

KUR FARKLARI VE KREDİ FAİZLERİNİN YENİDEN DEĞERLEME KARŞISINDAKİ DURUMU

Sakıp ŞEKER *

I GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298/1. maddesinde, *"iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenmiş bulunan kur farkları ve kredi faizler/"*nin yeniden değerlendirme kapsamına girmediği hükmü yer almaktadır. Mükerrer 298/1. maddenin 4369 Sayılı Kanun ile değişmeden önceki şeklinde **"kredi faizleri"** ibaresi yer almadığı için kredi faizleri yeniden değerlendirme kapsamındaydı. Aynı mahiyetteki bu iki finansman giderinden kredi faizlerinin yeniden değerlendirme kapsamına alınıp kur farklarının yeniden değerlendirme kapsamı dışında bırakılması geçmişte tarafımızca da eleştiri konusu edilmişti (1)

Yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz ve kur farkı giderlerinin sabit kıymetin maliyetine mi, yoksa doğrudan ilgili yılda (dönem) finansman gideri olarak mı kaydedileceği konusundaki tartışmalar 1985 yılında yayımlanan 163 No.lu VUK Genel Tebliği ile bir çözüme kavuşturulmuş olmakla birlikte, bu Tebliğ'deki **"kuruluş dönemi"** ve **"işletme dönemi"** deyimlerinin yeterince açık olmaması, kredi faizleriyle kur farklarının ayrı değerlendirmeye tabi tutulması bu konudaki tereddütlerin devam etmesine neden olmuştur. Ayrıca, kist amortisman uygulaması ve geçici vergi uygulamalarının vergi sistemimize dahil edilmeleri nedeniyle **"aktife alma"** ve **"dönem sonu"** kavramlarının yeniden gözden geçirilmesini gerektirmektedir.

İhtiyari olarak maliyete ilave edilen kur farklarının yeniden değerlendirilmeyeceğine ilişkin 151 No.lu VUK Genel Tebliği ile 4369 Sayılı Kanun'dan sonra yayımlanan 270 No.lu Tebliğ'de kredi faizlerinin yeniden değerlemeye tabi tutulmayacağına ilişkin açıklamalar; bu konunun yeniden ele alınmasına ve gözden geçirilmesine ihtiyaç duyulmuştur.

II MALİYE BAKANLIĞI TEBLİĞLERİ

A163 NO.LU VUK GENEL TEBLİĞİ

I Kredi Faizlerinin Kaydı

163 No.lu VUK Genel Tebliği'nde; "Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmekte; işletme dönemine ait olanların ise, ilgili bulundukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortisman tabi tutulmasının mümkün bulunduğu belirtilmiştir.

Tebliğ'de **kuruluş dönemi ve işletme döneminden** ne anlaşılması gerektiği açıklanmamıştır.

Sanayi işletmelerinde, **"işletme dönemi"** yatırımın tanınan kısmen veya tamamen üretime geçildiği tarihten sonraki dönemi ifade eder. Yatırım hesabının sabit kıymet hesabına alınması, işletme döneminin başlangıç tarihi olarak kabul edilmelidir. Bu tarih itibarıyla muhasebe işlemi yapılmamış olsa bile, örneğin, bir otel işletmesinin müşteri kabulüne başlaması yatırım döneminin kısmen veya tamamen tamamlandığını ve işletme dönemine girildiğini gösterir. Ayrıca, binalarda yapı kullanma izin belgesinin (iskan ruhsatı) alındığı tarihin işletme döneminin başlangıç tarihi olarak değerlendirilmesi, turistik tesislerde Turizm Bakanlığı'ndan işletme belgesinin alınması sabit kıymet **"işletme dönemi"**ne girdiğini gösteren deliller olarak kabul edilebilir. Nakil vasıtalarından trafik veya ilgili kamu siciline tescil tarihini işletme döneminin başladığı tarihi olarak kabul etmek gerekir. Bu değerlendirmelerimizden işletme döneminin başlangıç tarihinin aynı zamanda aktife alma tarihi olduğunu söyleyebiliriz. Başka bir anlatımla işletme döneminin başlangıç tarihi aynı zamanda sabit varlığın aktife alındığı veya alınması gerektiği tarih olmaktadır.

Maliye Bakanlığınca da uygun bulunan HUK Danışma Komisyonunu'nun Kararı'na (2) göre, "Amortisman tabi bir iktisadi kıymetin aktife girmesi, o kıymetin iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilmesi, değerlendirme gününde envantere dahil olması ve kullanılmaya hazır halde bulunması olarak" tanımlanmıştır. Aynı Karar'da kullanılmaya hazır halde bulundurma kavramı da, **"Alındığı şekilde kullanılacak iktisadi kıymetlerde sözleşme şartlarının yerine getirilip kıymetin teslim alınmasını veya gümrükten çekilip işletmeye dahil edilmesini, kullanılması için montajı gerekli kıymetlerin montajının tamamlanmasını, inşa veya imal edilen kıymetlerde ise"**

inşa veya imal işleminin tamamlanarak inşaat veya imalat hesabından sabit kıymet hesabına alınmasını ifade eder" şeklinde açıklanmıştır.

Maliye Bakanlığınca verilen bir Özelge'de; "sabit kıymet iktisabı için kullanılan dış kaynaklı kredilerle ilgili faizlerin ve temerrüt faizlerinin yatırımın kuruluş dönemine ait olanlarının yatırım maliyetine eklenmek suretiyle amortismanına tabi tutulması gerektiği, işletme dönemine ait olanların ise, ilgili bulundukları yıllarda ya doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmesi, işletme dönemindeki finansman giderlerinin ya tamamen gider veya maliyet olarak değerlendirilmesi mükelleflerin ilk tercihlerini daha sonraki yıllarda değiştiremeyecekleri" belirtilmiştir (3).

Maliye Bakanlığınca verilen bir başka özalgede ise, tüketici kredisi ile satın alınan arabanın aktife girdiği tarihe kadar tahakkuk eden ve ödenen kredi faizlerinin maliyete eklenmesinin zorunlu olduğu, ancak aktifleştirildikten sonra tahakkuk eden faizlerin gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilebileceği belirtilmiştir (4). Bu Özelge'de, işletme döneminin başlangıç tarihi, aktife alma tarihi olarak açıklanmış bulunmaktadır.

Ancak, öteden beri Maliye Bakanlığı sabit kıymetin aktife girdiği tarihi bilanço günü olan (31/12/....) tarihini kabul etmektedir. Uygulama da bu yönde gelişmiştir.

Oysa kist amortisman uygulamasında (örneğin binek oto alımlarında) aktife giriş tarihi arabanın satın alınıp muhasebe kayıtlarında 254 TAŞITLAR hesabına veya envantere kaydedildiği tarihtir. Bu tarihten itibaren amortisman ayrılmaya başlanmaktadır. Geçici vergi uygulamasında da artık aktife giriş tarihi hesap döneminin son günü değil, geçici vergi dönemlerinin son günüdür. Bize göre aktife giriş tarihi, hesap dönemi sonundan farklı bir anlam içermektedir. Aktife giriş tarihi hesap döneminin son günü ile ilgili olmayıp, ilgili iktisadi kıymetin deftere kaydedilmesi gerektiği tarih olmalıdır.

Maliyet bedeline eklenmekten maksat, iktisadi kıymetin iktisap edildiği veya aktifleştirildiği dönemden sonra doğan kur farkı ve faizlerin maliyet bedeline ilave edilmesidir. Zira iktisadi kıymetin iktisap edildiği veya aktifleştirildiği dönemde tahakkuk eden kur farkı ve faizler zaten maliyet bedelinin içindedir (5).

2 Kur Farklarının Kaydı

163 No.lu VUK Genel Tebliği'nde:

"Döviz kredisi kullanarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta; aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılmasının mümkün bulunduğu açıklanmıştır.

Kredi faizlerinin kaydında kuruluş dönemi, işletme dönemi ayrımı yapıldığı halde kur farklarında **"sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonu"** ifadesine yer verilmesini anlamak mümkün değildir.

Örneğin, yatırım için alınan döviz kredisinin faizini, yatırım yıl içinde işletmeye alınmış ise bu tarihten sonraki faizleri gider yazmak mümkün olacak, ancak sabit kıymetin iktisap edildiği yılın dönem sonuna (31.12....) kadar işleyecek kur farklarının sabit kıymetin maliyetine kaydı zorunlu olacaktır. Ancak, yukarıdaki bölümde belirttiğimiz gibi aktife alma tarihi hesap döneminin son günü olarak kabul edildiğinden uygulamada kur farkları ile kredi faizi giderlerinin kaydı birbirine paralel yürütülmektedir.

B151 NO.LU VUK GENEL TEBLİĞİ

Yatırım maliyetine eklenen kur farklarının yeniden değerlemeye tabi tutulup tutulmayacağı konusunda ilgili olarak 151 No.lu Tebliğ'de ise şu açıklamalara yer verilmiştir.

"Yeniden değerlendirme kapsamına girmeyen kur farklarının iktisadi kıymetlerin işletmenin aktifine girdiği tarihten sonraki yıllarda tahakkuk etmiş olması ve maliyet bedeline eklenmiş olması gerekmektedir. Bu kur farklarına isabet eden amortismanlar da değer artışının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Buna göre iktisadi kıymetlerin işletmenin aktifine girdiği tarihe kadar doğan kur

farkları ise esasen maliyet beueli içinde olması nedeniyle yeniden değerlendirme kapsamına girecektir."

Tebliğ'in birinci cümlesinde, sonraki yıldan söz edilirken, son cümlesinde aktife girdiği tarihten söz edilmektedir. Tebliğ'de, aktife girme tarihinin yılın son günü veya hesap döneminin son günü olarak kabul edildiği anlaşılmaktadır.

Tebliğ'deki ifadeden, yeniden değerlendirme kapsamına girmeyen kur farklarından iktisadi kıymetlerin aktife girdiği tarihten sonraki yıllarda tahakkuk etmiş ve maliyet bedeline isteğe bağlı olarak eklenmiş kur farklarının anlaşılması gerektiği sonucuna varılmaktadır.

Konuyla ilgili olarak TÜRMOB tarafından yayımlanan 12.12.1994/110 Sayılı sirkülerde ise, **"Döviz kredisi kullanılarak ithal olunan sabit kıymetlere ilişkin olup, aktifleştirme sonrasında (aktifleştirme yılının sonu itibarıyla), oluşan kur farkları gider yazılamaz. İlgili sabit kıymetin tabi tutulduğu amortisman oranı üzerinden (ve yeniden değerlendirme yapılmaksızın) amortisman konusu edilir (Sabit kıymetin finansmanında kullanılan krediye ilişkin olup aktifleştirme yılından sonra ortaya çıkan faizlerin ve kur farklarının amortisman konusu edilmesi veya doğrudan gider yazılması mümkündür.)."** denilmektedir.

Söz konusu sirkülerde verilen örnekte sabit kıymetin aktife girdiği 27.09.1994 tarihinden sonraki 27.09.1994-31.12.1994 dönemine ait 720 milyon lira kur farkının maliyete ilave edileceği, ancak bu tutarın yeniden değerlemeye tabi tutulamayacağı belirtilmiştir. Oysa, 151 No.lu Tebliğ'de yeniden değerlendirme kapsamına girmeyen kur farklarının, iktisadi kıymetlerin işletmenin aktife girdiği tarihten sonraki yıllarda maliyet bedeline eklenmiş olması gerektiği açıkça belirtilmiştir.

C 234 NO.LU VUK GENEL TEBLİĞİ VE KİST AMORTİSMAN UYGULAMASI

Kist amortisman uygulaması nedeniyle yayımlanan 234 No.lu VUK Genel Tebliği'nde 163 No.lu Tebliğ'de belirtilen açıklamalar hatırlatılarak, konuyla ilgili olarak şu ek açıklamalara yer verilmiştir.

"... 163 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile, döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesinin zorunlu olduğu; aynı kıymetlerle ilgili olarak sonradan ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortisman konusu yapılması gerektiği hususu açıklanmıştır."

Maliye Bakanlığı 234 No.lu Tebliğ'de sabit kıymetin aktife alındığı tarihten hesap dönemi sonuna kadar ortaya çıkan kur farkı ve faiz giderlerinin maliyete intikal ettirileceğinin zorunlu olduğu konusundaki görüşünü pekiştirmiştir.

Buna göre, **"Sabit kıymetin aktife alındığı dönem sonuna kadar ortaya çıkan ve maliyete intikal ettirilen kur farkları ve yatırım kredileri faizleri için de kist amortisman uygulaması yapılacaktır, ancak izleyen yıllarda ortaya çıkan kur farkları ve kredi faizlerinde tam amortisman uygulanacaktır. Kıymetin aktife alındığı dönem sonuna kadar ortaya çıkan kur farkları ve kredi faizlerine ilişkin kist amortisman uygulamasında, süre yönünden sabit kıymetin aktife girdiği tarih esas alınacaktır."**

Bu Tebliğ'den anlaşıldığına göre, maliyete ilave edilen kur farkları ve kredi faizleri için de kist amortisman uygulaması yapılacaktır. Bu konuda bir tereddüt yoktur. **"Süre yönünden sabit kıymetin aktife girdiği tarihin** esas alınması"nın anlamı, sabit kıymet aktife girdikten sonra aynı yıl içinde maliyete ilave edilmesi zorunlu olan kur farkları ve kredi faizlerinin tahakkuk tarihlerine bakılmaksızın, amortisman hesabında ilgili sabit kıymetin aktife alma tarihinin esas alınmasıdır.

Örneğin, aynı yıl içinde 3 değişik tarihte maliyete kaydı gereken kur farkı veya kredi faizi tahakkuk ettirilmiş ise, tahakkuk ettirilen bu ilave değerler de sabit kıymetin aktife alındığı tarih itibarıyla amortisman ayrılacaktır.

D 238 NO.LU VUK GENEL TEBLİĞİ

Konumuzla doğrudan ilgili olmamakla birlikte kur farkları ve faiz giderlerinin ticari mal maliyetine pay verilip verilmeyeceği konusundaki tartışmalar, Danıştay'ın ısrarlı kararları

doğrultusunda 238 No.lu VUK Genel Tebliği ile çözüme kavuşturulmuştur. Bu Tebliğ'e göre, "emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili bulundukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır." Ayrıca, Tebliğ'de "**faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay verilmesinin zorunlu olmadığı**" belirtilmiştir.

Bize göre, sabit kıymetlerin maliyet bedelinin tespitinde de yukarıda belirtilen anlayışın geçerli olması gerekmektedir. Diğer bir ifade ile sabit kıymet hesabına kayıt yapıldıktan sonra doğan kur farkı ve faizlerin sabit kıymet maliyetiyle ilgilendirilmeden; ticari malların değerlemesinde olduğu gibi, doğrudan gider yazılabilmelidir.

Bilindiği gibi kist amortisman uygulaması sadece binek otomobilleri için geçerlidir (VUK Md. 320).

E 270 NO.LU VUK GENEL TEBLİĞİ

Sabit kıymetlere ait aktifleştirilen faiz giderlerinin 4369 Sayılı Kanun'la yeniden değerlendirme kapsamından çıkarılmasından sonra yayımlanan 270 No.lu VUK Genel Tebliği'nde şöyle denilmektedir (6)

"4369 Sayılı Kanun'la iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenen kredi faizleri yeniden değerlendirme kapsamından çıkarılmıştır. Bu nedenle 1998 yılı içinde aktifleştirilen iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenen kredi faizleri yeniden değerlemeye tabi tutulmayacak ve ilgili iktisadi kıymetin maliyet bedelinden ayrı olarak aktifleştirildikleri değer üzerinden amortisman tabi tutulacaklardır.

Öte yandan, 1998 yılından önce iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenen kredi faizleri yeniden değerlemeye tabi tutulmaya devam edilecektir."

Tebliğ'deki ifadeden yeniden değerlendirme kapsamı dışında bırakılan kredi faizinin 1998 yılında eklenen kredi faizi mi, yoksa daha sonraki yıllarda eklenecek olan kredi faizleri mi olduğu yeterince açık değildir. Ancak genel anlayış 1998 yılında aktifleştirilen iktisadi kıymetlere 1998 yılında eklenen kredi faizleri şeklindedir. Bu anlamda, yeniden değerlendirme kapsamı dışında bırakılan finansman giderleriyle ilgili olarak yayımlanan 270 No.lu Tebliğ'deki açıklama ile 151 Seri No.lu Tebliğ'deki açıklama arasında bir çelişki bulunmaktadır.

Kur farklarıyla ilgili olarak yayımlanan 151 No.lu Tebliğ'de, iktisadi kıymetlerin işletmenin aktifine girdiği tarihe (hesap dönemi sonuna) kadar doğan kur farklarının maliyet bedeli içinde olması nedeniyle yeniden değerlendirme kapsamında olduğu belirtildiği halde; kredi faizleriyle ilgili olarak yayımlanan 270 No.lu Tebliğ'de ise, iktisadi kıymetlerin maliyet bedeline eklenen kredi faizlerinin yeniden değerlemeye tabi tutulmayacağı belirtilmektedir. Kredi faizinin hangi döneme ait olduğunun önemi yoktur.

III KUR FARKI VE FAİZ GİDERLERİNİN KAYDI KONUSUNDA DANIŞTAY'IN GÖRÜŞÜ

Danıştay kur farkları ve faizlerin VUK'un 262. maddesinde yazılı maliyet bedeli tanımında açık olarak yer almadığı nedeniyle finansman giderlerinin mamul maliyetine veya ticari mal maliyetine eklenmesinin zorunlu olmadığı görüşündedir. Danıştay'ın sabit kıymet alımlarında da kur farkı ve faiz giderlerinin maliyete eklenmesinin zorunlu olmadığı şeklinde çok sayıda kararı bulunmaktadır. Bu kararlardan bazıları aşağıya alınmıştır.

1"Vergi Usul Kanunu'nun 270 ve 273. maddelerinde maliyet bedeline girecek unsurların birer birer sayılmış olup, bunlar arasında finansman giderinin bulunmadığından, taşıt kredisi nedeniyle ödenen faiz ve komisyonların doğrudan gider yazılmasında kanuna aykırılık bulunmadığından, aksi yönde verilen mahkeme kararında yasal isabet görülmemiştir (7)

2 "Gayrimenkullerde maliyet bedeline giren giderler ile demirbaş eşyanın maliyet bedeline girecek giderlerin neler olduğu 269, 270 ve 273. maddelerde açıklanmış bulunduğu, faiz giderleri anılan maddelerde belirlenen giderler arasında sayılmadığı gibi, bu giderlerin ne şekilde değerlendirileceği hakkında VUK'da açık bir hüküm bulunmadığından, söz konusu faiz giderlerinin matrah farkı olarak tespitinde isabet görülmemiştir (8)

3 "Gayrimenkullar gibi değerlendirilenden şüphe bulunmayan taşıtların maliyet bedeline giren unsurların neler olduğunun tayin ve tespitine "maliyet bedeli" kavramının genel bir tarifini

içeren 262. maddenin değil, özel hüküm bulunan kanunlarda genel hüküm yerine öncelikle özel hükmün uygulanması gerektiği yolundaki hukuk kuralı uyarınca gayrimenkul maliyet bedeline giren giderleri tadadi olarak sayan özel bir hüküm niteliğindeki 270. maddenin esas alınması gerekmektedir.

Açıklanan bu Yasa hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, sabit kıymetlerin iktisabı için kullanılan krediler dolayısıyla ödenen faizlerin, sabit kıymetlerin maliyetine ilave edilmesini zorunlu kılan açık ve elverişli bir Yasa hükmünün bulunmadığı anlaşılmaktadır. (.....) kredi faizlerinin sabit kıymet maliyetine eklenerek amortisman tabi tutulmasını zorunlu kılan bir yasal hüküm bulunmadığı halde, bu giderlerin doğrudan doğruya gider yazılması eleştiri konusu yapılarak, Kanun'da mevcut olduğu varsayılan boşluğu doldurmaya yönelik anlayışla tarhiyat yapılmasında isabet görülmemiştir (9)

4) "Dava konusu olayda, davacı şirketin (...) Bankası.... şubesinden aldığı taşıt kredisi nedeniyle ödemiş olduğu faiz ve komisyon giderinin malın maliyet bedeline dahil edilmesi zorunlu bulunmadığı cihetle, gider yazılmasında kanuna aykırılık görülmediğinden aksi yolda verilen mahkeme kararında yasal isabet görülmemiştir (10)

5) "Davacı şirketçe kuruluş dönemine ait yatırımların finansmanı için alınan kredilere ilişkin faizlerin sabit kıymetlerin maliyetine eklenmesi ve amortisman yoluyla itfa etmesi gerektiği, doğrudan gider yazılamayacağı belirtilerek bulunan fark üzerinden tarhiyat yapılmıştır. Sabit kıymetlerin iktisabı için kullanılan krediler dolayısıyla ödenen faizlerin sabit kıymetlerin maliyetine eklenmesini zorunlu kılan açık yasa hükmünün bulunmadığı (11)Görüleceği üzere, Danıştay ticari mal maliyetinde olduğu gibi sabit kıymet maliyetlerinin tespitinde de finansman giderlerinin maliyete eklenmesinin yasal dayanağı bulunmadığı görüşündedir. Ancak, sabit kıymetin aktife girdiği güne kadar ki hesaplanan finansman giderlerinin ilgili iktisadi kıymetin maliyetine kaydedilmesi maliyet bedelinin tanımı gereğidir. Maliye Bakanlığı'nın gerek 163 gerekse 234 No.lu VUK Genel Tebliği'ndeki görüşünü 238 No.lu Tebliği paralelinde gözden geçirmesi gerekmektedir.

IV AKTİFLEŞTİRİLEN KUR FARKI VE FAİZ GİDERLERİNİN AMORTİSMANI

270 No.lu VUK Genel Tebliği'nde aktifleştirilen kredi faizlerinin (kur farklarını da aynı şekilde değerlendirmek gerekmektedir) ilgili iktisadi kıymetin maliyet bedelinden ayrı olarak aktifleştirildikleri değer üzerinden amortisman tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir. Bu şekilde aktifleştirilen giderlerin amortisman listelerinde ilgili iktisadi kıymetle olan bağlantısı belirtilerek ayrı izlenmesi gerekir.

İhtiyari olarak maliyet bedeline eklenen ve yeniden değerlendirme kapsamı dışında bırakılan kur farkı ve faiz giderleri, iktisadi kıymetin gerçek değerini artırmadığı gibi ömrünü de uzatıcı mahiyette değildir. Bu nedenle bunlar normal amortisman süresi içinde değil, ilgili bulunulan iktisadi kıymetin kalan amortisman süresi içinde itfa edilmelidirler. İhtiyari olarak aktifleştirilen bu tür giderleri VUK'un 272. maddesindeki yenileme giderlerinden farklı değerlendirmek gerektiği görüşündeyiz. Örneğin, 1997 yılında aktife giren sabit kıymetle ilgili faiz giderinin 1998 yılında aktifleştirilmesi halinde, ilave edilen bu tutar iktisadi kıymetin kalan ömrü olan (51=) 4 yıl içinde itfa edilmelidir. Asıl iktisadi kıymet itfa edildiği halde, bununla ilgili bir maliyet unsurunun aktifte kalması izah edilemez. Keza, yapılan ilave iktisadi kıymetin ekonomik ömrünü ve değerini artırıcı mahiyette değildir.

V DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Maliyet bedeli bir iktisadi kıymetin elde edilmesi nedeniyle aktife alma tarihine kadar yapılan giderlerin toplamını ifade eder. Ancak Maliye Bakanlığı öteden beri aktife alma tarihini hesap dönemi sonu olarak dikkate aldığı için iktisadi kıymetlerin edinilmesi nedeniyle aktifleştirme işleminin yapıldığı hesap dönemi sonuna kadar doğan kur farkları ve faizlerin maliyet bedeline eklenmesini zorunlu tutmaktadır. Bu anlayışa paralel olarak, 151 No.lu Tebliğ'de aktife alma tarihine kadar doğan kur farkları maliyet bedelinin içinde kabul edilerek yeniden değerlendirme kapsamında değerlendirilmiştir. Ancak, 270 No.lu Tebliğ'de, 1998 yılı içinde aktifleştirilen iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenen kredi faizlerinin yeniden değerlemeye tabi tutulmayacağı belirtilmiştir.

Bize göre, aktife alma tarihi ile hesap dönemi sonu (bilanço tarihi) farklı kavramlardır. Aktife alma tarihine kadar hesaplanan finansman giderlerinin (kur farkı ve faizlerin), maliyet bedeline eklenmesi yasa gereğidir. Ancak aktife alma tarihinden sonra doğan kur farkı ve faiz giderlerinin ihtiyari olarak maliyete eklenmesi halinde, eklenen bu tutarlar VUK'un mükerrer 298. maddesi uyarınca yeniden değerlendirme kapsamı dışında tutulmalıdır. Eğer Maliye **Bakanlığının** anlayışı doğrultusunda aktife alma tarihinden hesap dönemi sonuna kadar doğan kur farkı ve faiz giderlerinin zorunlu olarak maliyet bedeline eklenmesi kabul edilirse (ki uygulama genellikle bu şekildedir), bu şekilde maliyet bedeline aynı yıl içinde eklenen kur farkı ve faiz giderlerinin yeniden değerlemeye tabi tutulması gerekir.

Gerek maliyet bedelinin tanımı, gerekse geçici vergi uygulaması ve binek otomobillerindeki kist dönem amortisman uygulamaları nedeniyle, **aktife alma tarihini**; sabit kıymetin THP açıklamaları uyarınca ilgili duran varlık hesabına (250, 251, 252, 253, 254, 255, 256) kaydedildiği veya envantere alındığı günü kabul etmek gerekmektedir. Bu tarihe kadar doğan kur farkları ve faizler maliyet bedelinin bir unsuru kabul edildiğinden yeniden değerlendirme kapsamına alınmalı, bu tarihten sonra **ihiyari** olarak aktife alınan kur farkı ve faizler yeniden değerlendirme kapsamı dışında tutulmalıdır. Bize göre 163 No.lu Tebliğ'deki anlayışın 238 No.lu Tebliğ paralelinde değiştirilmesi gerekmektedir. Eğer 163 No.lu Tebliğ'deki anlayış sürdürülmek isteniyorsa 270 No.lu Tebliğ'in de 151 No.lu Tebliğ'deki anlayış doğrultusunda yorumlanması ve uygulanması gerektiği görüşündeyiz. Keza kur farklarının ayrı, faiz giderlerinin ayrı şekilde işleme tabi tutulmasını izah etmekte tutarlı bir ölçü bulmak mümkün değildir.

*** Maliye Bakanlığı E. Gelirler Baş Kontrolörü, YMM**

- (1) Sakıp ŞEKER, "Kur Farkları Yeniden Değerleme ve Kist Amortisman Uygulaması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 79, Nisan 1995, s. 67
- (2) 18.04.1988 gün ve 276/2 Sayılı Karar
- (3) 22.12.1982 Tarih ve 24457313 Sayılı Özelge (Şükrü KIZILOĞ, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, C. 2, s. 2584)
- (4) Bünyamin ÖZTÜRK, "Tüketici Kredisi ile Alınan Sabit Kıymetlerde Değerleme", **Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog Dergisi**, Sayı: 1994/9 s. 15
- (5) Seyit Ahmet BAŞ, "Değişiklikler ve Sorunlarla Yeniden Değerleme Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Sayı: 208, Aralık 1998, s. 133
- (6) 27.12.1998 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- (7) Dn. 3. D., 11.12.1996 tarih ve E. 1995/1325, K. 1996/5198 Sayılı Karar
- (8) Dn. 4. D., 13.04.1994 tarih ve E. 1994/602, K. 1994/2241 Sayılı Karar (Şükrü KIZILOĞ, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, Yaklaşım Yayınları, C. 3, s. 990).
- (9) Dn. 4. D., 24.11.1987 tarih ve E. 1985/5991, K. 1987/3454 Sayılı Karar, (KIZILOĞ, a.g.e., C. 2, s. 24772478)
- (10) Dn. 3. D., 11.12.1996 tarih ve E. 1995/1325, K. 1996/5198 Sayılı Karar (KIZILOĞ, a.g.e., C. 1, s. 10271028)
- (11) Dn. 3. D., 06.03.1996 tarih ve E. 1996/1370, K. 1996/614 Sayılı Karar (KIZILOĞ, a.g.e., s. 1029)