



Maliyet Bedeli Artırımı

Hazırlayan
Neslihan İÇTEN
Vergi Denetmen Yardımcısı

1. GİRİŞ

Ülkemizde yaşanan yüksek enflasyon mali tabloların gerçekliği ve güvenilirliğini etkilemekte, enflasyon muhasebesinin uygulanmasını kaçınılmaz kılmaktadır. Bu doğrultuda, işletmeler tarafından vergi sistemimizde yer alan ve aşağıda belirtilen enflasyon muhasebesi ile ilgili örneklerin uygulanması, enflasyonun mali tablolar üzerindeki olumsuz etkisini kısmi olarak¹ engelleyecektir.

- Yatırım İndiriminde Endeksleme (GVK Ek Md: 1-6)

- Maliyet Bedeli Artırımı (GVK Md.38)

- Finansman Gider Kısıtlaması (GVK Md: 41/8, KVK Md.15/13)

- Yeniden Değerleme (VUK Mük. Md. 298)

- Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman (Hızlandırılmış Amortisman) (VUK Mük. Md.315)

- Yenileme Fonu (VUK Md.328)

- Son Giren İlk Çıkar (LIFO) Stok Değerleme Yöntemi (VUK Md.274 Emtia)

Bu yazımızda, işletmelerin enflasyondan kaynaklanan fiktif kazançlarının vergilenmemesi amacıyla vergi mevzuatımızda yer alan "Maliyet Bedeli Artırımı" (=Maliyet Revizesi = Maliyet Eskalasyonu) örnekler yardımıyla irdelenecektir.

II. KONUYA İLİŞKİN YASAL MEVZUAT

Maliyet bedeli artırımına, 193 sayılı GVK'nun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlığını taşıyan 38. maddesinin son fıkrasında yer verilmiş olup, söz konusu kanun maddesinin son fıkrası 4684 sayılı kanunla 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 Enstitüsü'nce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında arttırılarak kazancın tespitinde dikkate alınabilir. Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle edinilen iştirak hisseleri ile iştirak edilen kurumun ihtiyat akçeleri, banka provizyonları ve Vergi Usul Kanunu'na göre ayrılan yeniden değerlendirme fonlarının sermayeye ilavesi dolayısıyla bedelsiz alınan iştirak hisselerinin en az iki yıl öncesinde iştirak edilen şirketlere ait olması halinde rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle edinilen veya alınan bu iştirak hisseleri iki yıl önce iktisap edilmiş sayılır..."

Kanun hükmünden de görüleceği üzere; 4684 sayılı kanunun 17. maddesiyle 03.07.2001 tarihinden itibaren yapılan yeni düzenleme ile maliyet artış fonunun hesabında yıllık endekslemekten aylık endekslemeye geçilmiş olması, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranları yerine Devlet İstatistik Enstitüsü'nce belirlenen toptan eşya fiyat endeksinin benimsenmesi maliyet bedeli artırımını mükellefler lehine daha avantajlı bir hale getirmiştir.

Ticari kazancın tespitinde uygulanan maliyet bedeli artırımını hükmü, KVK'nun 13. maddesine göre safi kurum kazancının tespitinde de dikkate alınacaktır. Burada sözü edilen uygulama bir istisna değil satış sırasında kârın belirlenmesi için getirilen bir hükümdür.²

ÖRNEK

(X) Anonim Şirketi, 01.05.1998 yılında 4.000.000.000 liraya satın aldığı bir binayı 15.08.2001 yılında 20.000.000.000 liraya peşin bedelle satmıştır. Şirket tarafından her yıl %2 amortisman ayrılmıştır.

a- Maliyet Bedeli Artırımı Yapılmadığında;

Şirket tarafından her yıl için 80.000.000 lira amortisman ayrılmış olup, büyük defter kayıtları şu şekildedir.

252 BİNALAR

4.000.000.000

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)

80.000.000 (1998 yılı için)

80.000.000 (1999 yılı için)

80.000.000 (2000 yılı için)

240.000.000

Elde edilen satış kazancı şu şekilde hesaplanacaktır.

Satış Bedeli	20.000.000.000 TL.
Birikmiş amortismanlar	240.000.000 TL.
Binanın İktisap Bedeli	4.000.000.000 TL.
Binanın Net Değeri	3.760.000.000 TL.
(4.000.000.000 - 240.000.000)	
Duran Varlık Satış Kârı	16.240.000.000 TL.
(20.000.000.000 - 3.760.000.000)	

Bilindiği üzere; gayrimenkuller, iştirak hisseleri ve amortismanlara tabi diğer iktisadi kıymetlerin satışında satış kazancının tespiti, satış bedelinden bunların aktifte girdikleri tarihteki maliyet bedeli düşülmek suretiyle hesaplanmaktadır. Söz konusu kıymetlerde, eğer ayrılan amortismanlar var ise bunlar da satış kazancını artıran bir unsur olarak dikkate alınmaktadır.

Muhasebe Kaydı

100 KASA	23.600.000.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	240.000.000
252 BİNALAR	4.000.000.000
391 HESAPLANAN KDV	3.600.000.000
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	16.240.000.000

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. Nitekim; örneğimizde de görüldüğü üzere, (A) A.Ş. seçim hakkını kullanarak maliyet bedeli artırımını uygulamadığında 16.240.000.000 lira vergiye tabi kazançla karşı karşıya kalacaktır.

b- Maliyet Bedeli Artırımı Yapıldığında;

Şirket, maliyet bedeli artırımını binanın elden çıkarıldığı ay hariç iktisap edildiği ay dahil olmak üzere DİE'nce belirlenen toptan eşya fiyat indeksindeki artış oranında aylık olarak yapabilecektir.

Hesaplama sırasında binanın satış ayı hariç denildiği için Temmuz 2001 yılının toptan eşya fiyat indeksi (Temmuz 2001 TEFE 3920,6), iktisap ayı dahil olduğu için Nisan 1998 yılının toptan eşya fiyat indeksi (Nisan 1998 TEFE 949,3) dikkate alınacaktır.

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

Formülü ile,

Artırılmış Maliyet Bedeli = 4.000.000.000 * 3920,6/949,3

16.519.962.077 lira olarak hesaplanacaktır.

Satış Bedeli	20.000.000.000 TL
Birikmiş Amortismanlar	240.000.000 TL
Binanın İktisap Bedeli	4.000.000.000 TL
Maliyet Artış Fonu	12.519.962.077 TL
(16.519.962.077 - 4.000.000.000)	

100 KASA	23.600.000.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	240.000.000
252 BİNALAR	4.000.000.000
391 HESAPLANAN KDV	3.600.000.000
524 MALİYET ARTIŞ FONU	12.519.962.077
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	3.720.037.923

Binanın Net Değeri	16.279.962.077 TL
(16.519.962.077 - 240.000.000)	
Duran Varlık Satış Kârı	3.720.037.923 TL
(20.000.000.000 - 16.279.962.077)	

Binanın maliyet bedeli (maliyet bedeli artırımının uygulanmasıyla) 4.000.000.000 liradan 16.519.962.077 liraya yükselmiştir. Artırılmış maliyet bedelinden birikmiş amortisman tutarının çıkarılması sonucu binanın net değeri bulunacak, satış bedeli ile arasındaki fark ise satış kârını verecektir. Görüleceği üzere, şirket tarafından aktive kayıtlı binanın satışında maliyet bedeli artırımının uygulanması (4684 sayılı kanun sonrası) satış kârını azaltacaktır. Diğer taraftan 524- Maliyet Artış Fonu hesabına kaydedilen tutarın sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmemesi veya işletmeden çekilmemesi gerekmektedir. Sermayeye ilave dışında, başka bir hesaba nakledilir veya işletmeden çekilirse, o yılın kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekir.

Şirket tarafından binanın satışında maliyet bedeli artırımı uygulanmadığında (örneğin a bölümünde) 16.240.000.000 lira, maliyet bedeli artırımı uygulandığında ise 3.720.037.923 lira vergiye tabi kazanç ortaya çıkmaktadır. Uygulama ile binanın maliyet bedelinin artırılan kısmı (16.240.000.00 - 3.720.037.923 =) yani 12.519.962.077 lira kazanç olarak kabul edilmemektedir. Maliyet bedeli artırımına tekabül eden bu kısım, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin sermayelerinin bir cüzü olup, bilançonun pasifinde "524 Maliyet Artış Fonu" hesabında yer alacaktır.

Söz konusu bina şirket tarafından 20.000.000.000 lira yerine 15.000.000.000 liraya satılırsa, satış kazancı şu şekilde hesaplanacaktır.

Satış Bedeli	15.000.000.000 TL
Birikmiş Amortismanlar	240.000.000 TL
Binanın İktisap Bedeli	4.000.000.000 TL
Artırılmış Maliyet Bedeli	16.519.962.077 TL
Maliyet Artış Fonu	12.519.962.077 TL
Binanın Net Değeri	16.279.962.077 TL
Duran Varlık Satış Karı	(1.279.962.077) TL
(15.000.000.000 - 16.279.962.077)	

100 KASA	17.700.000.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	240.000.000
252 BİNALAR	4.000.000.000
391 HESAPLANAN KDV	2.700.000.000
524 MALİYET ARTIŞ FONU	11.240.000.000
Duran varlık satış kaydı	

Örnekte görüleceği üzere bina 20.000.000.000 lira yerine 15.000.000.000 liraya satıldığında 1.279.962.077 lira satış zararı ortaya çıkmaktadır. 49 Seri No.lu KVK Genel Tebliğinde gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismanla tabi diğer iktisadi kıymetlerin satışında maliyet bedeli artırımının uygulanması nedeniyle, satış zararı doğması halinde, bu zararın vergilendirilecek kazancın tespitinde dikkate alınmayacağı, satış karının sıfır kabul edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu doğrultuda şirket tarafından binanın satışı nedeniyle ortaya çıkan 1.279.962.077 lira satış zararı kurum kazancının tespitinde dikkate alınmayacak, muhasebe kaydında ise maliyet artış fonundan mahsup edilecektir.

Maliyet Artış Fonu (MAF-Satış Zararı)	11.240.000.000 TL
(12.519.962.077 - 1.279.962.077)	

III. SONUÇ

Gayrimenkuller, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin satışında maliyet bedeli artırımının uygulanması mükelleflere enflasyondan kaynaklanan fiktif kazançlarının vergilenmemesi imkanını doğurmaktadır. Söz konusu uygulama (maliyet bedeli artırımı) 193 sayılı GVK'nun 38. maddesinin 3. fıkrasında hüküm altına alınmış olup, maddenin zarar artırıcı bir işlevi bulunmamaktadır. Bu nedenle gayrimenkuller, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin maliyet bedelinin artırılması uygulamasından zarar doğması halinde, bu zarar vergilendirilecek kazancın tespitinde dikkate alınmayacak, satış karı sıfır olarak kabul edilecektir.³

4684 Sayılı Kanun sonrası değişiklikleri içeren uygulama yukarıda örnek yardımıyla anlatılmaya çalışılmıştır⁴. Konu ile ilgili olarak 49 Seri No.lu KVK Genel Tebliği bulunmaktadır. Söz konusu tebliğin lafzen, mevcut hükümleri (bugün) geçerliliğini sürdürmektedir. Fakat, uygulama birliğinin sağlanması adına, 4684 Sayılı Kanun değişikliği sonrasını içeren, yeni bir tebliğin Bakanlık tarafından yayınlanmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

DİPNOTLAR

1. Selahattin TUNCER, "Türk Vergi ve Usul Kanunları İçinde Enflasyon Muhasebesiyle İlgili Uygulama Örnekleri - 1", Yaklaşım, Nisan 2002, Sayı: 112, s. 15-16.
2. Bahattin KULU, "4684 sayılı Kanun sonrası Maliyet Bedeli Artırımı", Vergi Dünyası, Sayı: 244, syf.32.
3. 49 Seri No.lu KVK Genel Tebliği.
4. Maliyet bedeli artırımının koşulları, hesabı ve 4684 sayılı kanun öncesi ile sonrasının örnek yardımıyla karşılaştırılması hususları için bkz. Vergi Raporu, Sayı: 56, Neslihan İÇTEN "4684 Sayılı Kanun ile Maliyet Bedeli Artırımında Yapılan Değişiklikler"