



Maliyet Bedeli Artırımı Müessesesi Üzerine Bir Değerlendirme

Hazırlayanlar
Murat ÖZGÜR
Vergi Denetmen Yrd.

Gelir Vergisi Kanunu 38. maddesinde yer alan maliyet bedeli artırımı, bilanço yada işletme hesabı esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, en az 2 tam yıl süre ile aktiflerinde tuttukları iktisadi kıymetlerini elden çıkarmaları sonucu ortaya çıkan enflasyonist kaynaklı fiktif kazançların vergi dışı bırakılma suretiyle vergilendirmede gerçek kazancın kavranılması amacıyla düzenlenmiş müessesedir.

Mükelleflerin Gelir Vergisi Kanunu 38. maddesinin son fıkrası hükmünü sabit kıymetlerin elden çıkarılması halinde uygulamalarında da hareket noktası, sabit kıymetlerin "Maliyet Bedeli" olmaktadır.

İşletmeler, bünyelerinde yer alan sabit kıymetleri her zaman öz kaynakları ile iktisap etmemektedirler. Günün ekonomik koşulları da değerlendirilerek sabit kıymet iktisabında gerektiğinde yabancı kaynak kullanmakta ve bu kaynağa ilişkin olarak da kredi faizi, kur farkı vb. finansman giderlerine katlanmaktadırlar.

Yazımızın konusunu da işletmelerin sabit kıymet iktisabında kullandıkları yabancı kaynaklar nedeniyle katlandıkları finansman giderlerinin maliyet bedeli artırımı uygulaması karşısında ne olacağı oluşturmaktadır.

KREDİ FAİZ VE KUR FARKININ MAHİYETİ

A- FAİZ GİDERİ

Sabit kıymet iktisabında kullanılan krediler genellikle bir yıldan uzun vadeli. Bu krediler nedeniyle işletmeler finansman sağlayan tarafa belli bir faiz ödemektedirler. Kredi ana para geri ödemeleri ve faiz ödemeleri sabit kıymetin iktisabından veya kredi kullanımından belli bir süre sonra başlayabilmektedir. Dolayısıyla kullanılan kredilere ilişkin olarak hem sabit kıymetin aktifleştirildiği hesap dönemi hem de izleyen hesap dönemlerinde faiz giderleri gündeme gelmektedir.

B- KUR FARKLARI

Gerek yurt dışından sağlanan nakit şeklindeki kredilerde gerekse kredili veya sabit kıymet ithali durumunda TL ile yabancı paralar arasındaki kur paritesi değiştiğinden değerlendirme zamanında kur farkları ortaya çıkar. Bu kur farkları lehte ve aleyhte olabilir. Sabit kıymetin aktifleştirildiği dönemi izleyen hesap dönemlerini içeren vadeler de olabileceğinden hem aktifleştirme hem de izleyen hesap dönemlerinde kur farkları ortaya çıkacaktır.

C- VADE FARKI

Sabit kıymetin vadeli olarak iktisabı nedeniyle ortaya çıkan vade farkları, her halukarda maliyetin bir cüzünü teşkil ettiğinden dolayısıdır ki Vergi Usul Kanununun 262. maddesi tanım gereği maliyet bedeli içinde yer alacaktır.

YASAL DÜZENLEMELER

Maliyet bedeli artırımını müessesenin hareket noktası, sabit kıymetin maliyet bedelidir.

Vergi Usul Kanununun 262. maddesinde maliyet bedeli şöyle tanımlanmıştır.

"İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebeti ile yapılan ödemeler bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder."

Bu tanımın dışında, kullanılan krediler nedeniyle ödenen faiz ve katlanılan kur farklarının tabi tutulacakları işlemlere ilişkin olarak çeşitli müesseseler için idari düzenlemeler de mevcuttur.

Maliye Bakanlığı, yatırım indirimi müessesesinde, yatırımlarda kullanılan

kredilere ilişkin faiz giderleri ve yurt dışından döviz kredisi ile sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle oluşacak kur farklarının tabi tutulacağı işlemlerle ilgili olarak yayımladığı 163 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde ise şöyle bir düzenleme de bulunmuştur.

"1- Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere maliyet bedeline eklenmesi gerekmekte, işletme dönemine ait olanların ise ilgili bulundukları yılda doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismanına tabi tutulması,

2- Döviz kredisi kullanarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta, aynı kıymetlerle ilgili olarak söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması yada maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması,

mümkün bulunmaktadır."

Diğer taraftan yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin kredi faizleri ve kur farklarının yatırım indirimi karşısındaki durumunda Gelir Vergisi Kanununun 187 seri no.lu Genel Tebliği ile şöyle düzenlenmiştir.

"Yatırım indirimi konusuna giren aktif değerlerin finansmanında kullanılan krediler nedeniyle doğan kur farkları ve faizler, yatırıma konu iktisadi kıymetin maliyet unsuru olduğundan yatırım indirimi kapsamına girmektedir. Buna göre, yatırım konusu iktisadi kıymetlerin aktife alındığı dönem sonuna kadar ortaya çıkan ve maliyete intikal ettirilen kur farkları ve faizlere yatırım indirimi uygulanır.

Ancak yatırım konusu iktisadi kıymetlerin aktifleştirilerek üzerinden amortisman ayrılabilir hale geldiği dönemi izleyen dönemden itibaren, bunlarla ilgili olarak ortaya çıkan kur farkları ve faizlere yatırım indirimi uygulaması mümkün bulunmamaktadır."

DEĞERLENDİRME

Yukarıda mahiyetleri açıklanan kredi faizi, kur farkı ve vade farklarının maliyet bedeli üzerine etkilerini incelediğimizde;

a) Vade farkı; Vergi Usul Kanununun 262. maddesinde yer alan tanım gereği satın alma bedelinin bir unsurunu teşkil etmekte olduğundan alış bedeline etkisi ne olursa olsun maliyet bedeli içinde yer alır.

b) Kur farkları ve kredi faizlerinde ise uygulama ve yorum yatırım indirimi ve yeniden değerlendirme uygulamasında esas alınan kabule paralellik arz edeceğine;

Sabit kıymetin işletme bünyesinde aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar ödenerek veya tahakkuk etmek suretiyle kesinleşen kredi faizi ve kur farklarının esas olarak maliyet bedelinin bir cüzü olarak şekil almıştır.

Yasal düzenlemeleri de dikkate aldığımızda yukarıda da belirttiğimiz üzere sabit kıymetin aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar ödenmiş veya tahakkuk etmiş olması nedeniyle kesinleşen kredi faizi ve kur farkları, maliyet bedeli artırımı uygulaması çerçevesinde artırıma konu bedel içinde yer almaktadır.

Ancak, işletme tarafından sabit kıymetin aktifleştirildiği hesap dönemini izleyen hesap dönemlerinde ortaya çıkacak kredi faizi ve kur farklarının, söz konusu sabit kıymetin maliyet bedeline ilave edilerek amortisman yolu ile itfa edilmesi yönünde tercihin kullanılması halinde; bu kredi faizi ve kur farklarının maliyet bedeli artırımı müessesesi kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunda tam bir açıklık bulunmamaktadır.

Bu konuda çeşitli görüşler ileri sürülmüştür.

Bu görüşlerin ilki işletme tarafından iktisap edilen sabit kıymetin aktifleştirildiği hesap dönemini izleyen hesap dönemlerinde ortaya çıkacak kur farkı ve kredi faizlerinin, maliyet bedeli artırımına konu olmayacağı yönündedir.

Bu görüşünün iki dayanağı mevcuttur. Birinci dayanak, 187 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yatırım indirimi müessesesinin uygulanmasına ilişkin olarak yatırımların finansmanında kullanılan kredi faizlerine dair düzenleme ile 151 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğindeki yeniden değerlendirme müessesesi uygulamasına ilişkin olarak iktisadi kıymetlerin iktisabında kullanılan kredi faizi ve kur farklarına dair düzenlemelere paralellik kurulması gerekliliğinden kaynaklanmaktadır.

Diğer dayanakları ise Kurumlar Vergisi Kanununun 49 seri no.lu Genel Tebliğinde yer alan "maliyet bedelinin artırımı uygulamasında, gay-

rimenkullerin ve iştirak hisselerinin aktife girdiği tarihte Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenecek değeri esas alınacak ve bu değer yeniden değerlendirme oranında artırılacaktır." şeklindeki ifadedir.

Sabit kıymet iktisabında kullanılan kredilerin faizi ve katılan kur farklarının maliyet bedeli artırımına konu edilmesi gerektiği yönündeki ikinci görüşün dayanakları ise;

Öncelikle birinci görüşün dayanakları olan 187 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 151 ve 163 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerindeki düzenlemelerin konulara ilişkin özel düzenlemeler olduğu, maliyet bedeli veya doğrudan gider yazılma hususunda idari düzenlemelerle ihtiyarilik tanınmış olması nedeniyle aktifleştirildikleri dönemi izleyen hesap dönemlerinde ortaya çıkacak kur farkı ve kredi faizlerinin maliyet bedeline dahil etme tercih hakkını kullananlarca Gelir Vergisi Kanununun 38. maddesinin son fıkrası kapsamında artırıma konu edilmesi gerekliliği şeklindedir.

Bizde yasal düzenlemeler ve ileri sürülen görüşleri de dikkate alarak ikinci görüş lehine hareketle;

- Yatırım indirimi ve yeniden değerlendirme müesseselerine ilişkin düzenlemelerin bu konulara ilişkin özel bir düzenleme olduğu ve maliyet bedeli artırımı için paralel bir düzenleme bulunmadığı sürece vergi uygulamalarında kıyas yoluyla hareket edilemeyeceği,

- Kanundaki düzenlemenin "kıymetlerin maliyet bedeli" şeklinde olup, bir kıymetin maliyet bedeli Vergi Usul Kanununun 262.1 maddesine göre "...iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebeti ile yapılan ödemeler bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı" olarak tanımlandığına göre, aktifleştirme tarihinde kıymetin maliyet bedelinin tamamlanması her zaman mümkün bulunmadığından kredi faizi ve kur farkının da, "bunlara müteferri bilumum gider" kavramı içinde değerlendirilmesi ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinin son fıkrası hükmünün uygulanmasında, tahakkuk ederek ödenildiği hesap dönemini izleyen dönem itibarıyla, artırıma konu maliyet bedelinin tespitinde dikkate alınması,

- Ayrıca kanun koyucu tarafından iktisadi kıymetin aktifleştirilmesini izleyen hesap dönemlerinde ortaya çıkacak kur farkı ve kredi faizleri konusunda mükellefe maliyet bedeline dahil etme veya doğrudan gider yazmaya ilişkin ihtiyarilik tanınmış olması nedeniyle bu ihtiyarını maliyet bedeline dahil etme yönünde kullananların, Gelir Vergisi Kanununun 38. maddesinin son fıkrası

hükmüne göre kur farkı ve kredi faizlerini maliyet bedeli artırımına konu edememesinin bu mükellefler aleyhine bir durum oluşturduğu,

- Anayasa'nın 124. maddesindeki "Başbakanlık, bakanlıklar ve kamu tüzel kişileri, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasının sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla yönetmelik çıkarabilirler." hükmünün dikkate alınmaksızın idarenin uygulamayı düzenleme yetkisi çerçevesinde, hükmün uygulamasına dayanarak "maliyet bedeli" tanımının kapsamını genel tebliğ ile sınırlandırmasının mümkün olmadığı

gerekçeleri ile "maliyet bedeli artırımını uygulamasında, sabit kıymetin aktifleştirilmesini izleyen hesap dönemlerinde ortaya çıkan kur farkı ve kredi faizlerini de maliyet bedeli içinde değerlendiren mükellefler için artırıma konu edilmesi gerektiği" düşüncesindeyim.

İdarenin de bir an evvel buna ilişkin düzenlemeyi gerçekleştirmesinin uygulamayı netleştirmek adına gerekliliği inancındayım.