



4684
Sayı
Kanun ile
Maliyet
Bedeli
Artırımında
Yapılan
Değişiklikler

Neslihan İÇTEN
Vergi Denetmen Yardımcısı

I- GİRİŞ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlığını taşıyan 38. maddesinin 3. fıkrası 4684 sayılı Kanunun 17. maddesi ile 03.07.2001 tarihinden geçerli olmak üzere aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"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 elden çıkarıldıkları ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak kazancın tespitinde dikkate alınabilir. Rüşhan hakkı kullanılmak suretiyle edinilen iştirak hisseleri ile iştirak edilen kurumun ihtiyaç akçeleri, banka provizyonları ve Vergi Usul Kanununa göre ayrılan yeniden değerlendirme fonlarının sermayeye ilavesi dolayısıyla bedelsiz alınan iştirak hisselerinin en az iki yıl öncesinde iştirak edilen şirketlere ait olması halinde, rüşhan hakkı kullanılmak suretiyle edinilen veya alınan bu iştirak hisseleri iki yıl önce iktisap edilmiş sayılır. Rüşhan hakkı kullanılmak suretiyle veya bedelsiz olarak edinilen hisseler için maliyet bedeli artırımı, bu hisselerin itibari

değeri üzerinden bunların edinilmesine yol açan sermaye artırımının tescili tarihinden itibaren uygulanır..."

Yeni düzenleme ile;

a- İşletmelerin aktifine kayıtlı bulunan gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmaları halinde, bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedelinin (bunların iktisap edildiği ve elden çıkarıldığı yıllar hariç olmak üzere) her takvim yılı için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında endekslenmesi esası yerine, bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedelinin (iktisap edildiği ay dahil, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere) Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında aylık olarak endekslenmesine imkan tanımıştır.

b- Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle edinilen iştirak hisseleri ile iştirak edilen kurumun ihtiyat akçeleri, banka provizyonları ve Vergi Usul Kanununa göre ayrılan yeniden değerlendirme fonlarının sermayeye ilavesi dolayısıyla bedelsiz alınan iştirak hisselerinin en az iki yıl öncesinde iştirak edilen şirketlere ait olması şartıyla, bu iştirak hisselerinin satışında da maliyet bedeli artırımını yapılabilecektir. Bu hisseler için maliyet bedeli artırımını, bu hisselerin itibari değeri üzerinden bunların edinilmesine yol açan sermaye artırımının Ticaret Siciline tescil tarihinden itibaren uygulanacaktır.

c- Bedelsiz olarak iktisap edilen hisse senetlerinin elden çıkarılmasına ilişkin açıklamalara Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinin son fıkrasında yer verildiğinden, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 21. maddesinin 3. bendi yürürlükten kaldırılmıştır.

Yazımızda, yapılan bu düzenlemeler ışığında mükelleflerin hangi durumda daha avantajlı olduğu örnek yardımıyla açıklanacaktır.

II- MALİYET BEDELİ ARTIRIMININ KOŞULLARI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinin son fıkrası hükmü bir istisna uygulaması değildir. Bu hüküm ile mükelleflere diledikleri taktirde gayrimenkul, iştirak hisseleri veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasında, bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedelini toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırmak suretiyle vergilendirilecek satış kazancını belirleme imkanı getirilmektedir. Bu tutar, gelir ve kurumlar vergisi açısından kazanç sayılmayacaktır.

Gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan kazancın tespitinde maliyet bedelinin artırılmasına ilişkin olarak aşağıdaki hususlara uyulması gerekmektedir.

- Maliyet bedeli artırımından ticari kazancı bilanço ve işletme hesabı esasına göre tespit edilen (tam ve dar) mükellefler yararlanabilir.

- Maliyet bedeli artırımına gayrimenkuller, iştirak hisseleri ve amortismanı tabi iktisadi kıymetler konu olabilir.

- Maliyet bedeli artırımına gayrimenkuller, iştirak hisseleri ve amortismanı tabi iktisadi kıymetler konu olabilir.

- Maliyet bedeli artırımı yapılacak iktisadi kıymetler, iktisap tarihinden itibaren en az iki tam yıl süre ile işletme aktifinde kayıtlı bulunmalıdır.

- Maliyet bedeli artırımı sonucu zarar doğması halinde, zarar vergilendirilecek kazancın tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır. (Çünkü ortaya çıkan zarar öz varlıkta bir azalışı ifade etmemektedir.)

- Söz konusu iktisadi kıymetlerin alım-satımı ile devamlı olarak uğraşılmalıdır.

- Bilanço esasında defter tutan mükellefler tarafından artırılan maliyet bedeline tekabül eden kazançlar, bilançonun pasifinde "524-Maliyet Artış Fonu" hesabına kaydedilir. Bu fonun sermayeye ilavesi dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmemesi veya işletmeden çekilmemesi gerekir. Başka bir hesaba nakledilirse veya işletmeden çekilirse, o yılın kazancına dahil edilerek vergiye tabi tutulması gerekir.

III-MALİYET BEDELİ ARTIRIMININ HESABI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinin (4684 sayılı kanunun 17. maddesiyle değiştirilen ve 3.7.2001 tarihinden itibaren yürürlüğe giren) 3. fıkrasında; "İktisadi kıymetlerin maliyet bedeli bunların elden çıkarıldıkları ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak kazancın tespitinde dikkate alınabilir" ifadesine yer verilerek mükelleflere maliyet bedeli artırımını yapılması konusunda seçimlik bir hak tanınmıştır.

ÖRNEK

(X) Anonim Şirketi, 1.10.1998 yılında şirket merkezi olarak kullanılmak

amacıyla 1.000.000.000 liraya satın aldığı binayı 15.9.2001 yılında 5.000.000.000 liraya peşin bedelle satmıştır. (Verilen örnekte iktisadi kıymet için amortisman ayrılmamış, katma değer vergisi oranı %18 olarak alınmıştır.)

a- Maliyet Bedeli Artırımı Yapılmadığında

Bilindiği üzere gayrimenkuller, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışında, satış bedelinden bunların aktife giriş tarihindeki maliyet bedeli düşülmek suretiyle satış kazancı hesaplanmaktadır.

Yukarıda belirtmiş olduğumuz örnekte mükellef kurumun seçimlik hakkını kullanarak maliyet bedeli artırımı yapmadığında (5.000.000.000 - 1.000.000.000 =) 4.000.000.000 lira vergilendirilecek kurum kazancı ortaya çıkmaktadır.

Satış dolayısıyla yapılacak muhasebe kaydı

	15.09.2001	
100 KASA	5.900.000.000	
252 BİNALAR		1.000.000.000
391 HESAPLANAN KDV	900.000.000	
679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR	4.000.000.000	

b) Maliyet Bedeli Artırımı Yapıldığında

i- 4684 sayılı Kanun Öncesi Maliyet Bedeli Artırımı

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranları aşağıdaki gibidir.

Yıllar İtibariyle Yeniden Değerleme Oranları	
1995	%99,5
1996	%72,8
1997	%80,4
1998	%77,8
1999	%52,1
2000	%56,0

Mükellef kurumun seçimlik hakkını kullanarak maliyet artırımı uygulaması sonucu ortaya çıkan vergilendirilecek satış kazancı, iktisadi kıymetin satın

alındığı ve elden çıkarıldığı yıllar hariç olmak üzere diğer yıllar için maliyet bedelinin yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle tespit edilecektir.

Yukarıdaki örnekte binanın iktisap yılı, 01.10.1998, satış yılı ise 15.09.2001'dir. Söz konusu bina işletmede iki tam yıl kaldığı için maliyet artırımını yapılabilecektir. Buna göre, mükellef kurum GVK'nun 38. maddesinin (4684 sayılı kanunla değiştirilmeden önceki şeklinin) son fıkra hükmüne göre binanın maliyet bedelini aşağıdaki şekilde artırabilecektir.

Yıllar	Yeniden Değerleme Oranları (%)	Artırıma Esas Tutar (TL)	Artırılmış Maliyet Bedeli (TL)
1999	52,1	1.000.000.000	1.521.000.000
2000	56,0	1.521.000.000	2.372.760.000

Elde edilen kazanç aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Satış Bedeli	5.000.000.000 TL.
Artırılmış Maliyet.....	2.372.760.000 TL.
Satış Kârı.....	2.627.240.000 TL.
Maliyet Artış Fonu	1.372.760.000 TL.

Satış dolayısıyla yapılacak muhasebe kaydı

	15.09.2001	
100 KASA		5.900.000.000
252 BİNALAR		1.000.000.000
391 HESAPLANAN KDV		900.000.000
524 MALİYET ARTIŞ FONU		1.372.760.000
679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR		2.627.240.000

ii- 4684 sayılı Kanun Sonrası Maliyet Bedeli Artırımı

Yazımızın giriş kısmında belirtildiği üzere 4684 sayılı kanunla getirilen yeni düzenlemeye göre iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin hesabında aylık endeksleme yapılabilecektir. Bu hesaplamanın yapılmasında aşağıda belirtilen tablodaki toptan eşya fiyat endekslerinden yararlanılacaktır.

DİE TOPTAN EŞYA FİYAT ENDEKSİ (AYLIK)

Dönem	Endeks	Dönem	Endeks	Dönem	Endeks	Dönem	Endeks
Eylül 98	1101,2	Haziran 99	1496,5	Mart 00	2246,8	Aralık 00	2626,0
Ekim 98	1146,8	Temmuz 99	1556,0	Nisan 00	2300,5	Ocak 01	2686,8
Kasım 98	1185,7	Ağustos 99	1606,8	Mayıs 00	2339,5	Şubat 01	2757,6
Aralık 98	1215,1	Eylül 99	1700,8	Haziran 00	2346,4	Mart 01	3035,0
Ocak 99	1258,6	Ekim 99	1780,1	Temmuz 00	2370,5	Nisan 01	3470,8
Şubat 99	1301,0	Kasım 99	1852,7	Ağustos 00	2393,0	Mayıs 01	3689,6
Mart 99	1352,9	Aralık 99	1979,5	Eylül 00	2448,3	Haziran 01	3795,6
Nisan 99	1424,4	Ocak 00	2094,0	Ekim 00	2516,7	Temmuz 01	3920,6
Mayıs 99	1469,9	Şubat 00	2179,3	Kasım 00	2577,2	Ağustos 01	4059,5

Örneğimizde binanın maliyet bedeli (binanın elden çıkarıldığı ay hariç, iktisap edildiği ay dahil) Ekim 1998 - Ağustos 2001 tarihleri arasındaki aylık toptan eşya fiyat endekslerinde meydana gelen değişiklik oranında artırılacaktır. Buna göre, binanın

Artırılmış Maliyet Bedeli = İktisadi Kıymetin Maliyet Bedeli * Son Endeks / İlk Endeks

formülü ile aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Hesaplama binanın satış ayı olan Eylül 2001'deki toptan eşya fiyat endeksi yerine (elden çıkarıldığı ay hariç denildiği için) Ağustos 2001'in toptan eşya fiyat endeksi, iktisap edildiği ay hesaplama dahil olduğu için Ekim 1998'den önceki Eylül 1998 toptan eşya fiyat endeksi dikkate alınacaktır. (Ağustos 2001 sonu itibarıyla toptan eşya fiyat endeksi 4059.5 iken, Eylül 1998 sonu itibarıyla 1101.2'dir.)

Satış Bedeli5.000.000.000 TL.

Binanın Artırılmış Maliyeti.....3.686.432.982 TL.

(1.000.000.000 * 4059.5 / 1101.2 =)

Satış Kârı.....1.313.567.018 TL.

Maliyet Artış Fonu2.686.432.982 TL.

Satış dolayısıyla yapılacak muhasebe kaydı

	15.09.2001	
100 KASA		5.900.000.000
252 BİNALAR		1.000.000.000
391 HESAPLANAN KDV		900.000.000
524 MALİYET ARTIŞ FONU		2.686.432.982
679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR		1.313.567.018
	/	

IV- DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Satış kazancının tespitinde, iktisadi kıymetlerin satın alındığı tarihteki maliyet bedellerinin dikkate alınması, bu kıymetlerin değerinde enflasyon nedeniyle meydana gelen fiktif artışların vergiye tabi kazanç olarak ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu nedenle GVK'nun 38 maddesinin son fıkrası hükmü gayrimenkuller ve iştirak hisselerinin satışında bunların değerinde enflasyon nedeniyle meydana gelen artışların vergilendirilmemesini amaçlamaktadır.

Mükellef kurum seçim hakkını kullanarak maliyet artırımını uygulamadığında (örneğin a bölümünde) 4.000.000.000 lira, 4684 sayılı kanun öncesi maliyet artırımını uyguladığında (örneğin b-i bölümünde) 2.627.240.000 lira, 4684 sayılı kanun sonrası ise (örneğin b-ii bölümünde) 1.313.567.018 lira vergiye tabi kazançla karşı karşıya kalacaktır.

Neticede, 4684 sayılı kanun ile söz konusu maddede yapılan değişiklik sonucunda, vergiye tabi kazancın azalması nedeniyle uygulama (maliyet bedeli artırımını) mükellefler için daha avantajlı bir hale getirilmiştir.