

Nakil Vasıtalarına İlişkin Kdv Oranlarındaki Yeni Düzenlemeler

Mehmet ERKAN

Hesap Uzmanı

GİRİŞ:

Bilindiği üzere “finansman giderlerinde gider kısıtlaması” olarak adlandırılan düzenleme uyarınca; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan mükelleflerin işletmede kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yaptıkları giderler ve maliyet unsurları toplamına (yatırımın maliyetine eklenenler hariç) belirlenen indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmın %25’i, kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.

Kısaca ifade edecek olursak; Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan veya dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen mükellefler gider indirimi uygulamasının kapsamına girecekler, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutmayan veya dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerlemeyen mükellefler ise kapsam dışında kalacaklardır.

Ancak 55 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin 3’üncü bölümünde yapılan açıklamayla yeniden değerlendirme ve/veya son giren ilk çıkar yöntemi uygulanmakla birlikte bunların sağladığı vergisel imkanlardan yararlanılmadığı durumlarda, gider indirimi kısıtlaması uygulaması açısından yeniden değerlendirme yapılmadığı veya son giren ilk çıkar yönteminin uygulanmadığı kabul edilecektir.

Yazımızda yeniden değerlendirme yapan mükelleflerin finansman gider kısıtlaması karşısındaki durumu ele alınacak olup dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen mükelleflerin durumuna değinilmeyecektir.

1–YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMASI:

Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 298’inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca; bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (imtiyazlı şirketler hariç; kollektif, adi komandit ve adi şirketler dahil) bilançolarına dahil amortismanına tabi iktisadi kıymetleri ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları, her hesap dönemi sonu itibarıyla yeniden değerleyebilirler.

Yeniden değerlendirme müessesesinin kuruluş amacı, işletmelerin bilançolarında maliyet bedelleri ile yer alan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin değerlerinin güncel değerlere yükseltilmesidir.¹ Amortismanına tabi iktisadi kıymetler mahiyet olarak, işletmelerde uzun yıllar kullanıldıkları için, defterlerde gözükken değerler tarihi maliyet olarak kalmakta ve günün gerçeklerini yansıtmamaktadır. Bu durum işletme bilançolarının kullanıcılara doğru bilgiyi aktarmalarında önemli bir engel teşkil etmektedir.

Yeniden değerlendirme ülkemizde yaşanan enflasyonun işletmeler üzerindeki olumsuz etkilerini hafifletmeye yönelik olarak getirilen bir düzenlemedir.² Tarihi maliyetlerle takip edilen kıymetler üzerinden ayrılacak olan amortisman, dolayısıyla gider yazılabilecek tutar da düşük olmaktadır. İktisadi kıymetlerin değerleri yeniden değerlendirilerek güncellendiğinde, aynı zamanda ayrılacak amortisman tutarı da yükselmekte ve buna paralel olarak işletmelerin giderleri de cari yıldaki olması gereken değerine gelmektedir.

57 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde de belirtildiği üzere; yeniden değerlemenin işletmelere sağladığı vergisel avantajlar; amortisman ayrılması sırasında ortaya çıkan vergisel avantaj ve iktisadi kıymetin elden çıkarılması sırasında ortaya çıkan vergisel avantaj olmak üzere başlıca iki tanedir.

1.1. Amortisman Ayrılması Sırasında Ortaya Çıkan Vergisel Avantaj:

Yeniden değerlemenin vergisel avantajlarından birincisi; amortisman ayrılması sırasında ortaya çıkmaktadır. İktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan mükellefler, söz konusu iktisadi kıymetlerini yeni değerleri üzerinden itfa etmeye devam edeceklerdir. Bunun istisnası bina, arsa ve arazidir. Bina, arsa ve araziler, diğer amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin aksine yeniden değerlemeye tabi tutulsalar dahi, eski değerleri üzerinden itfa edilmeye devam edilir (VUK mük. mad. 298/4).

1.2. İktisadi Kıymetin Elden Çıkarılması Sırasında Oluşan Vergisel Avantaj :

Yeniden değerlemenin vergisel avantajlarından ikincisi iktisadi kıymetin elden çıkarılması sırasında ortaya çıkmaktadır. İktisadi kıymetin elden çıkarılması sırasında, değer artış fonlarının sermayeye ilavesi ve yeniden değerlendirme sonucunda iktisadi kıymetin maliyet bedelinin yükseltilmesi suretiyle olmak üzere başlıca iki vergisel avantaj oluşmaktadır.

1.2.1. Değer Artış Fonunun Sermayeye İlavesi Suretiyle Ortaya Çıkan Vergisel Avantaj :

İktisadi kıymetlerin elden çıkarılması sırasında ortaya çıkan vergisel avantajlardan birincisi, oluşan değer artış fonlarının kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilmesidir.

Sermaye artırımında kullanılacak olan fon oluşumu yeniden değerlendirme müessesinin uygulama yönteminden doğmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesine göre hem sabit kıymetler, hem de birikmiş amortismanlar yeniden değerlemeye tabi tutulacaktır. Sabit kıymetin yeniden değerlendirme sonrasındaki net değeri ile yeniden değerlendirme öncesindeki net değeri arasındaki fark özel bir fon hesabında tutulacaktır. Bu fon, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sermayeye ilave edilebilir. Sermaye ilave edilen değer artış fonları, ortaklar tarafından işletmeye ilave edilen değer olarak kabul edilir. Değer artış fonlarını sermayesine ilave eden kuruma iştirak eden kurumların aktiflerinde meydana gelen değer artışları da özel bir fon hesabında takip edilir. Bu fonlar da sermayenin cüz'ü addolunur ve bu kurumlar tarafından sermayeye ilave edilebilir. Öte yandan, gerek yeniden değerlendirme yapan kurumda, gerekse bu kurumlara iştirak eden kurumlarda oluşan fonların sermayeye ilave edilmesine ilişkin işlemler kar dağıtımı sayılmamaktadır. Bilançonun pasifinde oluşan bu fonlar sermayeye eklenmiş olsalar bile TTK'nun 422'nci maddesi uygulamasında ödenmiş sermaye sayılmaktadır.

Gelir vergisi mükellefleri açısından ise değer artış fonlarının ilave edilmesi imkanı bulunmamaktadır. Bu mükelleflerin söz konusu fonu başka bir hesaba nakletmeleri veya sermayelerine ilave etmeleri halinde işletmeden çekilen değer olarak kabul edilecektir.³

1.2.2. Yeniden Değerleme Sonucunda İktisadi Kıymetin Maliyet Bedelinin Yükseltilmesi Suretiyle Ortaya Çıkan Vergisel Avantaj :

Yeniden değerlendirme işlemi sonucunda, iktisadi kıymetin kayıtlı bedeli yükseltilmekte ve bilançoda bu yeni değeriyle gösterilmeye başlanmaktadır. Böylece, söz konusu iktisadi kıymetin satış veya tasfiye nedeniyle elden çıkarılmasında dikkate alınacak maliyet bedeli artmaktadır. Bu durum, kurumlar vergisi mükellefleri açısından değer artış fonunun sermayeye ilave edilmesi halinde vergisel bir avantaj teşkil etmektedir. Yeniden değerlendirme sonucunda kayıtlı bedelin yükseltilmesinin sağladığı avantaj, elden çıkarma sırasında kar unsuru olarak dikkate alınan birikmiş amortismanlar da yeniden değerlemeye tabi tutulduğundan, iktisadi kıymetin itfa süresinin sonuna yaklaştıkça azalmaktadır.

2. Yeniden Değerlemenin Sağladığı Vergisel Avantajlardan Yararlanmayan Mükellefler Finansman Gider Kısıtlamasına Tabi Olmayacaktır :

Yeniden değerlendirme müessesesi esas olarak işletmelere, iktisadi kıymetlerini eski değerleri yerine yeniden değerlendirilmiş değerleri üzerinden amortismanına tabi tutma, oluşan değer artışını vergilemeye konu olmaksızın sermayeye ekleme gibi bazı vergisel imkanlar sağlamaktadır. Yeniden değerlendirme yapılmasına rağmen, vergiye tabi kazancın tespitinde bu vergisel imkanlardan yararlanılmaması ve iktisadi kıymetin elden çıkarılması veya işletmenin tasfiyesi sırasında daha önce yapılan yeniden değerlendirme uygulaması dolayısıyla doğabilecek diğer vergi imkanlarından da vazgeçilmesi halinde, gider indirimi kısıtlaması uygulaması açısından yeniden değerlendirme yapılmamış kabul edilecektir.

Ancak, bu şekilde gider indirimi kısıtlaması kapsamı dışında kalabilmek için, yasal kayıtların yukarıda açıklanan hususların tespitine imkan verecek şekilde tutulması gerekmektedir.

3. Yeniden Değerlemenin Vergisel Avantajından Ne Zaman Yararlanılmış Olur :

3.1. Geçmiş Yıllarda Yapılan Yeniden Değerlemenin Cari Yılda Ayrılacak Amortismanına Etkisi :

Geçmiş yıllarda yeniden değerlendirme yapmakla birlikte cari yılda yeniden değerlendirme yapmayan veya yeniden değerlendirme yapmakla birlikte yeniden değerlendirme vergisel avantajlarından yararlanmayanların ayıracağı amortisman tutarı hakkında bir açıklama yapılmış değildir.

Konuyu bir örnekle açıklayacak olursak;

1996 yılında 100 liraya iktisap edilen bir makine 1997 yılında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş ve amortisman ayrılırken yeniden değerlendirmeden sonraki tutarlar dikkate alınmıştır. 1998 yılında gider kısıtlaması kapsamına girmemek için, yeniden değerlendirme yapılmamıştır. 1997 yılında yeniden değerlendirme oranı % 100 , amortisman oranı % 20'dir.

	Sabit Kıymet	Y.D. Oranı (%)	Değer lenmiş Sabit Kıymet	Değer lenmiş B.A.	Ayrılan Amor tisman	Toplam B.A.
1996	100	-	-	-	20	20
1997	100	100	200	40	40	80

(A) İşletmesi 1998 yılında, 1997 yılındaki yeniden değerlemeden sonraki tutar olan 200 lira üzerinden amortisman ayırırsa, yeniden değerlemenin vergisel avantajlarından yararlanmış olacak mıdır?

Sorunun cevabı gider kısıtlaması ve yeniden değerlendirme uygulamalarının amacında yatmaktadır. Yeniden değerlendirme, bilançonun aktifine dahil bulunan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin değerlerinin belirlenen oranlara göre güncelleştirilmesini ifade etmektedir.⁴ Bu oranlar da, enflasyonun kayıtlı değerler üzerindeki aşındırmasını telafi edecek şekilde Ekim Eylül dönemi TEFE oranları toplamı esas alınarak belirlenir.

Yeniden değerlendirme, enflasyonun işletmeler üzerindeki etkisini hafifletmek amacıyla konulan mükellef lehine bir düzenlemeyken; gider kısıtlaması, vergi gelirlerindeki enflasyon aşındırmasını önlemek amacıyla konulan devlet lehine bir düzenlemedir. Mükellefler yeniden değerlendirme yaparak yukarıda belirtilen vergisel avantajlara sahip olmaktadır. Ancak, yüklenmiş oldukları finansman giderleri incelendiğinde, bunun önemli bir kısmının enflasyondan kaynaklanan finansman yükü olduğu, pek azının reel faizden kaynaklandığı göze çarpmaktadır.

Bu durumda, hem yeniden değerlendirme yapan, hem de finansman gideri bulunan firmalar, enflasyonu giderlerine mükerrer bir şekilde yansıtmış olmaktadır. Gider kısıtlaması uygulaması, bu mükerrerliği önlemek amacıyla getirilmiştir.

Dikkat edilmesi gereken, işletmelerin kazançlarını yıllık olarak tespit ettikleri, yeniden değerlendirme oranının da o yıl içerisindeki enflasyonist aşınmayı giderecek şekilde belirlendiğidir. Dolayısıyla geçmiş yıllarda yapılan yeniden değerlemenin yeniden değerlemenin, vergisel avantajdan yararlanılması konusunda cari yılı etkilemesi söz konusu değildir. Yeniden değerlemenin vergisel avantajlarından yararlanılması konusunda her yıl bağımsız olarak ele alınır. Ancak geçmiş yıllarda yeniden değerlendirme yapılmasına rağmen, vergisel avantajlarından yararlanılmaması ayrıksı bir durum olup aşağıda değinilecektir.

Yapılan açıklamalar çerçevesinde örneğimize dönecek olursak, geçmiş yıllarda yapılan yeniden değerlendirme vergisel avantajdan yararlanma konusunda 1998 yılını etkilemeyeceğinden ayrılacak amortisman tutarı 40 olacaktır.

3.2. Geçmiş Yıllarda Vergisel Avantajından Yararlanılmayan Yeniden Değerlemenin Cari Yıl Amortismanına Etkisi:

Mükelleflerin yeniden değerlendirme yapmalarına rağmen vergisel avantajlarından yararlanmamaları durumunda gelecek yıllarda ayıracakları amortisman özellikli bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

(A) İşletmesi 1996 yılında 100 liraya aldığı makinayı;

1997 yılında yeniden değerlemeye tabi tutmuş ve yeni değeri üzerinden amortisman ayırmış,

1998 yılında yeniden değerlemeye tabi tutmuş, yeni değer üzerinden amortisman ayırmış, ancak vergisel avantajdan yararlanmamak için, yeniden değerlemeden kaynaklanan amortisman giderini kazancına ilave etmiş,

1999 yılında yeniden değerlemeye tabi tutmuş ve yeni değer üzerinden amortisman ayırmıştır.

(A) işletmesi, 1998 yılında, ticari karın tespitinde yeniden değerlendirme yaparak bu tutar üzerinden amortisman ayırmış, ancak mali karın tespitinde yeniden değerlemenin vergisel avantajlarından yararlanmayarak, ayrılan amortisman tutarını düzeltmiştir.

(A) işletmesinin söz konusu makine üzerinden 1999 yılında ticari karın tespitinde ayırdığı amortisman tutarı aşağıdaki gibidir : (Yeniden değerlendirme oranı % 100, amortisman oranı % 20'dir.)

<u>Yıl</u>	<u>Sabit Kıymet</u>	<u>Birik. Amort.</u>	<u>Y.D. Oranı</u>	<u>Değerleme Sonrası Değer</u>	<u>Değerleme Sonrası B.A.</u>	<u>D.A.F.</u>	<u>Ayrılan Amortisman</u>
1996	100	-	-	-	-	-	20
1997	100	20	1.00	200	40	80	40
1998	200	80	1.00	400	160	120	80
1999	400	240	1.00	800	480	160	160

4. İktisadi Kıymetin Elden Çıkarılması Sırasında Oluşan Vergisel Avantaj :

Yukarıda belirtildiği üzere; yeniden değerlemenin vergisel avantajlarından ikincisi iktisadi kıymetin elden çıkarılması sırasında meydana gelmektedir. Elden çıkarma sırasında oluşan vergisel avantajlar iktisadi kıymetin kayıtlı bedelinin yükseltilmesi ve değer artış fonunun sermayeye ilavesi şeklinde başlıca iki şekilde olmaktadır.

Önce “vergisel avantajdan yararlanma” veya “vergisel avantajdan yararlanmama” kavramları üzerinde duralım. Mükellefler yeniden değerlemenin vergisel avantajından yararlandıklarında; vergi matrahının tespitinde, amortisman ayırma ve elden çıkarma sırasında iktisadi kıymetlerini yeniden değerlendirilmiş değerleri üzerinden dikkate alarak fazladan amortisman ayırma, kayıtlı bedeli yüksek göstererek ve değer artış fonunu sermayeye ilave ederek satış karının daha düşük olmasını sağlamaktadırlar. Vergisel avantajdan yararlanmadıklarında ise, amortisman ayırma konusunda yeniden değerlendirme yapılmamış gibi eski değer üzerinden itfa edilmeye devam edilmesi hususunda bizce fazla tereddüt bulunmamaktadır. Ancak vergisel avantajdan iktisadi kıymetin elden çıkarılması sırasında yararlanmama konusunda bazı tereddütlerimiz bulunmaktadır.

Yukarıda, vergisel avantajdan yararlanma durumunda geçmiş yıllardaki yeniden değerlemenin cari yılı etkileyeceği veya etkilemeyeceği konusunda farklı görüşler olduğunu belirtmiştik.

Cari yılı etkilediğini varsayacak olursak, hiç yeniden değerlendirme yapılmamış gibi işlem yapılması gerektiği sonucuna varırız. Bu durumda iktisadi kıymet elden çıkarılırken iktisap sırasındaki maliyet bedeli üzerinden kar tespiti söz konusu olacaktır. Bu durumda ticari karın tespitinde yeniden değerlendirme yapan ve değer artış fonlarını sermaye ilave eden bir firma yeniden değerlemenin vergisel avantajından yararlanmış olacak mıdır?

Cari yılı etkilemeyeceğini varsayacak olursak bu kez vergisel avantajdan yararlanma konusunda tercih yapılan yılın yeniden değerlemesi yapılmamış gibi işlem yapılacak, aynı şekilde sermayeye eklenen bu yıl değer artış fonunun vergisel avantajdan yararlanma konusundaki akıbeti soru işareti oluşturacaktır.

Tebliğde vergisel avantajdan yararlanılmayan dönemde oluşan değer artış fonunun sermayeye eklenmesi halinde yeniden değerlemenin vergisel avantajından yararlanılmış olacağı belirtilmiştir. Bizim kanaatimiz, satış sırasında karın hesaplanmasında, iktisadi kıymetin kayıtlı bedelini vergisel avantajdan yararlanılmayan yıl yeniden değerlendirme yapmamış gibi dikkate alan mükellefler, yeniden

değerlemenin vergisel avantajlarından yararlanmamış olacaklar ve değer artış fonlarını sermayeye ilave edebileceklerdir. Ancak kayıtlı bedeli yeniden değerlendirme yapmış gibi dikkate alırlarsa, bu takdirde değer artış fonlarını sermayeye eklememeleri gerekecektir. Aksi takdirde yeniden değerlendirme vergisel avantajından yararlanılmış olunacaktır.

Mükellefler, yeniden değerlendirme vergisel avantajından yararlanmadıkları yılların değerlendirme işlemlerini kayıtlarında ayrıntılı bir şekilde takip edip amortisman ve elden çıkarma işlemlerini bu hususları dikkate alarak yapmalıdırlar.

Yazının 4.2 numaralı bölümündeki örneğe dönecek olursak, (A) işletmesi 1998 yılında yeniden değerlendirme yapmış olmasına rağmen bunun vergisel avantajından yararlanmamıştır. İktisadi kıymetin değer artış fonları 2000 yılı içerisinde sermayeye eklenmiş ve daha sonra bu iktisadi kıymet 300 liraya satılmıştır.

Söz konusu iktisadi kıymetin satış karı hesaplanırken 1998 yılında yapılan yeniden değerlendirme vergisel avantajlarından yararlanılmayacak ve kayıtlı bedel o yıl yeniden değerlendirme yapılmamış gibi hesaplanacaktır. (KDV ihmal edilmiştir.)

102	Bankalar	300
257	Birikmiş Amortismanlar	320
254	Taşıtlar	400
649	Diğer Olağan Gelir ve Karlar	220

Oysa (A) işletmesi iktisadi kıymeti satarken ticari karın tespitinde 1998 yılında yeniden değerlendirme yapmış gibi hesaplama yaparak aşağıdaki kaydı yapmıştır.

102	Bankalar	300
257	Birikmiş Amortismanlar	640
254	Taşıtlar	800
649	Diğer Olağan Gelir ve Karlar	140

Karını birinci örneğe göre hesaplayan mükellefler, yeniden değerlendirme vergisel avantajından yararlanmamış olacaklardır. İkinci kayda göre hesaplayanlar ise yeniden değerlendirme vergisel avantajından yararlanmış olacaklardır.

5. SONUÇ:

Finansman giderlerinde gider kısıtlaması uygulaması, yukarıda belirtildiği üzere vergi kanunlarımızdaki enflasyona karşı oluşturulmuş müesseselerden birisidir. Dileğimiz uygulanmakta olan ekonomik istikrar programının amaçlanan hedefe ulaşarak enflasyonsuz bir ülkede yaşamamızı sağlaması, bu suretle mükelleflerin fiilen katlanmalarına rağmen bir kısım giderlerini dönem

kazancından indirememeleri sonucunu doğuran bu tarz düzenlemelerin uygulama gereğinin kalmamasıdır.

Dipnotlar

1 87.02. G.T.P. numarası, on veya daha fazla kişi taşımaya mahsus (şoför dahil) motorlu taşıtları içermektedir. Bu pozisyon motorlu otobüs ve vagonları; trolleybüsleri (tepedeki tellerden akım sağlanarak) ve otomatik otobüsleri (girobüsler) (bunlar, büyük bir hızla dönen bir volanda biriken kinetik enerji esasına dayanmakta ve bu enerji bir elektrik jeneratörünü harekete geçirmekte ve meydana gelen elektrik enerjisi de motoru beklemektedir) içermektedir.

Bu pozisyona tekerlekleri ve dümeni değiştirebilen, fakat motoru değişmeksizin demiryolu arabalarına dönüşebilen motorlu vagonlar da dahildir.

2 Bu pozisyonun amaçları doğrultusunda "station vagonlar" terimi, oturma kapasitesi, maksimum dokuz kişi olan (şoför dahil) yolcu ve malzeme taşımak için kullanılan yapısı değiştirilemeyen taşıtları ifade eder.

3 Çift kabinli veya çift oturma sıralı pick-up'larda şoför hariç en az 3 veya 4 koltuk bulunmaktadır. Farklı gümrüklerde farklı uygulamalara neden olması üzerine, Gümrükler Genel Müdürlüğü'nce yayınlanan 1998/9 nolu genelgede, bu tür pick-up'ların oturma kapasitesi ile yük taşıma kapasitesinin ölçüleri esas alınarak hangisi büyükse buna yönelik imal edildiğinin kabul edileceği belirtilmiştir. (Genelgede "Maxi Pampa-Çift Kabinli Pick-Up" isimli eşyanın(5 kişilik kabul edilerek toplam yük kapasitesi 479 kg, toplam taşıma kapasitesi 350 kg)oturma kapasitesi yük taşıma kapasitesinden fazla olması nedeniyle insan taşımaya mahsus taşıt olarak 87.03 tarife pozisyonunda , "Chevrolet LUV 2300- Çift Kabinli Pick-Up" isimli eşyanın yük taşıma kapasitesi oturma kapasitesinden fazla olması nedeniyle 87.04 tarife pozisyonunda sınıflandırılmasına karar verilmiştir.

Bu genelge ışığında, çift kabinli pick-up'larda, oturma kapasitesi, yük taşıma kapasitesinden büyükse, esas olarak insan taşımaya mahsus olduğu kabul edilip, motor gücü 1600 cm³ ve altındaysa %25, 1600 cm³'ün üzerindeyse % 40 oranında KDV tabi olacaktır. Oturma kapasitesi, yük taşıma kapasitesinden küçük olan pick-up'lar ise esas olarak yük taşımaya mahsus olduğu kabul edilip genel (% 17) orana tabi olması gerekmektedir