

GAYRİMENKULLERDE SERMAYEYE İLAVE EDİLEN DEĞER ARTIŞ FONUNUN SATIŞ SIRASINDA KARA İLAVE EDİLİP EDİLMEMEYECEĞİ

Sakıp ŞEKER*

I GİRİŞ

Bilindiği gibi yüksek enflasyon nedeniyle ülkemizde 1983 yılından itibaren Jj Maliye Bakanlığı'nca her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranı dikkate alınarak, bilanço esasına göre defter tutan işletmeler aktiflerine kayıtlı amortisman tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemek suretiyle, enflasyonun olumsuz etkisini gidermeye çalışmaktadırlar. Ancak yeniden değerlendirme uygulamasının aktif kıymetler üzerindeki olumlu etkisi amortisman süresi ile sınırlıdır.

Yeniden değerlendirme uygulamasında gayrimenkuller diğer amortisman tabi iktisadi kıymetlerden ayrı tutulmuş olup, bunlarda amortismanın ilk kayıtlı değer üzerinden ayrılması esasını benimsendiği için, değerlendirme işleminin işletmeye sağladığı gerçek anlamda bir avantaj bulunmamaktadır. Yapılan işlem, işletmenin aktifine kayıtlı gayrimenkulün cari dönemdeki parasal değerini ifade etmeye yöneliktir.

Ancak, gerek Kanun'da gerekse Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan 151 No'lu VUK Genel Tebliğinde gayrimenkullere ilişkin değer artış fonlarının da sermayeye ilave edilebileceği kabul edilmiştir. Değer artış fonu sermayeye ilave edilmiş bulunan gayrimenkulün daha sonra satılması durumunda, sermayede meydana gelen fiktif artışın düzeltilip düzeltilmeyeceği, bu işlemin ticari ve mali kar üzerindeki etkilerinin tartışılmasına neden olmaktadır.

Bu yazımızda, yeniden değerlendirme işleminin gayrimenkullerde fon yaratıp yaratmadığı ve sermayeye ilave edilen değer artış fonunun ilgili gayrimenkulün satıldığı tarihte satış karına ilave edilip edilmeyeceği konularında durulacaktır.

II YENİDEN DEĞERLENEN BİNA, ARSA VE ARAZİ İÇİN HESAPLANIP SERMAYEYE İLAVE EDİLEN DEĞER ARTIŞ FONU GERÇEK BİR FON MUDUR ?

Bilindiği gibi yeniden değerlendirme uygulaması işletmeye daha fazla amortisman ayırma ve gider yazma imkanı vermek suretiyle işletmeye ilave fon sağlar. Eğer

yapılan değerlendirme sonucunda işletmeye bir fon girişi sağlanmıyorsa pasifte oluşan fon aktifini düzenleyici bir hesap olmaktan başka bir şey ifade etmeyecektir.

"Dolayısıyla da ortada bir değer bulunmadığından, bahsi geçen değer artış fonunun sermayeye ilave edilmesi halinde de **"ortaklar tarafından ilave edilmiş değer"** addolunması mümkün değildir. Sonuçta, bu nitelikteki değer artış fonlarının sermayeye ilave edilebilir niteliği haiz olmadıklarını kabul etmek gerekir" (1)

Adı geçen makalede, ayrıca olayın T.Ticaret Kanunu açısından da sakınca yaratdığına dikkat çekilerek; bina, arsa ve arazilere ilişkin değer artış fonunun sermayeye eklenmesinin kabulü halinde, artırılan sermayenin bir kısmının karşılıksız kalmasının mümkün bulunduğu, bu durumun Türk Ticaret Kanunu yönünden kabul edilemez olduğu belirtilmiştir. Bu kaygılara katılmamak mümkün değildir. Satışın zararlı sonuçlanması halinde bu durum daha çarpıcı olmaktadır.

Sistemin işlemesi için sürekli yeniden değerlemeden yararlanan kurumların kar elde etmeleri gerekmektedir. Eğer üzerinden fazladan amortisman ayrılması suretiyle fon oluşturulması imkanı vermeyen zararlı hallerde, aktif karşılığı bir değeri ifade eden değer artış fonundan bahsedilemez. Bu durumda değer artış fonu fiktif bir hesap olan zararın bilanço denkliği gereği pasifte oluşan karşılığı olmaktadır (2)

Gerçekten de gayrimenkullerle ilgili değer artış fonunun sermayeye ilave edilmesi ile işletmeye gerçek anlamda bir fon (kaynak) girişi sağlanmamış olmaktadır.

Sermayeye ilave edilen değer artış fonunun (net aktif değer kısmının) gayrimenkulun satılması veya yıkılması halinde kanunen kabul edilmeyen gider yazmak gerektiği şeklinde görüş bulunmaktadır(3)

Bir başka görüş ise "**oluşacak zararın ihtiyari veya olağanüstü yedeklerden karşılanması mümkündür**" şeklindedir(4)

III DEĞER ARTIŞ FONU SERMAYEYE İLAVE EDİLMİŞ OLAN GAYRİMENKULLERİN SATILMASINDA ORTAYA ÇIKAN KAR VE ZARARIN DURUMU

Kanun koyucu gayrimenkullerin yeniden değerlendirilmiş değerleri üzerinden amortisman ayrılmasını vergi kaybı endişesi ile uygun görmemiştir. Ancak, yeniden değerlendirilme yapıp hesaplanan değer artış fonu sermayeye eklendikten sonra satılan gayrimenkullerde, Kanun'un amacını aşan bir vergi kaybı meydana gelmekte, hatta zarar nedeniyle diğer vergiye tabi işlemlerden ödenecek vergi de ortadan kalkmaktadır. Bunun nedeni sermayeye ilave edilen değer artış fonunun işletmeye konulan sermaye kabul edilmesi ve bu işlemlerin kar dağıtımını sayılmayacağına ilişkin Kanun hükmüdür (VUKMükerrer Md. 298/4) .

Değer artış fonunun sermayeye ilave edilmesi halinde meydana gelen karın bir kısmı veya tamamının vergi dışı kalması kanun hükmüne ve yeniden değerlendirilme fonunun anlamına uygundur. Burada eksik ve hatalı olan bize göre gayrimenkullerde de diğer amortisman tabi iktisadi kıymetlerde olduğu gibi yeniden değerlendirilmiş değer üzerinden amortisman ayırmaya imkan verilmemiş olunmasıdır. Buna imkan verilmemiş olması tamamıyla vergisel endişedir. Oysa bu görüş yeniden değerlemenin mantığına aykırıdır.

Ancak bina maliyetinin arsa veya araziye isabet eden kısmının amortisman konu edilmesi, amortisman ayırma prensibine uygun değildir. Keza, arsa veya arazinin yıpranma ve aşınması söz konusu olmadığı gibi, kentsel ranttan dolayı genellikle değeri zaman içinde artmaktadır. Bu nedenle, teorik olarak gayrimenkullerde arsa payına isabet eden kısım amortisman ve yeniden değerlemeye konu edilmemelidir.

Sermayeye ilave edilecek fon gerçek anlamda işletmeye kaynak yaratır nitelikte olmalıdır. Diğer bir ifade ile sabit kıymetin işletmeden çıkarılması işletme sermayesi üzerinde bir etki yaratmamalıdır.

Nitekim, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) tarafından yayınlanan 8 No'lu Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Standardının 25.maddesinde binalara ait arsa veya arazi için amortisman ayrılmayacağı belirtilmiştir. Madde hükmü şöyledir :

"Madde 25 Arsa ve binalar birlikte alınsalar dahi nitelikleri farklı olduğundan ayrı hesaplarda muhasebeleştirilir. Arsa ve araziler sınırsız bir ömre sahip olduklarından amortisman tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı ömürleri olduğundan amortisman tabi tutulurlar. Binanın üzerinde bulunduğu arsa değerindeki artış, binanın hizmet süresinin belirlenmesini etkilemez" (5)

VUK'un Mükerrer 298. maddesinde bina, arsa ve arazilere ait değer artış fonlarının sermayeye ilave edilemeyeceği veya edilmesi halinde vergilendirileceği şeklinde bir hüküm bulunmadığı gibi uygulamada da değer artış fonları kurumlar vergisi mükelleflerince hiç bir sınırlama olmaksızın sermayeye ilave edilmektedir. Satış sırasında da daha önce sermayeye ilave edilmiş olan fon kazancın tespitinde dikkate alınmamaktadır. Uygulama

genellikle bu şekilde yürümektedir.

Gayrimenkullere ilişkin değer artış fonlarının sermayeye ilave edilmemesi, ilave edildiği takdirde işlemin yapıldığı vergilendirme döneminin kazancı sayılarak vergiye tabi tutulması gerektiği şeklinde yorum ve görüşler bulunmaktadır(6)

IV 151 NO'LU VUK GENEL TEBLİĞİ

151 No'lu VUK Genel Tebliğinin 15.bölümünde Kanun hükmüne paralel olarak şu ifadelere yer verilmiştir.

"Bilançolarında kayıtlı iktisadi kıymetleri ve bunların birikmiş amortismanlarını yeniden değerleyen kurumlar vergisi mükellefleri pasifte özel bir fon hesabına aldıkları değer artışlarını kısmen veya tamamen sermayelerine ilave edebilirler. Bu şekilde sermayeye eklenen değer artışları ortaklar tarafından işletmeye ilave edilmiş kıymetler olarak kabul edilir ve vergiye tabi tutulmaz."

Anılan Tebliğin 14.bölümünde ise;

"Sermayeye ilave edilen değer artışları satış kar ve zararının tespitinde dikkate alınmayacaktır."

denilmektedir. Tebliğde gayrimenkul veya menkul ayrımı yapılmamıştır.

Görüleceği üzere 151 No'lu Tebliğde, gayrimenkul veya diğer amortismanına tabi iktisadi kıymet ayrımı yapılmaksızın sermayeye ilave edilen değer artış fonlarının ortaklar tarafından işletmeye konulan değer (sermaye) kabul edileceği ve bu işlemin satış sırasında karzararın hesabında dikkate alınmayacağı çok açık bir şekilde ifade edilmiş olup, uygulamaya bu şekilde yön verilmiştir.

V 49 NO'LU KVK GENEL TEBLİĞİ

49 No'lu KVK Genel Tebliği'nin 5/c bölümünde maliyet artış fonunun hesabıyla ilgili açıklamalar yapılırken, satılan gayrimenkulle ilgili olup sermayeye ilave edilen değer artış fonunun satış sırasında karın hesabında nazara alınması gerektiği belirtilmiştir. Tebliğin ilgili bölümü aynen şöyledir.

"Değer artış fonunun sermayeye eklenmesi kurumlara vergisel bir avantaj sağlamaktadır. Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satışında hiç amortisman ayırmayan veya yeniden değerlendirme yapmayan kurumlara göre değer artış fonunu sermayeye ekleyen kurumların satış kazancı, sermayeye ekledikleri kısım kadar azalmaktadır. Ancak, gayrimenkullere ilişkin değer artış fonunun sermayeye eklenmesi farklılık arz etmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesine göre bina, arsa ve araziler yeniden değerlemeden önceki kıymetleri üzerinden amortismanına tabi tutulur.

Bu bakımdan, sözü edilen gayrimenkullerde yeniden değerlendirme uygulamasının bir vergi avantajı yaratmaması gerekir. Bu nedenle gayrimenkullere ilişkin değer artış fonunun sermayeye eklenmesi halinde, hesaplanan değer artış fonunun satış karının hesabında nazara alınması gerekir."

İlgili Tebliğde sermayeye ilave edilen değer artış fonunun, karın hesabında ne şekilde dikkate alınacağı belirtilmemiştir.

Örnek : 1993 yılında 585.000.000 TL'ye satın alınan bina yeniden değerlemeye tabi tutulduktan sonra 1996 yılında satılmıştır. Değerleme sonunda bina ile ilgili muhasebe kayıtlarının aşağıda gösterildiği gibi olduğunu ve gayrimenkulun 3.000.000.000 TL'ye satıldığını kabul edelim. (Hesaplarımızda KDV dikkate alınmamıştır.)

	<u>252BİNALAR</u>	
2.422.847.700		
	<u>257BAMORTİSMAN</u>	
	166.996.908.	
	<u>522 MDV DEĞER ARTIŞ FONU</u>	
1994	604.281.600	
1995	1.136.769.192	
	1.741.050.792	

İDeğer Artış Fonunun Sermayeye İlave Edilmeden Önce Satılması

	-----/-----	
100 KASA	3.000.000.000	
257 B.AMORTİSMAN	166.996.908	
522MDV DEĞ. ARTIŞ F.	1.741.050.792	
252 BİNALAR	2.422.847.700	
679 DİĞ. OLAĞAN		
DIŞI GELİR	2.485.200.000	
	-----/-----	