

MALİYET BEDELİ ARTIRIMI UYGULAMASI

Tuncay Şeker*

I- GİRİŞ

Yüksek enflasyonlu ekonomimizde enflasyondan kaynaklanan gelirleri belli koşullarla vergi dışı bırakmak amacıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesine 3946 sayılı kanunla bir fıkra eklenmiştir. Bu kanuna göre gayrimenkullerin ve iştirak hisselerinin satışından doğan kar, maliyetlerinin artırılması suretiyle vergi dışı bırakılmıştır. Ancak bu artırımdan sadece bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin yararlanabileceği belirtilmiştir. Bu hüküm daha sonra 4108 sayılı Kanun'un 18. maddesiyle değiştirilerek hem maliyet artırımı uygulayabilecek mükellefler arasına işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler de alınmış, hem de maliyet bedeli artırımı uygulanabilecek kıymetler kapsamına amortismanla tabi diğer iktisadi kıymetler dahil edilmiştir. Ayrıca kanunda maliyet bedeli artırımından yararlanacak olan mükelleflerde tam ve dar mükellef ayrımı yapılmamış, bu uygulamadan yararlanabilecek mükellefleri de, işletme esasına göre defter tutan mükellef, bilanço esasına göre defter tutan mükellef ve kurumlar vergisi mükellefleri olarak belirlemiştir.

II- MALİYET BEDELİ ARTIRIMI UYGULANABİLECEK İKTİSADİ KIYMETLER

Kurumlar Vergisi 49 seri nolu Genel Tebliğine Göre;

1. Gayrimenkuller

Gayrimenkuller esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Binalar ise üzerinde bulunduğu arsa veya arazinin mütemmim cüzü niteliğinde bulunduğundan gayrimenkul olduğu şüphesizdir. Ayrıca gayrimenkullerin maliyet bedelinin artırılması uygulamasına konu olabilmesi için Medeni Kanunun 910 ve 911 inci maddesi gereğince tapuya tescil edilmiş olması şarttır. Kanunda teferruat diye tanımlanan menkul eşyalar (örneğin; büroda kullanılan buzdolabı, fabrika binasındaki makina gibi) gayrimenkul olarak, gayrimenkul ile birlikte maliyet artırımından yararlanamazlar. Ancak amortismanla tabi olmaları

(*) Bağımsız Denetçi

koşulu ile gayrimenkulden bağımsız olarak maliyet bedeli artırımından yararlanırlar.

2. İştirak Hisseleri

İştirak hisseleri firmanın menkul değerler portföyüne dahil olan tam mükellef kurumlara ait hisse senetleri ve ortaklık paylarını ifade eder. Bunlar,

- Anonim şirketlerin hisse senetleri (Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım ortaklıklarının hisse senetleri dahil)

- Limited şirketlere ait iştirak payları

- Eshamlı komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları

- İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları

Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgeleri ise iştirak hisseleri olarak değerlendirilmeyecektir.

3. Elden Çıkarılan Gayrimenkul ve İştirak Hisselerinin Maliyet Bedelinin Artırılmasında Özellik Arzeden Durumlar

3.1. Gayrimenkul veya Menkul Kıymet Ticareti ile Uğraşanların Durumu

Gayrimenkul veya menkul kıymet ticareti ile uğraşan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu ticaret amacıyla ellerinde bulundurdıkları gayrimenkul ve iştirak hisseleri için maliyet bedeli artırımı

yapılmayacaktır. Ancak, bu mükelleflerin faaliyetlerine tahsis ettikleri gayrimenkuller için bu artırım yapılabilecektir. Aynı şekilde menkul kıymet ticareti ile uğraşan mükelleflerin doğrudan ve dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği ortaklık payları da maliyet bedeli artırımına konu olabilecektir.

3.2. Bedelsiz İktisap Edilen Hisse Senetlerinin Durumu

Kurumlar Vergisi Kanununa 3946 sayılı kanunla eklenen geçici 21. maddenin 3 numaralı fıkrası ile eklenen hükme göre iştirak edilen şirketlerden bedelsiz alınan hisse senetlerinin satışında, maliyet bedelinin bu hisse senetlerinin itibari değeri esas alınarak artırımı 31.12.2010 tarihine kadar yapılabilecektir.

3.3. Rüşhan Haklarının Durumu

Rüşhan hakkı, iştirak hissesi sahibinin sermaye artırımında yeni çıkarılacak hisse senetlerinden öncelikle alma hakkıdır. Bu haliyle iştirak hissesi değil, iştirak hissesine öncelikle sahip olma hakkıdır. Bu nedenle rüşhan hakkı satışında maliyet bedeli artırımı uygulanmaz.

4. Amortisman Tabi Diğer İktisadi Kıymetler

4108 sayılı yasaya göre

4108 sayılı yasanın 18 nci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunun 38 nci maddesinde yapılan değişiklikte maliyet bedeli artırımının konusuna amor-

tismanana tabi diğer iktisadi kıymetler de dahil edilmiştir. Diğer amortismanana tabi iktisadi kıymetlerin satışı halinde maliyet bedeli artırımını uygulamasına 01.01.1995 tarihinden itibaren başlanmıştır.

III. GELİR VERGİSİ KANUNU'NUN 38 NCİ MADDESİNE GÖRE YAPILACAK MALİYET BEDELİ UYGULAMASINDA GÖZÖNÜNDE BULUNDURULMASI GEREKEN HUSUSLAR

- Satışı yapılan iktisadi kıymetin alındığı ve satıldığı yıl hariç olmak üzere en az iki yıl aktifte bulunması zorunludur.

- İktisadi kıymetin alım ve satım yılları için maliyet bedeli artırımını hesaplanmaz.

- Maliyet bedeli artırımını sonucu zarar oluşması halinde, zarar safi karın hesaplanmasında indirim konusu yapılamaz.

- Maliyet bedeli artırımını sonucu oluşan kazançlar bilançonun pasifinde maliyet artış fonu hesabında gösterilir. (Bilanço esasına göre defter tutanlar)

- Maliyet Bedeli VUK hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme katsayısına göre artırılır ve artırım kümülatif esasa göre yapılır. Yani maliyet bedeli, ilk yılın yeniden değerlendirme katsayısı oranında artırıldıktan sonra izleyen yılın yeniden değerlendirme oranı, ilk yıl sonunda hesaplanan artırılmış tutara uygulanır.

- Bilanço esasına göre defter

tutan mükelleflerin bilançonun pasifinde fon hesabında tuttukları artırılan maliyet bedeline tekabül eden kazançları sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledecekler veya işletmeden çekerek o yılın kazancına ilave ederek vergiye tabi tutulur.

IV. MALİYET BEDELİ ARTIRIMININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİSEL BOYUTU

Maliyet bedeli artırımında, iktisadi kıymetlerin satışında doğan enflasyonun etkisi ile ortaya çıkan fiktif karın vergi dışı bırakılması amaçlanmaktadır. Böylece maliyet artırımını sonucu ortaya çıkacak satış kazancının maliyet bedelinin artırılan kısmına karşılık gelen tutarı kazanç sayılmayacaktır. Maliyet bedeli artırımında, ekonomik değerlerin edinme tarihindeki maliyet bedeline, 1984 yılından itibaren belirlenen yeniden değerlendirme oranları uygulanacaktır. Buna göre yıllara göre kullanılacak yeniden değerlendirme oranları şöyledir :

Yıllar	Yeniden Değerleme Oranları (%)
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
1996	% 72.8

1. Maliyet Artış Fonunun Yeniden Değerleme Fonuyla İlişkisi

Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Fonunun sermayeye eklenmesi kurumlara vergisel bir avantaj sağlamaktadır. Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satışında hiç amortisman ayırmayan veya yeniden değerlendirme yapmayan kurumlara göre MDV Yeniden Değerleme Fonunu sermayeye ekleyen kurumların satış kazancı, sermayeye ekledikleri kısım kadar azalmaktadır. Bir başka deyişle maliyet bedeli artırımını uygulanan ekonomik değerle ilgili olarak daha önce sermayeye eklenmiş yeniden değerlendirme artışı varsa bu tutar maliyet artışından düşülmelidir. Yani ekonomik değerın maliyet bedeli sermayeye eklenen fon tutarı kadar az artırılmalıdır. Ancak gayrimenkullere ilişkin değer artış fonunun sermayeye eklenmesi farklılık arz etmektedir. VUK'nun mükerrer 298 nci maddesine göre bina, arsa ve araziler yeniden değerlemeden önceki kıymetleri üzerinden amortismanına tabi tutulur. Bu bakımdan, sözü edilen gayrimenkullerde ye-

niden değerlendirme uygulamasının bir vergi avantajı yaratmaması gerekir. Bu nedenle gayrimenkullere ilişkin değer artış fonunun sermayeye eklenmesi halinde hesaplanan değer artış fonunun satış karının hesabında dikkate alınması gerekir.

2. Örnek Olaylar

2.1. Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazancın Tespitinde Maliyet Bedeli Artırılması

2.1.1. Yeniden değerlemeye Tabi Tutulmuş Gayrimenkulün Elden Çıkarılmasında Maliyet Bedeli Artırımı

2.1.1.1. Yeniden Değerleme Fonu Sermayeye Eklenmemiştir;

Konu: (X) Anonim Şirket, 1990 yılında şirket merkezi olarak kullanılmak üzere 400 milyon liraya bir bina satın almıştır. Bu bina 1994 yılında 1 milyar 800 milyon liraya peşin bedelle satılmıştır. Söz konusu bina için her yıl %2 oranında amortisman ayrılmıştır. Bina, VUK hükümlerine göre yeniden değerlemeye tabi tutulmuş, ancak yeniden değerlendirme fonu sermayeye eklenmemiştir.

Yıllar	Yeniden değerlendirilmeye tabi tutar (TL)	Yeniden değerlendirme oranı (%)	Artırılan tutar (TL)	Toplam yeniden değerlendirilmiş tutar (TL)	Amort oranı (%)	Ayrılan amort. (TL)	Birlikmiş Amortisman (TL)
1990	400.000.000	-	-	400.000.000	2	8.000.000	8.000.000
1991	400.000.000	54.1	216.400.000	616.400.000	2	8.000.000	12.328.000
1992	616.400.000	61.5	379.086.000	995.486.000	2	8.000.000	19.909.720
1993	995.486.000	58.4	581.363.824	1.576.849.824	2	8.000.000	31.536.996
Toplam			1.176.849.824			32.000.000	71.774.716

Yeniden Değerleme Fonu :

Yeniden Değerleme Öncesi Net Değer	:	400.000.000 - 32.000.000 = 368.000.000
Yeniden Değerleme Sonrası Net Değer	:	1.576.849.000-71.774.716=1.505.075.108
Değer Artış Fonu	:	1.505.075.108 - 368.000.000 = 1.137.075.108
İndirim Konusu Yapılan Amortisman Tutarı	:	32.000.000
(Binalarda iktisap bedeli üzerinden amortisman ayrılır)		
Vergilendirilecek Satış Kazancının Tespitinde Gayrimenkulün Maliyet Bedeli	:	1.576.849.824
Maliyet Bedelindeki Artış	:	1.176.849.824
(1.576.849.824 - 400.000.000)		

Muhasebe Kaydı (KDV ihmal edilmiştir)

100 Kasa	1.800.000
522 MDV Yen.Değ.Art.	1.137.075.108
257 Birikmiş Amortismanlar	71.774.716
252 Binalar	1.576.849.824
524 Maliyet Artış Fonu	1.176.849.824
679 Olağan Dışı Gel. ve Kar.	255.150.176

2.1.1.2. Yeniden Değerleme Fonu Sermayeye Eklendi

Yukarıdaki örnekte hesaplanan yeniden değerlendirme fonunun sermayeye ilave edildiğini varsayalım, bu durumda Maliyet artış fonu, hesaplanan yeniden değerlendirme fonu kadar az yazılacaktır. Yani Maliyet Artış Fonu (1.176.849.824 - 1.137.075.108) = 39.774.716 TL olacaktır.

100 Kasa	1.800.000.000
257 Birikmiş Amortismanlar	71.774.716
252 Binalar	1.576.849.824
524 Maliyet Artış Fonu	39.774.716
679 Diğ. Olağ.Dışı Gel. ve Kar.	255.150.176

2.1.2. Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulmamış Gayrimenkulün Elden Çıkarılmasında Maliyet Bedeli Artırımı

Yukarıdaki örneği yeniden değerlendirilmeye tabi tutulmamış gayrimenkullerin elden çıkarılmasına uyguladığımızda muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

100 Kasa	1.800.000.000
257 Birikmiş Amortismanlar	32.000.000
252 Binalar	400.000.000
524 Maliyet Artış Fonu	1.176.849.824
679 Diğ. Olağ.Dışı Gel. ve Kar.	255.150.176

2.2. İştirak Hisselerinin Satışında Maliyet Bedellerinin Artırılması

2.2.1. İştirak Hisselerine Ait Yeniden Değerleme Artışı Olmaması Durumunda

İştirak hisselerinde amortisman ayırma işlemi sözkonusu olmadığından, maliyet bedeli artırımı doğrudan uygulanacaktır.

(X) A.Ş. 1990 yılında satın aldığı (Y) A.Ş.'ne ait 450.000.000 TL'lik hisse senetlerini 1993 yılında 1.240.000.000 TL'na satmıştır. Bu satışa ilişkin hesap şöyledir :

Yıllar	Artırıma Esas Tutar (TL)	Yeniden Değerleme Oranı (%)	Artırılan Değer (TL)	Toplam Artırılmış Maliyet (TL)
1991	450.000.000	54.1	243.450.000	693.450.000
1992	693.450.000	61.5	426.471.750	1.119.921.750
Toplam			669.921.250	

Muhasebe Kaydı :

100 Kasa	1.240.000.000	
242 İştirakler		450.000.000
524 Maliyet Artış Fonu		669.921.250
679 Dış. Olağ. Dışı Gel. ve Kar.		120.078.250

2.2.2. İştirak Hisselerine Ait Yeniden Değerleme Artışı Olmaması Durumunda

İştirak hisselerine yeniden değerlemenin uygulanmış olması halinde yapılması gereken hesaplama ve kayıtlar aşağıdaki şekilde olmalıdır.

(X) A.Ş.'nin 1991 yılında satın aldığı (Y) A.Ş.'ne ait 1.500.000.000 TL'lik hisse senetleri (Y) A.Ş.'nin sermayesinin %5'idir. (Y) A.Ş. 1 mil-

yar TL'lik yeniden değerlendirme artışını sermayesine eklemiştir. Sermayeye eklenen tutardan (X) A.Ş.'ne düşen tutar 50.000.000 TL'dir. Hisse senetleri 1994 yılında 4 milyar TL'ye satılmıştır.

Muhasebe kaydı :

100 Kasa	4.000.000.00	
523 İst. Yen. Değ. Art.		50.000.000
242 İştirakler		1.550.000.000
524 Maliyet Artış Fonu		2.337.240.000
679 Olağan Dışı Gel. ve Kar.		162.760.000

2.3. Amortisman Tabi Diğer İktisadi Kıymetlerin Satışında Maliyet Bedeli Artırımı

2.3.1. Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulmamış Olması Halinde

(X) A.Ş. 1993 yılında 1 milyar lira bir kamyon almış ve 1996 yı-

Yıllar	Artırıma Esas Tutar (TL)	Yeniden Değerleme Oranı (%)	Artırılan Değer (TL)	Toplam Artırılmış Maliyet (TL)
1992	1.500.000.000	61.5	922.500.000	2.422.500.000
1993	2.422.500.000	58.4	1.414.740.000	3.837.240.000
Toplam			2.337.240.000	

Yıllar	Artırıma Esas Tutar (TL)	Yeniden Değerleme Oranı (%)	Artırılan Değer (TL)	Toplam Artırılmış Maliyet (TL)
1994	1.000.000.000	107.6	1.076.000.000	2.076.000.000
1995	2.076.000.000	99.5	2.065.620.000	4.141.620.000
Toplam			3.141.620.000	

İninda 4.500.000.000 liraya satmıştır. Şirket bu iktisadi kıymet için hiç yeniden değerleme yapmamış ve şu ana kadar kamyonun 750.000.000 TL. birikmiş amortismanı vardır.

Muhasebe Kaydı: (KDV ihmal edilmiştir)

100 Kasa	4.500.000.000
257 Birikmiş Amortisman	750.000.000
254 Taşıtlar	1.000.000.000
524 Maliyet Artış Fonu	3.141.620.000
679 Diğ. Olağ.Dışı Gel. ve Kar.	1.108.380.000

2.3.2. Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulmuş Olması Halinde

2.3.2.1. Yeniden Değerleme Fonunun Sermayeye İlave Edilmediği Durum

Yukarıdaki örnek kamyonun yeniden değerlemeye tabi tutulmasına uyarlandığında veriler aşağıdaki gibi olmaktadır.

Kamyonun Yeniden Değerlenerek Bulunan Değeri.....	4.141.620.000
Birikmiş Amortismanı	3.106.215.000
Yeniden Değerleme Fonu	1.839.810.000
Artırılan Maliyet.....	3.141.620.000

Muhasebe Kaydı (KDV ihmal edilmiştir)

100 Kasa	4.500.000.000
257 B. Amortismanlar	3.106.215.900
522 MDV Yen. Değ. Art.	1.839.810.000
254 Taşıtlar	4.141.620.000
524 Maliyet Artış Fonu	3.141.620.000
679 Diğ. Olağ.Dışı Gel. ve Kar.	2.162.785.900

2.3.2.2. Yeniden Değerleme fonunun Sermayeye İlave Edildiği Durum

Şirket 1.839.810.000 TL Maddi Duran Varlık Değer Artış Fonu'nu sermayeye ilave etmiştir. Bu durumda muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

100 Kasa	4.500.000.000
257 B. Amortismanlar	3.106.215.000
254 Taşıtlar	4.141.620.000
524 Maliyet Artış Fonu	1.301.810.000
679 Diğ. Olağ.Dışı Gel. ve Kar.	2.162.785.000

Yukarıdaki muhasebe kaydından anlaşılacağı üzere Maliyet Artış Fonu, Maddi Duran Varlık Değer Artış Fonu kadar az hesaplanmaktadır.

V. GVK'NUN 38'NCİ MADDESİNDE DÜZENLENEN MALİYET BEDELİ ARTIRIMI İLE KVK GEÇİCİ 23'ÜNCÜ MADDESİNDE DÜZENLENEN GAYRİMENKUL VE İŞTİRAK HİSSELERİNİN SATIŞINDAN DOĞAN İSTİSNA UYGULAMASININ KARŞILAŞTIRILMASI

Kurumlar Vergisi Kanununa 4108 sayılı kanunla eklenen Geçici 23 üncü madde ile (01.01.1994 - 31.12.1998 tarihleri arasında uygulanmak üzere) tam mükellefiyete tabi kurumlar iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu maddeye göre istisna koşullarını

yerine getirerek istisnadan yararlanan mükellefler, aynı zamanda GVK 38. maddede düzenlenen maliyet bedeli artırımından yararlanamazlar. Hem GVK 38 nci hem de KVK Geçici 23 ncü maddedeki aranan koşulların mevcudiyeti halinde mükellefin seçimlik hakkı bulunmaktadır. İstisna uygulamasında istisna kazancın tamamına uygulanırken, maliyet bedeli artırımında vergi dışı kalacak tutar ise artırılan maliyet bedeli kadardır. Burada kazancın bir kısmı vergiye tabi olabilir. Kurumlar Vergisi istisnası uygulamasında kazancın sermayeye eklenme koşulu aranır. Ayrıca İstisna uygulanan tutarın %10'u oranında gelir vergisi tevkifatı ve tevkif edilen tutarın %10'u kadar da fon payı ödenir.

VI. SONUÇ

GVK'nun 38 inci maddesinin sonuna 3946 sayılı kanunla eklenen ve 4108 sayılı kanunla kapsamı genişletilen Maliyet Bedeli Artırımı uygulaması zorunlu olmayıp ihtiyaridir. bu uygulamadan yararlanan işletmelerin gayrimenkullerinin, iştirak hisselerinin ve amortismanına tabi

diğer iktisadi kıymetlerinin satışından yüksek enflasyon nedeniyle doğan fiktif karların vergilendirilmesi önlenmiş olacaktır. KVK Geçici 23 madde ile de tam mükellef kurumların bağlı değerlerini nakte dönüştürüp finansman yapılarını güçlendirmeleri amaçlanmıştır.

Faydalanan Kaynaklar

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- Gelir Vergisi Kanunu 49 seri nolu Genel Tebliği
- 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- Kurumlar Vergisi Kanunu 51 seri nolu Genel Tebliği
- Kazım Yılmaz, Diyalog Dergisi sayı: 1997/3, Gayrimenkuller, İştirak hisseleri ve diğer amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasında maliyet bedeli
- Hüseyin Tokay, Yaklaşım Dergisi sayı: 39 tarih: Mart 1996, Maliyet Bedeli Artırımı ve Muhasebe Kayıtları
- M. Emin Akyol, Yaklaşım Dergisi sayı: 51 tarih: Mart 1997, Gayrimenkullerin ve İştirak hisselerinin satışında maliyet bedeli artırımı ve istisna uygulaması
- Hayrettin Erdem, Yaklaşım Dergisi sayı: 47 tarih: Kasım 1996, Maliyet Bedeli Artırımı, Yeniden Değerleme, Yenileme Mevzuatı ve Muhasebesi