlerini de azalan bakiyeler yöntemiyle yok etmesini **önleyici** bir hüküm ise getirilmemiştir.

Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin tasarının kanunlaşmasından sonra **öteden beri sahip oldukları** iktisadi kıymetler için uygulayabilecekleri amortisman yöntemini de maddenin anılan iki numaralı bendi hükmü gereğince belirlemeleri gerekmektedir.

Bu mükellefler söz konusu iktisadi kıymetlerini esasen normal yöntemde amorti etmekte olduklarına göre, bunlar için azalan bakiyeler yöntemini seçmek hakkına sahip olamayacaklardır. Ancak tasarının bu maddesinin **yürürlüğe girdiği takvim yılında edinilerek**, amortisman süresi **bu yıldan başlayan** ve değerinden henüz amortisman **ayrılmamış** bulunan iktisadi kıymetler için azalan bakiyeler yöntemini uygulama imkanı elde edeceklerdir.

3. Anılan maddenin 3 numaralı bendine göre; bir iktisadi değerden azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılmaya başladıktan sonra normal amortisman yöntemine geçilmesi mümkün olabilecektir.

Gerçekten bir iktisadi kıymete başlangıçta azalan bakiyeler yöntemi uygulanarak bunun ilk yıllardaki avantajlarından da yararlandıktan sonra, mükellefin yapılan hesaplar bakımından da fazla zorluk gösteren bu yöntemi devam ettirmesinde herhangi bir fayda görülmemiştir. Bu nedenle normal yönetime dönülmesine izin verilmiştir.

Ancak şu hususu belirtmek gerekir ki, bu takdirde amortisman artık iktisadi kıymetin aktife giriş değeri üzerinden hesaplanmayacaktır. Normal yönetime geçildiği yıla devreden bakiye değerinin, bakiye (kalan) amortisman süresine bölünmek suretiyle bulunacak tutar, sürenin sonuna kadar her yıl gider yazılabilecek amortisman tutarı olarak kabul edilecektir.

Bu bent hükmüne göre yöntem değiştiren mükelleflerin değişikliği beyannamelerinde veya eki bilançolarda belirtmeleri de uygun görülmüştür. Bu husus maddede ayrıca belirtilmiştir.

14.02.1963 Tarih ve 62 Sıra No.lu VUKGT (güncelliği kalmamıştır).

205 sayılı Kanun'un 20. Maddesiyle 213 sayılı Kanun'a eklenmiş olan mükerrer 320. madde, bilânço esnasında defter tutan mükelleflere (Normal amortisman) veya (Azalan bakiyeler üzerinden amortisman) usullerinden sadece birini seçmek ve azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulünden normal amortismanla geçebilme haklarını düzenleyen hükümleri içermektedir.

1- Maddenin 1 numaralı fıkrasında, iktisadî ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için (Normal amortisman) veya (Azalan bakiyeler üzerinden amortisman) usullerinden yalnız birinin uygulanabileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, iktisadî ve teknik bakımdan bir **bütün** teşkil eden değerler için (Normal amortisman) veya (Azalan bakiyeler üzerinden amortisman) usullerinden sadece birinin uygulanması olanaklıdır. Bu itibarla bir ünitenin bir kısmı için başka, diğer kısmı için ise, başka amortisman usulünün uygulanması mümkün değildir.

2- Maddenin 2 numaralı fıkrasıyla, bir iktisadî değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu usulden dönülemeyeceği esası kabul edilmiştir.

3- Maddenin 3 numaralı fıkrasına göre ise, azalan bakiyeler üzerinden amortisman yöntemini uygulayan mükellefin normal amortisman yöntemine geçmesi mümkün bulunmaktadır. Bu takdirde mükellefin keyfiyeti, vergi beyannamesinde veya beyannamesine bağlı bilânçosunda belirtmesi ve bu dönemden itibaren normal amortisman usulünü uygulaması gerekmektedir.

Kanunun bu imkanından faydalanan mükellef, azalan bakiyeler usulüne göre henüz yok edilmemiş olan değer kısmını bakiye amortisman süresine bölmek suretiyle eşit miktarlarda yok edecektir.

3.4.5. Amortismanın Kaydedilmesi İle İlgili Değişiklikler ve Gerekçeleri

Konu: Amortisman Hesapları

Değişikliğin Dayanağı: 213 Sayılı Kanun'un 321. Maddesi.

“Amortisman Hesapları” Başlıklı 321. Madde İle Getirilen Düzenleme: Maddede yer alan hesaplanan amortismanların hesaplarda ayrıca gösterilmek şartıyla **“doğrudan doğruya ilgili değerden indirilmesi veya pasifte ayrı bir karşılık hesabında toplanması”** hükmü ile direkt veya endirekt kayıt yöntemlerinden⁷⁴ bahsedilmektedir. Mükelleflere seçimlik hak tanındığı madde hükmünden geçen **“veya”** kelimesinden anlaşılmaktadır. Ancak tekdüzen muhasebe sistemine göre direkt kayıt yöntemi yerine endirekt kayıt yöntemi kullanılmaktadır. Dolayısıyla tekdüzenin getirdiği uygulama ile madde hükmünde yer alan seçimlik hak geçerliliğini yitirmiştir.

Gerekçeler:

5432 ve 213 sayılı Kanunların gerekçelerinde “Amortisman Hesaplarına” ilişkin herhangi bir açıklama yer almamaktadır.

3.4.6. Birikmiş Amortismanların Bilançoda Gösterilmesi İle İlgili Değişiklikler ve Gerekçeleri

Hesaplanan amortisman tutarları; bir yandan gider veya maliyet olarak dikkate alınırken, diğer yandan da toplam tutarları ile iktisadi kıymetin bulunduğu hesap grubu içinde (-) değerler ile yer alır (AKYOL, 2010). Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için **“Birikmiş Amortismanlar”**, özel tükenmeye tabi varlıklar için **“Birikmiş Tükenme Payları”** düzenleyici hesapları ile bilançoda indirim şeklinde gösterilir. Böylece duran varlıklar aktifte net değeri ile yer alırlar.

3.4.7. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortismanlar İle İlgili Değişiklikler ve Gerekçeleri

VUK'un 313. Maddesinde amortisman ayırmanın temel koşullarından biri olarak **“değer düşmesinin”** hüküm bulması, ayrıca gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin de sayılması ile maddi olmayan duran varlıkların itfası sağlanmaktadır.

⁷⁴ Amortisman kayıt yöntemleri ile ilgili ayrıntılı bilgi için Birinci Bölüme bakınız.

3.4.7.1. Temel Yaklaşım

Maddi olmayan duran varlıkların itfası ile ilgili olarak VUK'un 325. Maddesinde **“Sermayenin İtfası”**, 326. maddesinde **“İlk Tesis ve Taazzuv Giderlerinin ve Peştemallıkların İtfası”**, 327. Maddesinde **“Özel Maliyet Bedellerinin İtfası”** hüküm bulmuştur.

Maddi olmayan duran varlıklar arasında yer alan **“hakların”** ve **“araştırma ve geliştirme giderlerinin itfası”** ayrı başlıklarda düzenlenmemiştir. Hakların, VUK'un 269. Maddesi gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler arasında yer alması ile **“amortisman konusuna”** girdiği anlaşılmaktadır. Daha öncede belirtildiği üzere haklarla ilgili doğrudan hüküm bulunmamasına rağmen, amortisman listesinde, hakların itfasına ilişkin oran yer almaktadır.

Ayrıca **“Sermayenin İtfası”** başlıklı 325. Maddede **“devletten alınan imtiyazın itfası”** ile ilgili hükümler, hakların itfası konusu içinde yer almaktadır. Ancak haklar ile ilgili doğrudan bir düzenlemeyi içermemektedir.

Benzer şekilde araştırma ve geliştirme giderleri ile ilgili doğrudan bir düzenleme VUK'ta yer almamaktadır. Aktifleştirilen bu giderlerle ilgili itfa oranları amortisman listesinde yer almaktadır.

3.4.7.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklar İle İlgili Kanun'da Yer Alan Düzenlemeler

a) Konu: Sermayenin İtfası

Uygulamanın Dayanağı: 213 Sayılı Kanun'un 325. Maddesi.

“Sermayenin İtfası” Başlıklı 325. Madde İle Getirilen Düzenleme: İlk düzenlemenin yapıldığı 2395 sayılı Yeni Kazanç Vergisi Kanunu ile 5432 sayılı Kanun ve sonrasında 213 sayılı Kanun hükümleri arasında fark bulunmamaktadır.

5432 ve 213 sayılı Kanunlarda aynı düzenleme yer almaktadır. Bu madde hükmü ile ilgili olarak 4369 sayılı Kanun ile VUK'un 313. Maddesine **“yap-sat-devret modeli”** ile ilgili hüküm eklenmiştir.

Gerekçeler:

5432 ve 213 sayılı Kanunların gerekçelerinde “Sermayenin İtfasına” ilişkin herhangi bir açıklama yer almamaktadır.

b) Konu: Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri İle Peştemallıkların İtfası

Değişikliğin Dayanağı: 213 sayılı Kanun’un 326. Maddesidir.

Değişen Uygulama: 5432 sayılı Kanun ile yapılan ilk düzenlemede sadece kuruluş ve örgütlenme giderlerinin itfası yer almaktadır.

Yerine Getirilen Uygulama: Peştemallıkların itfası kanun metnine eklenmiştir.

Gerekçeler:

5432 sayılı Kanun’un gerekçesinde “İlk Tesis ve Taazzuv Giderlerinin İtfası”, 213 sayılı Kanun’un gerekçesinde “İlk Tesis ve Taazzuv Giderlerinin ve Peştemallıkların⁷⁵ İtfası” ile ilgili herhangi bir açıklama yer almamaktadır.

Maliye Bakanlığı tarafından 1949 yılında yayımlanan “Vergi Usul Kanunu ve İzahları” isimli Kaynakta “İlk Tesis ve Taazzuv Giderlerinin İtfası” ile ilgili aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır;

“Kurumlar diledikleri takdirde ilk tesis ve taazzuv giderlerini aktifleştirebilirler. Veyahut içinde bulunulan hesap döneminin genel giderleri arasına katabilirler. Aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve beş yıl içinde itfa olunabilirler. Kanun’un ifadesine göre mükellefler bu amortismanı yapıp yapmamakta serbesttirler. Fakat amortisman yapılması halinde beş yılda ve eşit miktarlarda yani ilk tesis ve taazzuv giderleri tutarının % 20’sini itfa etmek zorundadırlar. Bazı yıllarda amortisman ayırmamak veya bazı yıllarda bu orandan düşük oranlarda amortisman ayırmak suretiyle süreyi uzatamazlar.”

c) Konu: Özel Maliyet Bedellerinin İtfası

Aynı Kalan Uygulamalar: Hem 213 sayılı, hem de 5398 sayılı Kanun’da yer alan “eşit yüzdelerle itfa edilir” hükmünden; özel maliyetlere azalan bakiyeler usulüyle amortisman yönteminin uygulanamayacağı anlaşılmaktadır.

⁷⁵ 213 sayılı Kanunla ilgili İktisat Komisyonunun Değiştirilmesinde “peştemallıkların” ifadesi yer almamaktadır.

- Hem 213 sayılı, hem de 5398 sayılı Kanun'da özel maliyet bedellerinin itfasında **kira süresinin belirsiz olması** halinde itfa süresinin ne olacağına ilişkin hüküm yer almamaktadır.

İlgili düzenleme aşağıda belirtildiği üzere tebliğler aracılığıyla yapılmıştır.

-Tebliğlere ek tablolarda sadece özel maliyetlerin **kira süresince** itfa edileceği, **kira süresi belli olmayanlarda** ise sürenin 5 yıl olacağı yer almaktadır.

Değişikliğin Dayanağı: 5398 sayılı Kanun'un 24/b maddesi.

Değişen Uygulama: Gayrimenkullerin ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran özel maliyet bedelleri kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilirdi.

Yerine Getirilen Uygulama: Özel maliyet bedellerinin itfası 5432 sayılı Kanun'da yer almamaktadır. **İlk** kez 1961 yılında 213 sayılı Kanunla getirilmiş, sonra 2004 yılında 5398 sayılı Kanunla **büyük ölçüde** değiştirilmiştir. Yapılan değişiklik;

-“**Elektrik üretim ve dağıtım varlıkları**” gayrimenkuller ve gemilerden sonra ilave edilmiştir.

-Yukarıdaki 3 varlığın kira süresi yanı sıra “**işletme hakkı süresi**” ilave edilmiştir.

-Kiralanan şeyin boşaltılması ifadesine ek olarak “**işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesinden**” bahsedilmiştir.

Gerekçeler

5432 Sayılı Kanun'a İlişkin Açıklamalar:

Özel maliyetlerle ilgili herhangi bir hükmün 5432 sayılı Kanun'da yer almamasına rağmen Maliye Bakanlığı tarafından 1949 yılında yayımlanan “**Vergi Usul Kanunu ve İzahları**” isimli Kaynakta “**Özel Maliyet Bedelleri**” ile ilgili aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır;

“Özel maliyet bedelleri de aktife kayıtlı değerleri üzerinden amortismanına tabi tutulurlar. Özel maliyet bedelleri gayrimenkullerin kira ile tutulması halinde, mülk sahiplerinden ayrı, kiracıların, gayrimenkulün iktisadi kıymetini artıracak şekilde yaptıkları giderlerin

toplamını ifade eder. Bu giderleri kiracının defterlerinde özel maliyet bedeli adıyla açılan bir hesapta toplanır. Amortismanına esas olur.”

213 Sayılı Kanun’un Gerekçesi:

“**Özel Maliyet Bedellerinin İtfasına**” dair açıklama yer **almamaktadır**.

213 Sayılı VUK İle İlgili Tebliğlerde Yer Alan Oranlar:

“**Özel Maliyet Bedellerinin İtfasına**” ilişkin Tebliğlerde aşağıda yer aldığı üzere ekli tablolarda belirtilen açıklamalar yer almaktadır.

Özel Maliyet Bedelleri İle İlgili Amortisman Uygulaması:

55 Sıra No.lu VUKGT; Özel maliyetler; kira süresi belli olanlarda kira süresi ile orantılı olarak, kira süresi belli olmayanlarda ise %20 oranı ile itfa edilir.

333 Sıra No.lu VUKGT; Özel maliyetler (Kira süresi belli olmayanlarda) 5 yılda, % 20 oranı ile itfa edilir.

Görüldüğü üzere, kanun metninde yer almayan kira süresi belli olmama durumunda özel maliyetlerin itfasında yine 5 yıl esas alınmıştır. 55 Sıra No.lu Tebliğ’deki gibi madde hükmünde zaten yer alan **kira süresince itfa edilir** ifadesine 333 Sıra No.lu Tebliğde tekrar değinilmemiştir.

Kira süresi belli olmayanlar için oran belirtmenin dışında, özel maliyet bedelleri ile ilgili *ayrıntılı* bilginin yer aldığı herhangi bir tebliğe **rastlanmamıştır**.

5398 Sayılı Kanun’un Gerekçesi:

5398 sayılı Kanun’a ilişkin Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu’nda aşağıda yer alan açıklamaların dışında VUK’un 327. Maddesine ilişkin gerekçe yer *almamaktadır*.

Raporda belirtilen;

- Elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkını alan tüzel kişinin, bu varlıklar üzerinde yapmış olduğu **genişleme** ve **yenileme** yatırımlarının **muhasebeleştirilmesine** ve bilançosunda **gösterebilmesine** imkân sağlamasına yönelik bir düzenleme metne 24. madde olarak ilave edilmiştir.

3.4.7.3.Birikmiş Amortismanların Bilançoda Gösterilmesi

Maddi olmayan duran varlıkların itfa payları “**268 Birikmiş Tükenme Payları**” düzenleyici hesabı ile bilançoda gösterilmektedir.

3.4.8. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklarda Amortisman Hükümleri Değişiklikleri ve Gerekçeleri

3.4.8.1.Temel Yaklaşım

Özel tükenmeye tabi varlıkların itfası 316. Maddede “**Madenlerde Amortisman**” başlığında hüküm bulmuş, 55 Sıra No.lu VUKGT’de açıklanmıştır.

Konu: Madenlerde Amortisman

Aynı Kalan Uygulamalar: Madenlerde amortisman konusunu açıklayan 316. Maddenin;

-İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetlerine göre,

-Her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere belli edilecek nispetler üzerinden yok edilmesi ile ilgili hükmü 5432 sayılı Kanun’dan bu yana değişmemiştir.

5432 sayılı Kanun’dan önce yürürlükte olan Kazanç Vergisi Kanunlarında herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. 5432 sayılı Kanun’dan sonra yürürlüğe giren 213 sayılı Kanun ile maddenin numarası ve aşağıda yer alan kelime farkları dışında herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

Uygulamanın Dayanağı: 213 sayılı Kanun’un 316. Maddesi.

Değişen Uygulama:

5432 sayılı Kanun’da;

-“İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde **tutulmalı**” denilmiştir.

-Her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere belli edilecek nispetler Maliye ve **Ekonomi ve Ticaret** Bakanlıkları tarafından belirlenmekteydi.

Yerine Getirilen Uygulama:

213 sayılı Kanun’da;

-“İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde **tutulmak**” denilmiştir.

-Her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere belli edilecek nispetler Maliye ve **Sanayi** Bakanlıkları tarafından belirlenmektedir.

Gerekçeler

5432 Sayılı Kanun’un Gerekçesi:

Madenlere ait amortismanların tespiti ile ilgili bu maddenin görüşmelerinde; **tuğla, kiremit ve kireç ocaklarının** bu madde konusuna girip giremeyeceği konusu üzerinde de durulmuştur. Sonuçta madenlere ait mevzuatta, taş ocakları arasında bunların da madenler gibi işleme tabi olduğu anlaşıldığından, ayrıca madde hükmünde belirtilmesine gerek görülmemiştir.

213 Sayılı Kanun’un Gerekçesi:

Herhangi bir açıklama yer almamaktadır.

213 Sayılı VUK İle İlgili Tebliğ:

1961 Tarihli 55 Sıra No.lu VUKGT

213 sayılı Kanun’un 315. Maddesinde yer alan “**Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan nispetler üzerinden yok edilir.**” hükmüne istinaden amortisman oranları Tebliğ ile yayımlanmıştır.

1960 hesap dönemi sonuna kadarki dönemler için 3 Sıra No.lu VUKGT ile ilgili verilen özgelere göre işlem yapılmıştır. 1960 hesap dönemi sonuna kadar itfa edilmemiş,

1961 ve izleyen hesap dönemlerinde edinilmiş ATİK'ler bu tebliğe bağlı cetvellerdeki **esaslar** ve **oranlar** geçerli olmuştur.

Not: Yukarıda **oranlar** ifadesinin yanında “**esaslar**” ifadesinin kullanımına örnek **dekapaj** masrafları ile ilgili yer alan açıklamalardır.

Dekapaj masrafları ile ilgili açıklama; dekapaj masrafları istihsal olunacak cevherin tonajı ile veya metal muhtevasıyla mütenasiben itfa olunur

Aynı *esas* 105 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde⁷⁶ de yer almaktadır. “**Dekapaj masrafları**” ile ilgili söz konusu esas VUK'un “**Madenlerde Amortisman**” başlıklı 316. Maddesinde yer almadığı halde ilk olarak 55 Sıra No.lu Tebliğ'de yer almıştır.

3.4.8.2. Birikmiş Amortismanların Bilançoda Gösterilmesi

“**Birikmiş Tükenme Payları**” düzenleyici hesabı özel tükenmeye tabi varlıkların tükenme paylarını itfa etme üzere kullanılmaktadır.

3.4.9. Özel Haller İle İlgili Değişiklikler ve Gerekçeleri

Amortismanla ilişkin özel haller VUK'un üçüncü kitabının, üçüncü kısmının, üçüncü bölümünde yer almaktadır. Bu bölümde “**amortismanla tabi malların satılması**”, “**amortismanla tabi malların sigorta tazminatı**”, “**emtia sigorta tazminatı**” düzenlenmiştir.

a) Konu: Amortismanla Tabi Varlıkların Satılması

Aynı Kalan Uygulamalar: Amortismanla tabi malların satılması ile ilgili esasları ifade eden 328. Maddenin;

-Amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki farkın kâr ve zarar hesabına geçirileceği ile ilgili,

-Amortisman ayrılmış olanların değerinin, ayrılmış amortisman **çıktıktan** (düşüldükten) sonra kalan **değeri olduğu**,

⁷⁶ 28.12.1970 tarihli

-Devrin satış hükmünde olduğu

ile ilgili fıkraları 5432 sayılı Kanun'dan bu yana değışmemiştir.

Değişikliklerin Dayanakları: 213 sayılı Kanun'un 328. Maddesi, 205 sayılı Kanun'un 21. Maddesi, 2365 sayılı Kanun'un 56. maddesi.

Değişen Uygulama: Kanun hükmü değiştirilmeden ilaveler ile genişletilmiştir.

Yerine Getirilen Uygulamalar:

-5432 sayılı Kanun'da yer almayan **“işletme hesabı esasında defter tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler”** hükmü ile **“trampanın da satış hükmünde olduğu”** 213 sayılı Kanunla getirilmiştir.

-2365 sayılı Kanunla 213 sayılı Kanuna ek olarak; işletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerin yanı sıra **“serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler”** maddeye eklenmiştir.

-“**Özel fonlara**” ilişkin esaslar ilk 205 sayılı Kanunla eklenmiş, sonra 2365 sayılı Kanunla genişletilmiştir. Buna göre; 2365 sayılı Kanun ile **“üç yıldan önce faaliyetlerin sona ermesi halinde söz konusu karlar o yılın matrahına eklenir.”** hükmü ayrıca eklenmiştir.

Gerekçeler

5432 Sayılı Kanun'un Gerekçesi:

Herhangi bir açıklama yer almamaktadır. Ancak Maliye Bakanlığı tarafından 1949 yılında yayımlanan **“Vergi Usul Kanunu ve İzahları”** isimli Kaynakta **“Amortisman Tabi Malların Satılması”** ile ilgili aşağıdaki açıklama yer almaktadır;

“İşletmenin aktifinde kayıtlı ve amortisman tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satılması halinde, bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri ile satış bedeli arasındaki fark kar veya zarar hesabına geçirilir. Bu iktisadi kıymetler daha önce amortisman tabi tutulmuşsa, ayrılmış olan amortisman tutarı kıymetin değerinden düşölür. Satış bedeli amortisman düşöldükten sonra kalan kıymetle karşılaştırılır ve mahsup edilir.

VUK bakımından amortismanına tabi malların bedelsiz devri de aynen satış hükmündedir. Bu itibarla iktisadi kıymetlerin devredilmesi halinde de yukarıda açıklandığı üzere ayrılan amortismanlar düşüldükten sonra kalan devir bedeli ile karşılaştırılır. Kar varsa kara, zarar varsa zarara aktarılır.”

213 Sayılı Kanun’un Gerekçesi:

“**Amortismanına Tabi Malların Satılması**” başlıklı 309. maddeye⁷⁷ göre, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki farkın kâr ve zarar hesabına geçirilmesi gerekmektedir.

İşletme hesabı defterinde kâr ve zarar hesabı bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu mükelleflerin bahsedilen farkı, defterlerinde hasılat veya gider kaydetmeleri doğaldır. Ayrıca bu hususun maddede açık bir hükümle ifadesi madde hükmünün anlaşılır olması bakımından faydalı görülmüştür. Birinci fıkraya ilâve edilen hüküm bu amaçla konulmuştur.

205 Sayılı Kanun’un Gerekçesi:

205 sayılı Kanun’un 21. Maddesi ile; VUK’un 328. Maddesinin **sonuna** yeni bir hüküm eklenmektedir.

VUK’un 328. Maddesi, işletmede kullanılan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışı halinde uygulanacak işlemleri göz önünde bulundurmaktadır. Halen yürürlükte bulunan madde aynen korunmaktadır. Bu maddeye iki fıkra halinde yeni bir hüküm eklenmesi uygun görülmüştür.

Maddeye eklenmek istenen fıkralar ile;

-Satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi arzu edilmektedir veya

-Yenileme esasında zorunlu ise

satıştan oluşan karın o yılın ticari kazancına ilave edilmemesi gerekir. Bu karın pasifte geçici bir hesapta en fazla 3 yıl süre tutulmasının sağlanması istenilmiştir.

⁷⁷ 5432 sayılı Kanun’un 309. maddesi

Böylece bilanço esasına göre defter tutmakta olan mükelleflerin bu karlardan da yararlanmak suretiyle, elden çıkardıkları iktisadi kıymetleri yenileme imkanları arttırılmış olmaktadır.

Ancak bu takdirde yeni iktisadi kıymetin elde edilmesine ayrılmış olunan ve daha önce vergilendirilmemiş bulunan satış karını, bir taraftan da bu iktisadi kıymetin değerinden de peşin olarak ayrılmış bir amortisman gibi düşünülmesi gerektiğinden, yeni iktisadi kıymet üzerinden ayrılacak amortismanlardan, söz konusu satış karının mahsup edilmesi ve bu mahsup işlemi tamamlandıktan sonraki amortisman paylarının giderler arasına dahil edilmesi gerekecektir.

Pasifte 3 yıl süre ile tutulduğu halde her ne sebeple olursa olsun yenilemeye ayrılmış bulunan bu tür satış karlarının 3. yılın vergi matrahına ilave edilerek vergilendirileceği hususu madde metninde ayrıca belirtilmiştir.

328. maddeye eklenen bu hükümlerle, özellikle satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi yönünde bir teşvik gayesi amaçlanmıştır. Böyle bir karın **başka bir iktisadi kıymetin iktisabına** ayrılması durumunun aynı hükümler çerçevesinde **değerlendirilmemesi** gerekecektir.

205 Sayılı Kanun İle İlgili Tebliğ:

14.02.1963 Tarih ve 62 Sıra No.lu VUKGT (güncelliği kalmamıştır).

2365 Sayılı Kanun'un Gerekçesi:

2365 sayılı Kanun'un 59. Maddesi ile VUK'un 328. Maddesinde aşağıda yer alan iki değişiklik yapılmaktadır.

Yürürlükteki 328. Maddede amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde, ortaya çıkacak kar ve zararın sonuç hesaplarına aktarılacağı, bilanço ve işletme hesabı esasında defter tutan ticari kazanç erbabı için öngörülmüştür. Ancak **serbest meslek erbabı** için hüküm konulmamıştır. Serbest meslek erbabının işinde kullandığı sabit kıymetler için ayıracağı amortismanları masraf yazma hakkı bulunduğu göre, amortisman yoluyla daha önce matrahtan indirilmiş bu kıymetlerin satışından doğan farkın

da kar zarara aktarılmasının zorunlu olması gerekir. Bu amaçla maddede gerekli değişiklikler yapılmış bulunmaktadır.

Öte yandan amortisman konusu kıymetlerin satışından doğan kar, belli şartlarla, üç yıl süreyle pasifte geçici bir hesapta tutulabilmektedir. Fakat her ne sebeple olursa olsun, süre içinde **kullanılmadığı** takdirde üçüncü yılın vergi matrahına eklenmesi gerekmektedir. Yürürlükteki maddede üç yıllık bekleme süresinden önce; **işin terki, devri veya işletmenin kapatılması** halinde yapılacak işlem hakkında bir hüküm bulunmamaktadır. Aslında belirtilen hallerde, karın geçici hesapta bekletilmesi için, kanunen aranan şartlar ihlal edilmiş olmaktadır. Dolayısıyla geçici hesaptaki karın; devir, terk veya kapatmanın meydana geldiği yılın matrahına ilavesi gerekmektedir. Ancak muhtemel anlaşmazlıkları önlemek ve duruma açıklık kazandırmak için, bu hususun madde metninde açıkça belirtilmesi uygun görülmüştür.

2365 Sayılı Kanun İle İlgili, 25.12.1980 Tarihli Bütçe Plan Komisyon Raporu Gerekçesi:

Tasarının çerçeve 59. Maddesine bağlı VUK'un 328. Maddesinde yapılan değişiklik;

“Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde, alınan bedel ile bunların hesaba geçirilmesi ile ilgili düzenlemede amortisman bakiyesi ile satış bedeli arasındaki olumlu fark kar; olumsuz fark zarar olarak hesaba geçecektir.

Ayrıca halen, amortisman tabi kıymetlerin satışından doğan kar üç yıl pasifte bekletiliyordu. Ancak bu üç yılın sonunda ne işlem yapılacağına dair kanunda bir açıklık yoktu. Bu düzenleme ile, bu kıymetin üç yıldan önce satılması halinde o yıl karına, üç yıldan sonra satılması halinde satışın yapıldığı yılın karına ilave⁷⁸ edileceğine dair bir hüküm getirilmektedir.”

Değişiklik uygun görüldüğünden madde aynen kabul edilmiştir.

⁷⁸ Altı çizili ifade ile ne anlatılmak istendiği anlaşılamamıştır (Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri. 1988. s.593).

2365 Sayılı Kanun İle İlgili Tebliğ:

14.07.1981 Tarih ve 143 Sıra No.lu VUKGT

Amortismanına Tabi Malların Satılmasına İlişkin Değişiklikler:

2365 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önce 213 sayılı VUK'un 328. maddesinde amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde, hasıl olacak kar ve zararın sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi, bilanço ve işletme hesabı esasında defter tutan ticari kazanç sahipleri için öngörülmüş fakat serbest meslek erbabı için bu konuda bir hüküm yer almamıştır.

Anılan maddenin birinci fıkrasında yapılan değişiklik ile serbest meslek erbabının işinde kullandığı sabit kıymetlerin satışından doğan farkın da kar ve zarar hesabına intikal ettirilmesi sağlanmış bulunmaktadır.

Diğer yandan, aynı maddenin değişiklikten önceki dördüncü fıkrasında, amortisman konusu iktisadi kıymetlerin satışından doğan karın belli şartlarla ve üç yıl süreyle pasifte geçici bir hesapta tutulabileceği fakat her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmayan karın üçüncü yılın vergi matrahına ekleneceği hükme bağlanmış ise de, **üç yıllık bekleme süresinden önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde yapılacak işlem hakkında** bir hüküm yer almamaktaydı. Esasen belirtilen hallerde, karın geçici hesapta bekletilmesi için kanunen aranan şartlar ihlal edilmiş olmaktadır. Dolayısıyla geçici hesaptaki karın devir, terk ve tasfiyenin gerçekleştiği yılın vergi matrahına eklenmesi gerekmektedir. Ancak, muhtemel anlaşmazlıkların önlenmesi için bu hususa madde metninde açıkça yer verilmiştir.

b) Konu: Amortismanına Tabi Varlıkların Sigorta Tazminatı

Aynı Kalan Uygulamalar: Amortismanına tabi malların sigorta tazminatı ile ilgili esasları ifade eden 329. Maddenin;

-Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen zıyaa uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkın kâr veya zarar hesabına geçirileceği,

-Şu kadar ki, alınan sigorta tazminatı ile ziyaa uğrayan malların yenilenmesi işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa, bu takdirde tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta tutulacağı

ile ilgili fıkraları 5432 sayılı Kanun'dan bu yana değişmemiştir.

Değişikliklerin Dayanakları: 213 sayılı Kanun'un 329. Maddesi, 2365 sayılı Kanun'un 57. maddesi.

Değişen Uygulama: Kanun hükmü değiştirilmeden ilaveler ile genişletilmiştir.

Yerine Getirilen Uygulamalar: 5432 sayılı Kanun'da;

-“Üç yıl”,

-“Bu süre içinde kullanılmamış olan tazminat farkları kara ilave olunur.”

hükümleri yer almamıştır. Bu hükümler ilk kez 213 sayılı Kanun'da yer almıştır. 2365 sayılı Kanun'da söz konusu hükümler ile ilgili herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

2365 sayılı Kanun ile eklenen hükümlerle;

-Üç yıldan önce işin terki vb. de tazminat fazlasının matraha ilave olacağı belirtilmiştir.

-Özel fonların amortismanına mahsubu eklenmiştir.

Gerekçeler

5432 Sayılı Kanun'un Gerekçesi:

Herhangi bir açıklama yer almamaktadır. Ancak Maliye Bakanlığı tarafından 1949 yılında yayımlanan “**Vergi Usul Kanunu ve İzahları**” isimli Kaynakta “**Amortismanına Tabi Malların Sigorta Tazminatı**” ile ilgili aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır;

“Amortismanına tabi iktisadi kıymetler sigorta ettirilmiş bulunabilir. Sigorta konusu hasarlar gerçekleşir ve bir tazminat alınırsa ne olur? Bu kıymetler fevkalade amortisman başlıklı maddede belirtilen nedenlerle kısmen veya tamamen ziyaa uğrarlarsa, alınan sigorta

tazminatları bunların değerleriyle karşılaştırılır. Arada artık varsa kara, eksik varsa zarara aktarılır. Burada iktisadi kıymetin değeri daha önce ayrılmış amortismanların düşülmesinden sonra kalan değer olarak dikkate alınır. Ancak bazen alınan sigorta tazminatları ile hasara uğrayan malların yenilenmesi gerekebilir. Veyahut işletmeyi idare edenlerce bu tazminatın iktisadi kıymetlerin yenilenmesinde kullanılmasına karar verilip, bu yolda harekete geçilir. Bu durumda sigortadan alınan tazminatın hasara uğrayan malların değerlerine göre artık olan parçası yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta tutulur.”

213 Sayılı Kanun’un Gerekçesi:

“Amortisman Tabi Malların Sigorta Tazminatı” başlıklı 310. maddeye⁷⁹ göre, yenileme giderleri karşılığı olarak pasifte geçici bir hesaba alınmış olan tutarın **ne kadar süre ile kalacağı** maddede **belirtilmemiştir**. Bu gibi geçici hesapların uzun süre tasfiye edilmemesi vergi incelemelerini iğlak etmesi bakımından sakıncalı görülmüştür. Dolayısıyla iki yıllık bir süreyle⁸⁰ **sınırlanması** uygun görülmüştür. Maddedeki değişiklik bu nedenle yapılmıştır.

2365 Sayılı Kanun’un Gerekçesi:

VUK’un yürürlükteki 329. Maddesinde, belli haller sonucu **ziyaa uğrayan** amortisman tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatının mukayyet değerini aşan kısmının **satış halinde** olduğu gibi **geçici bir hesaba** alınabileceği belirtilmiştir. Ancak maddede **yenileme halinde**, bu suretle doğan karın, yeni değerlerin amortismanından mahsup edileceğine dair bir hüküm **bulunmamaktadır**.

Satışla, hasar dolayısıyla tazminat alma arasında, nitelik itibarıyla bir farklılık yoktur. Dolayısıyla, bu iki durum arasında **paralelliği** sağlayan hüküm maddeye **eklenmiştir**. Ayrıca, **genel satış halinde olduğu gibi**, bekleme süresi dolmadan; **işin terk veya devri ya da işletmenin kapatılmasında**, tazminat fazlasının bu işlemlerin o yılına matrahına ekleneceği belirtilmiştir.

⁷⁹ 5432 sayılı Kanun’un

⁸⁰ Gerekçenin aksine kanun metninde “**azami üç yıl süre**” ifadesi yer almaktadır.

2365 Sayılı Kanun İle İlgili, 25.12.1980 Tarihli Bütçe Plan Komisyon Raporu Gerekçesi:

Tasarının çerçeve 60. Maddesine bağlı VUK'un 329. Maddesinin sonuna iki fıkra ekleniyor;

“Bir önceki (328.) maddede amortismanlarla ilgili değişikliğe paralel olarak, işletmenin üç yıldan önce devredilmesi halinde amortisman dışında sigorta geliri olursa buna yapılacak işlem belirtilmektedir.”

Değişiklik uygun görüldüğünden madde aynen kabul edilmiştir.

2365 Sayılı Kanun İle İlgili Tebliğ:

14.07.1981 Tarih ve 143 Sıra No.lu VUKGT

Amortisman Tabi Malların Sigorta Tazminatına İlişkin Değişiklikler:

2365 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önce 213 sayılı VUK'un 329. maddesinde, belli haller sonucu, ziyaa uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatının iktisadi kıymetin mukayyet değerini aşan kısmının, satış halinde olduğu gibi geçici bir hesaba alınabileceği belirtilmiş ise de, yenileme halinde, bu suretle doğan karın, yeni değerler üzerinden ayrılacak amortismanlara mahsup edileceğine dair bir hükme yer verilmemişti. Satış ile zarar dolayısıyla tazminat alma arasında mahiyet farkı olmadığından, bu iki durum arasında paralelliği sağlamak amacıyla 329. maddenin sonuna bir fıkra eklenmiştir.

Fıkra hükmüne göre, yeni değerlerin iktisabında kullanılan tazminat fazlası, bu değerler üzerinden ayrılacak amortismanlara mahsup edilerek, mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin ise amortismanına devam olunacaktır. Ayrıca, satış halinde olduğu gibi, bekleme süresi dolmadan işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde, tazminat fazlasının o yılın vergi matrahına ekleneceği hükme bağlanmıştır.

c) **Konu:** Emtia Sigorta Tazminatı

Aynı Kalan Uygulamalar: Emtia sigorta tazminatı ile ilgili esasları ifade eden 330. Maddenin;

-Emtia kıymetlerinde ortaya çıkan zarar dolayısıyla alınan sigorta tazminatları bunların değerlerinden fazla olursa bu fazlalık kâra alınacağı

ile ilgili fıkrası 5432 sayılı Kanun'dan bu yana değişmemiştir.

Değişikliklerin Dayanakları: 213 sayılı Kanun'un 330. Maddesi.

Değişen Uygulama: Kanun hükmü değiştirilmeden ilaveler ile genişletilmiştir.

Yerine Getirilen Uygulamalar:

-“Zirai mahsul ve hayvan kıymetleri” ile “işletme hesabı esasında tutulan defterde bu tazminat hasılat kaydedilir.” ifadeleri 213 sayılı Kanun ile eklenmiştir.

Gerekçeler

5432 Sayılı Kanun'un Gerekçesi:

Herhangi bir açıklama yer almamaktadır. Ancak Maliye Bakanlığı tarafından 1949 yılında yayımlanan “**Vergi Usul Kanunu ve İzahları**” isimli Kaynakta “**Emtiada Sigorta Tazminatı**” ile ilgili aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır;

“VUK'ta amortismanlara ait özel hallerden bahseden bölümde sigortalı ticari mallarda, bunların kıymetlerinde meydana gelen zayıat dolayısıyla alınan sigorta tazminatlarının kayıtlı değerlere kıyasla artık olması halinde fazlalığın kara aktarılacağı hükmü mevcuttur.

Burada aslında amortismanlarla ilgili bir hüküm yoktur. Sigorta tazminatları dolayısıyla emtia sigortası hakkındaki kuralların da buraya konulduğu anlaşılmaktadır.

Bilindiği üzere emtia kıymetlerindeki düşmeler esas itibariyle değerlemede göz önünde bulundurulmaktadır. Burada sigorta tazminatına oranla artık olan kısım hakkında hüküm konulmuştur.”

213 Sayılı Kanun'un Gerekçesi:

Emtia değerlerinde meydana gelen kayıplar nedeniyle alınan sigorta tazminatının, emtianın değerinden fazla olması halinde, bu fazlalığın kar hesabına kaydedileceği “**Emtia Sigorta Tazminatı**” başlıklı 311. Maddesinde⁸¹ açıklanmıştır. Ancak ikinci sınıf tüccarların defterlerinde “**kar hesabı**” olmadığından bu fazlalığın anılan defterde (hasılat) kaydedilmesi doğaldır. Ayrıca maddeye açıklık getirmesi bakımından meselenin açık bir hükümle doğrulanması gerekli görülmüştür. Bu amaçla maddeye hüküm ilave edilmiştir.

⁸¹ 5432 sayılı Kanun'un

BÖLÜM IV. SONUÇ VE ÖNERİLER

4.1. Sonuç

Amortisman konusu Cumhuriyet döneminde, yasal bir metin olarak, ilk kez 27 Şubat 1926 tarih ve 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda yer almış, 25 Mart 1934 tarih ve 2395 sayılı Yeni Kazanç Vergisi Kanunu'nda değiştirildikten sonra da büyük ölçüde yürürlükteki Vergi Usul Kanunu'na kaynaklık eden 07.06.1949 tarih ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu çıkarılmıştır. Bu kanunla, Ülkemizdeki işletmelerin 1950'li yılların başındaki gelişmişlik düzeyi göz önünde tutulduğunda, çoğunun o günkü ihtiyaçlarını da aşan, çok ileri bir düzenleme vergi ve muhasebe uygulamalarına yön vermeye başlamıştır.

Zaman içinde bu Kanun'da çeşitli değişiklikler yapılmıştır. Değişikliklerin gerekçeleri incelendiğinde ekonomik ve finansal nedenlerin etkisi görülmektedir. Örneğin, 5024 sayılı Kanun ile yıllık amortisman ayrılması ilkesinin getirilmesine “Amortisman müessesesi, **kullanıma bağlı aşınma ve yıpranmanın malî sonuçlara yansıtılması amacıyla uygulanır** ilkesine istinaden, 213 sayılı Kanun'da yer alan iktisadî kıymetin **en az 5 yılda itfa edilmesi hükmü yerine**, yıpranma payının **daha sağlıklı** yansıtılabilmesi için kullanıma bağlı olarak **faydalı ömrü** doğrultusunda amortisman ayrılması esası getirilmiştir” **gerekçesi** neden gösterilmiştir.

Nitekim günümüze kadar yapılan değişiklikler ile yararlı ömrün belirlenmesi;

-5432 sayılı Kanun ile “İlgili Bakanlıkların ve ilgili mesleki teşekküller ve meslek grupları”,

-213 sayılı Kanun ile “İlgili Bakanlıklarla Ticaret ve Sanayi Odaları, Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği” tarafından yapılmıştır.

Günümüzde ise 5024'te sayılı Kanun ile “Maliye Bakanlığı” tarafından yapılmaktadır.

Yine azalan bakiyeler usulünde amortisman uygulamasının sisteme dahil edilmesinde gerekçe olarak “Ülkemiz iktisadi bünyesinin ve girdiği planlı kalkınma döneminin gereği olan ve esasında öteden beri yetersizliği hissedilen amortismanlara dair hükümlerde değişiklikler yapılmasına” değinilmiştir.

Buna göre; amortisman uygulamasının, sadece işletmeleri değil, kamu yönetimini de ilgilendiren bir konu niteliği taşıdığı görülmektedir.

01.01.2006 tarihinden itibaren tüm dünya ülkelerinde kullanılması kararlaştırılan uluslararası muhasebe ve raporlama standartları da amortismanla ilişkin Ülkemiz düzenlemelerini ve uygulamalarını etkileyecek bir başka faktör durumuna gelmiştir.

4.2.Öneriler

Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemenin, Uluslararası Standartlara yakınsamasına sağlamak üzere aşağıdakilerin yapılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

1) Boş arsa ve araziye amortisman ayrılmaması ilkesi esasta amortisman tanımına uygun bulunmaktadır. Ancak bu ilkenin tüm arsa ve araziler için genelleştirilmesi bazı hallerde doğru olmamaktadır (maden veya kil vb. çıkarılması arazinin çok uzun süre veya hiçbir zaman kullanılamaması sonucunu verebilmektedir).

2) Kanunda esas yöntem olarak “Normal Amortisman Usulü” nün adlandırılmasında kullanılan “normal” sözcüğü; fevkalade amortisman” usulünün bir amortisman hesaplama yöntemi olarak kabul edilmesinden kaynaklanmaktadır. Oysa ki fevkalade amortisman bir hesaplama yöntemini değil konuya özel uygulamaları anlatmaktadır. Bu nedenle maddenin görülen başlığının değiştirilmesi ve hesaplama yöntemini anlatan bir isim verilmesi (eşit oranlı, eşit tutarlı vb.) uygun olacaktır.

3) Kanunda “amortisman”, “itfa payı ve “tükenme payı” ayrı ayrı düzenlenmelidir.

4) Madenlerde amortisman konusunun Kanun'daki tanımı çok dar tutulmuştur. Madenlerde cevherin çıkarılabilir hale getirilebilmesi için gerekli hazırlık işlerinin (madenin üstünün açılması gibi) önemli tutarlara ulaşılabilen harcamaları yasal düzenleme dışında kalmaktadır. Bu durum amortisman oranları listesine yapılan “dekapaj giderleri” ilavesi ile VUK Genel Tebliği'nde giderilmeye çalışılmıştır. Madenlerde amortismanın kapsamı genişletilmelidir.

5) Kanun'un 316. maddesinde yer alan “maden ve taş ocakları” ifadesi sınırlı bir kapsamı anlatmaktadır. Bunun yerine “doğal kaynaklar” ifadesi kullanılmalıdır. Bu yapılırsa Maden Kanunu'nda yer alan tanım ile uyum sağlanmış olur.

6) Kıst amortisman uygulaması “dönemsellik” kavramının gereğidir. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu’nda uygulamanın sadece binek otomobillerle sınırlandırılması, muhasebe uygulaması ile vergi uygulaması arasında anlamlı olmayan bir farklılık yaratmaktadır. Duran varlık türü açısından söz konusu olan bu duruma ek olarak başka durumlarda söz konusudur.

- Normal hesap döneminden, özel hesap dönemine geçişte veya tersi durumda 12 aydan daha kısa bir hesap dönemi ortaya çıkmaktadır.

-Dönem içinde faaliyetin son bulması halinde ve adi ortaklıkta ortak değişikliğinde de aynı durum söz konusu olmaktadır.

Yukarıda değinilen durumların VUK’un amortismanlar kısmına eklenmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

7) İlk Tesis ve Taazzuv Giderlerinin ve Peştemallıkların İtfası yerine standartlara uygun hale getirmek için kuruluş ve örgütlenme giderleri doğrudan gider yazılmalıdır. “Şerefiyenin İtfası” ayrı bir şekilde bir düzenlenmelidir.

8) Kanun’da yer almayan aşağıdaki hususlara ilişkin düzenlemeler yapılması bu konulardaki boşlukları doldurulabilir: Örneğin;

-Kiralama süresinin bir yıl olması, her yıl yeniden sözleşme imzalanması durumlarında özel maliyet konusuna tabi varlıklara yapılan harcamaların doğrudan gider yazılıp yazılamayacağı,

-Kira süresinin özel maliyet bedeline konu varlığın yararlı ömründen çok uzun olması halinde nasıl bir yol izleneceği,

-Özel maliyete konu olup, sonradan aktifleştirilen varlıkların itfasında hangi yolun izleneceği,

-Kira süresinin sonradan değişmesi halinde hangi sürenin esas alınacağı esasa bağlanmalıdır.

9) Kanunda duran varlığın elden çıkarılmasında uygulanacak işlemler yeniden tanımlanmalıdır. Bu bağlamda aşağıdaki hususlarda düzeltmeler veya açıklamalar yapılmalıdır.

-Yeni alınacak ATİK'in aynı türden olması hususu, maddede metninde "aynı türden iktisadi kıymetlerin yenilenmesi" gibi bir ifade ile yer almalıdır.

-“Üç yıl süre ile pasifte geçici hesapta tutulur” ifadesi açık değildir. Günümüzde “geçici”, ya da “aracı” hesap kullanılmamaktadır. ATİK'in elden çıkarılmasında ortaya çıkan olumlu farkın, ortaya çıktığı dönemde kâr yazılmayıp öz kaynaklarda tutulabileceği belirtilmektedir. Bu düzenlemenin standartlarda olumlu farka uygulanan işlem ile uyumlu hale getirilmesi gerekir.

- Kanun'da devir ve trampanın satış hükmünde olduğu belirtilmiştir. Ama kamulaştırma, devletleştirme, duran varlığın ticaret şirketlerine sermaye olarak konması gibi durumlar da elden çıkarmadır. Madde metni tüm elden çıkarmalarda ortaya çıkacak olumlu farkları kapsar niteliğe getirilmelidir.

- Kanun'un 329. Maddesinde yapılan değişiklikten sonra sigorta tazminatı alınmasına ilişkin düzenleme satılma hali ile aynı duruma gelmiştir. 329. Madde kaldırılarak bu gereksiz ikileme ortadan kaldırılmalıdır.

10) Amortisman konusunda yürürlükte olan vergi mevzu ile standartlar arasında çeşitli farklılıklar söz konusudur. Kuşkusuz, vergi uygulaması ile muhasebe uygulamasını bire bir aynı hale getirmek mümkün değildir. Ancak bunları en aza indirmek mümkündür. Vergi amaçlarına ters düşmeyen hususlarda benzerlik sağlanacak çalışmalar yapılmalıdır (kıst amortisman ayrılmasının genel olmaması, satın alınan gayri menkulün emlak alış vergilerinin gider yazılarak maliyet dışında bırakılması vb.).

KAYNAKÇA

- AKÇAY, M. Y. *Amortisman Uygulamasında Dikkat Edilecek Konular*, <http://www.mya.com.tr/index.php?t=yd&a=1&i=25>.Erişim: 04.05.2104.
- AKÇAY, M. Y. Ocak 2008. *Amortisman Uygulamasında Özellikli Konular*, Vergi Sorunları.
- AKDOĞAN, N., SEVİLENGÜL, O. Mart 2007. *Türkiye muhasebe standartlarıyla uyumlu tekdüzen muhasebe sistemi uygulaması*, İSMMO Yayınları No: 83, Yenilenmiş ve Genişletilmiş 13. Baskı, İSTANBUL.
- AKDOĞAN, N. 1998. *Tekdüzen muhasebe sisteminde maliyet muhasebesi uygulamaları*, Cem Web Ofset, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Ankara.
- AKIN, A. ve diğerleri. 2011. *Ticari kardan mali kara geçiş*, TÜRMOB Yayınları - 414, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Ankara.
- AKSOY, A. 1993. *İşletme sermayesi yönetimi*, Gazi Büro Kitabevi, 2. Baskı, Ankara.
- AKYOL, M.E. Kasım 2010. *Amortisman Ayrılmasına Başlanacak Dönem ve Kısıt Amortisman Uygulaması*, Yaklaşım.
- ALTINDAĞ, M. Eylül 2001. *En son değişikliklerle vergi ve revizyon rehberi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- ALTUĞ, O., AYBOĞA, H. Ağustos 1997. *Tekdüzen hesap planı ve maliyet muhasebesi el kitabı*, Alfa, İstanbul.
- AYDIN, N. 2000. *Finansal yönetim*. Anadolu Üniversitesi İİBF, Eskişehir.
- BAYAR, D., AYDIN N. ve BAŞAR M. 2001. *Finansal yönetim*. T.C. Anadolu Üniversitesi İİBF, Eskişehir.
- BREALEY, R. A., MYERS, S.C., MARCUS, A. J.1997. *İşletme finansmanının temelleri*. Çevirenler: BOZKURT, Ü., ARIKAN, T. ve DOĞUKANLI, H. Literatür Yayıncılık. İstanbul.
- BÜYÜKMİRZA, K. 1999. *Maliyet ve yönetim muhasebesi*, Barış, 6. Baskı, Ankara.
- BÜYÜKMİRZA, K. 2014. *Maliyet ve yönetim muhasebesi*, Gazi Kitabevi, 19. Baskı, Ankara.
- ÇELİK, O., ŞEHİRALİ ÇELİK, F.H. Mayıs 2010. *İşletmenin Maddi Olmayan Duran Varlıklar Üzerindeki Kontrolü: Finansal Raporlamaya Hukuksal Bir Bakış*, Muhasebe ve Denetime Bakış.
- DURGUN, E. Aralık 2000. *Örneklerle her yönüyle mevcutlarda ve alacaklarda amortisman*, Yaklaşım Dergisi Eki, Ankara.

EGEMEN, A. Şubat 2006. *Amortisman Uygulamasında Karşılaşılan Problemlere Toplu Bir Bakış*, Vergi Dünyası.

Gelir, Kurumlar ve İşletme Vergileri Tasarıları ile Vergi Usul Kanunu Tasarısı Hakkında Ticaret Odalarının Mütalaaları ve Dilekçeleri. Ankara. 1947. Arbas Matbaası.

GÜNAY, F. Nisan 2009. *Vergi Usul Kanunu'na Göre İktisadi İşletmelere Dahil Gayri Maddi Hakların Değerlemesi*. Vergi Sorunları.

GÜNDÜZ N. K., PERÇİN N. Şubat 1997. *Amortismanlar ve yeniden değerlendirme*, Yaklaşım Yayınları, 1. Baskı, Ankara.

GÜVEMLİ, O. 1998. *Amortismanlar yeniden değerlendirme ve uygulamaları*, ER-İŞ Yeminli Mali Müşavirlik Ltd. Şti. Yayın No:1, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, İstanbul.

GÜVEMLİ, O. Temmuz 1988. *Türk Vergi Hukuku'nda Amortisman İle İlgili Gereksene Duyulabilecek Değişiklikler*. Vergi Dünyası.

GÜVEMLİ, O. Ağustos 1987. *Amortisman Kavramı ve Amortisman Konu Olan Varlıklar*. Vergi Dünyası.

GÜZEL, A. Nisan 2009. *Mevcutlarda Amortisman Uygulaması ve Yatırım Aşamasındaki Harcamalar*. Vergi Sorunları.

IŞIK, A. PEKŞEN, F. Eylül 2010. *Amortisman Uygulamasında Faydalı Ömür Gerçekten Faydalı mı?* Vergi Sorunları.

KARADENİZ, S. Mart 2012. *Özel Maliyet Bedellerinin Değerlemesi*. Yaklaşım.

KAYA, U. DİNÇ, E. *Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi*.

<http://dergipark.ulakbim.gov.tr/cusosbil/article/view/5000001225/5000001916>. Erişim: 15.06.2015.

KIZILOT, Ş. ve diğerleri. Mart 2004. *Gayrimenkul rehberi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

KOCAHANOĞLU, O.S.1998. *Gerekçeli açıklamalı vergi kanunları*, Temel Yayınları, 13. Özel Baskı, İstanbul.

KOÇ YALKIN, Y. Mart 2012. *Genel muhasebe ilkeler ve uygulamalar-tekdüzen muhasebe sistemi*, Nobel Yayın, 18. Basım, İstanbul.

KOTAR, E., DOKUR, Ş. Ocak 2002. *İşletmelerin mali işlemleri ve muhasebesi*, Alfa Yayınları, Bursa.

MAÇ, M. Ocak 2007. *Amortisman Oranları Hakkında Bir Mukteza ve Görüşlerimiz*, Vergi Sorunları.

METHİBAY, Y. 1999. *Tekdüzen hesap planı muhasebecilik ve mali müşavirlik mevzuatı*. İmaj Yayıncılık, 5. Baskı, Ankara.

Okul sözlüğü, Türk Dil Kurumu, 2. Baskı, Ankara, 2000.

ÖRTEN, R., KAVAL, H. ve KARAPINAR, A. 2011. *Türkiye muhasebe-finance raporlama standartları uygulama ve yorumları*, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 5. Baskı. Ankara.

ÖZBALCI, Y. Ekim 1998. *Vergi usul kanunu yorum ve açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara.

ÖZKAN, M. *Amortisman Hesaplarında Almanya Uygulaması*,
http://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&ved=0CDQQFjAC&url=http%3A%2F%2Farchive.ismmmo.org.tr%2Fdocs%2Fmalicozum%2F12MaliCozum%2F10-MehmetOzkan29.doc&ei=6_NxU9GnF4TG7AbolIH4Cg&usg=AFQjCNEDA1z1EsfRdraUQI3ZSyrdz6MaNw. Erişim: 13.05.2014.

ÖZYER, M. A. Şubat 2001. *Açıklama ve örneklerle vergi usul kanunu uygulaması*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul.

PAMUKÇU, F. Ekim 2010. *Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının Türkiye Muhasebe Standartları ve Türk Vergi Mevzuatı Açısından Karşılaştırılması*, Bakış.

RENÇBER, N. Ocak 1999. *Amortisman Uygulamalarına Yasal Düzenlemelerle Getirilen Yenilikler*, Öneri.

SAĞLAM, E. Ekim 2005. *Yeni Amortisman Sisteminde Bazı Sorunlar ve Görüşlerimiz*. Vergi Dünyası.

SARIASLAN, H. 2010. *Yatırım projelerinin hazırlanması ve değerlendirilmesi planlama-analiz-fizibilite*, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 6. Bası, Ankara.

SEKDUR, M., ALTUN, M. Ağustos 2001. *Mali hukuk ansiklopedisi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.

SEVİLENGÜL, O. 2014. *Genel muhasebe*, Gazi Kitabevi, 17. Baskı, Ankara.

SEVİLENGÜL, O. 2008. *Genel muhasebe*, Gazi Kitabevi, 14. Baskı, Ankara.

SEVİLENGÜL, O. 1998. *Tekdüzen muhasebe sistemi ile uyumlu genel muhasebe*, Gazi Kitabevi, 7. Baskı, Ankara.

SORAN, E. 2013. *Maden işletmelerinde duran varlıklar için ayrılmış amortismanların uluslararası muhasebe standartları ve vergi uygulaması açısından değerlendirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=7d53ed97e31a8bd32226b20be755c7d82045268b95fa9ae4e5c060e6bde6450651b376eb6c94846bf83d19ed6f5ab74e>.

Erişim: 05.05.2014

şAHİN, T. 1969. *Açıklamalı gelir vergisi cetvelleri amortisman cetvelleri*, Doğuş Matbaacılık, Ankara.

TAşTAN, H. ve diğerleri. *Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının VUK ve TMS Açısından Karşılaştırılmalı İncelenmesi*,

<http://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=8&ved=0CFcQFjAH&url=http%3A%2F%2Fwww.okan.edu.tr%2Fmedia%2F9e%2F515be6fbaa6927613800099e%2Fvukvetmfs-acisindan-degerlendirilmesi.doc&ei=GvBxU8bNKcSv7AbU74HwDg&usg=AFQjCNG47UIVqnX9YFOI3YXaA-xtei7PBA>. Erişim: 05.05.2014.

T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları No:4. 1949. Vergi usul kanunu ve izahları. Güney Matbaacılık ve Gazetecilik TAO. Ankara.

TENKER, N. Kasım 1997. *Finansal muhasebe*, Gazi Kitabevi, 1. Baskı, Ankara.

TOKMAK, M. 1997. *Örnekleriyle tekdüzen muhasebe sistemi ve vergi uygulamaları*, Kozan Ofset, Ankara.

Topluca Türk Vergi Kanunları, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000

Topluca Türk Vergi Kanunları, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2004

Topluca Türk Vergi Kanunları, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2012

TUNCER, S. Kasım 2010. *Amortisman Uygulamasında Yeni Düzenlemeler ve Yaşanan Zorluklar*, Yaklaşım.

Türkiye Cumhuriyeti. 1988. Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, (Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun), Cilt 3.

Türkiye Cumhuriyeti. 1945. Yeni Kazanç Vergisi Kanun No. 2395. Cihan Kitaphanesi. İstanbul.

Türkiye Cumhuriyeti. 1945. Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun. Cihan Kitaphanesi. İstanbul.

UFUK, M.T. Aralık 2012. *Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme İlkeleri*. Yaklaşım.

ULUATAM, Ö. Ekim 1990. *Türk vergi hukuku*, Adım Yayıncılık, Ankara.

USTA, F. Nisan 2014. *ATİK'lere İlişkin Lehte Kur Farkları Maliyetten mi İndirilmeli, Gelir mi Yazılmalı-I*. Yaklaşım.

ÜLGEN, S. Şubat 2011. *Atik Satılmadan Önce Yeni Kıymet Alınması Durumu Yenileme Fonu Uygulamasına Engel Teşkil Eder mi?* Yaklaşım.

Vergi Usul Kanunu Maddeleri, Gerekçeleri, Bakanlar Kurulu Kararları, Tebliğleri, Özelgeleri, Sirküleri; <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>. Erişim: 21.05.2014.

Vergi Usul Kanunu'nun ve Gerekçelerinin yayımlandığı Resmi Gazeteler; <http://www.resmigazete.gov.tr>. Erişim: 21.05.2015.

YALÇIN H. Kasım 2002. *Vergide en çok sorulan 500 soru cevap I ve II. cilt*, Kılavuz Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul.

YEŞİLYURT E. Aralık 2008. *Özel Maliyet Bedeli ve İtfası*. Vergi Sorunları.

YILDIRIM, A. Aralık 2005. *Mevcutlarda Amortisman Uygulaması*. Vergi Dünyası.

YILMAZ E. 1996. *Hukuk sözlüğü*, Yetkin Yayınları, Genişletilmiş 5. Baskı, Ankara.

YILMAZ K. Şubat 2004. *Türk vergi hukuku*, Ce-Ka Yayınları, Değiştirilmiş 3. Baskı, Ankara.

YÖK Ulusal Tez Merkezi, Yüksek Lisans Tezleri (2007-2014); <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/>. Erişim: 18.04.2014.

YÜKÇÜ S., ÖZKAN S. Şubat 2004. *Vergi mevzuatı ve SPK mevzuatına göre enflasyon muhasebesi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.

DİĞER KAYNAKLAR

https://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanunu/Bankacilik_Kanunu.aspx. Erişim: 15.03.2015.

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>. Erişim: 25.03.2015

http://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=12&ved=0CC0QFjABOAo&url=http%3A%2F%2Fwww.uskudarmmmmbd.com%2Fwp-content%2Famortismanlar-yeni.ppt&ei=C9txU5WaD-PB7Aaq9YHABw&usq=AFQjCNEDKleYB4RzQCwAPfq3ha_Fdy8GIw. Erişim: 12.05.2014.

<http://www.ismmmo.org.tr/html.asp?id=3997>. Erişim: 17.05.2015.

[http://www.kgk.gov.tr/content_detail-208-677-tms-tfrs-2013-seti-\(guncellenmis-ve-yururlukte-olan-halleriyle\).html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-208-677-tms-tfrs-2013-seti-(guncellenmis-ve-yururlukte-olan-halleriyle).html). Erişim: 15.06.2014

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/06/20130611-5.htm>. Erişim: 22.05.2015.

http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf. Erişim: 20.04.2014.

<http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c048/tbmm19048047ss0403.pdf>. Erişim: 14.03.2015.

<http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c019/tbmm08019080ss0175.pdf>. Erişim: 13.03.2015.

<http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c063/tbmm19063119ss0659.pdf>. Erişim: 13.03.2015.

<http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c083/tbmm19083092ss0813.pdf>. Erişim: 13.03.2015.

<http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d20/c055/tbmm20055103ss0626.pdf>. Erişim: 13.03.2015.

<http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c033/tbmm22033029ss0306.pdf>. Erişim: 13.03.2015.

<http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c057/tbmm22057115ss0645.pdf>. Erişim: 13.03.2015.

<http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c091/tbmm22091125ss0975.pdf>. Erişim: 13.03.2015.

<http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d06/c004/tbmm06004036ss0153.pdf>. Erişim: 13.03.2015.

<http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d04/c020/tbmm04020028ss0066ek01.pdf>. Erişim: 13.03.2015.

<http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d04/c020/tbmm04020028ss0066.pdf>. Erişim: 13.03.2015.

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5354ca256d9a55.57420588. Erişim: 13.03.2015.