

ENFLASYON MUHASEBESİNE GEÇİŞTE YENİ BİR ADIM DAHA


Nesrin KORKUSUZ
Vergi Denetmeni

I - GİRİŞ

Bilindiği gibi, ülkemizde yıllardan beri süregelen yüksek enflasyon, iktisadi kıymetlerin değerinde fiktif artışlar meydana getiriyor ve bu iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması durumunda, enflasyon nedeniyle meydana gelen fiktif kazançların vergilendirilmesi sonucunu doğuruyordu. Böylece işletmeler, bu gibi durumlarda gerçek gelirleri üzerinden değil sermayeleri üzerinden vergi ödemek zorunda kalıyorlardı.

İşte enflasyonun vergi matrahları üzerindeki bu etkisini azaltmak amacıyla ilk olarak 1983 yılında VUK'nun Mükerrer 298'nci maddesi ile yeniden değerlendirme müessesesi getirilmiş olup, yine aynı amaca yönelik olarak, 3946 sayılı yasanın 8'inci maddesi ile GVK'nun 38'nci maddesinin sonuna eklenen fıkra hükmü ile, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin aktiflerinde bulunan gayimenkul ve iştirak hisselerinin elden çıkarılması durumunda, maliyet bedelinin hesaplanmasında yıllar itibariyle yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle kazanç tespitine imkan tanınarak, sözkonusu iktisadi kıymetlerin enflasyondan kaynaklanan değer artışları vergi matrahı dışında tutulmuştur. Bu durumda, yeniden değerlendirme ile başlatılan enflasyon muhasebesine geçiş sü-

recine gayrimenkul ve iştirak hisselerinin maliyet revizesi ile devam edilmiştir.

Gayrimenkul ve iştirak hisselerinin maliyet ve revizesine ilişkin olarak getirilen ve GVK'nun 38'nci maddesinin sonuna eklenen fıkra hükmünün uygulamasına yönelik 49 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 10.2.1995 tarih ve 22198 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Ancak, mükellefler henüz bu kanun ve tebliğ hükümlerini uygulama fırsatı bulamadan, GVK'nun 38'nci maddesine eklenen fıkra hükmü, 2.6.1995 tarih ve 22301 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 4108 sayılı kanunun 18 nci maddesi ile yeniden düzenlenmiş olup, bu yeni düzenleme sonucunda eski yasa hükmünde çeşitli değişiklikler yapılmakla birlikte bizce en önemlisi yasanın önceki düzenlenişinde bir eksiklik olarak görülen ve gözardı edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlerinde, maliyet revizesi kapsamına alınmasıyla, enflasyon muhasebesine geçiş süresinde çok önemli bir adım daha atılmıştır. Çünkü enflasyonun gayrimenkul ve iştirak hisselerinin değerinde meydana getirdiği fiktif artış, aynı zamanda işletmelerin aktiflerinde önemli bir yer tutan amortisman tabi iktisadi kıymetler içinde geçerli olup, bunların sözkonusu maliyet revizesine ilişkin düzenlemenin dışında tutulması, vergilendirme açısından adaletli bir uygulama olarak kabul edilemezdi. İşte bu düşünceden hareketle, yapılan düzenleme ile maliyet revizesine ilişkin GVK'nun 38'nci maddesinin son fıkra hükmüne amortisman tabi iktisadi kıymetlerin de alınmasıyla enflasyon muhasebesine geçişte önemli bir eksiklik daha giderilmiş bulunmaktadır.

II - MALİYET REVİZESİNE İLİŞKİN 4108 SAYILI YASA İLE GETİRİLEN YENİLİKLER

3946 sayılı yasa ile GVK'nun 38'nci maddesinin sonuna eklenen kanun hükmü, 4108 sayılı yasanın 18 nci maddesiyle yeniden düzenlenmiş olup, yapılan yeni düzenleme ile yasa metnine konu ve kapsam bakımından bir takım ilaveler yapılmıştır. Getirilen bu yeni değişikliklere değinmeden önce yasa metninin son şeklini görelim.

4108 sayılı Yasa ile düzenlenen GVK'nun 38'nci maddesinin son fıkrası aynen şöyledir.

"Mükelleflerin iktisap tarihinden itibaren en az iki tam yıl süreyle işletmelerinde kayıtlı bulunan gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortisman tabi diğer iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları halinde, bu ik-

tisadi kıymetlerin maliyet bedeli bunların iktisap edildiği ve elden çıkarıldıkları yıllar hariç olmak üzere her takvim yılı için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak kazancın tespitinde dikkate alınabilir. Bu hüküm 39'ncü madde gereğince İşletme Hesabı esasına göre ticari kazancın tespitinde de uygulanır. Bilanço esasında defter tutan mükellefler tarafından artırılan maliyet bedeline tekabül eden kazançlar, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. Bu fon sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, o yılın kazancına dahil edilerek vergiye tabi tutulur. Söz konusu iktisadi kıymetlerin alım satımı ile devamlı olarak uğraşanlar, alım satımını yaptıkları iktisadi kıymetler için bu hükümden yararlanamazlar. Şu kadar ki, inşaat yapımına tahsis edilen arsa ve arazilere ilişkin olarak inşaatın bitim tarihine kadar geçen süre için bu fıkra hükmüne göre maliyet bedeli artırımı yapılabilir. Ancak, inşaatın tamamlanmasından önce satışı yapılan gayrimenkuller için maliyet artırımı satışın yapıldığı tarihe kadar uygulanır. Bu fıkra hükmünün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Yeni fıkra hükmünü bu şekilde gördükten sonra getirilen yenilikleri sırasıyla inceleyelim.

1-) Uygulamanın Konusuna Yönelik Getirilen Yenilikler:

Bilindiği üzere eski yasa hükmünde maliyet revizesi sadece işletmelerin aktifinde yer alan gayrimenkul ve iştirak hisseleri için yapılabiliyordu. Yeni değişiklikle bunlara ilave olarak daha önce de değindiğimiz gibi yasanın ilk düzenlenmesinde gözardı edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlerde bu kapsama alınarak bu konuda önemli bir eksiklik giderilmiş olup, böylece yasa hükmü, getiriliş amacına da tam uyumlu hale getirilmiştir.

Bu durumda, 1.1.1995 tarihinden itibaren işletmelerin aktifinde kayıtlı bulunan gayrimenkul ve iştirak hisselerine ilave olarak amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması durumunda, bunların maliyet bedelleri de her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak kazancın tespitinde dikkate alınabilecektir. Ayrıca yasanın yürürlük tarihi olan 1.1.1995 ile Resmi Gazete'de yayınlanmış tarihi olan 2.6.1995 tarihleri arasında elden çıkarılan iktisadi kıymetler için maliyet revizesi yapılmamış ise, bu yasa hükmüne göre bu kıymetler içinde maliyet revizesi yapılabilir.

2-) Uygulamadan Yararlanabilecek Mükelleflere Yönelik Getirilen Yenilikler:

Yine hatırlanacağı üzere, sözkonusu eski fıkra hükmünde, bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri maliyet revizesi yapma hakkına sahiptirler. İşletme Defteri veya Serbest Meslek Kazanç defteri tutan mükelleflerin bu hükümden yararlanmaları mümkün değildi. Ancak yeni düzenleme ile işletme defteri tutan mükelleflere de bu hükümden yararlanma imkanı tanınarak, en azından mükellefler arasında bu konuda kısmi de olsa vergisel açıdan adaletli davranılmıştır. Bunun yanında eskiden olduğu gibi serbest meslek kazanç defteri tutan mükelleflerin bu yasa hükmünden yararlanmaları mümkün değildir.

Ancak bize göre, yasa hükmünün Gelir Vergisi Kanunu'ndaki yeri ile, kapsadığı mükellefler arasında ilk düzenlemede bir uyum sözkonusuydu. Yeni düzenlemede ise bu uyumdan söz etmek olanaksızdır. Çünkü yasa hükmü GVK'nun 38'nci maddesinin sonuna eklenmiştir. Bilindiği üzere 38'nci madde "Bilanço esasında ticari kazancın tespiti" konusunda düzenlenmiştir. Bunun yanında "İşletme hesabı esasında ticari kazancın tespiti" ise aynı yasanın 39'ncu maddesinde ayrıca düzenlenmiştir. Bu nedenle maliyet revizesine ilişkin olarak 38'nci maddenin sonuna eklenen yeni yasa hükmünde "Bu hüküm 39'ncü madde gereğince işletme hesabı esasına göre ticari kazancın tespitinde de uygulanır." gibi bir gönderme yapılmasının, kanun yazma tekniği açısından uygun olmadığı kanısındayız. Bizce sözkonusu yasa hükmü ayrıca, tıpkı 38 nci maddede olduğu gibi 39'ncü maddesinin sonuna eklenebileceği gibi, 39'ncü maddenin sonuna "38'nci maddenin son fıkra hükmü işletme hesabı esasında ticari kazancın tespitinde de uygulanır." şeklinde 38'nci maddeye bir gönderme yapılabilirdi. Ya da sözkonusu madde hükmü ayrı bir maddede düzenlenip her iki maddeye atıfta bulunulabilirdi.

Yasanın ilk şeklinde gayrimenkul ve menkul kıymetlerin alım ve satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu yasa hükmünden yararlanmaları mümkün değildi. 4108 sayılı ile yapılan yeni düzenlemede ise aynı durum geçerli olmakla beraber, bu mükelleflerden alım ve satımını yaptıkları arsa ve arazileri inşaat yapımına tahsis etmeleri halinde sözkonusu arsa ve araziler için belli koşullar dahilinde maliyet revizesi yapabilecekleri belirtilmiştir. Buna göre arsa ve arazi alım satımı ile devamlı olarak uğraşan mükelleflerin bu arsa ve arazileri inşaat yapımına tahsis etmeleri durumunda, inşaatın bitim tarihine kadar geçen süre için maliyet bedeli artırımını yapabileceklerdir. Ancak sözkonusu inşaat tamamlanmadan gayrimenkulün satılması durumunda, maliyet artırımını satışın yapıldığı tarihe kadar yapılacaktır.

Şimdi bu iki hususu örnek üzerinde açıklamaya çalışalım.

Örnek:

Gayrimenkul alım satımıyla uğraşan mükellef (A) 10.1.1992 tarihinde 200.000.000.- TL. satın aldığı bir arsayı, 1.5.1993 tarihinde daireleri satmak amacıyla inşaat yapımı için müteahhit B ile anlaşmıştır. Müteahhit (B) sözkonusu arsa üzerine inşa etmiş olduğu binayı 20.3.1995 tarihinde sahibi olan (A)'ya teslim etmiştir. (A) binanın inşası için toplam 1.000.000.000.- TL. harcama yapmıştır. Sözkonusu bina (A) tarafından 10.5.1995 tarihinde 2.000.000.000.- TL. satılmıştır.

Bu örnekte inşaat yapımına tahsis edilen arsanın maliyet bedeli hesaplamasında, öncelikle ilgili yasaya göre arsanın alındığı 1992 yılı ile binanın satıldığı 1995 yılının artırımında dikkate alınmaması gerekir. Dikkat edilecek olursa örnekte inşaatın bitimi ile binanın satışı aynı yıl içinde gerçekleşmiştir. Her ne kadar yasa hükmünde maliyet hesaplaması inşaatın bitim tarihi itibarıyla yapılacağı belirtilmiş ise de, madde hükmünün esasında, hesaplama yapılırken satışın yapıldığı yılın dikkate alınmayacağı, açıkça belirtilmiştir. Şimdi bu esaslar çerçevesinde arsanın ve binanın maliyet bedelini hesaplayalım.

Yılı	Yeniden Değerleme Oranı	Artırıma Esas Tutar	Artırılmış Maliyet Bedeli
1993	58,4	200.000.000.-	316.800.000.-
1994	107,6	316.800.000.-	657.676.800.-

Görüldüğü gibi inşaat yapımına tahsis edilen arsanın, binanın satıldığı yıla göre maliyet bedeli 657.676.800.- TL. olacaktır. Bu durumda mükellef A'nın bu binanın satışından elde ettiği gerçek kazanç miktarı da aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

— Binanın Satış Bedeli	2.000.000.000.-
— Binanın Maliyet Bedeli	(-) 1.657.676.800.-
— Arsa Maliyeti	657.676.800.-
— İnşaat Maliyeti	1.000.000.000.-
	1.657.676.800.-
— Net Satış Kârı	342.323.200.-

Eğer artırım yapılmamış olsaydı bu satıştan elde edilen kâr (2.000.000.000.-) - (1.000.000.000.- + 200.000.000.-) = 800.000.000.- TL. olacaktı.

Aynı örnekte bütün koşullar aynı kalmak kaydıyla inşaat tamamlanmadan 10.5.1995 tarihinde satılmış olsaydı, yine kâr maliyet artırımını sonucunda ilgili yasa hükmü gereğince 342.323.200.- TL. olacaktır.

İnşaat yapımına tahsis edilen arsa ve arazilerin maliyet bedeli hesaplanmasında, inşaat bitmeden veya inşaat bitimi sonunda gayrimenkulün kısım kısım satılması durumunda hesaplamanın ne şekilde yapılacağı, ayrıca inşaatın bitiminde sözkonusu maliyet hesaplamasının satış gerçekleşmemiş olsa bile yapıp yapılamayacağı konusunda bir takım tereddütler bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı'nın bu hususlara açıklık getirmek amacıyla yeni bir Genel Tebliğ yayınlayacağı kanısındayız.

3-) Uygulamadan Yararlanmada Tercih ve Maliyet Artışlarının Değerlendirilmesi Yönünde Getirilen Yenilikler:

Hatırlanacağı üzere, maliyet revizesine ilişkin 3946 sayılı yasayla düzenlenen madde hükmünün sonunda "Kazancın tespitinde dikkate alınır." şeklinde bir zorunluluk ifadesini andıran kelime mevcuttu. Bu nedenle sözkonusu hüküm gereğince mükelleflerin maliyet revizesi yapma veya yapmama konusunda tercih hakları yokmuş gibi bir anlam çıkıyordu. Gerçi mükelleflerin lehine bir durum sözkonusu olmasına rağmen, bu hesaplama yöntemini tercih etmek istemeyenlerin olması da doğaldır. Yasa hükmünde durum böyle olmasına rağmen bu konuda yayınlanan 49 Seri no.lu Kurumlar vergisi Genel Tebliği'nin giriş bölümünde "Bu hüküm ile bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere diledikleri takdirde suretiyle vergilendirilecek satış kazancını belirleme imkanı getirilmektedir." gibi bir ifade kullanılarak, tercih konusunda bir serbestliğin bulunduğu anlaşıyordu. Hükmün 4108 sayılı yasa ile yeniden düzenlenmesinde ise buna daha da açıklık getirilerek, "Kazancın tespitinde dikkate alınabilir." ifadesiyle bu konuda mükelleflere tercih hakkı tanındığı yasa metninden açıkça anlaşılmaktadır.

Yine eski yasa hükmünde maliyet revizesi sonucunda çıkan fiktif kârın ne şekilde değerlendirileceği açıkça belirtilmemiş olmakla beraber, bu konuda yayınlanan 49 seri no.lu KVK Genel Tebliği'nde sözkonusu kârın sermayesinin bir cüzi olarak "Maliyet Artış Fonu" adı altında işletmelerin bilançolarının pasifinde yer alacağı ve isterlerse sermayelerine ilave edebilecekleri ancak bu fonun ortaklara kâr payı olarak dağıtılması veya işletmeden herhangi bir suretle çekilmesi halinde o yılın kazancı olarak vergilendirileceği belirtilmiştir.

Yapılan yeni düzenleme ile bu konuda yasa metninde daha açık bir ifade kullanılarak "Maliyet bedeline tekabül eden kazançlar, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. Bu fon sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, o yılın kazancına dahil edilerek vergiye tabi tutulur." şeklinde fiktif kazancın değerlendirilmesi konusunda net bir ifadeyle belirleme yapılmıştır.

III - SONUÇ:

Enflasyon Muhasebesine geçiş sürecinde başlangıç sayılan Yeniden Değerlemeden sonra, 3946 sayılı yasa ile GVK'nun 38'nci maddesinin sonuna eklenen ve gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışında maliyet revizesi yaparak, enflasyondan kaynaklanan fiktif kazançların vergilendirilmemesi ilkesini getiren kanun hükmü bu sürecin devamı yolunda önemli bir gelişme olmuştur. En son olarak GVK'nun 38'nci maddesinin son fıkrası 4108 sayılı yasa ile yeniden düzenlenerek, gerek konu kapsamına giren iktisadi kıymetlere amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin dahil edilmesi, gerekse bu hükümden yararlanabilecek mükellefler içerisinde işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerinde eklenmesi, kanun maddesine önemli bir genişlik kazandırmış olup, enflasyon muhasebesine geçişte çok önemli bir adım daha atılmıştır. Ayrıca yasa hükmünün yeniden düzenlenmesinde; uygulamadan yararlanma konusunda tercih ve maliyet artış fonunun ne şekilde değerlendirileceği yolunda daha açık ve net ifadeler yer verilerek, bu husustaki tereddütler de ortadan kaldırılmıştır.

Bütün bu olumlu düzenlemeler yanında, yeni düzenlemenin gerek amaç gerekse kapsam bakımından kanundaki yerinin, yasa düzenleme tekniği açısından uyumlu olmadığı görüşündeyiz. Ayrıca maliyet revizesine ilişkin GVK'nun 38'nci maddesinin sonuna 3946 sayılı yasa ile eklenen fıkra hükmü için daha önce yayınlanan 49 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği hükümlerinin 4108 sayılı yasayla yapılan yeni düzenleme için de geçerli olup olmayacağı tartışma konusudur. Çünkü yasanın ilk şekli ile yeni şekli arasında önemli sayılabilecek değişiklikler bulunmaktadır. Bu nedenle en kısa zamanda bu düzenlemeye ilişkin olarak tekrar yeni bir Tebliğ yayınlanması gerektiği görüşündeyiz. Kaldı ki yeni düzenlenen fıkra hükmünün sonunda da bu konuda uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.