

ENFLASYON EROZYONUNA KARŞI BİR ÖNLEM, MALİYET ARTIŞ FONU

Abdullah TAŞAR
Vergi Denetmeni

Yüksek enflasyonun kronik halde seyir gösterdiği ülkelerde, işletmelerin düzenledikleri mali tabloların gerçek bilgileri ihtiva etmesi mümkün değildir.

Ekonomik büyüme ve dışa açılma ile birlikte ülkemizde baş gösteren enflasyonun, kronik bir halde süregeldiği bilinen bir gerçektir.

Enflasyonist . bir ortamda faaliyetlerini sürdürmekte olan işletmelerin aktifinde yer alan bağlı (sabit) değerlerin elden çıkarılmasında, fiktif şekilde bir kazanç artışı meydana gelmektedir. Bu kazancın tümünün matraha ilave edilerek vergilendirilmesinin önlenmesi ve işletmelerin özsermayelerini artırarak mali yapılarını sağlamlaştırılması da amaçlanarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesine, 3946 Sayılı Kanunun 8'inci maddesiyle bir fıkra eklenmiştir. Bu fıkra, 4108 sayılı Kanun'un 18'inci maddesiyle değiştirilerek, kapsamı genişletilmiştir.

4108 Sayılı Kanun ile değiştirilen Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinin son fıkrası aşağıdaki gibidir.

"Mükelleflerin iktisap tarihinden itibaren en az iki tam yıl süreyle işletmelerinde kayıtlı bulunan gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları halinde, bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli bunların iktisap edildiği ve

elden çıkarıldıkları yıllar hariç olmak üzere her takvim yılı için V.U.K. hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak kazancın tespitinde dikkate alınabilir. Bu hüküm 39'uncu madde gereğince işletme 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 dahi 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 yapabilir. Ancak, inşaatın tamamlanmasından önce satışı yapılan gayrimenkuller için maliyet artırımı satışın yapıldığı tarihe kadar uygulanır. Bu fıkra hükmünün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tesbit etmeye Maliye Bakanlığı Yetkilidir."

Madde metninde görüldüğü üzere, işletmelere kayıtlı gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasında, Maliye Bakanlığınca her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranının maliyet bedeline uygulanarak satış tutarından tenzil etme hakkına, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerle birlikte, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerde sahip olmuşlardır.

4108 sayılı Kanunun 18'inci maddesiyle yapılan değişiklikten önceki madde metninde, Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin aktiflerine kayıtlı gayrimenkul ve iştirak hisselerini elden çıkarmaları halinde, bu değerlerin maliyet bedelini yeniden değerlendirme oranında artırmasına imkan tanımaktaydı.

4108 sayılı Kanun ile sözkonusu maddede yapılan değişiklik ile; işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerinde bu haktan yararlanabileceği belirtilmiş ve "amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması" da madde metnine ilave edilerek, maddenin kapsamı genişletilmiş olup, küçük işletmelerinde enflasyona karşı korunması amaçlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 38'inci maddesine eklenen son fıkra hakkındaki açıklamalar madde başlıkları altında belirtilecektir.

1- Gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması esasında, iktisap tarihinden itibaren en az iki yıl işletmede kayıtlı olması gerekir.

. İki yıldan az bir sürede işletmede kayıtlı bulunan bu değerlerin satılması halinde, maliyet bedelinin yeniden değerlendirilerek satış kazancından indirmek mümkün değildir.

2- Maliyet artışı, iktisap edildiği yıl ile elden çıkarıldığı yıl için uygulanmayacaktır.

Bilindiği üzere maliyet artışı, Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. maddesinin 10. bendinde belirtilen, Devlet İstatistik Enstitüsü'nün Toptan Eşya Fiyatları üzerinde tespit ettiği ortalama fiyat artışı oranının, Maliye Bakanlığı'na her yıl Aralık ayı içinde Resmi Gazete'de ilan edilen Yeniden Değerleme oranına göre yapılmaktadır.

Maliye Bakanlığı tarafından her yılın son ayında Resmi Gazetede yayınlanan yeniden değerlendirme oranları yıllar itibarıyla aşağıdaki gibidir.

YILLAR	YENİDEN DEĞERLEME ORANI
1984	% 37,5
1985	% 35,9
1986	% 21,7
1987	% 29,1
1988	% 63,2
1989	% 70,4
1990	% 55,5
1991	% 54,1
1992	% 61,5
1993	% 58,4
1994	% 107,6
1995	% 99,5

Maliyetleri yeniden değerlemede bu oranlar uygulanacaktır. Bir örnekle konuya açıklık getirelim.

25.10.1990 tarihinde 10.000.000.- TL'na satın alınan amortismanına tabi bir iktisadi değeri (kalıp işleme makinası) 31.01.1996 tarihinde 190.000.000.- TL'na peşin satılmıştır. Makinaya ait birikmiş amortisman 9.000.000.- TL'dır. İşletmede yeniden değerlendirme yapılmamıştır.

Bu iktisadi değer satışından meydana gelen maliyet artış fonunu hesaplayalım. (Hesaplama K.D.V. ihmal edilmiştir.)

Maliyet artış fonunu hesaplayabilmek için belirlenen yeniden değerlendirme oranlarını iktisadi kıymetin maliyeti ile çarparak yeni maliyetler tespit etmemiz gerekecektir.

YIL	YENİDEN DEĞERLEME ORANI	DEĞERLENMİŞ MALİYET BEDELİ
1991	% 54,1	15.410.000.-
1992	% 61,5	24.887.150.-
1993	% 58,4	39.421.245.-
1994	% 107,6	81.838.505.-
1995	% 99,5	162.267.817.-

Görüldüğü üzere, iktisadi değerın satın aldığı yıl ile elden çıkarıldığı yıl için yeniden değerlendirme yapılmamıştır.

Bu işletmenin yapacağı yevmiye maddesi ise aşağıdaki gibi olacaktır.

		31.01.1996
100	Kasa Hs.	190.000.000.-
257	Birikmiş Amortisman H.	9.000.000.-
253	Makinalar H.	10.000.000.-
524	Maliyet Artış Fon H.	152.267.817.-
679	Diğer Olağandışı Gelir ve K.H.	36.732.183.-

3- Bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilen kazanç farkları sermayeye ilave edilecektir.

Bilanço esasında defter tutan mükellefler tarafından artırılan maliyet bedeline isabet eden kazançlar bir fon hesabında gösterilecektir. Bu fon sermayeye ilave dışında herhangi bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, işlemin yapıldığı yılın kazancı sayılarak vergiye tabi tutulacağı madde metninde belirtilmiştir.

4- Gayrimenkuller, iştirak hisseleri ve iktisadi kıymetlerin ticareti ile uğraşan mükellefler bu değerlerin satışında, yeniden değerlendirme yaparak maliyet artışını hesaplayamazlar ve kazançlarından indiremezler.

İşletmelerin "Dönen Varlıkları" içerisinde yer alan değerlerin, nevi ve alım-satım tarihleri ne olursa olsun, satış esnasında yeniden değerlemeye tabi tutulmaları mümkün değildir. "Duran Varlıklar" içerisinde yer alan, gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi iktisadi değerlerin satımı esnasında ve belirlenen şartların mevcudiyeti ile satış bedelinden, değerlendirilmiş maliyet tutarı kadar bir meblağı, ayrı bir fon hesabında göstermek mümkündür.

5- Değerlenmiş Maliyet Bedelinin, satış tutarından fazla olması durumunda, fazla olan miktar dikkate alınmayacaktır.

Çünkü, 10.02.1995 tarih 22198 sayılı Resmi Gazete de yayınlanan 49 nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, "..... Gelir Vergisi Kanununun 38'inci maddesinin sonuna eklenen fıkra hükmü ile mükelleflerin enflasyondan kaynaklanan fiktif kazançlarının vergilenmemesi amaçlanmıştır. Anılan maddenin zarar artıncı bir işlevi bulunmamaktadır. Bu nedenle gayrimenkul ve iştirak hisselerinin maliyet bedelinin artırılması uygulanmasından zarar doğması halinde, bu zarar vergilendirilecek kazancın tesbitinde dikkate alınmayacak, satış karı sıfır olarak kabul edilecektir. Ancak maliyet bedeli artırımını dikkate alınmaksızın iktisadi kıymetlerin satışından zarar doğması halinde ticari veya kurum kazancının tespitinde bu zararın dikkate alınacağı tabiidir....." diye belirlenerek maliye idaresi konuya açıklık getirmiştir.

(2) madde de gösterilen örnekte, peşin satış tutarının 150.000.000.- TL. olduğunu kabul ettiğimizde, işletmenin yapacağı kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

Değerlenmiş Maliyet bedeli (1991-1995)	:	162.267.817.- TL
Makinanın alış bedeli	:	10.000.000.- TL
Birikmiş Amortisman	:	9.000.000.- TL
31.01.1996		
100 Kasa H.		150.000.000.-
257 Birikmiş Amortisman H.		9.000.000.-
253 Makinalar H.		10.000.000.-
524 Maliyet Artış Fonu		149.000.000.-

Görüldüğü üzere işletme, amortismanı tabi iktisadi değeri elden çıkarmasından dolayı 150.000.000.- (10.000.000 - 9.000.000) = 149.000.000.- TL. kar etmesine rağmen, maliyet bedeli artırımını uygulaması nedeniyle, bu kar vergilendirilmemektedir.

Maliyet bedeli artırımını sonucunda ortaya çıkan (150.000.000 + 9.000.000) - 162.267.817 - 3.267.817.- TL zarar da, zafî kazanç tespitinde indirim konusu yapılamıyacaktır.

Mükelleflerin işletmelerinde kayıtlı, gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismanı tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları halinde, yeniden değerlendirme oranlarının uygulanarak, artırılmış maliyet bedelinin tespiti ve bu değerlerin satış kazancından indirilerek ayrı bir hesapta tutulması ve neticede işletme sermayesine ilave edilmesi, bir vergi istisnası değildir. Bu uygulama, enflasyonun işletmeler üzerindeki olumsuz etkilerini kısmen giderebilme imkanını tanımakla birlikte düzenlenen mali tabloların daha gerçekçi olmasını sağlamaya yöneliktir.