Türk Vergi Sisteminde Enflasyona Karşı Koruyucu Hükümler

Hazırlayan
Muzaffer AKÇA
Vergi Denetmeni

Enflasyon oranlarının yüksek seyrettiği ülkelerde karşılaşılan avantajların başında borçların zaman içerisinde değerini yitirmesidir. Bu nedenle enflasyon dönemlerinde nakitte kalmaktansa borçlanma tavsiye edilir. Diğer taraftan yüksek enflasyon dönemlerinin dezavantajı ise iktisadi kıymetlerin maliyetlerinin zaman içerisinde aşınması nedeniyle satılması halinde fiktif olarak yüksek karlar ortaya çıkarmasıdır. Özellikle vergisel açıdan bakıldığında ortaya çıkan fiktif karların, haksız yere vergilendirilmesi gibi bir durumla karşılaşılır.

Bu yazımız da Türk vergi sisteminde enflasyon nedeniyle oluşan fiktif karların vergilendirilmesinin önlenmesine ilişkin düzenlemeler ile getirilmesi tasarlanan enflasyon muhasebesi genel olarak ele alınmaya çalışılacaktır.

Vergi Sistemimizde Yer Alan Enflasyona Karşı Koruyucu Bazı Hükümler

1-193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 38. maddesinin üçüncü fıkrasında; gayrimenkullerin, iştirak hisselerinin ve amortismana tabi diğer iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde bunların maliyet bedellerinin Toptan Eşya Fiyat En-

deksindeki artış oranları kadar artırılarak kazancın tespitinde dikkate alınabileceği belirtilmiştir.

Bu düzenleme ile mükelleflerin geçmiş yıllarda sahip oldukları gayrimenkulleri, iştirak hisselerini ve amortismana tabi diğer iktisadi kıymetleri satmaları halinde, muhasebe kayıtlarında ve mali tablolarda maliyet bedeli ile yer alan ve enflasyon nedeniyle zaman içerisinde değerini yitiren maliyet veya alış bedelleri ile satış bedelleri arasında oluşan yüksek karlar nedeniyle mükelleflerin haksız yere fazladan vergilendirilmesinin önlenmesi amaçlanmıştır.

2-Aynı kanunun 38. maddesinin (4842 sayılı kanun ile eklenen) son fıkrasında; "Sürekli olarak işlenmiş altın alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler, altın satış tarihindeki İstanbul Altın Borsasında oluşan has altın değeri ile satılan mamulün has altın maliyet bedeli arasında oluşan farkı, maliyet bedeline ilave ederler. Söz konusu fark, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında izlenir. Bu fon, sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, o yılın kazancına dahil edilerek vergiye tâbi tutulur. Bu mükelleflerin kullandıkları yabancı kaynaklara ait gider ve maliyet unsurlarının sadece ilgili dönemde ayrılan fonu aşan kısmı gider kabul edilir.

Maddeye eklenen bu fıkra ile, altın alım-satımı ve imali ile uğraşan mükelleflerin enflasyon nedeniyle değer kaybına uğrayan has altın maliyet bedellerinin, satış tarihindeki borsa değerine çıkarılması sağlanarak reel karın vergilendirilmesi hedeflenmektedir.

3-Aynı kanunun 57. maddesinin son fıkrasında; "Yetişmesi uzun zaman alan ve kesilip satılmak üzere yetiştirilen ağaçların bu maddede yazılı giderlerinden, Vergi Usul Kanununun 283 üncü maddesi uyarınca aktifleştirilen kısmı, ağaçların satıldığı yıl hariç olmak üzere her takvim yılı için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak kazancın tespitinde dikkate alınır." hükmü yer almaktadır.

Bu düzenleme GVK'nun 38 inci maddesinde yer alan maliyet artışı uygulamasına paralellik göstermektedir. Düzenlemenin amacı, yetişmesi uzun zaman alan ve kesilip satılmak üzere ağaç yetiştiren çiftçilerin, ağaçların satışından elde ettikleri kazancın enflasyon nedeniyle fazladan vergilendirilmesini önlemektir. Fiktif karın vergilendirilmesini önlemek amacıyla

bu ağaçlar için yapılmış ve aktifleştirilmiş olan giderlerin yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle güncel değerlere yükseltilmesi öngörülmüştür. Bu sayede, satış bedeli ile güncel değerlere getirilmiş olan maliyet bedeli arasındaki fark olan gerçek karın vergilendirilmesi sağlanmaktadır.

4-Aynı kanunun 76. maddesinin ikinci fıkrasında; "75' inci maddenin ikinci fıkrasının 5, 6, 7, 12 ve 14 numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratlarına (döviz cinsinden açılan hesaplara ödenen faiz ve kar payları, dövize altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç) aşağıda belirtilen indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısım,bu iratların beyanı sırasında indirim olarak dikkate alınır. Bu hükmün tevkif yoluyla kesilen vergiye şumulü yoktur. Bu indirim, menkul kıymetler yatırım fonları ve ortaklıkları, risk sermayesi yatırım fonları ve ortaklıkları, gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıklarından sağlanan kar payları hakkında da uygulanır. Ticari İşletmelere dahil bu tür gelirler hakkında indirim uygulanmaz. İndirim oranı, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerleme oranının, aynı dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonosu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle Maliye Bakanlığı'nca tespit edilir." hükmü yer almaktadır.

Buradaki düzenlemenin amacı ise, maddede sayılan menkul sermaye iradlarını elde eden mükelleflerin vergilendirilmesi esnasında, enflasyon nedeniyle zaman içerisinde değer kaybeden bu gelirlerinin bir kısmının vergi dışı bırakılarak korunmasıdır. Uygulama oldukça basittir, elde edilen gelirin belirlenmiş indirim oranına isabet eden kısmı vergi dışı bırakılmaktadır.

5-Aynı kanunun (4783 sayılı kanun ile değişik) mükerrer 81. maddesinin son fıkrasında; Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir." hükmüne yer verilmiştir.

Değer artışı kazançlarına ilişkin düzenlemenin yapıldığı madde ile yine aynı kanunun 38 ve 57 inci maddelerinde yer alan düzenlemeye benzer bir uygulama getirilmiştir. Burada da amaç, çeşitli mal ve hakların elden çıkarılması esnasında ortaya çıkan değer artışı kazancının enflasyondan arındırılmasıdır.

6-Benzer bir düzenlemede 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 298. maddesinde yer almaktadır. Yeniden değerleme başlıklı maddede; Bilanço esasına göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin bilançolarına dahil amortismana tabi iktisadi kıymetleri ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları, her hesap dönemi sonu itibariyle belirlenen kurallar içinde yeniden değerleyebilecekleri belirtilmiştir.

Yeniden değerleme uygulaması ile mükelleflerin, sahip oldukları amortismana tabi iktisadi kıymetleri, satmayı beklemeden itfa süresi boyunda ilk yıl ve satıldıkları yıl hariç olmak üzere her yıl belirlenen yeniden değerleme oranında değerlemesi sağlanmaktadır. Yeniden değerleme yapmak suretiyle mükellefler bilançoda yer alan amortismana tabi iktisadi kıymetleri güncel değerleri ile gösterebilmekte ve değerlenmiş tutarlar üzerinden amortisman ayırarak giderlerini artırmakta, böylece enflasyonun etkilerinden biraz olsun korunmaktadırlar.

Ayrıca vergi kanunlarımızda yer alan çeşitli istisnalar ile bazı kazançların bir kısmı veya tamamı vergi dışı bırakılmıştır. Tüm istisnalar değilse de bazı istisnaların getirilmesinde ve sınırlarının belirlenmesinde, kanun koyucunun istisnayı gerektiren diğer nedenler yanı sıra ülkede yaşanan yüksek enflasyonu da dikkate aldığının kabulü gerekmektedir.

Vergi Sistemimizde Yer Alan Enflasyona Karşı Koruyucu Bazı Hükümlerin Değerlendirilmesi

Yukarıda sayılan koruyucu hükümlerin ikincisinde altın alım-satım ve imali ile uğraşan mükellefler bu faaliyetleri esnasında enflasyondan diğerlerine göre daha çok korunmaktadır. Çünkü diğerlerinden farklı olarak bu işle uğraşan mükellefler, hem ticari emtiası olan altını satış tarihindeki alış bedellerine göre değerleyebilmekte hem de diğer koruyucu hükümlerden yararlanabilmektedir.

Sayılan diğer koruyucu hükümler ise mükellefleri asıl faaliyetleri esnasında maruz kaldıkları enflasyonun olumsuz etkilerinden korumaya dönük değildir. Çünkü sayılan koruyucu hükümler mükelleflerin devamlı olarak alım satımını yaptıkları iktisadi kıymetlere uygulanmamaktadır. Yani mükelleflerin asıl faaliyet konusunu oluşturan iktisadi kıymetler yeniden değerlemeye veya maliyet artış fonuna yada indirime tabi tutulamaz. Dolayısıyla mükellefler enf-

lasyondan tam anlamıyla korunamamaktadır.

Durumu bir örnek ile açıklayalım. A Ltd. Şti. Ocak ayında sürekli alım satımı ile uğraştığı bir makinayı 10.000.000 TL'ye alıyor. Aralık ayında bu makinayı 25.000.000 TL'ye satıyor. Kayıtlara bakıldığında satış karı 15.000.000 TL'dir. Oysa Aralık ayında şirket aynı makinayı almak istediğinde makinanın Aralık ayındaki piyasa alış fiyatının 20.000.000 TL olduğu tespit ediliyor. Yani Ocak ayında 10.000.000 TL olan makine alış fiyatı Aralık ayında enflasyon nedeniyle 20.000.000 TL'ye çıkıyor. Bu durumda şirketin gerçek satış karı 5.000.000 TL olması gerekirken kayıtlara göre 15.000.000. TL olarak görülüyor. Enflasyon muhasebesinin uygulanmaması nedeniyle şirketin sermayesinin vergilendirilmesi gibi bir durum ortaya çıkıyor. Şirketin kayıtlara göre tespit edilen 15.000.000 TL karının % 40 oranında vergilendirildiğini kabul edersek, şirketin bu faaliyet sonucunda 6.000.000 vergi ödedikten sonra kasasında 19.000.000 TL sermayesi kalmakta ve aynı makinayı yeniden alarak faaliyetine devam etmesi mümkün olamamaktadır.

Çok basit bir varsayımla verilen örnekte görüldüğü üzere gerçek anlamda enflasyon muhasebesinin olmaması yüksek enflasyon dönemlerinde faaliyet yapan mükelleflerin sermayelerinde azalmaya neden olabilmektedir.

Vergi Sistemimize Getirilmesi Düşünülen Enflasyon Muhasebesi

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün www.gelirler.gov.tr adlı internet sitesinde yayımlanan Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ile enflasyon muhasebesine geçisin yasal zemini oluşturulmaya çalışılmaktadır.

Tasarının 2'nci maddesi ile Vergi Usul Kanununun Yeniden Değerleme başlıklı Mükerrer 298'inci maddesi başlığı ile birlikte değiştirilmekte ve Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme Oranı adını almaktadır.

Tasarıya göre mükerrer 298'inci maddenin giriş kısmı aşağıdaki gibidir.

Mükerrer Madde 298- A. 1. Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde mali tablolarını bu maddeye göre enflasyon düzeltmesine tabi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer.

Kapsama giren mükellefler, geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla bilanço çıkarmak ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadırlar. Geçici vergi dönemlerinde yukarıda belirtilen oranların tespitinde, hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dahil, önceki otuzaltı ay ve son oniki ay dikkate alınır. Bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde düzeltme yapılması halinde takip eden geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda da düzeltme yapılır.

Bakanlar Kurulu maddede yer alan % 100 oranını % 35'e kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine kadar yükseltmeye, % 10 oranını ise % 25'e kadar yükseltmeye veya tekrar kanuni seviyesine kadar indirmeye yetkilidir.

Tasarıda yer alan maddeden anlaşılacağı üzere, enflasyon düzeltmesi yapabilmek için maddede belirlenen enflasyon sınırının aşılması öngörülmektedir. Son üç hesap döneminde toplam % 100 oranının aşılması ve içinde bulunulan hesap döneminde de % 10 oranının aşılması şartları birlikte aranılmaktadır. Oransal şartın gerçekleşmesi halinde bilanço usulüne göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutabileceklerdir.

Tasarı ile yukarıda bahsetmiş olduğumuz eksiklik giderilmeye çalışılmakta ve mükelleflerin enflasyondan olumsuz etkilenmelerinin önlenmesi amaçlanmaktadır.

Sonuç

Yazımızdan anlaşılacağı üzere, vergi sistemimizde mükelleflerin enflasyondan korunması için gerekli önlemler henüz alınmış değildir. 4783 sayılı kanun ile Gelir Vergisi Kanununun 38'inci maddesine eklenen fıkra ile altın alım-satım ve imali ile uğraşan mükelleflere bu kapsamda tam olmasa da kısmi bir kolaylık sağlanmıştır.

Diğer taraftan, belirtilen kanun taslağı ile getirilmesi düşünülen enflasyon düzeltmesine ilişkin hüküm her ne kadar uygulamayı % 100 gibi yüksek bir orana bağlı kılmış olsa da, uygulamanın mükellefler üzerindeki olumsuz etkileri gidermesi ve kayıt dışılığı önlemesi açısından faydalı olacağı düşünülmektedir.