

BİR VERGİ PLANLAMASI ARACI OLARAK AMORTİSMAN UYGULAMASI

APPLICATION OF DEPRECIATION AS A TAX PLANNING INSTRUMENT



İmren PEKER*



Erkan KILIÇER**

ÖZ

Vergi planlaması aracı olarak kullanılan amortisman uygulaması, maliyet unsuru olma özelliğinden dolayı ve işletmelerin vergilendirilebilir kârlarının belirlenmesinde önemli bir giderleştirme yöntemi olması nedeniyle önem arz etmektedir. Giderleştirme yöntemi olarak benimsenen amortisman yöntemleri işletmeler için hassas konulardan biri olmaktadır. Yöntemin doğru seçilmesi, işletmelere birçok avantaj sağlayabilecektir. Bu bağlamda işletmeler, kısa veya orta vadede yapacakları planlamalarda kendilerine vergi avantajı sağlayacak amortisman yönetimi uygulamasında doğru bir yol tercih etmelerine dikkat etmelidirler. Çalışmada, vergi usul kanununda yer alan bir vergi planlaması aracı olarak amortisman uygulaması genel hatlarıyla değerlendirilecek ve vergi planlaması aracı olarak nasıl kullanılacağı açıklanmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Amortisman, Vergi planlaması, Vergi Usul Kanunu.

ABSTRACT

The depreciation method which is used as a tax planning tool is important because it is a cost element and recognition as an expense method of determining the taxable profits of the businesses. The depreciation methods adopted as recognition as an expense is one of the sensitive issues for businesses. Choosing the right method may provide many advantages to businesses. In this context, businesses should be careful to choose the right way for management method of depreciation that will provide them tax advantages in the short or medium-term plans. In this study, the application of depreciation which is a tax planning tool in the Tax Procedure Law will be evaluated in general terms and it will be tried to be explained how it will be used as a tax planning tool.

Keywords: Depreciation, tax planning, Tax Procedure Law

* Araştırma Görevlisi, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı

** Dr., Öğretim Üyesi, Ömer Halisdemir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü

1- GİRİŞ

Özellikle işletmeler açısından finansal planlamaları kapsamında yapılan vergi planlaması, işletmelerin yasal sınırlar kapsamında vergi yüklerini azaltma çabaları olarak ifade edilmektedir. Vergi planlaması yöntemleri arasında bulunan amortismanlar, duran varlıklara yatırılmış olan sermayenin geri alınmasında kaynak yaratılması ve duran varlığın yenilenmesini sağlaması bakımından önemli bir finansman aracıdır. Vergi planlaması açısından bakıldığında, amortismanın fon biriktirme işlevinden çok, maliyet unsuru olma özelliği önem taşımaktadır. Çalışmada, genel olarak amortisman uygulamalarından bahsedildikten sonra, amortisman uygulama yöntemleri ele alınacak, ardından çeşitli ülkelerde amortisman uygulamalarına yer verilecek ve amortisman uygulamasının vergi planlaması açısından nasıl değerlendirileceği irdelenecektir.

2- GENEL OLARAK AMORTİSMANLAR

2.1- Amortisman Kavramı

Bir duran varlık satın alındığında önem verilecek konular arasında amortismanlar yer almaktadır. Duran varlıklar gerek fiziki, gerekse ekonomik nedenlerle zamanla değer kaybına uğramaktadırlar. Duran varlıkların birden fazla yıla yayılan ömrüne rağmen, bedellerinin tek bir yılda giderleştirilmesi dönemsellik ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Çünkü dönemsellik ilkesi uyarınca birden fazla yılda işletmeye fayda sağlayacak varlıklar dolayısıyla katlanılan maliyetlerin ve varlıkların fayda süresine göre dağıtılarak giderleştirilmesi gerekmektedir.¹ Bir varlık için yapılan harcamanın tek dönemde gider yazılması, söz konusu varlık için yapılan harcamanın, varlığın kullanılacağı diğer dönemlerin gelirleri ile karşılaştırılması olanağını ortadan kaldıracaktır. Bu nedenle duran varlıklar dolayısıyla yapılan harcamaların, duran varlığın kullanılacağı öngörülen dönemlere uygun bir dağıtım anahtarı ile dağıtılarak giderleştirilmesi, bir diğer ifadeyle vergi matrahından indirilmesi dönemsellik ilkesinin bir gereğidir. Söz konusu bu işlem vergi ve muhasebe uygulamalarında amortisman kavramı ile ifade edilmektedir.²

İşletmelerin sahip olduğu duran varlıklar uzun süre kullanılma sonucu eskimekte, değeri her yıl bir miktar azalarak belirli süre sonra sıfıra inmektedir. Amortisman, iktisadi varlıkların uğradıkları değer kayıplarını gösteren ve bunun yeniden sağlanması amacını güden bir muhasebe işlemidir.³ İşletmelerde kullanılan üretim araçlarının zaman içinde yıpranması ve değerlerini yitirmesi sonucunda, hesap dönemi bitiminde bu aşınma ve değer kaybetmenin karşılığı olarak ayrılan pay amortisman konusunu oluşturmakta olup, amortisman uygulaması gerek işletmelerin bilançolarının gerçek durumu yansıtması, gerekse harcamaların ilgili yıllarda giderleştirilmesini sağlayarak vergi matrahının doğru tespitine olanak vermesi yönüyle muhasebe sisteminde kullanılan bir yöntemdir. Vergilendirilebilecek mali kârın tespitinde önemli olan konuların başında gelen amortismanlar, amortismana tabi iktisadi kıymetlerin yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeleri sonucu değerlerinde meydana gelen azalmaların gider yazılabilmesinin mümkün olması söz konusu önemi ortaya koymaktadır.

Bunun yanında, amortisman sadece vergilendirilebilir kazançla ilgili olmamakla beraber, nakit

¹ Alper C. Demir, Amortisman Uygulamasında Dönem Sonu İşlemleri. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:364, Aralık 2011, s. 163.

² Mustafa Topaloğlu, Vergi Kanunları ve Muhasebe Standartları Uyarınca Amortisman Uygulamasında Dönem Sonu İşlemleri. Vergi Dünyası, Sayı:376, Aralık, 2012, s. 65-66.

³ Safiye Tokmak, Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Amortisman Uygulaması. E-Yaklaşım, Sayı:265, Ocak 2015.

akışını etkileyen ve ekonomik kullanımı olmayan varlıkların değiştirilmesi, ekstra kapasitenin yaratılması, alternatif yatırım önerilerinin dışında en iyi yatırımın seçimi gibi farklı yönetim kararları için yeterli iç kaynak üreten bir vergi teşvik önlemi özelliğini bünyesinde barındırmaktadır.⁴

Bir başka tanıma göre amortisman, duran varlıklara yatırılmış olan sermayenin geri alınmasında kaynak yaratılması ve duran varlığın yenilenmesini sağlaması bakımından önemli bir finansman aracıdır.⁵

Amortisman, kullanmadan doğan bir varlığın değerinin yıpranması kullanılması veya diğer değer kaybının bir ölçüsü olup, teknoloji ve pazar değişiklikleri ile zamanının geçmesi veya kullanılamaz hale gelmesi olarak ifade edilebilmektedir.⁶

Amortisman ayırma işlemine neden olan eskime, aşınma ve yıpranma gibi durumlar anlam olarak amortismanı karşılamamakta ve esasen amortisman üç anlamı kapsayacak şekilde tanımlanabilmektedir. Bir diğer ifadeyle bir rantın, bir borcun ya da duran varlığın belirli bölümlere ayrılarak bütün olarak değil, azar azar bitirilerek sona erdirilmesi olarak ifade edilebilmektedir. Bunun yanında amortisman, iktisadi kıymetlerin maliyet bedelleriyle doğrudan gider yazılmayıp, kanunda belirlenen hükümlere göre parça parça giderleştirilme işlemi ya da yapılan işlem bir yönüyle sabit kıymet değerlemesine ilişkin işlem olup, aynı zamanda peşin olarak yapılmış bir giderin ilgili olduğu yıllara dağıtılması işlemi olarak da tanımlanabilmektedir.⁷

Amortisman uygulaması, muhasebenin temel kavramlarından biri olan dönemsellik kavramının bir sonucudur. İşletmelerin sürekliliği kavramı gereğince, sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması olarak ifade edilen dönemsellik kavramı uyarınca hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması gerekmektedir.⁸ VUK'un 320. maddesinin 3 ve 4. fıkralarında, *"Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede dikkate alınabilir. Amortismanın herhangi bir yıl yapılamamasından veya ilk uygulanan nispetten daha düşük bir nispette yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz"* hükümlerine yer verilerek amortisman ayrılmasının dönemsellik ilkesi yönünden önemi açıkça vurgulanmıştır.

Vergisel açıdan amortisman ayırmanın mantığı, birden fazla faaliyet döneminde hasılat yaratılmasına katkıda bulunacak bir iktisadi kıymet için yapılan giderin ilgili iktisadi kıymetin toplam maliyetinin edinme yılında değil, hasılat yaratılmasına katkıda bulunulacak yıllara dağıtılmasına dayanmaktadır.⁹ Dolayısıyla amortismanın amacı, sabit kıymetlerin değerinde meydana gelen değer kaybını maliyet ya da sonuç hesaplarına yazmak suretiyle sermayenin bütünlüğünü korumak şeklinde belirtilmektedir.¹⁰

⁴ Pratim Ghsoh, The Role of Depreciation in Tax Planning: A Study, IUP Journal Of Accounting Research&Audit Practices, 12(4), 2013, s. 64.

⁵ Cholpan Oktar, İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004, s. 25.

⁶ Pratim Ghsoh, a.g.m., s. 56.

⁷ Yasemin Taşkın, Yapılmakta Olan Yatırımların Amortisman Açısından Değerlendirilmesi. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:272, Mayıs 2011, s. 217.

⁸ İsmail Karayiğit, Mevcutlarda Amortisman Uygulaması. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:340, Aralık 2009, s. 95.

⁹ Ali Tuğlu, Vergisel ve Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Amortisman Uygulamaları. Vergi Dünyası, Sayı:363, Kasım 2011, s. 66.

¹⁰ Safiye Tokmak, a.g.m.

Amortisman varlığın umulan faydalı ömrü boyunca her hesaplama dönemi içinde amortismanına tabi tutarının adil bir oranda paylaştırılması için tahsis edilerek, kullanım ömrü önceden belirlenmiş olan varlıkların aşınma payını içermektedir. Tekrardan yıllık nakit akışının miktarı amortisman ve vergiden sonra yıllık işletme kârları tarafından belirlenir. Bu nedenle, gelir hesabı içinde konumlandırılan amortismanın miktarı yıllık nakit yaratmanın miktarını belirlemede önemli bir rolü bulunmaktadır.¹¹

2.2- Vergi Usul Kanunu'na Göre Amortismanlar

Vergi matrahının tespitinde büyük önem taşıyan amortisman konusu ile ilgili hükümler, VUK'un Değerleme başlıklı III. Kitabının Amortismanlar başlıklı üçüncü kısmında yer almaktadır. Kanun, amortisman uygulamasını üç bölümde ele almıştır;

- Mevcutlarda amortisman
- Alacaklarda ve sermayede amortisman
- Özel haller

Amortismanın konusu, işletmeye dahil gayrimenkul ve sabit kıymet niteliğindeki diğer maddi kıymetlerle, gayri maddi kıymetlerin değerinde meydana gelen azalmaların muhasebe kayıtlarına alınarak, sonuç hesaplarına yansıtılması ve bu suretle değeri düşen kıymetin değerindeki düşmenin meydana geldiği yıl gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmasıdır. İşletmeye dahil amortisman konusu maddi kıymetler; bina, makine ve teçhizat, taşıt araçları, demirbaş eşya, maden ocakları ve galerileri, petrol kuyuları, ulaştırma boruları ve benzeri sabit kıymetlerle, sinema filmleridir. Gayri maddi kıymetler ise, patent, telif, ihtira, imtiyaz hakları, peştemallık ve bu nitelikteki hakları ifade etmektedir.¹²

VUK'un 313. maddesine göre, "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, *edavat*, *mevzuat*, *demirbaş* ve *sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder*" denilerek amortismanın konusu belirtilmiştir.¹³ Anlaşılabacağı üzere, işletmelerin VUK'a göre amortisman uygulayabilmeleri belli şartlara bağlanmıştır.

Buna göre, iktisadi kıymetin amortismanına tabi olması için gerekli şartlardan biri, işletmede bir yıldan fazla kullanılacak olmasıdır. İşletmede bir yıldan fazla kullanılması mümkün olmayan kıymetler, dönem kazancının tespitinde o yıl için gider yazılır. Örneğin; aralık ayında satın alınan iş makinesi lastikleri aralık sonu itibarıyla işletmede mevcut olsa bile, ömrünün kısa olduğundan hareketle amortismanına tabi tutulmadan doğrudan gider yazılabilecektir.¹⁴

Bir diğer şart, sabit kıymetin aşınmaya, yıpranmaya veya başka nedenlerle kıymetten düşmeye maruz bulunması gerektiğidir. Her türlü yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz kalınması durumu amortisman ayırma sebebidir. Ayrıca aşınma, yıpranma ve değerden düşmeye maruz kalınması durumlarının, fiilen gerçekleşmiş olması gerekli değildir. Yani iktisadi kıymet için aşınma, yıpranma ve değerden düşmeye yol açabilecek etkilerin bir olasılık olması amortisman ayırabilmek için yeterlidir.¹⁵

¹¹ Pratim Ghosh, a.g.m., 64.

¹² Bülent Şişman, İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri. Yaklaşım Yayıncılık, Nisan 2003, s. 126.

¹³ Vergi Usul Kanunu, md.313.

¹⁴ Fethi Aygün, Amortisman Uygulaması ve Özellikli Durumlar, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:279, Aralık, 2011, s. 27-28.

¹⁵ Fethi Aygün, a.g.m., s. 28.

Bir sabit varlığın amortismanına tabi olması için sabit varlığın işletmenin aktifine girmiş olması ve değerinin 900 TL'yi aşması gerekmektedir. Bu bağlamda envantere alınmayan bir iktisadi kıymet için işletmede fiilen kullanılmaya başlansa bile amortisman ayrılmaz. Yine belirtilen tutarı aşmayan alet edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılabilmektedir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınmaktadır.¹⁶

Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için 1 rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür. Örneğin, normal amortisman yönteminde genel oran %20 olduğundan amortisman süresi $(1/0.20=)$ 5 yıldır. Amortisman, herhangi bir yıl yapılmamasından veya uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılmaz. Bir iktisadi kıymet üzerine yapılan ilave harcamalar (sonraki yıllarda) söz konusu iktisadi kıymetin kalan ömrüne bölünerek amortisman ayrılmaktadır.¹⁷

Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilecek amortisman oranlarına göre itfa edeceklerdir. Amortisman oranları iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınmaktadır. 5024 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında amortisman hesaplamasında duran varlıkların faydalı ömürlerinin esas alınması sağlanmıştır. Maliye Bakanlığı, çıkarmış olduğu genel tebliğleri ile iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerini ve amortisman oranlarını belirlemiştir. Amortisman konu iktisadi kıymetler için uygulanacak amortisman oranları söz konusu liste üzerinden tespit edilecektir.¹⁸

2.3- Muhasebe Açısından Amortismanlar

Amortisman uygulamaları vergi mevzuatı açısından olduğu gibi muhasebe açısından da önem arz etmektedir. Muhasebede amortisman, genel muhasebe ve mal oluş muhasebesinde uygulama alanı bulmakta olup, her ikisinin de amortismanına bakış açıları farklılık arz etmektedir. Genel muhasebede amortisman, işletmenin varlıklarının herhangi bir dönemdeki ya da dönem sonundaki net defter değerini belirleyebilmek için yapılan işlemler olup, mal oluş muhasebesinde ise, üretime katılan duran varlıkların bu işlevinden dolayı üretim mal oluşuna katkıda bulunma işlemi olarak kabul edilmektedir.¹⁹

Muhasebede amortisman uygulaması, işletme faaliyetinde kullanılmak üzere elde bulundurulmuş maddi duran varlıkların maliyetlerinin varlığın faydalı ömrüne dağıtılmasını ifade etmektedir. Muhasebe standartlarına göre, maddi duran varlıkların faydalı ömürlerinin belirlenmesi, varlıktan beklenen faydaya göre işletme tarafından gerçekleştirilmektedir. Amortisman ayırmada maddi duran varlığın faydalı ömrünün yanında teknolojik gelişmelerin ve varlıkların demode olması gibi etkilerle birlikte aşınma, eskime, yıpranma ve kıymetten düşme gibi değer unsurlarının da dikkate alınması önerilmektedir. Maddi duran varlıklar için amortisman ayrılması işletmelerin mali tablolarının gerçeği yansıtması açısından önemlidir.²⁰

Bir sabit varlığın ömrünün sınırlı olması amortisman konusunu oluşturmakla birlikte, amortisman muhasebesinin amacı, sabit kıymetlerin ekonomik ömürleri içinde türlü nedenlerle meydana

¹⁶ Vergi Usul Kanunu, md.313.

¹⁷ Vergi Usul Kanunu md.320, Mehmet Yüce, Giderler ve İndirimler Kılavuzu. Özbaran Ofset Matbaacılık, Ankara, 2015, s. 97.

¹⁸ İsmail Karayığit, a.g.m., s. 98.

¹⁹ Yasemin Taşkın, Vergi Planlaması Yöntemi Olarak Amortismanların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi. Mali Çözüm Dergisi, Kasım-Aralık 2012, s. 105.

²⁰ Onur Eroğlu, Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması. Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2014, s. 61.

gelecek eskime, yıpranma ve demode olmanın değerini ölçmek olmayıp temel amaç, bir sabit kıymet için değerlendirilmesine göre tespit edilen değerinin, tahmini ekonomik ömür içerisinde gidere dönüştürülmesi, bir diğer ifadeyle zaman içerisinde yok edilmesidir.²¹ Bu anlamda amortisman muhasebesi, duran varlıklarda eskime, yıpranma, demode olma şeklinde meydana gelen değer azalışlarının maliyetini hesaplamaktadır.²²

Amortisman uygulaması 1 seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde belirtilen muhasebenin temel kavramları ve mali tablolar ilkeleri çerçevesinde değerlendirildiğinde, işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesine, mali tablolar aracılığıyla ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmalarının sağlanmasına ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılmasına hizmet eden bir müessesedir.²³ Ayrılması gereken amortismanların mevcut yasal düzenlemelere ve geçerli olan muhasebe ilkelerine uygun olarak hesaplanarak uygulanması, işletmenin bilanço ve gelir tablosunun gerçeğe uygun olarak hazırlanmasını sağlamaktadır.²⁴

2.4- Amortisman Ayırma Yöntemleri

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan yıpranmaya aşınmaya ya da kıymetten düşmeye maruz bulunan iktisadi kıymetler amortisman tabii olup, VUK'da normal amortisman, azalan bakiyeler yoluyla amortisman, madenlerde amortisman ve fevkalade amortisman olarak amortisman yöntemleri belirtilmektedir.

2.4.1- Normal Amortisman Yöntemi

Normal amortisman yöntemi, amortisman tabii iktisadi kıymetin amortisman hesaplanmasına esas değerine, söz konusu kıymetin amortisman süresine göre hesaplanan düz bir oranın uygulanması şeklinde hesaplanmaktadır.²⁵

Normal amortisman ayırma yönteminde varlığın faydalı ömrü esas olmaktadır. Buna göre duran varlıkların maliyet bedeli üzerinden faydalı ömürleri esas alınarak her yıl eşit tutarlarla amortisman hesaplanmaktadır.²⁶

Normal amortisman yöntemi, varlığın kullanımından ziyade, doğrudan zaman parçasıyla ilgilidir ve her bir zaman periyodunda takdir edilen sabit amortisman miktarını belirlemektedir. Varlığın hizmet potansiyelindeki azalış, yaklaşık olarak her bir periyodda aynıdır. Bu açıdan, normal amortisman yöntemi, varlığın hizmet potansiyelindeki azalış zaman parçasıyla ilgili olmayıp diğer değişkenlerle (hizmet saati veya üretilen birim) ilgili olduğunda uygun bir yöntem olmamaktadır.²⁷

²¹ Vefa M. Toroslu, Özel Maliyet Bedeli Uygulaması. E- Yaklaşım, Sayı:191, Kasım 2008, s. 251.

²² Çağlan Ahmet Genç, Aydın Gerşil, Mevcut Amortisman Konusuna ve Yöntemlerine Eleştiriler ve Çözüm Önerileri. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:186, Mart 2004, s. 85.

²³ İsmail Karayığit, a.g.m., s. 100.

²⁴ Yasemin Taşkın, a.g.m., s. 219.

²⁵ Vefa M. Toroslu, a.g.m., s. 254.

²⁶ Onur Eroğlu, a.g.e., s. 65.

²⁷ Çağlan Ahmet Genç, Aydın Gerşil, a.g.m., s. 87.

2.4.2- Azalan Bakiyeler Yöntemi

Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanına tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman yöntemi ile yok edebilmektedirler. Dolayısıyla işletme hesabı esasına göre defter tutanlarla, serbest meslek erbabı ve gayrimenkul sermaye iradı sahipleri azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayıramayacaklardır. Bu yöntemde uygulanacak olan amortisman oranı %50'yi geçmemek üzere normal amortisman nispetinin iki katıdır. Bu yöntemde amortisman süresi normal amortisman oranlarına göre hesaplanmaktadır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilmektedir.²⁸

Azalan bakiyeler yöntemi, diğer yöntemlerden iki noktada farklılaşmaktadır;²⁹

- Amortisman hesaplandığı zaman maliyetten hurda değer çıkarılmaz.
- Amortisman oranı sabit bir amortisman maliyetinden ziyade azalan bir bakiyeye uygulanmaktadır.

Bu yöntemin esasında, duran varlıkların aktife girdiği ilk yıllarda daha fazla değer kaybına uğradıkları, sonraki yıllarda ise değer kaybının giderek azalan oranda gerçekleştiği varsayılmaktadır.³⁰

Yeni yatırımların yapılması, mevcut tesislerin yenilenmesi veya teşvik edilmesi suretiyle üretimin, işletmelerin likiditede durumlarını iyileştirerek verimliliğin artırılması amacıyla ihdas edilen azalan bakiyelere göre amortisman yöntemi, özellikle fiyatların yükselme eğilimi gösterdiği dönemlerde ayrılan amortismanların yetersizliği nedeniyle sermaye kayıplarına uğramayı kısmen önlenebileceği söylenebilir.³¹

Hızlandırılmış amortisman yöntemi, birçok ülke tarafından teşvik unsuru olarak uygulanmaktadır. Örneğin, Fransa'da bölgesel kalkınma için kimi geri kalmış yörelerdeki yatırımlarla hızlandırılmış amortisman yöntemi ön planda tutulmuştur. İngiltere'de de benzer bir uygulama görülmektedir. Danimarka'da da deniz taşıma araçları için bu yöntem uygulaması yapılmaktadır.³²

2.4.3- Fevkalade Amortisman Yöntemi

Fevkalade amortisman VUK'un 317. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, amortismanına tabi olup yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden; yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen; cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan; menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütaalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığı tarafından, her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri uygulanır. Fevkalade amortisman uygulamasında normal amortisman oranlarından daha yüksek oranlarda amortisman ayrılmaktadır.³³

²⁸ Vefa M. Toroslu, a.g.m., s. 254-255.

²⁹ Çağlan Ahmet Genç ve Aydın Gerşil, a.g.m., s. 89.

³⁰ Onur Eroğlu, a.g.e., s. 67.

³¹ Mehmet Yüce, a.g.e., s. 101.

³² Harun Kaynak, İşletmecilik İlkeleri ile Türk Hukuk Sistemi Yönünden Maddi ve Gayrimaddi Duran Varlıklarda Amortismanlar. Yaklaşım Yayınları, Ankara, Mayıs 2001, s. 349.

³³ Vefa M. Toroslu, a.g.m., s. 256.

2.5- Amortisman Yöntemini Belirlemede Seçimlik Hak

Mükellefler iktisadi kıymetlerinin amortisman usulünü seçmekte serbesttirler. Ancak iktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için normal amortisman veya azalan bakiyeler üzerinden amortisman usullerinden sadece birinin uygulanması mümkündür. Bu bağlamda, bir ünitenin bir kısmı için başka, diğer kısmı için başka amortisman usulünün uygulanması mümkün değildir. Azalan bakiyeler usulünü seçen mükelleflerin, normal amortisman usulüne geçmesi mümkündür. Bu durumda mükellefin seçimini, vergi beyannamesinde veya bilançosunda belirtmesi ve bu dönemden itibaren normal amortisman usulünü uygulaması gerekmektedir. Yine bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu usulden dönülemez ve yıllık olarak seçilen amortisman yöntemi geçici dönemlerinde değiştirilemez.³⁴

2.6- Çeşitli Ülkelerde Amortisman Uygulamaları

Bir işletme, bir ülkede fiziki bir yatırım yapmayı düşünürken o ülkenin vergisel düzenlemelerini dikkate alabilmektedir. Yatırım yapılacak ülkedeki amortisman düzenlemeleri, vergi oranları ve teşvikleri göz önüne alınabilecek bazı düzenlemelerdendir. Bu noktada, çeşitli ülkelerin vergi sistemlerinde amortisman uygulamalarını içeren düzenlemeler bakımından Almanya, Fransa, Amerika ve İngiltere uygulamalarından bahsedilmektedir.

Alman vergi sisteminde en yaygın biçimde kullanılan amortisman ayırma yöntemi normal amortisman yöntemidir. Normal amortisman yönteminin dışında azalan bakiyeler yönteminin kullanılması bazı durumlarda söz konusudur. Azalan bakiyeler yöntemi taşınabilir varlıklar için kullanılabilir. Azalan bakiyeler yönteminin uygulanması durumunda amortisman oranı normal amortisman oranının %300'üne kadar çıkabilecektir. Ancak uygulanacak oran duran varlığın net değerinin %30'unu geçmemesi şeklinde bir sınırlama söz konusudur. Bunun yanında azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilebilmekte, fakat normal amortisman yöntemi uygulamaya başladıktan sonra azalan bakiyeler yöntemine geçilmesi söz konusu değildir. Federal Maliye Bakanlığı binalar dışındaki duran varlıklar için faydalı ömür rehberleri hazırlamakta ve yayınlamaktadır. Bir yıllık amortisman ayrılabilmesi için duran varlığın, hesap döneminin ilk altı ayı içerisinde kullanılmış olması zorunlu olup, bu süre altı aydan az ise sadece altı aylık amortisman uygulaması yapılabilir.³⁵

Fransız vergi sistemine göre amortismanlar, belirli sektörler itibarıyla etkin bir teşvik aracı olarak kullanılmaktadır. Bilimsel ve teknik araştırmalarda kullanılan binalarda, atık suları artıran ve çevreyi kirlenmesini önleyen tesislerde ilk yılda %50 oranında bir amortisman ayrılmasına imkân tanınmış, bakiye değer üzerinden hesaplanacak amortismanların kullanım süresine dağıtılarak dikkate alınmasına imkân tanınmıştır.³⁶

Amerika'da amortisman uygulamalarında normal amortisman yanında hızlandırılmış amortisman yöntemine de yer verilmektedir. 1986 yılında yapılan bir değişiklikle, azalan bakiyeler yöntemi ve normal amortisman yönteminin olumlu özelliklerinden oluşan "Revize Edilmiş Hızlandırılmış Maliyet

³⁴ Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı, Vergi Teşvikleri ve Korumaları. Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 1082-1083.

³⁵ Erdoğan Topalhocaoglu, Amortisman Teorisi ve Uygulamaları. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 1997.

³⁶ Harun Kaynak, a.g.e., s. 95.

Yöntemi” oluşturulmuştur. Bu yöntemde azalan bakiyeler yöntemindeki gibi amortisman uygulanmasına başlanmakta, belirli bir noktadan sonra normal amortisman uygulamasına geçilmektedir. Amortisman tabi varlıklar, varlıkların benzer özellikleri dikkate alınarak 3, 5, 7, 10, 15, 20, 27,5 ve 31,5 yıllık sekiz gruba ayrılarak sekiz ayrı amortisman havuzu oluşturulmuştur. Örneğin, bilgisayar bulundukları havuz itibarıyla beş yıllık zaman dilimi içerisinde amorti edilmektedir.³⁷

İngiltere vergi sisteminde herhangi bir duran varlığın aktifleştirilip amortisman tabi tutulabilmesi için söz konusu varlığın, endüstriyel binalar ve bazı oteller, makineler ve tesisler, madenler, bilimsel araştırmada kullanılan duran varlıklar, sınai know how ve patentler, tarım ve ormancılıkla ilgili bina ve tesisler grubundan birine dahil olması gerekmektedir. İngiltere vergi uygulamalarında sadece normal ve azalan bakiyeler yöntemlerine izin verilmektedir. Bilimsel araştırmada kullanılan duran varlıklar için %100 oranında amortisman ayırma hakkı söz konusudur.³⁸

3- VERGİ PLANLAMASI AÇISINDAN AMORTİSMAN UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

İşletme tarafından herhangi bir sermaye varlığı alındığında yönetim varlığın fiyatı, varlıktan sağlanacak son fayda, amortismanın miktarı ve vergi teşvikleri gibi unsurlara önem verilebilmektedir.³⁹

Vergi planlaması yöntemlerinden biri sayılan ve maliyet unsuru olma özelliğinden dolayı amortisman, işletmelerin vergilendirilebilir kârlarının belirlenmesinde önemli bir giderleştirme yöntemi olması nedeniyle önem arz etmektedir.⁴⁰ Vergi planlaması açısından amortismanın fon biriktirme işlevinden çok, maliyet unsuru olma özelliği önem taşımaktadır. Amortisman, fon biriktirme kaynağı olarak ele alındığında, sadece işletme kâr elde ettiği zaman ayrılırken, maliyet ve gider unsuru olarak işletme kâr elde etmediği durumlarda da ayrılmaktadır.⁴¹

Amortismanların vergi matrahını azaltıcı yönde etkisi bulunmakla beraber amortisman yöntemlerindeki farklılaşma vergi planlaması aracı olarak kullanılabilir.

Her hakta olduğu gibi, amortisman ayırmama hakkının da dürüstlük kuralına uygun olarak kullanılması gerekmektedir. Bu nedenle hakkın kullanılması ile elde edilen çıkar kanuna uygun olmalıdır. Aktifleştirilmesi gereken (dolayısıyla amortisman ayrılmak suretiyle taksitler halinde giderleştirecek ödemelerin bir kerede doğrudan gider olarak dikkate alınması, fazla (kanunen belirlenenin üstünde) amortisman gideri ayrılması, amortisman tabi bir şeyin doğrudan gider yazılması ve henüz kullanılabilecek hale gelmeden yatırımın aktifleştirilerek amortisman ayrılmaya başlanması durumları vergi planlaması ile örtüşmemektedir. Hukuksal biçim olanaklarının kullanılmasına izin veren amortisman ayırma hakkı, olması gerekenden daha fazla amortisman ayırmak gibi vergi matrahını kasten azaltmaya yönelik bir araç olarak vergi ödevinin yerine getirilmesinde ve işletmelerin kârlarından pay alan ortaklar ve devlet için olduğu kadar, işletme ile yakından ilgili olan kredi kuruluşları, alıcı ve satıcılar, çalışanlar ve diğer paydaşlar açısından kötüye kullanıldığını göstermektedir. Bu durum, vergileme alanında VUK’un 3. maddesinde hüküm altına alınan vergilendirmede vergiyi doğuran olay

³⁷ Harun Kaynak, a.g.e., s. 106.

³⁸ Erdoğan Topalhocaoglu, a.g.t., 1997.

³⁹ Pratim Ghosh, a.g.m., 64.

⁴⁰ Yasemin Taşkın, a.g.m., s. 103.

⁴¹ Kemal N. Gündüz ve Necati Perçin, Amortismanlar ve Yeniden Değerleme. Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1999, s. 3.

ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alındığı ve ekonomik yaklaşımı da içeren bir üst kavram dürüstlük veya hakkın kötüye kullanılması yasağı ile birlikte değerlendirilmektedir.⁴²

Giderleştirme yöntemi olarak benimsenen amortisman yöntemleri işletmeler için hassas konulardan biri olmaktadır. Yöntemin doğru seçilmesi, işletmelere birçok avantaj sağlayabilecektir. Bu bağlamda işletmeler kısa veya orta vadede yapacakları planlamalarda kendilerine vergi avantajı sağlayacak amortisman yönetimi uygulamasında doğru bir yol tercih etmelidirler. Bu açıdan bakıldığında, işletmeler amortismanına tabi iktisadi kıymetleri değişik yöntemlerle itfa etmeli, azalan bakiyeler usulü ile amortisman ayırmaya başladıktan sonra hangi yıldan sonra normal amortismanı seçerse avantajlı konuma geleceğini bilmeli, hali hazır durumda kâr durumunda ise, amortisman oranı en üst düzeyde tespit edilmeli ya da hali hazır durumda zarar durumu olup, gelecek dönemlerde kâr durumu varsa, amortisman oranı düşük tutularak gider yazabilme süresi artırılmalı, ilgili dönemde amortisman ayırmayıp geriye dönük bu yolun tercih edilebilmesi söz konusu olmadığından, her bir hesap dönemi içerisinde amortisman ayırabilmelidirler.

Amortisman bir gider hesabı olduğu için, yıl sonunda kâr ya da zarar hesabına devredilerek kapatılması gerekmektedir. Amortisman ayrılmadığında işletme mevcut olan gerçek kârından daha fazla kâr elde ederek, sermaye sahiplerinin almaları gereken kârdan daha fazla miktarın işletmeden çekişine neden olacak ve sonuçta işletme sermaye azalışı ortaya çıkacaktır. Amortisman ayrıldığı durumda ise işletmenin gerçek kârlılık durumu ortaya çıkacaktır.⁴³

Fon gereksinimin daha fazla olacağı yatırımın ilk yıllarında VUK'da öngörülen normal amortisman yöntemi yerine, ilk yıllarda daha fazla fon yaratılmasına olanak sağlayan azalan bakiyeler yöntemi kullanılarak işletmenin güçlü kılınması sağlanabilir. Bunun yanında ilk yıllarda daha az vergi ödemesini olanaklı kıldığından, azalan bakiyeler yöntemi vergi ertelemesini de gerçekleştirebilmektedir. Yine bu yöntem amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin daha sık yenilenmesine de yardımcı olduğundan, varlıklarını sık aralıklarla yenilemek durumunda olan faaliyetler açısından uygun bir yöntemi oluşturmaktadır. Bu bağlamda yeni yatırım yapan işletmeler azalan bakiyeler yöntemi ile daha az vergi ödeyip, daha az kâr payı dağıtarak ilk yıllarda ihtiyaçları olan fonları da oluşturabileceklerdir.⁴⁴

Azalan bakiyeler yöntemi yerine, her yıl giderlere amortisman listesinde belirtilen oranda pay vermeyi olanaklı kılan normal amortisman yöntemi kullanılarak zaten beş yılın sonunda mahsup edilemeyecek bir zarar artırılmamış olacak ve azalan bakiyeler yöntemi kullanılmakla yükseltilecek zararın, en erken elde edileceği tahmin edilen kârdan mahsup edilememe riski ortadan kaldırılmış olacaktır. Böylece izleyen yıllarda giderlere verilen amortisman payı en erken elde edilecek kârdan mahsup edilebilecektir.⁴⁵

Belirli bir süre kâr elde edemeyecek işletmeler, amortisman oranını düşük tutmak suretiyle ilgili iktisadi kıymet için amortisman hesaplayacağı dönem sayısını artırmış olmaktadır. Böylelikle zarar aktarımını daha uzun yıllara yayma imkânına sahip olacaktır. bunun yanında kârlı işletmeler de amor-

⁴² Ali H. Yıldırım, Son Şekliyle Amortisman Uygulamaları, Özelge, Danıştay Kararları ve Uygulama Örnekli. Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2014, s. 277.

⁴³ Yasemin Taşkın, a.g.m., s. 219.

⁴⁴ Cholpan Oktar, a.g.e., s. 139.

⁴⁵ Ali H. Yıldırım, a.g.e., s. 273

tisman oranını azami hadlerde tutmak suretiyle ilgili iktisadi kıymet için hesaplayacağı amortisman gideri tutarını artıracaktır.⁴⁶

Kullanılan amortisman usulü değiştirilse de değiştirilmese de mükellefin ayıracağı toplam amortisman tutarı her hal ve şartta birbirine eşit olacaktır. Ancak sonraki yıllarda ayrılacak amortisman tutarının bir kısmının daha önceden ayrılması mükelleflerin ödeyecekleri vergilerin bir kısmının ertelenmesini sağlamaktadır. Özellikle faiz oranlarının yüksek olduğu ülkelerde ödeyecekleri vergilerin bir kısmını bu yöntemle ertelemelerinin mükelleflere mali açıdan fayda sağlayacağı açıktır.⁴⁷

Türkiye’de vergi uygulamaları bakımından normal, azalan bakiyeler, olağanüstü ve madenlerde amortisman yöntemleri uygulanmakla beraber, bu yöntemlerin vergi hukukunun çizdiği sınırlar içinde kalmak şartıyla işletmeler açısından seçimi önem arz etmektedir. Gelişmiş ülkelerde bu yöntemlerin dışında daha farklı yöntemlerin uygulandığı görülmektedir. Türkiye’de uygulanmadıkları halde diğer ülkelerde uygulanan ve Türkiye’nin vergi uygulamalarında da benimsenmesi gereken bazı yöntemler de söz konusudur. Bunlardan biri, dalgalanma gösteren amortisman yöntemi olarak ifade edilmektedir. Bu yöntemde, varlığın değer kaybedişinin yıldan yıla farklı olduğu benimsenmiştir. Bu durumda bu yöntemin bir teşvik müessesesi olarak da kullanıldığı söylenebilir. Bir diğer yöntem olarak da, artan amortisman yöntemidir. Giderek daha fazla değer kaybeden duran varlıklar için uygulanan bir yöntem olup, ekonomik ömrü nispeten kısa sayılabilecek duran varlıklar için ideal bir yöntemi oluşturmaktadır.⁴⁸

Türkiye’nin ekonomik gelişim seviyesine paralel olarak, kimi sektörlerin sektör bazında özel amortisman uygulamaları yoluyla teşvik edilmesi, ülke ekonomisi yönünden katma değeri az olan kimi sektörlerin de tersine teşviklerle önünün kesilmesi mümkündür. (Kaynak, 2001:352).

4- SONUÇ

İşletmeler açısından vergi önemli bir maliyet unsurudur. Bu bakımdan işletmeler, maliyet oluşturan bu yükten kurtulmak için cezai bir durum gerektirmeyen ve devlet tarafından öngörülen vergi planlaması yoluna başvurmaktadırlar. Vergi planlaması yöntemlerinden biri sayılan ve maliyet unsuru olma özelliğinden dolayı amortisman, işletmelerin vergilendirilebilir kârlarının belirlenmesinde önemli bir giderleştirme yöntemi olup, işletmelerin vergi yükünü erteleyebilen bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır.

Giderleştirme yöntemi olarak benimsenen amortisman yöntemleri işletmeler için hassas konulardan biri olduğundan, yöntemin doğru seçilmesi, işletmelere birçok avantaj sağlayabilmektedir. Bu bağlamda işletmeler, kısa veya orta vadede yapacakları planlamalarda kendilerine vergi avantajı sağlayacak amortisman yönetimi uygulamasında doğru bir yol tercih etmelidirler. İşletmeler amortisman tabi iktisadi kıymetleri değişik yöntemlerle itfa etmeli, azalan bakiyeler usulü ile amortisman ayırmaya başladıktan sonra hangi yıldan sonra normal amortismanı seçerse avantajlı konuma geleceğini bilmeli, hali hazır durumda kâr durumunda ise, amortisman oranı en üst düzeyde tespit edilmeli ya da hali hazır durumda zarar durumu olup, gelecek dönemlerde kâr durumu varsa, amortisman oranı düşük tutularak gider yazabilme süresi artırılmalı, ilgili dönemde amortisman ayırmayıp

⁴⁶ Bülent Şişman, a.g.e., s. 142.

⁴⁷ Bülent Şişman, a.g.e., s. 140.

⁴⁸ Harun Kaynak, a.g.e., s. 348

geriye dönük bu yolun tercih edilebilmesi söz konusu olmadığından, her bir hesap dönemi içerisinde amortisman ayırabilmelidirler. Tüm bu yönlerin değerlendirilmesiyle, amortisman uygulamasının işletmelere önemli vergi erteleme imkânı sağlayacağı açıktır.

KAYNAKÇA

- AYGÜN F. (2011). Amortisman Uygulaması ve Özellikli Durumlar. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 279, s.25-37.
- BIYIK R. ve KIRATLI A. (2006). Vergi Teşvikleri ve Korumaları. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 1. Baskı.
- DEMİR C. A. (2011). Amortisman Uygulamasında Dönem Sonu İşlemleri. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 364, s.163-173.
- EROĞLU O. (2014). Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 1. Baskı.
- GENÇER A.Ç. ve GERŞİL A. (2004). Mevcut Amortisman Konusuna ve Yöntemlerine Eleştiriler ve Çözüm Önerileri. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:186, s.82-93.
- GHOSH P.P. (2013). The Role Of Depreciation in Tax Planning: A Study. IUP Journal Of Accounting Research&Audit Practices. 12(4), s.56-75.
- GÜNDÜZ N. K. ve PERÇİN N. (1999). Amortismanlar ve Yeniden Değerleme. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1. Baskı.
- KARAYIĞIT İ. (2009). Mevcutlarda Amortisman Uygulaması. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:340, s.95-100.
- KAYNAK H. (2001). İşletmecilik İlkeleri ile Türk Hukuk Sistemi Yönünden Maddi ve Gayrimaddi Duran Varlıklarda Amortismanlar, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1. Baskı.
- OKTAR C. (2004). İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği. İstanbul: Filiz Kitabevi. 1. Baskı.
- ŞİŞMAN B. (2003). İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. 1. Baskı.
- TAŞKIN Y. (2011). Yapılmakta Olan Yatırımların Amortisman Açısından Değerlendirilmesi. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:272, s.216-221.
- TAŞKIN Y. (2012). Vergi Planlaması Yöntemi Olarak Amortismanların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi. Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 114, s.99-112.
- TOKMAK S. (2015). Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Amortisman Uygulaması. E-Yaklaşım, Sayı: 265.
- TOPALHOCAOĞLU E. (1997). Amortisman Teorisi ve Uygulamaları. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (yayımlanmamış doktora tezi) İstanbul.
- TOPALOĞLU M. (2012). Vergi Kanunları ve Muhasebe Standartları Uyarınca Amortisman Uygulamasında Dönem Sonu İşlemleri. Vergi Dünyası, Sayı: 376, s.65-76.
- TOROSLU M. V. (2009). Amortisman Uygulamaları. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:246, s.251-267.
- TUĞLU A. (2011). Vergisel ve Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Amortisman Uygulamaları. Vergi Dünyası, Sayı:363, s.66-71.
- YILDIRIM H. A. (2014). Son Şekliyle Amortisman Uygulamaları, Özelge, Danıştay Kararları ve Uygulama Örnekli. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 1. Baskı.
- YÜCE M. (2015). Giderler ve İndirimler Kılavuzu. Ankara: Özbaran Ofset Matbaacılık, 1. Baskı.