

MALİYET ARTIŞ FONUNUN HESABINDA SERMAYEYE İLAVE EDİLEN DEĞER ARTIŞ FONUNUN İNDİRİLİP İNDİRİLMEMEYECEĞİ

SAKIP ŞEKER *

I KAPSAM

Bilindiği gibi 3946 Sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 38.maddesine ¹ 1.1.1994 tarihinden geçerli olmak üzere eklenen hüküm ile, mükelleflerin iktisap tarihinden itibaren en az iki tam yıl süreyle işletmelerinde kayıtlı bulunan gayrimenkul ve iştirak hisseleri ve 4108 Sayılı Kanunla ilave edilen hüküm ile 1.1.1995 tarihinden itibaren 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 VUK hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak kazancın tespitinde dikkate alabilecekleri hükme bağlanmıştır.

Kanun hükmüne göre bilanço esasına göre defter tutan mükellefler artırılan maliyet bedeline tekabül eden kazançları bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterecekler, kurumlar ise bu fonu sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde o yılın kazancı olarak vergiye tabi tutacaktır. Kanunda bir süre öngörülmemiştir.

Maliyet artış fonu uygulaması işletmelerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin satışından elde edilen kazancı vergi dışında tutmayı, enflasyonun yarattığı f iktif karı vergilemeyerek işletmelerin sermaye yapılarını güçlendirmeyi amaçlamaktadır.

Bu yazımızda, dönem sonu işlemleri arasında önemli bir yer tutan maliyet artış fonunun hesabında değer artış fonunun etkisi üzerinde durularak, sermayeye ilave edilmiş bulunan değer artış fonunun maliyet artış fonunun hesabında indirim olarak dikkate alınıp alınmayacağı konusundaki görüşlerimize yer verilecektir.

II MALİYET ARTIŞ FONUNUN HESABINDA UYULACAK İLKELER

Maliyet artış fonu ile ilgili açıklamalar 49 No.lu KVK Genel Tebliği ile 180 No.lu GVK Genel Tebliğinde yapılmış bulunmaktadır. Bu tebliğlerde yapılan açıklamalara göre;

- Maliyet artış fonunun hesabında 1984 yılından itibaren Maliye Bakanlığı'nca tespit edilen yeniden değerlendirme oranları dikkate alınacaktır.
- Maliyet artırımı kümülatif esasa göre yapılacaktır.
- Maliyet artırımına konu edilecek iktisadi kıymetlerin alım satımı ile uğraşılması gerekir. (Artırıma konu edilecek iktisadi kıymetler işletmenin ilgili duran varlık hesabında 2 tam yıl gösterilmiş olmalıdır.)
- Maliyet artış fonu Tekdüzen Hesap Planında sermaye yedekleri grubunda 524 No.lu hesapta gösterilecektir.Maliyet artırımından kaynaklanan zarar safi ticari kazancın tespitinde dikkate alınamayacaktır.
- Maliyet artırımından doğan kazanç dağıtılmadığı veya işletmeden çekilmediği sürece hiç bir vergiye tabi tutulmayacaktır.

IIIYENİDEN DEĞERLEMEMEYE TABİ TUTULAN SABİT KIYMETLERDE MALİYET ARTIŞ FONUNUN HESABI

Kanun hükmünde yeniden değer artış fonunun sermayeye ilave edilmesi halinde, sermayeye ilave edilmiş olan fonun satış sırasında maliyet artış fonunun hesabında dikkate alınıp alınmayacağı konusunda bir açıklık yoktur. Ancak, 49 No.lu KVK Genel Tebliğinde "**mükelleflerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinin son fıkrasına göre maliyet artırımı uygulaması yaptıklarında oluşan maliyet artışında sermayeye ilave etmiş oldukları değer artış fonunu düşecekleri, gayrimenkulün maliyet bedelinin, sermayeye eklenen fon tutarı kadar daha az artırılmış olacağı**" ifade edilmiştir. Tebliğde ayrıca "**gayrimenkullerin yeniden değerlendirme uygulamasının bir vergi avantajı yaratmaması gerektiği**" gerekçesiyle, "**gayrimenkullere ilişkin değer artış fonunun sermayeye eklenmesi halinde, hesaplanan değer artış fonunun satış karının hesabında nazar alınması gerektiği**" vurgulanmıştır.

Daha önce de belirtildiği üzere, GVK'nın 38. maddesindeki söz konusu hükme "**diğer amortismanına tabi iktisadi kıymetler**" ifadesi 4108 Sayılı Kanunla girmiştir. Kanun'un yayım tarihi 2.6.1995 olup, 49 No.lu Tebliğ 10 Şubat 1995 tarihinde yayınlanmıştır.

Her ne kadar 49 No.lu tebliğde gayrimenkullere ait sermayeye ilave edilmiş yeniden değer artış fonunun maliyet artış fonunun hesabında dikkate alınması gerektiği belirtilmekteyse de, aynı esasın diğer amortismanına tabi iktisadi kıymetler için de uygulanıp uygulanmayacağı konusu yeterince açık değildir.

AGAYRİMENKULLERİN ELDEN ÇIKARILMASINDA

1Değer Artış Fonunun Sermayeye Eklenmemiş Olması Hali

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinde değer artış fonunun kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebileceği, sermayeye eklenen değer artışlarının ortaklar tarafından işletmeye ilave edilmiş kıymetler olarak kabul edileceği hükme bağlanmıştır. Bu nedenle, anılan Kanun maddesinin 9. bendindeki, "**yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satışı halinde bunlara isabet eden değer artışları aynen amortismanlar gibi muameleye tabi tutulur**" hükmü sermayeye ilave edilen değer artış fonları için geçerli değildir. 151 No.lu VUK Genel Tebliğinde de sermayeye ilave edilen değer artışlarının satış sırasında kâr ve zararın tespitinde dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

Sermayeye ilave edilmemiş değer artış fonları ilgili iktisadi kıymetin satışı halinde, satış bedeline ilave edilerek kazancın tespitinde dikkate alınır. Yeniden değerlendirme uygulamasında satış sırasında sermayeye ilave edilmemiş fonun satış bedeline ilave edilmesi önceki yıllarda tanınan teşviğin geri alınması anlamına gelmektedir.

ÖRNEK : (A) Ltd.Şti. 5.5.1994 tarihinde 2 milyar liraya satın aldığı binayı 30.11.1996 tarihinde 5 milyar liraya satmıştır. Kurum hesapladığı değer artış fonunu sermayeye ilave etmemiştir. Söz konusu bina için %2 amortisman ayrılmıştır.

Maliyet Bedeli 2.000.000.000TL
Maliyet Artırımı 1.990.000.000TL
(2.000.000.000 x %99.5) -----

Artırılmış Maliyet Bedeli 3.990.000.000TL

120ALICILAR 5 "50.000.000
522 MDV DEĞER ARTIŞI 1.950.200.000
257B. AMORTİSMAN 119.800.000
252 BİNALAR 3.990.000.000
391HESAPLANAN KDV ~50.000.000
524MALİYET ARTIŞ FONU 1.990.000,000
679DİĞER OLAĞAN DIŞI KARLAR 1.090.000.000

İşletme bu satıştan normal olarak 3 milyar lira kar elde etmiştir. İki yıl içinde ayrılan amortisman da dikkate alındığında kar 3.080.000.000TL'dir. Bu tutarın 1.990.000.000 TL'si enflasyondan kaynaklandığı varsayılan gerçek olmayan kardır. Kalan 1.090.000.000 TL ise vergiye tabi kar olarak muhasebeleştirilmiştir.

2Değer Artış Fonunun Sermayeye Eklenmiş Olması Hali

Yıllar	Y.Değerleme Oranı	Y.Değerlenmiş Tutar
--------	-------------------	---------------------