

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN

Güray ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Kasım 2005

1- GİRİŞ

Maddi olmayan duran varlıklar 1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde^[1] (MSUGT) 26 numaralı Maddi Olmayan Duran Varlıklar hesap grubunda şu şekilde tanımlanmıştır: Herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefiyelerin izlendiği hesap grubudur.

Vergi Usul Kanunu'nda (V.U.K.) maddi olmayan duran varlık adı altında bir tanımlama mevcut olmayıp, V.U.K.'nun 269. maddesinde gayrimenkuller gibi değerlendirileceği açıklanan iktisadi kıymetler arasında gayrimaddi haklar sayılmıştır.

Gayrimaddi haklar, V.U.K.'nun 269. maddesinde yer alan unsurlar içerisinde kapsamı en fazla tartışmalı olanlardır. Zira maddi olmayan varlıklar deyiminden ne anlaşılması gerektiği yeterince açık değildir. Bu cümleden olmak üzere belli başlı gayrimaddi haklar telif hakkı, patent (ihtira beratı), marka, ticaret ünvanı, know-how (ticari – teknik bilgi), kullanım hakkı ...v.b. olarak sayılabilir. ^[2] Özellikle V.U.K. mükerrer madde 290/2'ye göre kiracı finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetin kullanma hakkını aktifleştirecek ve amortismanına tabi tutacaktır. Dolayısıyla finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetler kiracı tarafından artık gayrimaddi hak (maddi olmayan duran varlık) olarak değerlendirilecektir.

2- VERGİ USUL KANUNUNDA AMORTİSMAN KONUSU

2.1- Amortisman Mevzuu

V.U.K.'nun 313. maddesinde amortisman mevzuu başlığı altında amortisman konusu duran varlıklar belirlenmiştir.

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'ncü madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki (V.U.K. 258 – 298 maddeleri arası) esaslara göre tespit edilen değerlerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.

V.U.K.'nun 313. ve 269. maddeleri birlikte değerlendirildiğinde amortismanına tabi iktisadi kıymetleri şu şekilde detaylı olarak sayılabilir:

- gayrimenkuller
- gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı
- tesisat ve makineler
- gemiler ve diğer taşıtlar

- gayrimaddi haklar
- alet, edevat, mefruşat
- demirbaş eşya
- sinema filmleri

2.2- Amortisman Yöntemleri

Vergi Usul Kanunu'nda açıklanmış amortisman yöntemleri, normal amortisman yöntemi ve azalan bakiyeler usulüyle (hızlandırılmış) amortisman yöntemi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

5024 sayılı Kanunla [3] Vergi Usul Kanununun 315. ve mükerrer 315. maddeleri değiştirilmiştir. V.U.K.'nun 315. maddesinde Normal Amortismanlar, mükerrer 315. maddesinde ise Azalan Bakiyeler Usulü ile Amortismanlar düzenlenmiştir. V.U.K.'nun 315. maddesinde Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin (A.T.İ.K.) amortisman oranlarının, faydalı ömürleri de dikkate alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığı'nca belirleneceği açıklanmıştır. Bu hükme istinaden Maliye Bakanlığı 333 ve 339 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerini [4] yayımlayarak yeni dönemde uygulanacak amortisman oranlarını açıklamış bulunmaktadır.

V.U.K. 315. maddesine göre normal amortisman yönteminde ayrılacak amortisman tutarı, A.T.İ.K.'in ilgili genel tebliğlerde tespit edilen faydalı ömrü ve normal amortisman oranı dikkate alınmak suretiyle her yıl eşit tutarlarda olacaktır.

Azalan bakiyeler usulüne göre (hızlandırılmış) amortisman yönteminde ; her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunacak ve enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortisman tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanlarının toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilecektir. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanacak ve de bu sürenin son yılına devreden bakiye değerini, o yıl içinde tamamen yok edilmesi gerekecektir. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır.

5228 sayılı kanunun [5] 59. maddesi ile V.U.K.'nun mükerrer 315/2. maddesi düzenlenmiş ve azalan bakiyeler usulünde amortisman oranının % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katı olacağı düzenlenmiştir.

2.3- Amortisman Yöntemini Seçim Serbestliği

V.U.K.'nun 320. maddesine göre mükellefler, iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük teşkil eden kıymetler için normal veya azalan bakiyeler usulü ile amortisman yöntemlerinden yalnız birisini uygulayabilirler ve A.T.İ.K.'lerine uygulayacakları amortisman yöntemini diledikleri şekilde belirleme hakkına sahiptirler.

Ancak, bir iktisadi kıymet için normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu yöntemden dönülemez. Dolayısıyla bu cümlenin karşıt anlamı da, azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilebileceğidir.

3- 333 SIRA NUMARALI VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİNDE GAYRİMADDİ HAKLAR (MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR) İÇİN TESPİT EDİLEN FAYDALI ÖMÜR VE NORMAL AMORTİSMAN ORANI

333 sıra numaralı V.U.K.G.T.'nin 54 numaralı bölümüne göre ilk tesis taazzuv giderleri 5 yılda ve % 20 amortisman oranına göre, (262 – Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri Hesabı)

55 numaralı bölümüne göre gayrimaddi iktisadi kıymetler; işletmenin mevcut değeri, imtiyaz hakları (franchising), patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi (know-how), format, telif hakkı ve benzeri kalemler, lisans, kullanım hakkı ve izni veya devlet kurum ve kuruluşları tarafından verilen diğer haklar (işletme hakkı gibi) ve bunların benzerleri 15 yılda ve % 6,66 amortisman oranına göre, (260 – Haklar Hesabı ve 261 – Şerefiye Hesabı)

56 numaralı bölümüne göre özel maliyetler'den kira müddeti belli olmayanlar 5 yılda ve % 20 amortisman oranına göre, (264 – Özel Maliyetler Hesabı)

57 numaralı bölümüne göre araştırma – geliştirme giderleri 5 yılda ve % 20 amortisman oranına göre, (263 – Araştırma ve Geliştirme Giderleri)

itfa edilebileceklerdir.

4- MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN AMORTİSMAN SÜRE VE YÖNTEMLERİNE YÖNELİK MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİNDE (TEKDÜZEN HESAP PLANINDA) YERALAN AÇIKLAMALAR

1 sıra numaralı MSUGT'ne göre;

260 – Haklar hesabında yer alan iktisadi kıymetlerin yararlanma süreleri içerisinde, yararlanma süreleri belli değil ise, 5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa olunarak yok edileceği açıklanmıştır.

261 – Şerefiye hesabında yer alan değerlerin 5 yılda eşit taksitlerle amortisman yoluyla itfa edileceği açıklanmıştır.

262 – Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri hesabında yer alan değerlerin 5 yılda eşit tutarlarla itfa olunarak yok edileceği açıklanmıştır.

263 – Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabında yer alan değerlerin 5 yılda ve eşit tutarlarla itfa edileceği açıklanmıştır.

264 – Özel Maliyetler hesabında yer alan değerlerin kira süresi içerisinde, kira süresinin beş yıldan fazla olması durumunda ise 5 yılda eşit tutarlarla amorti edileceği açıklanmıştır.

5-MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN AMORTİSMAN SÜRE VE YÖNTEMLERİNE YÖNELİK VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN AÇIKLAMALAR

V.U.K.'nda amortisman mevzuuna yönelik düzenlemeler 313. ve 320. maddeler arasında yapılmıştır. Yukarıda da açıkladığımız gibi gayrimaddi hakların amortisman konusuna girdiği 313. madde de açıklanmıştır. Normal amortisman ve azalan bakiyeler bakiyeler usulüyle amortisman yöntemlerini düzenleyen 315. ve mükerrer 315. maddelerde gayrimaddi haklara (maddi olmayan duran varlıklara)

yönelik özel bir düzenleme yoktur. Sadece mükerrer 315/2. madde de azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranının % 50 oranını aşamayacağı belirtilmiştir.

V.U.K. 327. maddesinde ise özel maliyet bedellerinin itfası ayrıca düzenlenmiştir. Maddeye göre, özel maliyet bedelleri, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira süresi dolmadan, kiralanan şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma yılında bir defada gider yazılır.

Ayrıca, V.U.K. mükerrer 290. maddesinde, kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetin kullanma hakkı, V.U.K.'nın mükerrer 298. maddesi ve üçünü kitabın üçüncü kısmının birinci bölümünde (V.U.K. 313. ve 321. maddeleri arası olan bölüm) kiralama konusu iktisadi kıymet için belirlenmiş esaslar çerçevesinde amortisman tabi tutulur hükmü bulunmaktadır. Bir diğer söyleyişle, finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetin türü neyse amortisman oranı da buna göre tespit edilecektir. Bu konu makalemizin 6.3 numaralı kısmında ayrıca incelenmiştir.

6- MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN AMORTİSMAN SÜRE VE YÖNTEMLERİNE YÖNELİK ÖZELLİKE ARZ EDEN DURUMLAR

6.1- Özel Maliyet Bedellerinde Özellik Arz Eden Durumlar

Yukarıda da açıkladığımız üzere V.U.K.'nda özel maliyet bedelleri için 327. madde de özel düzenleme yapılmıştır. Maddeye göre özel maliyet bedelleri kira süresi içerisinde eşit yüzdelerle itfa edilecektir.

333 sıra numaralı V.U.K.G.T.'ne göre de özel maliyet bedellerinin itfa süresinin tespitinde öncelikle mevcut kira sözleşmesine bakılacak ve sözleşmedeki kira süresi esas alınacaktır. Ancak, burada tekdüzen hesap planında farklı bir açıklama yer almaktadır. 264- Özel Maliyetler hesabının 1 sıra numaralı MSUGT'ndeki açıklamasına göre özel maliyet bedellerinde kira süresi 5 yıldan fazla ise özel maliyet bedeli 5 yıl içinde ve eşit tutarlarla itfa edilecektir. Yani kanunda yer alan asıl ifadeye zıt, aykırı bir düzenleme mevcuttur. Gerek V.U.K.'nda gerekse 333 sıra numaralı V.U.K.G.T.'nde asıl olan kira süresidir.

Ayrıca, V.U.K. 327. madde de özel maliyet bedellerinin eşit yüzdelerle itfa edileceği açıklanmıştır. Bu nedenle özel maliyet bedellerinde azalan bakiyeler yöntemiyle (hızlandırılmış) amortisman ayrılmaması gerekir.

6.2- 333 sıra numaralı VUKGT ile 1 sıra numaralı MSUGT'nin (TDHP) karşılaştırılması

333 sıra numaralı VUKGT'ne göre ilk tesis ve taazzuv giderleri ile araştırma ve geliştirme giderleri 5 yılda ve % 20 oranında amortisman tabi tutulacaktır. TDHP'na göre de 262-Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri ile 263-Araştırma ve Geliştirme giderleri 5 yılda ve eşit tutarlarla itfa edilecektir. Burada her iki düzenleme de paralellik göstermektedir.

333 sıra numaralı VUKGT'nin 55 numaralı bölümünde sayılan gayri maddi iktisadi kıymetler ise 15 yılda ve % 6,66 oranında amortisman tabi tutulacaktır. Bu iktisadi kıymetlere karşılık gelen TDHP'ndaki 260 – Haklar hesabında yer alan değerlerin ne şekilde itfa edileceğine yönelik açıklamalar

ise; edinilen hakların yararlanma süresi içerisinde, yararlanma süresi belli değil ise 5 yıllık süre içerisinde ve eşit taksitlerle itfa olunarak yok edileceği şeklindedir.

Burada ortaya çıkabilecek farklılıklar şu şekilde olabilir. Söz konusu edinilen hakkın yararlanma süresi 15 yıldan az ise 333 sıra numaralı VUKGT'ne göre hedeflenen faydalı ömürden sapılmış ve amortisman süresinin sırf genel tebliğde 15 yıl olarak tespit edilmesi nedeniyle işletmenin daha önce itfa edeceği bir iktisadi kıymeti faydalı ömründen daha uzun bir süre bilançosunda göstermesi gibi yanlış bir durum ortaya çıkacaktır.

Yine aynı şekilde, edinilen hakkın eğer yararlanma süresi kesin olarak tespit edilemiyorsa, 333 sıra numaralı VUKGT'ne göre söz konusu hak 15 yıl içinde itfa edilecektir. Ancak, aynı durum MSUGT'nde, yararlanma süresi belli değil ise söz konusu hakkın 5 yılda ve eşit tutarlarla itfa edileceği şeklindedir. Bu durumda her iki kanuni düzenleme arasında farklılık oluşmaktadır.

Bilindiği gibi, V.U.K. md.353/6'ya göre Tekdüzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslara uyulmaması halinde 2,500,000,000 TL özel usulsüzlük cezası söz konusudur. Peki bu durumda 333 sıra numaralı VUKGT'nde yer alan hükümler ile MSUGT'nde yer alan hükümler arasında farklılık olması durumunda, mükellef eğer VUKGT'ne göre hareket ederse TDHP ve mali tablolara ilişkin açıklamalara uymadığı için özel usulsüzlük cezası ile karşılaşabilecek midir?

Söz konusu sorumuzu bir önceki bölümde özel maliyet bedelleri için belirttiğimiz farklılık içinde sorabiliriz. Eğer kira süresi 10 yıl olan bir gayrimenkulde tesis edilen özel maliyet kapsamındaki harcamalar 10 yıllık süresi içinde ve % 10 oranı ile itfa edilirse, tekdüzen hesap planında 264-Özel Maliyetler hesabı için yapılan açıklamaya aykırı bir işlem mi yapılmış olacaktır? Çünkü 264 hesabın açıklamasına göre, kira süresi 5 yıldan fazla ise özel maliyet bedeli 5 yıl içerisinde ve eşit tutarlarla itfa edilecektir.

6.3- Finansal Kiralama Kapsamında Edinilen A.T.İ.K.'ler

V.U.K. Mükerrer 290. maddesinin 2. fıkrasına göre , kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralama konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı, V.U.K.'nun mükerrer 298'nci maddesi ve üçüncü kitabının üçüncü kısmının birinci bölümünde kiralama konusu iktisadi kıymet için belirlenmiş esaslar çerçevesinde amortismanına tabi tutulur.

Bu maddeden anlaşılması gereken şu olmalıdır. Finansal kiralama kapsamında edinilen iktisadi kıymetin , 26 numaralı maddi olmayan duran varlıklar hesap grubunda aktifleştirilen kullanım hakkının hangi süre ve oranda amorti edileceği kiralanan iktisadi kıymetin türüne göre belirlenecektir. Bu kapsamda V.U.K.'nun üçüncü kitabının üçüncü kısmının birinci bölümündeki hükümler (313 ilâ 321. maddeler arası) geçerli olacaktır.

Örneğin; finansal kiralama konu iktisadi kıymet bilgisayar ise 333 sıra numaralı VUKGT'nin 4.1 ve 4.2 numaralı bölümlerine göre 4 yılda ve % 25 oranında amortismanına tabi olacaktır.

Örneğin; finansal kiralama konu iktisadi kıymet binek otomobil ise 333 sıra numaralı VUKGT'nin 6.1 numaralı bölümüne göre 5 yılda ve % 20 oranında amortismanına tabi tutulacaktır. Ancak, V.U.K. 320. maddesi gereği burada kıst amortismanında gündeme gelecektir. Çünkü, V.U.K. Mükerrer 290. maddeye göre finansal kiralama konu iktisadi kıymetin amortismanı V.U.K. 313 ilâ 320 maddesi hükümlerine göre tespit edilecektir.

Ayrıca, finansal kiralama işleminde, kiracının aktifleştirdiği kullanım hakkına ait finansal kiralama sözleşmesinde yer alan ve aktifleştirme yılına ait kira ödemelerine dahil olan faizleri ve döviz cinsi

olarak düzenlenen sözleşmelerde ise aktifleştirme yılı sonuna kadar oluşacak kur farklarını da kullanım hakkı olarak aktifleştirilmesi gerekecektir. Çünkü, finansal kiralama sözleşmesindeki kira ödemeleri içinde ana para ve faiz tutarı birliktedir. Bu kira ödemelerinin (taksitlerin) **faiz kısmı kredi faizi hükmündedir** ve şartlar bulunduğu kısıtlamaya tabi olacaktır. [6] V.U.K.'nun 4842 sayılı kanunla [7] değişik mükerrer 290. maddesinde yapılan yeni düzenlemede finansal kiralama işlemi iki parçaya bölünmekte ve kira ödemeleri, (taksitleri) anapara ve faiz olarak ayrıştırılmaktadır. **Yani bir anlamda finansal kiralama işlemi, kiracının rayiç bedeli belli bir kıymeti, kredi kullanarak satın alması olarak düşünülmektedir. [8]**

V.U.K.'nun 269'ncü maddesine göre gayrimaddi haklar gayrimenkuller gibi değerlendirilir. Dolayısıyla, işletmeye dahil tüm gayri maddi haklar V.U.K. 269, 270, 271 ve 272. maddelerinin hükümlerine göre değerlendirilir. 163 ve 234 sıra numaralı V.U.K.G.T.'lerinde [9] ve 187 sıra numaralı G.V.K.G.T.'nde [10] kredi faizlerinin ve kur farklarının sabit kıymetin aktive dahil edildiği yıl sonuna kadar maliyete dahil edileceği ve amortisman yoluyla giderleştirileceği açıklanmıştır. İlgili genel tebliğlerde açıklanan sürelerle ait kredi faizleri ve kur farkları sabit kıymetin maliyeti olarak kabul edilmiş ve aktifleştirilmesi zorunlu görülmüştür. Dolayısıyla, gayrimaddi haklarda gayrimenkuller gibi (sabit kıymetler gibi) maliyet bedeli ile değerlendirileceğinden, finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetin aktifleştirilen kullanım hakkına (maliyet bedeline) ilk yıla isabet kira ödemelerine ait faiz ve kur farkları da ilave edilmelidir.

6.4- Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Azalan Bakiyeler Yöntemiyle (Hızlandırılmış) Amortisman

Azalan bakiyeler yöntemiyle (hızlandırılmış) amortisman V.U.K. Mükerrer 315. maddesinde açıklanmıştır ve bu maddede yöntemin uygulanmasına yönelik herhangi bir iktisadi kıymet için sınırlama getirilmemiştir. Sadece bu yöntemde amortisman oranının % 50'yi aşamayacağı belirlenmiştir. Ayrıca, 333 sıra numaralı V.U.K.G.T.'nde de gayrimaddi haklar (maddi olmayan duran varlıklar) için azalan bakiyeler yöntemiyle (hızlandırılmış) amortisman uygulanmayacağı şeklinde bir açıklama yoktur.

Ancak, 1 sıra numaralı MSUGT'nde 26 numaralı maddi olmayan duran varlıklar hesap grubunda yer alan iktisadi kıymetlerin sadece normal amortisman yöntemiyle itfa edileceği, diğer bir söyleyişle faydalanma süreleri içinde veya 5 yıl içinde eşit tutarlarla itfa edileceği açıklanmıştır. **MSUGT'ndeki bu açıklamalar nedeniyle** maddi olmayan duran varlıklara (gayrimaddi haklara) azalan bakiyeler yöntemiyle (hızlandırılmış) amortisman ayrılamayacağı yönünde görüşler vardır.

Bizce, V.U.K. 327. maddesinde özel maliyet bedelleri için yapılan özellikli düzenleme hariç, **maddi olmayan duran varlıklar için mükellefler normal amortisman veya azalan bakiyeler yöntemiyle (hızlandırılmış) amortisman yöntemlerinden dilediklerini seçmekte serbesttirler.** Çünkü, kanunda yer almayan bir sınırlama eğer kanunda açık bir şekilde Maliye Bakanlığı'na yetki verilmediyse genel tebliğ ile de sınırlama getirilemez. Maliye Bakanlığı MSUGT'lerini V.U.K. 175 ve mükerrer 257. maddelerinden aldığı yetkilere istinaden yayımlamıştır. Söz konusu maddelerde Maliye Bakanlığı'na muhasebeye ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiştir. Bu maddelerle değerlendirme ya da amortisman hükümleri konusunda verilen bir yetki yoktur. Sadece amortisman mevzuu ile ilgili olarak V.U.K. 315. ve 318. maddelerinde Maliye Bakanlığı'na amortisman nispetlerini (oranlarını) tespit etme yetkisi verilmiştir.

7- SONUÇ

Maddi olmayan duran varlıklar V.U.K.'nun 269. maddesinde gayrimenkuller gibi değerlendirilecek kıymetler arasında sayılmıştır. Dolayısıyla gayrimenkullere (sabit kıymetlere) ilişkin V.U.K.'nun 269, 270, 271 ve 272. maddeleri maddi olmayan duran varlıklar için de geçerlidir.

Maddi olmayan duran varlıkların amortisman konusu ile ilgili V.U.K.'nda ve bu kanuna bağlı olarak yayımlanmış MSUGT'nde ve 333 sıra numaralı VUKGT'nde açıklamalar mevcuttur. Söz konusu düzenlemeler çalışmamızda detaylı bir şekilde incelenmiş, özellikli durumlar ve aralarındaki farklılıklar açıklanmıştır.

Özetle, maddi olmayan duran varlıklar maliyet bedeli değerlendirilecek, aktife alındıkları yıl sonuna kadar tahakkuk eden faiz ve kur farkları maliyetle ilişkilendirilecektir. Amortisman oranları 333 sıra numaralı VUKGT'ne göre tespit edilecek ve amortisman yöntemlerinden herhangi birini seçmekte mükellefler serbest olacaktır. Ancak, V.U.K.'nun 327. maddesinde özel maliyet bedellerinin eşit yüzdelerle itfa edileceği açıklanmıştır. Bu nedenle özel maliyet bedellerinde azalan bakiyeler yöntemiyle (hızlandırılmış) amortisman ayrılmaması gerektiği düşüncesindeyiz.

Ayrıca 333 sıra numaralı VUKGT' nin 55 numaralı bölümüne, işletmelerin elde ettikleri gayri maddi iktisadi kıymetlerden (lisans, telif hakkı, know-how, kullanım hakkı, işletme hakkı...v.b.) **yararlanma süreleri belli ise bu süre içinde itfa edileceğine dair bir açıklamanın ilave edilmesinin** daha doğru olacağını düşünüyoruz.

Finansal kiralama konu iktisadi kıymetin aktife kaydedilen kullanım hakkına ait kira taksitleri içinde yer alan faiz tutarları da ilave edilerek, maliyet bedeli kabul edilecektir. Çünkü, söz konusu faiz tutarları kredi faizi hükmündedir ve sabit kıymetin maliyetine ilave edilmesi zorunludur.

[1] 1 sıra no'lu MSUGT, 26.12.1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı Resmi gazetede yayımlanmıştır.

[2] N.Kemal GÜNDÜZ & Necati PERÇİN; "Amortismanlar ve Yeniden Değerleme", Yaklaşım Yayınları, Şubat 1997 -1. Baskı, Sayfa: 31 -32

[3] 5024 sayılı Kanun, 30.12.2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi gazete yayımlanmıştır.

[4] 333 sıra numaralı VUKGT, 28.04.2004 tarih ve 25446 sayılı Resmi gazetede yayımlanmıştır.

339 sıra numaralı VUKGT, 24.08.2004 tarih ve 25563 sayılı Resmi gazetede yayımlanmıştır.

[5] 5228 sayılı Kanun, 31.07.2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi gazetede yayımlanmıştır.

[6] 319 sıra numaralı VUKGT'nin II/B bölümü, 5. alt bendinde "**Finansal kiralama işlemi esas olarak bir kredi işleminden farklı değildir. Kiralayana ödenen finansal kiralama bedellerinin faiz kısmı finansman gider kısıtlamasına tabidir..**" açıklaması yer almaktadır.

319 sıra numaralı VUKGT 01.07.2003 tarih ve 25155 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

[7] 4842 sayılı Kanun 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

[8] Tayfun İÇTEN; "Vergi Uusl Kanunu Sirküleri, IV/86", Oluş Mali Hukuk Bürosu, 13.03.2004 Sayfa:1

[9] 163 sıra numaralı VUKGT 27.01.1985 tarih ve 18648 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

234 sıra numaralı VUKGT 07.12.1994 tarih ve 22134 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

[10] 187 sıra numaralı GVKGT 03.08.1995 tarih ve 22363 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.