

173232

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE
ENFLASYONUN
OLUMSUZ ETKİLERİNİ
AZALTICI ÖNLEMLER**

Ebru ASLAN
(Yüksek Lisans Tezi)
Anadolu Üniversitesi Eskişehir 2003

Anadolu Üniversitesi
Merkez Kütüphane

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ENFLASYONUN OLUMSUZ ETKİLERİNİ
AZALTICI ÖNLEMLER**

Ebru ASLAN

YÜKSEK LİSANS TEZİ
Mali Hukuk Anabilim Dalı
Danışman:Prof.Dr.Fethi HEPER

Eskişehir
Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Mayıs 2003

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZÜ

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ENFLASYONUN OLUMSUZ ETKİLERİNİ AZALTICI ÖNLEMLER

Ebru ASLAN

Mali Hukuk Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Şubat 2003

Danışman: Prof.Dr.Fethi HEPER

En geniş ve temel tanımıyla fiyatlar genel seviyesindeki sürekli artışlar şeklinde tanımlanan enflasyonun, vergi sistemi üzerinde bir çok olumsuz etkisi bulunmaktadır. Vergi gelirleri enflasyonist dönemlerde vergi ödemelerindeki gecikmelere bağlı olarak değer kaybına uğramakta ve vergi gelirlerinde azalmalar meydana gelmektedir. Enflasyonun vergi sistemi üzerinde yaptığı tahribat mükellefleri de önemli ölçüde etkilemektedir. Enflasyonist dönemlerde vergi mükellefleri enflasyon karları üzerinden vergi öderlerken vergi yüklerinde de ciddi artışlar meydana gelmektedir. Türk vergi sistemine bu etkilerin önlenmesi amacıyla bir dizi endeksleme ve vergi erteleme müessesesi getirilmiştir. Aslında getirilen bu düzenlemelerin enflasyonun etkilerini tamamen yok etmesi gibi bir amacı yoktur. Sadece enflasyondan büyük ölçüde arınmış gerçek karlar üzerinden vergi ödenmesi hedeflenmiştir. Fakat son yıllarda enflasyon hızının sürekli artış eğilimi içerisinde olmasından dolayı, zaten sınırlı sayıda varolan düzenlemelerin etkinlikleri de azalmıştır. Vergi sisteminde bulunan düzenlemeler ile vergi yükleri bir ölçüde azaltılmış olmasına karşın, enflasyonun mali tablolar üzerindeki etkileri giderilememiştir. Belirtilen olumsuzlukların giderilmesi amacıyla vergi sisteminde yer alan müesseselerin daha etkin ve işler hale getirilmesi gerekmektedir. Nitekim son yıllarda ülkemizde yapılan çalışmalar da bu yöndedir.

ABSTRACT

Inflation, which is broadly and basically defined as the continuous increasing on the general price levels, has many negative effects on the tax system. Tax yields (incomes) due to the retardation of tax-payments during the inflationist periods, has devaluated and there has been reductions in tax yields. The damage caused by inflation on the tax-system considerably effects the tax-system. While tax-payers pay their taxes over their after tax profits during the inflationist periods, serious increases occur on their tax load. A set of indexation and tax postponement foundations are organized to prevent those effects on Turkish tax system. The aim of these regulations is not to remove the effects of the inflations completely. The only aim has been the tax-payment of real after tax profits. However, because of the continuous increasing tendency of the inflation, the effectiveness of the limited number of regulations has decreased. Although the existing regulations in the tax system relatively decreased the tax loads, they could not be eliminated. To eliminate the marked negativities, these foundations should be made more effective and functional. However, the studies in recent years have been developed and directed on this subject.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Ebru ASLAN'ın "Türk Vergi Sisteminde Enflasyonun Olumsuz Etkilerini Azaltıcı Önlemler" başlıklı tezi 27 Mayıs 2003 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, Maliye (Mali Hukuk) Anabilim Dalında, yüksek lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza _____

Üye (Tez Danışmanı) : Prof.Dr.Fethi HEPER
Üye : Prof.Dr.Nurhan AYDIN
Üye : Doç.Dr.Recai DÖNMEZ

Prof.Dr.Nurhan AYDIN
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü



İÇİNDEKİLER

Sayfa

| | |
|----------------------------|-----|
| ÖZ..... | ii |
| ABSTRACT..... | iii |
| JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI..... | iv |
| ÖZGEÇMİŞ..... | v |
| TABLolar LİSTESİ..... | xi |
| GİRİŞ..... | 1 |

BİRİNCİ BÖLÜM

ENFLASYONUN TANIMI VE ÜLKEMİZDEKİ GENEL OLARAK ETKİLERİ

| | |
|---|----|
| 1. ENFLASYONUN TANIMI..... | 3 |
| 2. ENFLASYONUN TÜRLERİ..... | 4 |
| 2.1. Talep Enflasyonu..... | 4 |
| 2.2. Maliyet Enflasyonu..... | 5 |
| 2.3. Yapısal Enflasyon..... | 6 |
| 3. ENFLASYONUN EKONOMİK VE SOSYAL DÜZEN ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ..... | 7 |
| 4.1995-2002 YILLARINDA TÜRKİYE'DE GENEL OLARAK ENFLASYONUN SEYRİ VE ETKİLERİ..... | 11 |
| 5.ENFLASYONUN TÜRK VERGİ SİSTEMİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ..... | 14 |
| 5.1. Vergilerin Enflasyon Karşısında Durumunu Belirleyen Faktörler | 16 |
| 5.1.1. Vergilerde İktisadi Etkinlik..... | 16 |
| 5.1.2. Vergilerde Artan Oranlık | 16 |
| 5.1.3. Vergilerde Yansıtılabilme..... | 17 |
| 5.1.4. Vergi Matrahının Yaygınlığı..... | 17 |
| 5.1.5. Vergilerin Tahsil Süresi..... | 18 |
| 5.2. Enflasyonun Vergi Yüküne Etkileri..... | 18 |
| 5.2.1. Enflasyonun Dolaylı Vergiler Üzerindeki Etkileri | 20 |
| 5.2.2. Enflasyonun Dolaysız Vergiler Üzerindeki Etkileri..... | 21 |
| 5.3. Enflasyonun Vergi Gelirlerine Etkisi..... | 26 |
| 5.3.1. Gecikme Sürelerinin Vergi Gelirlerinin Reel Değerine Etkisi | 28 |
| 5.3.2. Endeksleme..... | 31 |
| 5.3.2.1. Endekslemenin Kapsamı..... | 33 |
| 5.3.2.2. Endeks Çeşitleri Ve Uygun Endekslerin Seçimi..... | 33 |
| 5.3.2.3. Vergilerin Endekslenmesi..... | 34 |

İKİNCİ BÖLÜM

ENFLASYONUN TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ OLUMSUZ ETKİLERİNİ
AZALTMADA KULLANILAN ÖNLEMLER

| | |
|---|-----------|
| 1. GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN ENFLASYONUN OLUMSUZ ETKİLERİNİ AZALTICI ÖNLEMLER..... | 38 |
| 1.1. Yatırım İndiriminde Endeksleme Uygulaması..... | 38 |
| 1.1.1. Yatırım İndirimi..... | 38 |
| 1.1.2. Yatırım İndiriminin Şartları..... | 40 |
| 1.1.2.1. Kazancın Bilanço Esasında Tespiti..... | 40 |
| 1.1.2.2. Yatırımın Plan ve Program Hedeflerine Uygunluğu.. | 40 |
| 1.1.2.3. Yapılacak Yatırımın Parasal Büyüklüğü..... | 40 |
| 1.1.2.4. Yatırımın Teşvik Belgesine Bağlanması..... | 41 |
| 1.1.2.5. Yatırım İndiriminin Konusu Ve Oranı..... | 41 |
| 1.1.3. Yatırım İndiriminde Endeksleme | 42 |
| 1.1.3.1. 01/01/1998 Tarihinden Önce Yatırım Teşvik Belgesine Bağlanmış Yatırımlarda Endeksleme Uygulaması..... | 42 |
| 1.1.3.2. Endekslemenin Şartları..... | 42 |
| 1.1.3.3. 01/01/1998 Tarihinden Sonra Yatırım Teşvik Belgesine Bağlanan Yatırımlarda Endeksleme Uygulaması..... | 43 |
| 1.1.3.4. Yatırım İndiriminde Endekslemenin Uygulaması..... | 44 |
| 1.2. Öngörülen Yatırım İndirimi..... | 48 |
| 1.2.1. Finansman Fonu..... | 49 |
| 1.2.2. Öngörülen Yatırım İndirimi Uygulaması..... | 50 |
| 1.2.3. Öngörülen Yatırım İndirimi Uygulamasının Mükelleflere Sağladığı Vergi Avantajları..... | 52 |
| 1.3. Maliyet Bedeli Artırımı..... | 55 |
| 1.3.1. Maliyet Bedeli Artırımı Uygulama Esasları ve Şartları..... | 57 |
| 1.3.1.1. Maliyet Bedeli Artırımına Konu Olan İktisadi Kıymetler..... | 57 |
| 1.3.1.2. Maliyet Bedeli Artırımından Yararlanacak Olanlar.. | 58 |
| 1.3.1.3. Maliyet Bedeli Artırımında Süre Şartı..... | 58 |
| 1.3.1.4. Gayrimenkul ve Menkul Ticareti İle Uğraşılmaması.. | 59 |
| 1.3.1.5. Maliyet Bedeli Artırımında Esas Alınacak Oran..... | 59 |
| 1.3.1.6. Maliyet Bedeli Artırımı Sonucunda Zarar Doğması... | 60 |
| 1.3.1.7. Maliyet Bedeli Artırımında Vergilenmeyen Kazancın Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu | 61 |
| 1.3.1.8. Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulmamış Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Maliyet Bedeli Artırımı | 62 |
| 1.3.1.9. Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulmuş Olan Gayrimenkullerin Elden Çıkartılmasında Maliyet Bedeli Artırımı..... | 63 |
| 1.3.1.10. Yeniden Değerleme Fonunun Sermayeye Eklenmesi Halinde Maliyet Bedeli Artırımı..... | 64 |
| 1.3.1.11. İştirak Hisselerinin Satışında ve Rüçhan Hakkı | |

| | | |
|---|---|-----------|
| | Kullanılarak Bedelsiz Edinilen Hisse Senetlerinin Satışında Maliyet Bedeli Artırımı..... | 65 |
| 1.4. Finansman Gider Kısıtlaması (Enflasyon Primleri)..... | | 67 |
| 1.4.1. Finansman Gider Kısıtlamasına Tabi Olan Mükellefler..... | | 67 |
| 1.4.2. Finansman Gider Kısıtlamasına Tabi Olmayan Mükellefler... | | 68 |
| 1.4.3. Gider Kısıtlaması Kapsamına Giren Yabancı Kaynaklara İlişkin Gider Ve Maliyet Unsurları..... | | 69 |
| 1.4.4. Finansman Giderlerinin Yanında Finansman Gelirlerinin de Bulunması..... | | 70 |
| 1.4.5. Finansman Gider Kısıtlamasının Hesaplanması..... | | 70 |
| 1.5. Menkul Sermaye İratlarında İndirim Oranı..... | | 73 |
| 1.5.1. İndirim Oranından Uygulamasından Yararlanabilecek Menkul Sermaye İratları..... | | 74 |
| 1.5.2. Enflasyonun Etkilerini Azalması Açısından İndirim Oranı... | | 75 |
| 1.6. Değer Artış Kazançlarında Endeksleme..... | | 79 |
| 1.6.1. Safi Değer Artışı..... | | 80 |
| 1.6.2. İktisap Bedelinin Hesaplanması..... | | 80 |
| 1.6.3. İstisna Tutarının Hesaplanması..... | | 80 |
| 1.7. Araştırma Geliştirme Fonu | | 82 |
| 1.7.1. Arge Fonuna Yönelik Vergi Ertelemesi..... | | 82 |
| 1.7.2. Arge Faaliyetinin Niteliğinin Tesbiti ve Vergi Ertelenmesinin Sonuçlanması..... | | 84 |
| 1.7.3. Ertelenecek Vergi Tutarının Hesaplanması..... | | 85 |
| 1.8. Geçici Vergi Uygulaması..... | | 87 |
| | | |
| 2.KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN ENFLASYONUN OLUMSUZ ETKİLERİNİ AZALTICI ÖNLEMLER..... | | 88 |
| | | |
| 2.1. İştirak Kazançları veya Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazanç İstisnası..... | | 89 |
| 2.1.1. İstisnadan Yararlanacak Olan Mükellefler..... | | 89 |
| 2.1.2. İstisna Uygulamasına Konu Olan İktisadi Kıymetler..... | | 90 |
| 2.1.3. İştirak Hissesi veya Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazancı Kurumlar Vergisinden İstisna Edilmesi İçin Gerekli Koşullar..... | | 90 |
| 2.1.3.1. Gayrimenkul Ticareti İle Uğraşılmaması..... | | 91 |
| 2.1.3.2. Holding Şirketlerin İstisna Karşısındaki Durumu. | | 91 |
| 2.1.3.3. Sermaye Artırımının Yapılması..... | | 91 |
| 2.1.3.4. Sermayeye Eklenen Kazançların İşletmeden Çekilmesi..... | | 92 |
| 2.1.3.5. Bedelsiz Olarak Edinilen Hisse Senetlerinden Doğan Kazançlar..... | | 92 |
| 2.1.3.6. İstisnadan Kısmen Yararlanılması | | 93 |
| 2.1.3.7. Satış Vaadi Sözleşmesi İle Yapılan Satışlarda İstisnanın Uygulanması..... | | 93 |
| 2.1.4. İstisnanın Uygulanması..... | | 93 |
| 2.1.4.1. Peşin Satışlarda İstisnanın Uygulanması..... | | 93 |

| | |
|--|-----------|
| 2.1.4.2. Vadeli Satışlarda İstisnanın Uygulanması..... | 94 |
| 3. VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN ENFLASYONUN OLUMSUZ ETKİLERİNİ AZALTICI ÖNLEMLER..... | 95 |
| 3.1. Stok Değerleme Lifo (Son Giren İlk Çıkar) Yöntemi..... | 95 |
| 3.1.1. Fiili (Gerçek) Maliyet Yöntemi..... | 96 |
| 3.1.2. Ortalama Maliyet Yöntemi..... | 97 |
| 3.1.3. İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (Fifo)..... | 97 |
| 3.1.4. Son Giren İlk Çıkar Yöntemi (Lifo) | 98 |
| 3.2. Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont Uygulaması..... | 102 |
| 3.2.1. Reeskont Uygulamasının Tanımı ve Şartları..... | 103 |
| 3.2.2. Reeskont Tutarının Hesaplanması..... | 103 |
| 3.2.3. Reeskont Hesabında Özellikli Durumlar..... | 105 |
| 3.3. Yeniden Değerleme | 107 |
| 3.3.1. Yeniden Değerlemede Şartlar..... | 107 |
| 3.3.1.1. Yeniden Değerleme Yapabilecek Mükellefler..... | 107 |
| 3.3.1.2. Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulabilecek İktisadi Kıymetler..... | 108 |
| 3.3.2. Yeniden Değerleme Oranı..... | 110 |
| 3.3.3. Yeniden Değerlemenin Uygulanması..... | 110 |
| 3.3.3.1. Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulan İktisadi Kıymetlerde Amortisman Uygulaması..... | 111 |
| 3.3.3.2. Değer Artış Fonunun Tabi Tutulabileceği İşlemler..... | 112 |
| 3.3.3.3. Yeniden Değerlenen İktisadi Kıymetin Satışı..... | 113 |
| 3.3.4. Yeniden Değerlemenin Enflasyonun Etkilerini Gidermedeki Önemi..... | 114 |
| 3.4. Amortisman Uygulaması(Azalan Bakiyeler Yöntemiyle Amortisman). 117 | 117 |
| 3.4.1. Amortismanın Tanımı..... | 117 |
| 3.4.2. Amortisman Tabi Olan İktisadi Kıymetler..... | 117 |
| 3.4.3. Amortisman Ayırabilmenin Koşulları..... | 118 |
| 3.4.3.1. İşletmede Bir Yıldan Fazla Kullanılması..... | 118 |
| 3.4.3.2. İktisadi Kıymetin İşletmenin Aktifine/Envanterine Kayıtlı Olması | 118 |
| 3.4.3.3. İktisadi Kıymetin Yıpranma Aşınma Ve Kıymetten Düşmeye Maruz Bulunması..... | 119 |
| 3.4.4. Amortisman Ayırma Usulleri..... | 119 |
| 3.4.4.1. Normal Amortisman..... | 120 |
| 3.4.4.2. Azalan Bakiyeler İle Amortisman..... | 120 |
| 3.4.4.3. Madenlerde Amortisman..... | 122 |
| 3.4.4.4. Fevkalade Âmortisman | 123 |
| 3.5. Yenileme Fonu..... | 123 |
| 3.5.1. Yenileme Fonunun Oluşumu ve Kullanımı..... | 124 |
| 3.5.1.1. Bilanço Usulüne Göre Defter Tutulması..... | 124 |
| 3.5.1.2. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetin Olması..... | 124 |
| 3.5.1.3. Satılan İktisadi Kıymetin Yenilenmesinin Zorunlu Olması ve İşletmeyi İdare Edenlerce Bu Konuda Karar Verilmiş Olması..... | 124 |

| | |
|---|-----|
| 3.5.1.4. Yenilenecek İktisadi Kıymetin Satılan İktisadi Kıymet İle Aynı Nitelikte Olması..... | 125 |
| 3.5.2. Yenileme Fonunun Süresi ve Uygulanması..... | 125 |
| 3.5.2.1. Yenileme Fonunun Kullanım Süresi..... | 125 |
| 3.5.2.2. Yenileme Fonunun Uygulanması..... | 126 |
| 3.5.2.3. İşin Terki, Devri veya Tasfiyesi Durumunda Yenileme Fonunun Uygulanması | 128 |
| 3.5.3. Yenileme Fonunun Enflasyonun Etkisini Gidermedeki Önemi.. | 128 |
| 3.6 Gecikme Faizi..... | 129 |
| 4.AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDAKİ KANUNDA YER ALAN ENFLASYONUN OLUMSUZ ETKİLERİNİ AZALTICI ÖNLEMLER.... | 130 |
| 4.1. Gecikme Zammı..... | 130 |
| SONUÇ..... | 132 |
| KAYNAKÇA..... | 135 |

TABLolar LİSTESİ

- Tablo 1 GENEL BÜTÇE GELİRLERİNDEKİ ARTIŞIN TOPTAN EŞYA FİYATLARI ENDEKSİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI
- Tablo 2 VERGİ ÖDEMELERİNDEKİ GECİKME VE ENFLASYON ORANININ REEL VERGİ DEĞERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

GİRİŞ

Günümüz ekonomilerinde toplumların büyük bir bölümü, vücutlarına girmiş enflasyon virüsünü bir türlü atamayan hastalara benzemektedir. Enflasyon her şeyden önce bir dengesizlik halidir ve bu dengesizlik hali diğer doğal bilimlerdeki gibi devamlı süreçleri yaratır. Artık iktisatçılar enflasyonu yok etmek yerine enflasyonla yaşamaya alışmak konusundaki fikirlere ilham vermektedirler. Nitekim fiyatlar genel düzeyinin belirli bir yükseliş eğilimi içinde olmasının, piyasa sistemi içinde, ekonomiyi güdüleyici ve canlandırıcı bir role sahip olduğu ifade edilebilir.¹ Ancak enflasyonun ekonomide böyle bir sonuç doğurabilmesi için, enflasyon kavramının, sınırlı ölçüler içinde tutulabilmiş, kendi kendini besler hale gelmemiş ve ölçsüz fiyat artışlarına dönüşmemiş olması gerekmektedir.²

Gerçek hayatta, her zaman, bu koşulların gerçekleşmediği, fiyat artışlarının %2-5 gibi ılımlı oranların çok üstünde seyrettiği bilinmektedir. Yüksek oranlı enflasyonların yaşandığı ekonomilerde, enflasyonla savaşmak yerine enflasyona alışmak hususuna daha fazla dikkat edildiği doğrudur. İktisat bilimi içinde enflasyonla mücadelede teorik açıdan çarenin mevcut bulunmaması bahis konusu değildir. Belirli bir iktisadi ortamda, belirli iktisadi aletlerle müdahale edilirse enflasyona engel olunmaması için herhangi bir sebep yoktur. O halde meselenin incelenmesinde iktisat bilimi dışındaki bazı hususların incelenmesi gerekmektedir. Örneğin kimi iktisatçılar, konunun artık iktisadi değil siyasi olduğunu söylemektedir. Çünkü enflasyondan en çok karlı çıkan, ülkenin en büyük borçlusu olması nedeniyle, devlettir.

Enflasyonun iki, hatta üç haneye ulaştığı ekonomilerde öncelikle tasarruf hacmi olumsuz yönde etkilenmekte buna bağlı olarak yatırımlar da azalmaktadır. Ayrıca ödemeler dengesi de enflasyondan önemli boyutlarda etkilenmektedir. Bu tür ekonomilerde hem kamu iktisadı hem özel iktisat ve bütünüyle sosyal düzen olumsuz yönde etkilenmektedir. Enflasyon özellikle vergi mükellefleri üzerinde olumsuz etkiler oluşturmaktadır. Enflasyon nedeniyle pek çok mükellef enflasyon karları

¹ Beyhan ATAÇ, *Maliye Politikası Gelişimi, Amaçları ve Uygulama Sorunları*, (Anadolu Üniversitesi Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, No:118, Eskişehir: 1997), s.129

² Aynı, s.129.

olumsuz etkiler oluşturmaktadır. Enflasyon nedeniyle pek çok mükellef enflasyon karları üzerinden vergi ödemektedir. Nitekim Türk vergi sistemine enflasyonun mükellefler üzerindeki bu olumsuz etkilerinin azaltılması amacıyla bir dizi müessese getirilmiştir. Yapılan çalışmanın konusu da bu müesseselere yöneliktir.

Çalışmamızın amacı enflasyonun olumsuz etkilerine karşı Türk vergi sisteminde yer alan düzenlemeleri belirlemek, mevzuatın uygulanmasında ortaya çıkan sorunları vurgulamak ve çıkarılan sonuçlar ışığında önerilerle birlikte konuya açıklık getirmektir.

İki bölüm halinde sunulan çalışmada birinci bölümde, enflasyonun tanımı, türleri, Türkiye’de 1995-2002 yıllarında enflasyonun ekonomik ve sosyal düzen üzerindeki etkileri, Türk vergi sistemi üzerindeki etkileri ortaya konulmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde ise; Türk vergi sisteminde yer alan enflasyonun olumsuz etkilerini azaltıcı müesseseler; Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun ayırımı yapılarak teori ve uygulamaya ilişkin esasları incelenmiştir.

Çalışma konuyu bütünüyle kavramak açısından genel ve teorik açıklamalar şeklinde ve makro seviyede bir yöntem izlenmek suretiyle gerçekleştirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ENFLASYONUN TANIMI VE ÜLKEMİZDEKİ GENEL OLARAK ETKİLERİ

1.ENFLASYONUN TANIMI

Enflasyon mahiyeti itibariyle bir dengesizliktir. Enflasyon kelimesinin menşei Latince kök kelime olan “inflatio”³ fiilidir ve şişme anlamına gelmektedir.⁴ Ekonomi diline 1938 yılında Amerikalı bir devlet adamının söyleviyle girmiştir. En genel tanımıyla enflasyon bir ekonomide, belirli bir dönemde, fiyatlar genel seviyesinin sürekli olarak yükselmesi olarak tanımlanabilir. Enflasyondan söz edebilmek için bir veya birkaç malın fiyatı değil, ortalama olarak tüm fiyatların yükselmesi ve bu yükselmenin de sürekli olması gerekmektedir. Yüksek fiyat düzeyinin enflasyonla karıştırılmaması gerekir. Fiyatlar ne kadar yüksek olursa olsun, eğer fiyat düzeyi belirli istikrar kazanmışsa artık enflasyondan söz etmek mümkün değildir. Çünkü enflasyonda fiyat istikrarı yoktur ve fiyat artışı sürekli. Ayrıca fiyat yükselişlerinin önemli olduğu da vurgulanmalıdır. Enflasyonun istikrarı bozucu bir hal alması, başka bir deyişle kendine özgü bazı etkiler doğurabilmesi için fiyat artışlarının oldukça şiddetli olması gerekir. Fiyatlar genel düzeyinin yılda %1-2 oranında artması ciddi bir istikrarsızlık oluşturmaz. Çünkü kişilerin davranışları ekonomik hayatın belirleyicisidir ve kişiler maruz kaldıkları etkiler belirli bir şiddete erişmedikçe davranışlarını değiştirmezler. Enflasyonla ilgili olarak yapılan bu tanımlama sadece açık enflasyon durumunda kullanılabilir bir nitelik taşımaktadır. Bunun yanısıra devletin fiyatları dondurması ya da zorunlu tasarruf önlemleri getirmesi sonucu fiyat yükselmelerinin fiilen gerçekleşmediği “baskı altında tutulan enflasyon” (bastırılmış veya biriktirilmiş enflasyon) denilen başka bir tür enflasyondan da söz etmek mümkündür.

İktisat teorisinde çeşitli yönleriyle incelenip tartışılan enflasyon olgusunun temelindeki sorun, reel akımlarla parasal akımlar arasındaki dengesizliktir. Bununla birlikte teoride, kaynağındaki neden ve görünüm şekilleri açısından birbirinden

³ Orhan HANÇERLİOĞLU, *Ekonomi Sözlüğü*, (İstanbul:Remzi Kitabevi, 1976), s. 64.

⁴ S.Sırrı AKAR, “Vergi ve Enflasyon İlişkisi”, *Maliye Dergisi*, Sayı 36, (Kasım-Aralık, 1978), s. 115.

farklı enflasyon türlerinden söz edilmektedir. Hangi türden olursa olsun hepsi için geçerli olan nitelik enflasyondan üretici, tüketici, tasarruf sahibi, alacaklı, borçlu tüm toplum kesimlerinin etkilendiği ve bozulan dengelerin onarılması için ekonomik ve mali önlemlerin alınması gerektirir.

2. ENFLASYONUN TÜRLERİ

Ekonomide ortaya çıkan fiyat artışlarının çeşitli nedenleri olabilmektedir. Enflasyon kaynakları itibariyle çeşitli faktörlere bağlı olabilmektedir. Fiyat artışları zaman zaman talep baskısından ortaya çıkabileceği gibi bazende üretimde kullanılan girdilerin ithalata bağımlı olması halinde maliyetlerin yükselmesi sonucu oluşabilmektedir. Çoğu zamanda ekonomilerin yapılarından kaynaklanan darboğazlar sonucu olabilmektedir. Günümüzde enflasyonist baskıların nedenleriyle ilgili üç tür enflasyondan söz edilmektedir. Bunlar; talep enflasyonu, maliyet enflasyonu ve yapısal enflasyondur. Ayrıca fiyat artış oranlarına göre de enflasyon çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır.⁵

2.1. Talep Enflasyonu

Talep enflasyonu mal ve hizmet talebinin gerek toplam gerekse sektörel bazda mal ve hizmet arzını aşmasından kaynaklanmaktadır. Talep enflasyonunun çeşitli nedenleri bulunmaktadır ve bu nedenlerin en önemlisi kamu harcamalarının artmasıdır. Bunun yanısıra özel sektör yatırımlarının artması da enflasyonun önemli bir nedeni olabilmektedir. Özel sektör yatırımlarının artması sonucu bu yatırımların finansmanı banka kredileri veya para arzının genişletilmesi ile sağlanacağından talep enflasyonunun oluşmasına neden olur.

Verimlilik düzeyinin üzerinde gerçekleşen ücret artışları da, talep enflasyonunun nedeni olabilmektedir. Çünkü ücret artışları hem maliyetleri arttırıcı, hem de talep arttırıcı yönü ile önemli bir enflasyon nedenidir. Ücret artışları alım gücünü artırarak talep üzerine etki eder.

⁵Coşkun GÜÇLÜ, "Türk Vergi Sisteminde Enflasyonun Olumsuz Etkilerini Önleyici Düzenlemeler",(Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir:1997), s.7.

Ödemeler dengesinin fazla vermesi durumunda da yurtiçi talep yurtiçi arzdan fazla olacağından yine talep enflasyonu oluşabilir. Nedeni ne olursa olsun eğer toplam talep ekonominin tam istihdamda üretebileceği çıktıyı aşarsa daha fazla para daha az malı kovalayacağından fiyatlar yükselmeye başlar ve talep enflasyonu oluşur.

2.2. Maliyet Enflasyonu

Maliyet enflasyonu üretimde kullanılan girdi maliyetlerinin artması dolayısıyla fiyatlardaki yükselmedir. Bu maliyet artışının çeşitli nedenleri olabilir. Örneğin; maliyet enflasyonu, ücretlilerin ücret düzeylerini arttırmaları sonucu ortaya çıkabilir. Ücretlerin artması maliyetleri arttıracığından fiyatlar yükselir. Girişimcilerde karlarında meydana gelen bu azalmayı fiyatlara yansıtarak telafi etmeye çalışırlar. Aslında girişimciler maliyetlerde meydana gelen bu artışı verimliliklerini arttırarak da telafi edebilirler. Fakat, ücretler verimlilikten daha hızlı artıyorsa bu durumda fiyat artışları da kaçınılmaz olmaktadır. Fiyat artışlarının sürekli olabilmesi için para arzının da sürekli olarak artırılması gerekmektedir. Eğer para arzı sabit düzeyde devam ederse fiyat artışları mal ve hizmet talebinde düşmeye neden olur ki, bu ise işsizliği yaratır.

Maliyet enflasyonunun ekonomide belirgin hale gelebilmesi için, mutlaka talep tarafından desteklenmesi gerekmektedir. Nitekim, hemen hemen bütün yazarlar fiyat yükselmelerinin ilk önce maliyetlerin artması yüzünden ortaya çıktığı ve ikinci safhada bu fiyat artışları için gerekli olan talep artışı ile desteklendiği halleri “maliyet enflasyonu” olarak tanımlamaktadırlar.

Maliyet enflasyonunun diğer bir nedeni de ithal malların fiyatlarının artmasıdır. Üretimde kullanılan girdilerin ithal edilmesi durumunda, bunların fiyatlarında meydana gelen artışlar doğrudan doğruya maliyetleri arttırarak maliyet enflasyonuna neden olmaktadır. Nitekim 1973 yılında petrol fiyatlarının dört kat artması, bu ülkelerde enflasyon oranının da artmasına neden olmuştur.

Üretim maliyetleri bazende kimi hizmet bedellerinin serbest bırakılması ve uzun süren fiyat blokajından sonra yükselmesi sonucunda artabilir. Örneğin kiralardan ve

kamu hizmetlerinin fiyatları uzun süre dondurulduktan sonra serbest bırakılırsa yine maliyet enflasyonuna neden olabilir.

2.3. Yapısal Enflasyon

Enflasyon yukarıda açıklandığı üzere bazen talep fazlalığından, bazende üretimdeki girdi maliyetlerinin artmasından kaynaklanmaktadır.⁶ Ancak tüm bu açıklamaların yanında enflasyon piyasaların yapılarından da kaynaklanabilir. Özellikle az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde yapısal bozukluklar nedeniyle enflasyon gündemden hiç düşmemektedir.

Bu tür ülkelerde, ekonomi henüz tam istihdam seviyesine erişmemiş olduğundan yetişmiş iş gücü kıtlığı, teknolojik bilgi yetersizliği, döviz kıtlığına bağlı ithal hammadde yetersizliği vb. nedenlerle talep artışı karşısında üretimin arttırılması oldukça güçtür. Bunun yanında gelişmekte olan ülkelerde tarım sektöründe çalışan nüfus büyük bir kitleyi oluşturmaktadır. Bu ekonomilerin çoğunda tarım ürünlerinin fiyatları arz ve talep koşullarına bağlı olmaksızın, politik nedenlerle tespit edilmektedir. Tarım ürünlerine uygulanan yüksek destekleme fiyat politikaları nedeniyle hem gıda maddelerinin fiyatları yükselmekte hem de bu durum doğrudan veya dolaylı olarak diğer fiyatların üzerine de yansımaktadır. Fiyatların artması ücret arttırma taleplerini de ortaya çıkarmaktadır. Böylece hem talep hem de maliyet enflasyonu birlikte oluşmaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerde, hızlı kentleşme olgusunun yaşanması, toplumun tüketim kalıplarının da değişmesi sonucunu doğurur. Bu şekilde bazı mallara olan talep artar. Sanayi de henüz yeterince gelişmediğinden üretim talebi karşılamakta yetersiz kalabilir.

Fiyat artış hızına göre de enflasyon olgusu çeşitli şekillerde tanımlanabilmektedir. Örneğin fiyatlar düzeyinin çok yavaş ve kendisini hissettirmeden arttığı durumlarda ılımlı enflasyon söz konusudur. İlimli enflasyonların ekonomide yıkıcı etkilerinden daha çok canlandırıcı etkiler

⁶ Bu tür enflasyon, belirli piyasalarda ve ekonominin bazı kesimlerinde, fiyatların birkaç firma tarafından belirlenmesi sonucu ortaya çıkar Daha açıkçası, serbest rekabet şartlarının aksaması ve piyasa yapılarının birkaç firmanın tekeline girişi, yapısal enflasyonun meydana gelmesine neden olur: Aydın TÜRBAL, *İktisada Giriş*, (Diyarbakır, 1993), s.444.

oluşturduğu söylenebilir.⁷ Enflasyon hızının iki haneli hatta üç haneli rakamlara ulaştığı durumlarda ise yüksek veya hiperenflasyondan bahsedilebilir. Özellikle hiperenflasyonların yaşandığı ekonomilerde paranın kıymet ölçüsü olma işlevi tamamen kaybolur. Hiperenflasyon yaşayan ülkeler büyük bütçe açıklarıyla karşılaşır ve hızlı para basımı yaşarlar. Büyük bütçe açıklarının finansmanı için para basımını hızlandırarak hızlı bir enflasyona neden olurken, yüksek enflasyonda bütçe açıklarının artmasına neden olur.⁸

Yapılan açıklamalar bize enflasyonun bir çok türünün olduğunu göstermektedir. Analitik olarak bunları birbirinden ayırmak mümkün olmakla beraber, genellikle biri diğerinin sebebi yada sonucu olarak oluşabilmektedir. Enflasyonu başlatan ya da genişlemesine neden olan sebepler hem talep hem de maliyetler üzerinde etki yapabilir. Nitekim örneğin talep enflasyonunun neden olduğu bir gidiş maliyet enflasyonu ile daha da genişleyebilir. Yani hangi sebeple başlamış olursa olsun, enflasyonun gelişmesinde hem talep, hem maliyet, hem de piyasa yapılarının etkisi olmaktadır.

3. ENFASYONUN EKONOMİ VE SOSYOL DÜZEN ÜZERİNDEKİ GENEL OLARAK ETKİLERİ

İkinci dünya savaşından günümüze; deflasyon krizi tehlikesini geride bırakan dünya ülkeleri, özellikle 1970'den bu yana, enflasyon tehlikesiyle karşı karşıyadırlar. Enflasyon gelir dağılımını daha adaletsiz hale getirerek, sosyal huzursuzlukların kaynağı olmakta, aynı zamanda tasarrufların azalarak, yatırımların düşmesine ve üretken olmayan alanlara kaymasına neden olmaktadır. Ayrıca dış ödemeler dengesinin bozulmasına ve nihayet kaynakların üretim alanları arasında rasyonel olmayan şekilde dağılımını önlemektedir.

Enflasyonun bu olumsuz etkilerine rağmen, düşük oranlı bir enflasyonun yararlı olabileceği iddia edilmektedir. Daha önceki açıklamalarımızda da değinildiği gibi düşük oranlı bir enflasyonun⁹ toplam talep üzerindeki olumlu etkisi göz önüne alındığında hükümetler tarafından çoğu zaman arzu edilmektedir. Düşük oranlı veya

⁷ Aynı, s.193.

⁸ Ahmet GÖKDERE; *İktisat İlkeleri*, (Alkım Yayıncılık, Ankara: 1996),s.78.

⁹ %2-%4 oranındaki enflasyonlar düşük oranlı enflasyon olarak kabul edilebilir.

ılımlı enflasyon, toplam talebin artışına neden olarak, tasarruf ve yatırımları da artış yönünde etkilemektedir. Fakat para arzındaki artış üretimdeki gerekli artış hızını uyaramazsa, ılımlı enflasyon yüksek enflasyona dönüşebilir.

Enflasyonun makro ve mikro düzeyde ekonomi üzerinde değişik etkileri vardır. Bu etkiler tahmin edilebilme derecesine göre farklılaşabilecektir. Eğer enflasyon sürekli bir hal almış ise ekonomik birimlerin alacağı önlemlerle ekonomiye verecekleri zarar daha az olacaktır. Örneğin % 10 gibi, bir enflasyon oranının sürdüğü ve herkesinde bu oranda bir enflasyonun devam edeceğini beklediğini varsayalım. Böyle bir ekonomide bütün sözleşmeler bu % 10'luk enflasyonu göz önüne alarak yapılacaktır.¹⁰ Borç alanlar ve verenler şimdiki belli bir para miktarının gelecekte daha az değerli olacağını farkındadırlar. Bu nedenle nominal faiz oranları enflasyonun etkisini gidermek için %10 dan daha da yüksek olacaktır. Aynı şekilde ücret sözleşmeleri yapılırken %10'luk oran hesaba katılacaktır.¹¹ Gerek gelirler, gerekse servetler beklenmeyen bir enflasyonun etkisiyle değişmeyecektir. Ancak böyle bir gerekçe, enflasyonun etkilerinin bütünüyle giderildiğini göstermez. Zira, enflasyonun hızı, çeşitli nedenlerle toplumdaki bekleyişlerin ortalamasından değişik gerçekleşebilir. Bu durumda %20'lik bir enflasyon hızını ortalama olarak bekleyen bir toplum %30'luk bir hızla karşılaşarsa, iktisadi sonuçlar, sıfır fiyat artışını bekleyen bir toplumun % 10 fiyat artışı ile karşılaşması halinden çok farklı olmayacaktır. Diğer taraftan enflasyoncu bekleyişlerin ortalaması ile gerçekleşen enflasyon oranı birbiriyle çakışsa dahi bu ortalamadan değişik tahmin bekleyen kişiler için durum yine dengeden uzak olacaktır.

Enflasyon dönemlerinde genellikle sermayedarların ücretlilerin aleyhine olmak üzere milli gelirdeki payının arttığı iddia edilebilir. Yani enflasyon sonucu fiyatlar ücretlerden daha hızlı artmakta ve karlar yükselmektedir. Enflasyonun en büyük zararı sabit gelirli kişiler üzerindedir.¹² Enflasyon emeklilik ödeneklerinin reel değerini düşürmekte, başka geliri olmayan emeklileri geçinemez hale getirmektedir. İşçi ücretleri de genellikle fiyat artışlarını takip etmekten uzak kalmakta, bu şekilde ciddi reel gelir kayıplarına uğramaktadırlar.

¹⁰ Kemal YILDIRIM, Doğan KARAMAN, *Makro Ekonomi*, (Eskişehir: 1999), s.387.

¹¹ Aynı, s.387.

¹² S.Sırrı AKAR, A.g.m., s.118.

Enflasyonun yüksek ve değişken olduğu durumlarda fiyatlama sistemi etkinliğini kaybetmektedir. Fiyatlar genel seviyesi istikrarsız olduğundan karar vericiler karar oluşturmada fiyatlardaki değişiklikleri doğru birer gösterge olarak ele alamamaktadır.

Enflasyon tasarruf ve yatırım dengesini de bozmakta, yatırım ve tasarrufların azalmasına neden olmaktadır. Kişiler tasarruf yapmak yerine gayrimenkul, altın, döviz gibi yatırım araçlarına taleplerini artırmaktadır. Para değerinin düşmesi karşısında tüketiciler harcamalarını daha da arttırarak mümkün olduğunca borçlanmaya yönelmektedir.¹³ Böylece enflasyon dönemlerinde düşük gelire sahip olan kesimler tüketimlerini daha fazla arttırarak enflasyonun şiddetlenmesine sebep olmaktadır. Enflasyonla beraber daha da zenginleşen yüksek gelirli kesimlerin ise, tasarruf eğilimleri daha fazla artar. Ancak bunlarda tasarruflarını spekulatif alanlara yatırırılar. Esasen enflasyon olayı toplam talep toplam arz ilişkisinden, toplam talebin toplam arz karşısında çeşitli şekillerde beliren fazlalığından meydana geldiğine göre, enflasyon öncesi kurulmuş tüketim, yatırım ve tasarruf dengelerinin korunması gereği açıkça anlaşılır. Çünkü enflasyonun bu büyüklükler itibariyle ifade ettiği şey, tüketim yapısının değişmesi ve tüketim eğiliminin ölçüsüz şekilde hız kazanmasına karşılık, tasarruf ve yatırım eğiliminin yavaşlaması veya daha açık bir ifade ile tasarruf veya yatırımların iktisadi anlamda verimli ve üretime yönelik alanlardan verimsiz ve tüketime yönelik alanlara kaymaya başlamasıdır.¹⁴ Enflasyonist dönemlerde hem faiz oranları hem de döviz fiyatları yükseleceğinden, yatırımlar azalır ve yatırım malları ithalatı da zorlaşır. Çoğu zaman yatırımların maliyet hesapları ve verimlilikleri doğru bir şekilde yapılamaz. Bu da tahminleri altüst eder ve firmaların yatırım cesaretini önemli ölçüde azaltır. Sonuç olarak yatırımlar en verimli alanlar yerine, kısa dönemde gelir getiren ve daha çok kar bırakan alanlara kayar. Başka bir deyişle yatırımlar, ülke ekonomisi için yararlı ve büyümeyi sağlayıcı alanlar yerine spekulatif alanlara yönelir. Böylece toplum sanki kendi rızasıyla her geçen gün biraz daha ağır enflasyon baskısı altına girerek bunun ağır menfi sonuçlarına katlanır.¹⁵

¹³ Zeynel DİNLER, *İktisada Giriş*, (Etkin Kitabevi, Bursa:1995), s.407.

¹⁴ Coşkun GÜÇLÜ, A.g.e., s.20.

¹⁵ Aynı, s.20.

Enflasyon nedeniyle ülke içindeki fiyatlar arttığından yerli malların fiyatları artarak yabancı mallardan daha pahalı hale gelecektir. Eğer döviz kurlarında da gerekli düzenlemeler yapılmazsa yabancı mallar daha ucuz olacağından ithalat artacaktır. Yerli malların pahalı olması, yerli girişimcilerin yabancı girişimciler karşısında rekabet etmesini engelleyecek ve ihracat azalacaktır. İthalatın azalıp ihracatın artması ise ödemeler dengesini bozacaktır.¹⁶ Dış ticarete meydana gelen bu açığın kapatılabilmesi için çeşitli önlemler alınabilir; örneğin ithalatta miktar sınırlamalarına gidilebilir.

İthalatın kısılması, ülke içinde özellikle hammaddesi dışarıdan gelen ürünlerin üretiminde tıkanmalara neden olarak enflasyonu daha da şiddetlendirir. Diğer taraftan devalüasyon yapılması, ithal girdilerin fiyatlarının artmasına neden olur ki, yine bu durumda mevcut olan enflasyonun daha da şiddetlenmesi sonucunu doğurur. İthalatın azalması kaçınılmaz bir şekilde yatırımları da azaltarak ekonomide daha düşük bir büyüme hızına yol açacaktır.

İhracatın artırılması için verilen primler de iktisat politikalarıyla desteklenmediği takdirde ülke parası yabancı ülke parası karşısında değer kaybına uğrar. Bu eğilim sonucu, kambiyo fiyatlarındaki artış, toptan ve perakende eşya fiyatlarına nazaran daha hızlı gerçekleştiğinden küçük tasarruf sahipleri tasarruflarının reel değerini muhafaza edebilmek için tasarruflarını altın ve dövize çevirirler. Böyle bir durumda dış ticaret açığının ödemeler bilançosunun, diğer kalemlerine sıçramasına neden olur.

Enflasyonun yüksek olması toplumun vergi yükünü de arttırmakta vergi sistemini olumsuz olarak etkilemektedir. Fiyatların artması ile nominal gelirlerde bu süreç içinde artmaktadır. Gelirleri nominal olarak artan vergi mükellefleri daha yüksek vergi oranlarından vergilendirilmekte ve vergi yüklerinin artmasına neden olmaktadır. Ayrıca vergilerin toplanmasındaki gecikmeler devletin vergi gelirlerini de olumsuz olarak etkilemektedir.

Enflasyon görece bir kavram olduğundan ülkelerin sahip olduğu konum ve sosyo-ekonomik belirtilere göre enflasyon politikaları ve hedefleri belirlenebilmektedir. Ülkemizde enflasyonla mücadelede uzun yıllardan beri farklı politika ve önlemler

¹⁶ Cihan BULUT, *Kamu açıkları, enflasyon, faiz oranı ve döviz kuru ilişkileri*, (Der Yayınları, İstanbul: 2002), s.98.

uygulanmaktadır. Şimdi ülkemizdeki enflasyonun seyrini 1995-2002 yıllarını dikkate alarak inceleyeceğiz.

4. 1995-2002 YILLARINDA TÜRKİYE'DE GENEL OLARAK ENFLASYONUN SEYRİ VE ETKİLERİ

Türkiye'de dünya çapında etkili olan petrol krizinin etkisiyle, ilk defa 1980 yılında enflasyon oranı %100'ün üzerinde gerçekleşmiştir. Ekonominin içine düştüğü bu ağır koşullardan çıkmak amacıyla 24 Ocak kararları alınmıştır. Belirli bir süre içinde olsa fiyatlar düşmüş fakat ilerleyen dönemlerde enflasyon yine artmaya devam etmiştir. 5 Nisan kararlarından sonra 1994'te enflasyon oranı Cumhuriyet tarihinin rekorunu (TÜFE %125,5) kırmıştır.¹⁷

22 Aralık 1999 yılında IMF ile 2000 yılı enflasyonu düşürme programı imzalanmıştır. Bu program çerçevesinde 2000 yılı enflasyon hedefi olarak 12 aylık, TÜFE'de %25, TEFE'de %20 olarak öngörülmüş, fakat bu hedefler tutturulamamıştır. Bu dönemde TL'nin beklenenin üzerinde değer kazanması, iç talepte canlanmasının olmaması, doğalgaz ve petrol fiyatlarının artması, kamu bankalarına ilişkin düzenlemeler, politik belirsizlikler ve Kasım 2001 yılındaki kriz ile enflasyonun düşmesi gerçekleşmemiştir.

14 Nisan 2001 yılında "Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı" ile Türk Lirası dalgalanmaya bırakılmıştır. Bu durumda yıl sonu TÜFE %57,6 TEFE ise %52,5 olarak gerçekleşmiştir.¹⁸ 2001 yılı Şubat ve Kasım aylarında yaşanan mali kriz kısa sürede reel sektöre yayılmış tam anlamı ile ekonomik krize dönüşmüştür. 2001 yılının ilk altı ayında ekonomide %8,5 gibi bir küçülme yaşanmıştır. Bütün bu gelişmelerin sonucunda işsizlik oranı yükselmiştir.¹⁹

Türkiye'de 1970 yıllardan beri devam eden yüksek enflasyonun farklı nedenleri bulunmaktadır. Enflasyon olgusu tamamen ekonomik etkenlerle izah edilebileceği gibi sosyal ve politik etkenlerle de izah edilebilmektedir. Sosyal politik açıdan bakılacak olursa; ihracatçıya prim ödenmesi, tarım taban fiyatlarının artırılması, üreticiye sübvansiyon verilmesi, oy kaygısı nedeniyle yeterli vergi toplanamaması gibi nedenler enflasyonu artırmaktadır.

¹⁷ Aynı, s.230.

¹⁸ Aynı, s.230.

¹⁹ Rıfat HİSARCIKLIOĞLU, *Ekonomik Forum Dergisi*,(Ekim -2001), s.8.

Ülkemizdeki enflasyonun genel kabul görmüş ekonomik nedenleri kamu açıkları, para arzındaki artışlar, maliyet artışları, fiyat mekanizmasındaki bozukluklar, üretim yetersizliği, hızlı nüfus artışı vb. nedenlerdir.

Türkiye’de maliyet enflasyonunun oluşmasının nedenlerinden en önemlileri ücret ve kar artışları ile üretimdeki girdi fiyatlarının artmasıdır. İşçilerin verimlilikleri üzerinde fiyat talebinde bulunmaları üretim maliyetlerinin artmasına neden olmaktadır. Tam rekabet şartlarının olmaması imalat-sanayi ve ticaret sektöründeki tekeli piyasa yapısı maliyet enflasyonuna neden olmaktadır. Vergi oranlarındaki artışlar veya yeni vergilerin ihdas edilmesi maliyet enflasyonunun diğer bir nedenidir. Vergilerdeki artışlar maliyetleri arttırmakla beraber vergi ödemeyenlerle ödeyenler arasındaki eşitliği azaltmaktadır.

Faiz oranlarındaki artışlar da maliyet enflasyonunun esas nedenlerinden birisi olmaktadır. 1988’den sonra sıcak para mekanizması ile dışarıdan para çekmeye çalışan Türkiye’de iç borçlanmanın da etkisiyle maliyetler içinde faizlerin payı önemli ölçüde artmıştır. Türk Lirasına yapılan devalüasyonlar nedeniyle, değeri düşen Türk Lirası, enerji gereksinimi büyük ölçüde dışa bağımlı ülkemizde maliyetlerin ciddi boyutta artmasının nedenidir. Bütün bu sebeplerin yanısıra Kit mamul fiyatlarına yapılan zamlar, yüksek tarım destekleme fiyatları Türkiye’de maliyet enflasyonunun nedenleri olmaktadır.²⁰

Ülkemizde talep enflasyonunun oluşmasına ve şiddetlenmesine neden olan en önemli etken kamu harcamalarının artması olarak ifade edilmektedir. Devlet artan kamu harcamalarını karşılayabilmek için iç ve dış piyasalardan borçlanmış, Merkez Bankası kaynaklarını kullanmış veya vergi oranlarını arttırma yoluna gitmiştir. Kamu gelir ve gider dengesini sağlamaya yönelik bütün bu önlemler yeterli olmamıştır. Nitekim ülkemizdeki enflasyonun esas nedeni olarak görülen kamu açıklarını arttırıcı faktörlerin, siyasi faktörlerden kaynaklandığı kabul edilmektedir. Devletin gelirinden daha fazla harcama yapması Merkez Bankası kaynaklarını kullanarak veya iç-dış piyasalardan borçlanarak fazla harcama yapması, enflasyona neden olmaktadır.

Para arzındaki artışlarda talep enflasyonunun önemli bir nedeni olmaktadır. Özellikle yukarıda belirtildiği üzere Hazinesinin Merkez Bankası kaynaklarını

²⁰ Cihan BULUT, A.g.e., s.232-233.

kullanması para arzını arttırmaktadır. Para arzındaki artışlar, enflasyoncu beklendişlerinde etkisiyle yüksek enflasyonun nedeni olabilmektedir. Türkiye’de 1999 yılında para arzı %100’den fazla artarken, ekonomi (milli gelir) %6,4 oranında küçülmüş ve resmi istatistiklere göre enflasyon %65 olarak gerçekleşmiştir.²¹

Türkiye’de yukarıda açıklanan nedenlerin yanısıra yapısal nedenlerden dolayı yapısal enflasyon oluşmaktadır. Bu nedenlerin en önemlisi ülkemizde hızlı bir nüfus artışının yaşanmasıdır. Nüfusun hızla artması zorunlu tüketim mallarına olan talebi arttırmakta, yine kırsal kesimden kente göç hareketi arttığından kamu harcamaları artmaktadır. Nüfusun bu şekilde hızla artması sermaye birikimi ve tasarruf yapma eğilimini de olumsuz yönde etkilemektedir. Düşük verimlilik ve esnek olmayan üretim yapısı, ekonomideki bazı kaynakların kıtlığı, sektörler arasındaki girdi akımının aksaması, yatırım malları ve ara malları açısından dışa bağımlı olunması, döviz kaynaklarının yeterli olmaması yapısal enflasyonun önemli nedenleri olarak sıralanabilmektedir.

Yukarıda sayılan bütün bu nedenlerin yanısıra enflasyon beklentisinin olması ve güvensizlik unsurunun var olması Türkiye’de enflasyonun sürmesine neden olmaktadır. Kişiler güvensizlik ortamında uzun vadeli yatırımlar yapmaktan kaçınmakta ve tüketim harcamalarının arttırmaktadır. Nitekim yüksek enflasyonun yaşandığı ülkemiz uluslararası sermaye hareketlerinden de yeterli derecede pay alamamakta yerli sermayede, Türkiye yerine enflasyon oranı daha düşük olan ülkelere yatırım yapabilmektedir.

Yukarıda genel olarak sebepleri ortaya konulmaya çalışılan talep enflasyonu, maliyet enflasyonunu ve yapısal enflasyonunun hepsi ülkemizde görülmektedir. Bu enflasyon çeşitlerini analitik olarak birbirinden ayırmak mümkün olsa bile, biri diğerinin sebebi yada sonucu şeklinde oluşabilmektedir.

Türkiye’de enflasyonu düşürme arayışına 1997 sonbaharında girmiştir. “Şok Tedavi”²² denilen yöntem reddedilerek “Tedrici Yöntem”²³ benimsenmiştir. Yedinci beş yıllık kalkınma planında kamu açıklarında sağlanacak daralma, verimlilik artışı ile uyumlu gelirler politikası ile, para politikasının etkinleştirilmesi ve yapısal

²¹ Hüsnü KIZILYALLI, “ Türkiye’de Enflasyon ve 1999 Standby Antlaşması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, (Nisan-2001), Sayı 236, s.4.

²² Enflasyonun kısa sürede örneğin bir yılda tek haneli rakamlara indirmek.

²³ Yıllık tek haneli fiyat artışlarına üç, dört yılda ulaşmak.

reformlarla %70'lerdeki enflasyonun tedricen %6-8 aralığına düşürülmesi planlanmıştır. Ancak başarılı olunamamıştır. Sekizinci beş yıllık kalkınma planında IMF'in Standby anlaşması desteği ile uygulamaya konulan 2000-2002 dönemini kapsayan program makroekonomik hedefleri benimsemiştir. Buna göre 2002 yılı sonunda enflasyonun tek haneli rakamlara düşürülmesi hedeflenmiştir. (2002 yılı sonu itibariye enflasyon oranı %5 olarak benimsenmiştir.) Fakat 2001 yılında yaşanan Kasım krizi ile enflasyonun düşürülmesi gerçekleştirilememiştir. 14 Nisan 2001 yılında benimsenen dalgalı kur politikası ile enflasyonla kesintisiz mücadele etme hedefi benimsenmiştir. Buna göre 2002 yılı sonu itibariye hedeflenen enflasyon oranları TÜFE %31, TEFE %35'dir.²⁴

5. ENFLASYONUN TÜRK VERGİ SİSTEMİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Bilindiği gibi, devletin varoluş nedenlerinden birisi de, toplumun ihtiyaç duyduğu ancak kişisel bazda karşılanması mümkün olmayan, yaşamsal öneme sahip toplumsal ortak ihtiyaçların karşılanmasıdır. Ancak, günümüzde ağırlığını hissettiren “sosyal devlet” veya “müdahaleci devlet” anlayışının doğal sonucu olarak devasa boyutlara varan kamu harcamalarının karşısında olağan yöntemlerle sağlanan kamu gelirleri yetersiz kalmakta ve bu durum kendini bütçe ya da kamu kesimi açığı olarak göstermektedir.

Türkiye'de son yıllarda yaşanan yüksek enflasyona yol açan en önemli nedenlerden biri kamu sektörü harcamalarının artmasıdır. Ülkemizde vergi tabanının genişletilememesi, vergi kaçakçılığının fazla olması ve kayıtdışı ekonominin büyük boyutta olması gibi nedenlerle vergi gelirleri yeterince arttırılamamakta dolayısıyla harcamaları karşılamakta yetersiz kalmaktadır. Kamu açıklarının finansmanında iç ve dış borçlanmanın yanısıra, Merkez Bankası kaynakları son yıllarda gittikçe artan bir şekilde kullanılmaktadır.

Kamu açıklarının Merkez Bankası kanalıyla para basılarak finanse edilmesi (mali açığın parasallaştırılması) para arzının artmasına, artan para arzı ise enflasyonun yükselmesine neden olmaktadır. Kamu giderlerinin finansmanında para basma yönteminin kullanılması ve bu şekilde enflasyon yaratılması, bireylerin satın alma

²⁴ Cihan BULUT, A.g.e., s.239.

gücünün bir kısmının zorunlu olarak devlete aktarılması sonucunu yaratmaktadır. Çeşitli iktisadi etkileri açısından dolaylı vergilere benzeyen bu süreç enflasyon vergisi (senyoraj) olarak adlandırılmaktadır.²⁵

Merkez Bankası kaynaklarının kullanılması, para arzının artmasına ve fiyatlar genel seviyesinin yükselmesine neden olduğu bilinen bir gerçektir. Bu ise, bir taraftan elinde para tutan veya paraya bağlanmış alacak sahiplerinin varlıklarının değerini enflasyon oranında azaltarak reel para dengesi üzerinde vergiye tabi tutulması, diğer taraftan parasal getirisi bulunmayan veya düşük olan vadesiz mevduatın enflasyon vergisine tabi tutularak hazine ve bankalara aktarılmasına neden olmaktadır.

Bir ülkede özel kesimden kamu kesimine vergiler yoluyla ne ölçüde kaynak aktarılacağı, bu aktarmanın bir sınırı bulunup bulunmayacağı sorusu, maliye yazınında “ vergileme kapasitesi ” ile ilişkili çok sayıda çalışmaya yol açmıştır.²⁶ Bir ülke, uzun sürede –servet azaltma bir yana– ürettiğinden fazlasını vergiye ayıramayacağına göre, vergilemenin doğal sınırı GSMH olacaktır. Ancak, ekonomide bu doğal sınıra yaklaşımdan epey önce, iş adamlarının teşebbüs gücünü kaybetmesi, halkın tembelleşip transferlerle geçinmeye başlaması gibi nedenlere bağlı olarak ekonomide önemli sarsıntılar çıkması, hemen hemen kaçınılmazdır. Esasen bu sınır bir ülkedeki gelir dağılımından işgücü örgütlenmesine, uygulanan para politikasından, vergi dairesinin becerisine, devlet borçlarının hacminden, mükelleflerin ahlak anlayışlarına kadar pek çok unsurun etkisi altında belirlenen ülkeden ülkeye, zamandan zamana farklılıklar gösteren bir olgudur.²⁷

Yukarıda belirtilen sınıra ulaşılmasında diğer unsurlar yanında vergi sisteminin hangi vergilerden oluştuğu da rol oynayacaktır. Normal olarak, tüm kamu finansman ihtiyacının, vergilerin sosyal maliyetini, olabildiğince azaltacak yönde çeşitli vergilerden oluşmasına çalışılacaktır. Diğer deyişle, belli bir verginin oranını çok yükseltmeden diğer vergilerin devreye sokuluşu, toplam sosyal maliyetin aşırı

²⁵Selma GÜLBÜZER, “Enflasyonun Vergi Gelirlerinin Reel Değeri Üzerindeki Etkisi (Tanzi Etkisi)”, *Hazine Dergisi*, (Temmuz 1997), Sayı 7, s.1-2.

²⁶Özhan ULUATAM, *6.Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu*, “Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları”, (1990 Mayıs, Lara Antalya), s.19.

²⁷ Aynı,s.20.

hızlı artmasını engelleyerek vergileme kapasitesinin daha yukarıda belirlenmesine yol açacaktır.²⁸

5.1. Vergilerin Enflasyon Karşısında Durumunu Belirleyen Faktörler

Belli vergilerin enflasyon karşısındaki durumunu değerlendirirken aşağıda belirtilen hususlarında dikkate alınması gerekmektedir.

5.1.1. Vergilerde İktisadi Etkinlik

İktisat yazınında belli vergilerin harcamaları, özellikle de tüketim harcamalarını daha çok kısımlayacağı yolunda bir uzlaşma vardır. Harcamaların kısımlamasındaki farklılıklar şüphesiz vergilerin ikame etkilerinden kaynaklanmaktadır. Dolaylı yada dolaysız bir biçimde harcama yapmayı daha az çekici kılacak vergiler, gelir etkileri yanında, tasarruf etme hususundaki tercihlerini de değiştirerek özel kesim harcamalarını azaltacak ve enflasyona karşı arzulanan araçları oluşturacaktır.²⁹

Vergiler arasındaki iktisadi etkinlik farklılıkları; değişik vergilerin farklı gelir gruplarını hedef almasına bağlıdır.

Özellikle yüksek gelirli kişilere yönelik vergilerin- marjinal tüketim eğilimlerinin gelir arttıkça azalacağı varsayımıyla- düşük gelirli kişiler üzerindeki vergilere kıyasla harcamaları daha az kısacağı, daha az etkin olacağı kabul edilir. Vergi matrahlarındaki farklılıkla ilişkili olarak söylenebilecek temel husus ise günümüzde en çok kullanılan vergi grupları içinde genel olarak harcamalar üzerinden alınanların gelir ve servet üzerinden alınanlardan daha etkin olduğu hususundaki yaygın görüştür.³⁰

5.1.2. Vergilerde Artan Oranlık

Artan oranlık vergi matrahı büyüdükçe, ortalama vergi oranının da artması olarak ifade edilebilir. Bu tanımlamanın yanısıra artan oranlık bazende, belli bir verginin yada vergi sisteminin gelir dağılımını eşitliğe-adalete yaklaştırma

²⁸ Aynı, s.20.

²⁹ Aynı, s.20.

³⁰ Aynı,s.21.

imkanını ifade etmek üzere de kullanılmaktadır. Bu haliyle artan oranlılık bazen açıkça, bazen zımnen, vergilerin taşınması gereken bir nitelik olarak ele alınmaktadır.³¹

Artan oranlı bir vergi sisteminin sosyal adaletin bir aracı olarak gösterilmesinin gerisinde, çoğu zaman, vergi sisteminde artan oranlı vergilerin daha çok, iktisadi etkinlik bakımından güçlü kişilere doğru yöneleceği yolundaki mantıktan kaynaklanmaktadır. Artan oranlılık gelir dağılımını etkileyebilme potansiyeli yanında, enflasyona karşı kullanılabilme gücünü de taşımaktadır.

Genel olarak vergi sisteminin, fiyat artışlarını frenleyebilme hususundaki etkisi, artan oranlı vergilerin ağırlıkta olduğu bir ekonomide daha etkinleşecektir. Bu husus, artan fiyatların yükselttiği vergi matrahlarına, artan oranlı tarife yapısı içinde daha yüksek vergi oranlarının uygulanması, dolayısıyla özel kesim gelir ve harcamalarından daha büyük bir miktarın kamu kesimine aktarılması gerçeğine dayanır³².

5.1.3. Vergilerde Yansıtılabilme

Vergiler arasındaki ileriye doğru yansıtılabilme imkanları, bunların enflasyonla mücadele açısından farklılar göstermesine neden olmaktadır. Bu konuda, bir çok iktisatçı dolaylı vergiler denilen vergilerin, enflasyonla mücadelede tercih edilmesi gerektiğini, bu vergilerin en elverişli vergiler olduklarını ileri sürmektedirler.³³

5.1.4. Vergi Matrahının Yaygınlığı

Belli bir verginin matrahının yaygınlığı ikame etkilerini daraltarak, gelir etkilerinin büyümesine, o verginin enflasyonla mücadelede daha önemli bir araç haline gelmesine neden olmaktadır. Buna karşılık, çeşitli düzenlemeler ve kaçakçılık gibi bir takım imkanlar sayesinde mükellefler bu vergilerden de kaçınma fırsatını yakalayabilmektedirler.³⁴

³¹ Aynı, s.21.

³² Aynı, s.22.

³³ Aynı, s.22.

³⁴ Aynı, s.22.

5.1.5. Vergilerde Tahsil Süresi

Vergiyi doğuran olay ile verginin fiilen arasına giren süre enflasyonla mücadelede büyük önem taşımaktadır. En etkin verginin bile enflasyonist bir etki gösterebilmesi o verginin tahsiline bağlıdır. Vergiyi doğuran olay ortaya çıkıyor, hatta vergi tarh ediliyor ancak tahsil edilemiyorsa, o vergiden beklenen sonuçların gerçekleşmeyeceği açıkça söylenebilir.³⁵

Vergilerin tahsil süresine ilişkin açıklamalar ileride daha ayrıntılı olarak ele alınacağından burada kısaca değinilmiştir. Çalışmamızda enflasyonun vergi sistemi üzerindeki etkileri başlığı altında buraya kadar yapılan açıklamalar belli vergilerin enflasyon karşısındaki durumlarını etkileyen hususlara yönelik olmuştur. Bundan sonraki açıklamalar ise enflasyonun vergi yükü üzerindeki ve vergi gelirleri üzerindeki etkilerine yönelik olarak yapılacaktır.

5.2. Enflasyonun Vergi Yüküne Etkileri

Vergi yükümlülüğünün geniş kitleler üzerinde her zaman bir dirençle karşılaşması sadece vergi kaçırma güdüsüyle açıklanamaz. Çoğu zaman bu konuda hassasiyet gösteren pek çok mükellef, ekonomik sistemde olan bir takım yapısal sorunlar sonucu, mükellefiyetlerini tam olarak yerine getirdikleri halde, gerçekte ödemeleri gereken tutardan fazla ödedikleri iddiasındadırlar. Bu iddiaların en başında da fiyat artışlarından kaynaklanan ve gerçek gelir olmayan bir kısım içinde vergi yüküyle karşı karşıya geldikleri iddiasıdır.³⁶

Enflasyon bizzat kendisi satın alma gücünü azalttığından bir tür vergidir. Örneğin beklenen enflasyon oranının %30 olduğunu varsayarsak 1000 liralık tutarın bir yıl sonraki satın alma gücü, enflasyonla ters orantılı olarak değişecektir. 1000 liranın satın alma gücü;

$$1000/(1+0,3)=769.230 \text{ lira olarak değişecektir.}$$

Enflasyon nedeniyle satın alma gücündeki değişme şu şekilde olacaktır. 1000 liralık tutardan yukarıda hesapladığımız gerçek satın alma gücünü çıkardığımızda

³⁵ Aynı, s.22.

³⁶ Bahattin KULU, "Enflasyonun Vergi Yükleri Üzerindeki Etkisi ve Ortaya Çıkan Sorunlar", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 227, (Temmuz 2000), s.37.

(1000-769=231) aradaki fark bize enflasyon vergisini verecektir. Burada verilen örnekte mükellefin Türk Lirası'nı nakit olarak elinde tuttuğu varsayımı geçerlidir. Dolayısıyla bu türden bir kayba her zaman önlem alınması muhtemeldir. Bu örnekte mükellefin enflasyona karşı hiçbir önlem almadığı takdirde karşılaşıacağı maliyet 231 lira olacaktır.³⁷

Türkiye'de yıllardır varolan vergi sistemi özellikle devletin gelir elde etmesi açısından düşünüldüğü, bu kıstas ışığında düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemelerin kamu dışı kesim üzerinde olan etkileri çoğunlukla ikinci plan üzerinde kalmıştır. Bunu bir sonucu olarak, vergi oranlarının yüksek olması piyasalarda fiyatların oluşumunu olumsuz etkilemesi bir yana, mükelleflerin vergi yükünün iyice ağırlaşmasına yol açmıştır.³⁸ Ülkemizde 2000 yılında kayıtlı ekonomide (kayıtdışı ekonominin %45 olarak hesaba katıldığında) gerçek vergi yükü milli gelirin %48'ine çıkmıştır. 2002 yılı ekonomik programının 2001 yılının geçici sonuçlarına göre (parafiskal gelirler hariç) vergi yükünün %26,1 olarak belirlendiği görülmüştür. Nitekim son yıllarda vergide verimlilik artışı sağlanamamış, kayıtdışı ekonomi kayıt altına alınamamış, deprem nedeniyle ek vergiler ihdas edilmiş, mevcut vergi oranları arttırılmış, bütün bu olumsuzluklara enflasyonun da eklenmesiyle vergi yükü oranında artışlar meydana gelmiştir. Özellikle kayıtdışı ekonominin büyüklüğü dikkate alındığında Türkiye'de vergi yükünün mükellefler açısından en üst düzeylerde olduğu görülmektedir.³⁹ Özellikle ücretlilerin vergi yükü büyük boyutlardadır. Ulusal gelirden %25 civarında pay alan ücretliler gelir üzerinden alınan vergilerin yaklaşık % 40'ını ödemektedirler. 2001 yılında yeniden değerlendirme oranını %56 olarak belirlenmesine karşılık ücretler için geçerli olan özel indirim oranındaki artış %16,8 olarak gerçekleştirmiştir.⁴⁰ Enflasyon oranının çok altında kalan bu artış ücretlilerin reel vergi yükünü arttırmıştır. Anonim ve Limited şirketlerin ise dağıtılan karın stopajı dahil, Kurumlar vergisinden doğan yükü %43'tür.

³⁷ Aynı, s.38.

³⁸ Rifat HİSARCIKLIOĞLU, "Vergi Sistemi Yeniden Nasıl Yapılandırılmalı?", **Ekonomik Forum Dergisi**, (Aralık 2001), s.6

³⁹ **Türkiye Ekonomisi 2002**, s.66

⁴⁰ Cahit YERCİ, **Vergiye Kim Ödüyor? Kim Kaçırıyor? Kim Yakınıyor?**, (Ankara:Gözlem Yayıncılık, 2001), s.61.

Enflasyon ortamında vergilerin çeşidine göre farklılaşmak üzere vergi yasalarının yükümlendirme işlevinde büyük değişiklikler olmaktadır. Spesifik vergiler dışındaki advolorem vergiler enflasyona paralel bir değişim göstermektedir. Fakat spesifik vergiler, ağırlık, uzunluk, hacim gibi fiziki miktarlar üzerinden ifade edildiğinden mal ve hizmet fiyatlarında meydana gelen yükselmeye rağmen vergi miktarları sabit kalmaktadır. Vergi oranı sabitken vergi konusunun gerçek değeri ile vergi matrahının birbirinden uzaklaşması da mutlak vergi yükünü değiştirmektedir.⁴¹

5.2.1. Enflasyonun Dolaylı Vergiler Üzerindeki Etkileri

Dolaylı vergiler, konusu gelir ya da kazanç olmayıp, işlemlerden kaynaklanan vergi türüdür. Katma değer vergisi, gümrük vergisi, damga vergisi, harçlar vb. vergiler bu türdendir.

Biraz önce yukarıda açıklandığı üzere advolorem vergiler oran esasına dayalı olan vergilerdir ve bu vergiler enflasyonla orantılı olarak değişmektedir. Katma değer vergisi de bu tür vergilerin en tipik örneğidir. Belli bir tutara oran uygulanmak suretiyle alınan vergi gelirleri enflasyondan etkilenmemektedir. Bu durumu bir örnekle açıklamaya çalışalım. 1000 TL değerindeki bir maldan %10 oranında Katma Değer Vergi alınırken, %100 enflasyon hızı varsayımı altında fiyatı 2000 TL' ye yükselen bir malın vergisi de %100 artarak 200 TL olacaktır. Bu durumda mutlak vergi yükünde bir değişme olmamış, alınan vergi miktarındaki artış paranın değerindeki düşme ile dengelenmiştir.⁴²

Spesifik vergiler ise enflasyondan kaynaklanan fiyat değişimlerinden etkilenmektedir. Bu vergiler fiziki miktarlarla ifade edildiğinden enflasyonun yarattığı fiyat yükselmelerine rağmen sabit kalmakta bu nedenle de vergi yükünün düşmesine neden olmaktadır. Tipik örnekleri maktu harçlar olan bu tür dolaylı vergilerin gelirleri enflasyon nedeniyle azalmaktadır.

Mal ve hizmetler üzerinden alınan dolaylı vergilerin son mükellef üzerinde kaldığı kabul edilir. Enflasyon dolayısıyla dolaylı vergi matrahının artması bunun üzerinden alınacak vergiyi de artıracığından vergi yüklenicisi üzerinde kalan vergi yükü de artmış olacaktır.

⁴¹ Mualla ÖNCEL, A.g.m, s.492.

⁴² Aynı, s.492.

Zaten genellikle, dolaylı vergilerin çok adaletli olamadığı daha çok dar gelirliilerin aleyhine olduğu ileri sürülmektedir. Çünkü bu vergilerde şahsılık yoktur. Geliri az olan ile yüksek olan bakımından bir ayrıcalık tanımaz. Halbuki bu fertlerin ödeme güçleri aynı değildir. Bütün bu etkilerin yanısıra birde buna enflasyon dolayısıyla vergi miktarlarının artmasını eklersek, düşük gelirli fertlerin daha da ağır bir vergi yüküne gireceklerine hiç şüphe yoktur.

5.2.2. Enflasyonun Dolaysız Vergiler Üzerindeki Etkileri

Konusu gelir ya da servet olan vergiler dolaysız yada doğrudan vergiler olarak tanılanmaktadır. Gelir vergisi, Kurumlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi bu vergilerin en tipik örneklerindedir.

Gelir vergisi, gerek kamu gelirleri açısından, gerekse vergileme de adaletin sağlanması açısından en önemli vergi türüdür. Diğer taraftan enflasyondan en çok etkilenen vergi türü olduğu da söylenebilir. Bu nedenle, enflasyonun vergi sistemine etkisi, gelir vergisinin toplam vergiler içindeki nispi payına göre farklılık gösterir. Gelir vergisinin ağırlıkta olduğu bir vergi sisteminde, herhangi bir değişiklik yapılmadığı takdirde, enflasyon, vergi hasılatının daha da fazla artmasına neden olmaktadır. Gelir vergisinin en önemli özelliği, artan oranlı tarife yapısının tatbikiyle bir taraftan vergi adaletini sağlaması, diğer taraftan da devlete yüksek bir vergi hasılatı sağlamasıdır.⁴³

Gelir vergisi ödeme gücüne dayanan bir vergidir; ödeme gücünün ölçüsü gelirin tutarıdır. Fiyat düzeyi sabitken kişinin geliri yükselirse ödeme gücü artar; artan oranlı tarifede gelir vergisi mükellefi daha yüksek gelir dilimine kayacağından kişinin vergi fedakarlığı da artar.⁴⁴ Enflasyon gelir vergisi mükelleflerinin yükümlülüğünü iki açıdan etkiler. Birincisi enflasyon nedeniyle kişinin geliri nominal olarak yükseleceğinden artan oranlı vergi tarifesinde daha yüksek oranda vergiye tabi olur. Bu olaya dilim yanılması da denilmektedir. İkincisi ise bir kısım indirim ve istisnalar sabit kaldığından gerçek vergi tutarında artışa neden olur.

⁴³ Osman PEHLİVAN, "Enflasyonun Vergi sistemi Üzerindeki Etkileri", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 137, (Ocak 1993), s.44.

⁴⁴ Mualla ÖNCEL, A.g.m.,s.493.

Çalışmamıza örnek teşkil etmesi açısından en canlı konu 2001 ve 2002 yıllarına ait gelirlere ilişkin dilimlerdir.⁴⁵ Tabii sözünü ettiğimiz gerçek vergi artışının olabilmesinin ön koşulu enflasyon oranında gelirin arttığı varsayımdır. 2001 ve 2002 yılı gelir vergisi dilimleri şu şekilde belirlenmiştir;

(Ücret gelirleri için)

2001 yılı için ücret gelirlerine uygulanan vergi tarifesi

| | |
|--------------------------------------|-----|
| 2.800.000.000 - liraya kadar | %15 |
| 2.800.000.000 - 7.000.000.000 | %20 |
| 7.000.000.000 - 14.000.000.000 | %25 |
| 14.000.000.000 - 35.000.000.000 | %30 |
| 35.000.000.000 - 70.000.000.000 | %35 |
| 70.000.000.000'dan daha fazlası için | %40 |

2002 yılı için ücret gelirlerine uygulanan vergi dilimleri

| | |
|-----------------------------------|-----|
| 3.800.000.000 - liraya kadar | %15 |
| 3.800.000.000 - 9.500.000.000 | %20 |
| 9.500.000.000 -19.000.000.000 | %25 |
| 19.000.000.000 -47.000.000.000 | %30 |
| 47.500.000.000 -95.000.000.000 | %35 |
| 95.000.000.000 -daha fazlası için | %40 |

Açıkça görüldüğü gibi, bir yıllık sürede her bir dilim için %36'lık artışlar gerçekleştirilmiştir.⁴⁶ Oysa aynı dönemde enflasyon oranı %70 civarında gerçekleşmiştir. Gerçek vergilemenin aynı kalabilmesi için vergi tarifesinin de enflasyon oranında artırılması gerekmektedir. Burada yapılan açıklamalarda ücretlilerin, ücret gelirlerinde enflasyon oranı kadar nominal bir artış olduğu varsayılmıştır. Yani diğer bir deyişle gelir sahibinin vergi öncesi gelirinde bir değişiklik olmamıştır.

Şimdi bir örnekle konuyu biraz daha açıklamaya çalışalım. Yukarıdaki açıklamalarda 2001 ile 2002 yılı arasında gerçekleşen enflasyon oranının %70 olarak gerçekleştiği belirtilmişti. Vergi dilimlerini de Gelir Vergisi Kanununda yer alan haliyle alıp, ücret gelirlerini de 2001 yılı için 2.800.000.000 TL olarak kabul edelim.

⁴⁵ Bahattin KULU, A.g.m., s.38.

⁴⁶ Aynı, s.38.

Basitlik sağlanması açısından da matrahtan indirilecek hiçbir unsurun olmadığını varsayalım. Kişinin 2002 yılı için gerçek ücret gelirlerinde bir değişiklik olmadığını ve sadece enflasyon oranı kadar nominal bir artış olduğunu varsayalım.⁴⁷

Bütün bu verilere göre hesaplamalarımız şu şekilde olacaktır;

| | 2001 yılı | 2002 yılı |
|---------------|---------------|---------------|
| Nominal Gelir | 2.800.000.000 | 4.760.000.000 |
| İndirim | 0 | 0 |
| Vergi Tutarı | 420.000.000 | 762.000.000 |
| Ortalama Oran | %15 | % 16 |
| Gerçek Vergi | 420.000.000 | 448.000.000 |

Görüldüğü gibi 2001 ile 2002 yılları için gerçekte aynı ücret geliri olduğu halde gerçek vergi yükümlülüğü açısından bir fark doğmuştur. Yukarıda verilen örnekte vergi oranı %15 ten %16'ya çıkmıştır. Gerçek rakamlarla kişisel satın alma gücünde değişiklik olmamasına rağmen ödenecek vergi 28.000.000 TL artmıştır. Enflasyonun arttırdığı gelir kısmı üzerinden dilimler arası oran farkına bağlı olarak ödenen bu gelir vergisinin bir tür servet vergisi niteliği taşıdığı kabul edilir. G.V.K' ya göre beyanname verilmeyecek ücret gelirlerinin, menkul sermaye iratlarının ve gayrimenkul sermaye iratlarının beyanname verme sınırı gelir vergisi dilimlerine göre belirlenmektedir. Bu durum, gelir vergisi dilimlerinin enflasyon karşısında korunmasının önemini daha da artırmaktadır.⁴⁸

Gelir vergisinin artan oranlı tarifesinin, gelir büyüdükçe oranlarda artmaya devam etseydi belirli bir sınırdan durmasaydı enflasyonun neden olduğu olumsuz etki vergi yükündeki artışla sınırlı kalır, nispi vergi yüklerinde farklılık olmazdı. 2002 yılı Ocak-Mart aylarında beyan edilecek 2001 takvim yılı gelirlerine uygulanacak tarifede (ücret gelirleri dışındaki kişilere uygulanacak tarife) en üst dilim 70.000.000.000 TL olarak belirlenmiş, bunun üzerindeki gelirler sabit %45 oranında vergiye tabi tutulmuştur. Tarifenin sabit orana dönüştüğü sınırın üzerinde kalan gelirden artık gizli bir vergi yükü artışı olmayacaktır. Örneğin enflasyon fiyat düzeyini %100 artırırken, kişinin nominal geliri de bu oranda yükselmişse, oranın sabitleştiği sınırın üzerindeki gelirden, %45 sabit oran varsayımı altında, 100 birim gelirden 45 birim vergi alınırken, parasal gelir iki katına çıkınca 90 birim vergi alınacaktır. Görüldüğü gibi artan oranlılığın

⁴⁷ Aynı, s 38.

⁴⁸ Aynı, s.39.

bittiği bu gelir düzeyinde herhangi bir vergi yükü artışı olmamış satın alma gücü enflasyondan önceki gibi kalmıştır.⁴⁹

Gerçek vergi yükünde bozulmalara yol açan diğer bir durum ise indirim ve istisnalardan kaynaklanabilmektedir. Enflasyon nedeniyle maktu olarak belirlenen indirim ve istisnaların gerçek değeri azalacaktır. Bu özellikle düşük gelirli vergi mükellefleri için oldukça önemli bir konudur. Vergi mevzuatımızda bu konuyla ilgili verilebilecek bir çok örnek vardır. Gayrimenkul sermaye iratları için belirlenen istisna, ücret gelirleri için özel gider indirimi ve özel indirimle bağlı olarak sakatlık indirimi gibi maktu olarak belirlenen indirim ve istisnalar birer örnek teşkil etmektedir.⁵⁰ Yukarıda verilen örnekte bütün rakamsal değişikliklerin aynı olduğunu kabul edip, indirim miktarının 500.000.000 TL olarak değişmediğini varsayarsak,

| | 2001 yılı | 2002 yılı |
|------------------|---------------|---------------|
| Nominal Gelir | 2.800.000.000 | 4.760.000.000 |
| İndirim | 500.000.000 | 500.000.000 |
| Matrah | 2.300.000.000 | 4.260.000.000 |
| Hesaplanan Vergi | 345.000.000 | 762.000.000 |
| Ortalama Oran | %12.3 | %16 |

Bu örnekte ortalama vergi oranındaki farklılık sadece indirim ve istisna tutarlarının enflasyona uyarlanmamasından değil vergi dilimlerinin enflasyon oranında arttırılmamasından da kaynaklanmaktadır. Ancak burada önemli olan husus şudur; örnekte indirim tutarı hiçbir artışa tabi tutulmamıştır. Vergi mevzuatımızda yürürlükteki indirim ve istisnaların hemen hemen tamamına yakını enflasyona endekslenmektedir. Fakat yapılan bu endekslemenin vergi yükünü değiştirmemesi için enflasyonla aynı oranda olması gerekir.⁵¹

Bütün gelirlerin enflasyondan aynı oranda etkilendiği varsayımı altında gelir vergisi tarifesindeki gelir dilimlerini enflasyona göre ayarlamak suretiyle enflasyonun nispi vergi yüklerini farklılaştırmasının önüne geçilebilir.⁵² Bu metot Fransa'da ve Lüksembourg'da uygulanmıştır. Fakat enflasyonun bütün gelirleri enflasyon oranında arttıracığı doğru bir varsayım değildir. Bu nedenle artan oranlılığın, tarifinin sabit

⁴⁹ Mualla ÖNCEL, A.g.m., s.494.

⁵⁰ Bahattin KULU, A.g.m., s.39.

⁵¹ Aynı, s.39.

⁵² Mualla ÖNCEL, A.g.m., s.495.

oran bölgesine giren gelirlere de devam ettirilmesini sağlayacak bir “ ek vergi ” (surtax) uygulaması önerilmiştir. Bununla yapılmak istene şey, oranların sabitleştiği sınırın üzerinde kalan gelirlere uygulanmak suretiyle yüksek gelir düzeylerinde nispi vergi yükünün hafiflemesini önlemek, böylece artan oranlılığın üst gelir gruplarında da devamını sağlamaktır.⁵³

Enflasyonun gelir vergisinde yarattığı deformasyon sadece artan oranlı tarifeden kaynaklanmaz. Tek tek gelir kalemleri bakımından da vergi adaletine ters düşen durumlar doğar. Enflasyon bütün gelir kalemlerinde fiktif kazançlar yaratır ve gelir vergisi bu kazançların tamamına uygulanır. Bu açıdan en büyük haksızlık faizlerin vergilendirilmesinde ortaya çıkar. Paranın sürekli değer yitirdiği bir ortamda artık faizin tamamı ödeme gücünü ifade eden bir gelir akımı değildir. Bunun bir kısmı parasal servetteki değer kaybını karşılayan bir dengeleme unsurudur. Faizin paradaki değer kaybını karşılayan kısmı reel gelir olduğundan bu kısmın vergileme dışı bırakılması gerekir. Aksi halde enflasyon ve vergileme bir arada fiktif faizi yok etmekle kalmayıp servetin de önüne geçebilir. Rakamla ifade etmek gerekirse % 100 oranında bir enflasyon hızında, 100 birim parasal servetin % 60 dan 60 birim faiz alan kişinin, getiri elde etmiş olmak bir yana, servetinin değerinde % 40 oranında kayıp meydana gelmiştir. Aynı kişi % 120 üzerinden faiz getirisi elde ediyorsa, fiktif faiz dışındaki vergiye tabi gerçek iradı 20 birim olacaktır.⁵⁴ Tabi gelir vergisinde yapılan değişiklik ile endeksleme müessesesi devreye sokularak enflasyonun yukarıda belirtilen olumsuz etkileri giderilmeye çalışılmıştır.

Faizin vergi dışı bırakılması vergi yasaları çerçevesinde “elde etme gideri” olarak mümkün değildir. Çünkü yasalar sadece gelirin kazanılması, güvence altına alınması, devam ettirilmesi ile ilgili harcamaları “elde etme gideri olarak” kabul etmiştir. Yasalar dikkate alındığında tasarruf sahiplerinin itirazları yerinde görülebilir. Çünkü tasarruf sahibinin sebep olmadığı bir çöküntünün faturasını yine onun üzerine yüklemek hukuk devleti ile bağdaşmamaktadır.

Gelir vergisinin enflasyondan olumsuz yönde etkilenmesi büyük ölçüde artan oranlı yapısından kaynaklanmaktadır. Kurumlar vergisi sabit oranlı olduğundan kurumlarda bu etki oluşmaz. Buna karşılık enflasyonun vergiye tabi gelirin hesaplanmasında doğurduğu çarpık sonuçlar kişiler içinde kurumlar içinde

⁵³ Aynı, s.495.

⁵⁴ Aynı, s.496.

geçerlidir.⁵⁵ Enflasyonist ortamlarda, gerçek usulde vergilendirilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi matrahı, enflasyon muhasebesi teknikleri uygulanmadığı takdirde önemli ölçüde değişir. Enflasyonist dönemlerde, özellikle bilançolardaki varlıklar, amortismanlar, stoklar ile çeşitli gelir ve gider kalemlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan klasik değerlendirme ve maliyet anlayışına dayanan uygulamalar, enflasyon zamanlarında işletmelerin varlıkları ve bunların finansman kaynakları üzerindeki olumsuz etkileri yanında, vergiye tabi matrahın gerçek durumu yansıtmayan bir şekilde tespitine yol açar. Fakat sisteme konulan yeniden değerlendirme müessesesi, bu etkileri kısmen de olsa azaltmaktadır. Bu konular ilerleyen bölümlerde daha ayrıntılı olarak incelenecektir.⁵⁶

5.3. Enflasyonun Vergi Gelirlerine Etkisi

Enflasyonun vergi gelirleri üzerindeki etkisi, yukarıda da belirtildiği gibi vergi sisteminin yapısına ve özelliklerine bağlı olarak değişmektedir. Enflasyon vergi sisteminde nominal tutar cinsinden büyüklükleri etkilemek suretiyle başta vergi matrahı olmak üzere, istisna muafiyet ve indirim tutarları ile gelir vergisinin artan oranlı tarife dilimlerinin reel olarak aşınmasına yol açar. Spesifik tarifelere göre vergi matrahının tespit edilmesi halinde, devlet, bu matrahların enflasyondan aşınması nedeniyle gelir kaybına uğrarken, istisna, muafiyet ve indirim tutarlarının enflasyon karşısında sabit kalması ve nominal gelirlerdeki artışların artan oranlı tarife nedeniyle daha yüksek oranlarda vergilendirilmesi yüzünden vergi gelirleri artar.

Ancak ekonomide büyüme ve gelişmenin dışında sadece enflasyondan ileri gelen vergi hasılatındaki yükseliş, devletin gelir sorununu hallettiği anlamına gelmez. Çünkü, hızlı fiyat yükselişleri vergi matrahlarının ve dolayısıyla vergi gelirlerinin artmasını sağlamakla beraber, yüksek fiyatlar ekonomide en büyük alıcı olan devletin hizmetlerini daha yüksek masraflarla yürütmesine neden olacaktır.⁵⁷

Bunun yanısıra vergi gelirleri enflasyon nedeniyle artmış gibi gözükmesine rağmen, enflasyon oranları dikkate alındığında bazen artış değil azalışların olduğu bile ifade edilebilir. Nitekim ülkemizdeki son yıllarda yaşanan yüksek enflasyon, vergi gelirlerinin de enflasyon karşısında ciddi derecede kayba uğradığını göstermektedir.

⁵⁵ Aynı, s.499.

⁵⁶ Selma GÜRBÜZER, A.g.m., s.2.

⁵⁷ S.Sırrı AKAR, A.g.m.,s.121.

Aşağıda genel bütçe gelirlerindeki artışların Toptan Eşya Fiyat Endekslerindeki artışı ile karşılaştırılmasını gösteren 1 nolu tablo bu durumu daha iyi ifade edecektir.

Tablo 1.Genel Bütçe Gelirlerindeki Artışın Toptan Eşya Fiyat İndeksleri İle Karşılaştırılması

| GENEL BÜTÇE GELİRLERİNDEKİ ARTIŞLARIN TOPTAN EŞYA FİYAT ENDEKSLERİ ARTIŞI İLE KARŞILAŞTIRILMASI (1990-2001) (MİLYON TL) | | | | | | |
|--|----------------------|--|-----------------------------------|--|--------------------------------------|--------------------------------------|
| YILLAR | GERÇEKLEŞEN TAHSİLAT | BİR ÖNCEKİ YILA GÖRE TAHSİLAT ARTIŞI (%) | GEÇEN YILIN AYNI AYINA GÖRE ARTIŞ | TOPTAN EŞYA FİYAT ENDEKSLERİ ARTIŞI (%) VERGİ GELİRLERİ TAHSİLAT ARTIŞI İLE TEFE ARASINDAKİ FARK | | |
| | | | | 12 AYLIK GEÇEN YILIN AYNI AYINA GÖRE ARTIŞ | 12 AYLIK GEÇEN YILIN AYNI AYINA GÖRE | 12 AYLIK GEÇEN YILIN AYNI AYINA GÖRE |
| 1990 | 45.399.534 | 77,7 | 48,6 | 52,3 | 29,1 | 25,4 |
| 1991 | 78.642.770 | 73,2 | 59,2 | 55,3 | 14,0 | 17,9 |
| 1992 | 141.602.094 | 80,1 | 61,4 | 62,1 | 18,7 | 18,0 |
| 1993 | 264.272.936 | 86,6 | 60,3 | 58,4 | 26,3 | 28,2 |
| 1994 | 587.760.248 | 122,4 | 149,6 | 120,7 | -27,2 | 1,7 |
| 1995 | 1.084.350.504 | 84,5 | 65,6 | 88,5 | 18,9 | -4,0 |
| 1996 | 2.244.093.830 | 107,0 | 84,9 | 75,9 | 22,1 | 31,1 |
| 1997 | 4.745.484.021 | 111,5 | 91,0 | 81,8 | 20,5 | 29,7 |
| 1998 | 9.228.596.187 | 94,5 | 54,3 | 71,8 | 40,2 | 22,7 |
| 1999 | 14.802.280.000 | 60,4 | 62,9 | 53,1 | -2,5 | 7,3 |
| 2000 | 26.503.698.000 | 79,1 | 32,7 | 51,4 | 46,4 | 27,7 |
| 2001 | 39.767.892.000 | 50,0 | 88,6 | 61,6 | -38,6 | -11,6 |

Kaynak: T.C.Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Web Sayfası, <http://www.gelirler.gov.tr>.

Tablodan görüldüğü gibi vergi gelirleri tahsilatı tek başına ele alındığında yıllar itibariyle sürekli bir artış gösterdiği ifade edilebilir. Fakat TEFE oranları ile karşılaştırma yapıldığında daha doğru sonuçlara ulaşılabılır. Örneğin 1999 yılında vergi gelirleri tahsilatı bir önceki yıla göre % 60,4 artmasına karşın, TEFE'deki artışı dikkate aldığımızda bu artışın sadece % 7,3 olarak gerçekleştiğini ifade edebiliriz.

Yine 2001 yılında vergi gelirleri 2000 yılına göre %50 daha fazla olarak gerçekleşmiş olmasına karşın, 2001 yılında TEFE'deki artış 61,6 olarak gerçekleşmiştir. Yani TEFE'deki artış %11,6 daha fazla gerçekleşmiştir. Sonuç olarak devletin vergi gelirleri 2001 yılında enflasyon hızından daha yavaş bir artış göstermiş ve % -11,6 oranında bir fark meydana gelmiştir. Enflasyon reel vergi gelirlerinde artışı ciddi derecede azaltmaktadır. Özellikle bu olumsuz etki enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde vergilerin tahsilinde ortaya çıkan gecikme sürelerine (Collection Lags) bağlı olarak daha ciddi gelir azalmalarına neden olabilmektedir. Enflasyon ve vergi gelirleri arasındaki ilişkiler konusunda gelişmiş ülkeler üzerinde yapılan çalışmalar, enflasyonun ılımlı, vergilerin esnekliklerinin yüksek, toplam vergi gelirleri içinde gelir vergisinin görece payının fazla ve vergilerin ödenmesindeki gecikme sürelerinin kısa olmasının doğal bir sonucu olarak enflasyonun vergi gelirlerini artırdığı sonucuna ulaşılmıştır. Ancak gelişmekte olan ülkelerde vergi sistemlerinin karakteristik özelliklerine paralel olarak, vergilerin esnekliklerinin düşük ve vergilerin ödenmesi için verilen sürelerin uzun olması halinde, enflasyonun vergi gelirlerinin reel değerinde azalmaya yol açacağı ileri sürülmektedir.⁵⁸

5.3.1. Gecikme Sürelerinin Vergi Gelirlerinin Reel Değerine Etkisi

Enflasyonun vergi gelirlerinin reel değeri üzerindeki etkisi, vergilerin ödenmesindeki gecikme sürelerine bağlıdır. Enflasyonun vergi gelirlerinin reel değeri üzerindeki etkisini belirleyen en önemli faktör gecikme süresidir. Gecikme süresi, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkışından vergi borcunun ödenmesine kadar geçen süredir. Bu süre, verginin ödenmesi için vergi kanunlarında yer alan yasal gecikme süresi ile mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı olarak vergilerini zamanında ödememelerinden kaynaklanan yasal olmayan gecikme süresinden oluşmaktadır. Mükelleflerin vergi borclarını öngörülen sürelerde ödememeleri halinde genellikle enflasyonun üzerinde gecikme zammı uygulanmaktadır. Bu sebeple yasal olmayan gecikme süreleri çalışmamızda dikkate alınmamıştır. Gecikme süreleri esas olarak gelir ve servet üzerinden alınan vergilerde önem arz etmektedir. Gelir üzerinden alınan vergilerde gelirin elde edilmesi ile bu gelire ilişkin verginin ödenmesi

⁵⁸ Selma GÜRBÜZER, A.g.m., s.4.

arasındaki süreyi oluşturan unsurlar şu şekildedir. Gelirin elde edildiği andan mali yılın sona ermesine kadar geçen süre, mali yılın sona ermesinde, beyanname verilmesine ve tahakkuk eden verginin ilk taksitinin ödenmesine kadar geçen süre, tahakkuku eden verginin diğer taksitlerinin ödenmesi için geçen süre. Vergiyi doğuran olay gerçekleştiği anda buna ilişkin verginin ödenmesi arzu edilen durum olmakla birlikte, yukarıda belirtildiği gibi bu durum her zaman gerçekleşmemektedir. Vergiyi doğuran olayın ortaya çıkışı ile verginin ödenmesi arasındaki zaman farkı vergilerin özelliğine göre değişebilmektedir. Vergilerin çoğunun kaynakta kesildiği veya peşin vergi uygulamasının yaygın olduğu bir sistemde gecikme süresi çok kısa olabilmektedir. Enflasyonist ortamda, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkışı ile vergilerin ödenmesinin eşzamanlı olmaması mükelleflere reel olarak daha az vergi ödeme sonucunu doğurarak, paranın değerinin düştüğü bir durumda mükelleflere bir avantaj sağlamaktadır. Yalnız vergisi kaynakta veya stopaj yoluyla kesilen mükellefler bu avantajdan yararlanamamaktadır. Çünkü vergi anında kesilmekte ve hazineye intikal etmektedir. Ülkemizde ücretli kesimin kaynakta kesinti yoluyla vergiye tabi tutulması, beyan usulünde vergilendirilen diğer gelir sahiplerine göre reel olarak vergi oranının artmasına neden olmaktadır. Ücret üzerinden bir yıl içinde kesinti yöntemine göre alınan belli bir tutardaki vergi ile, değer artış kazançları üzerinden alınan aynı tutardaki verginin reel tutarı verginin ödeme zamanlarının farklılığından ötürü aynı olmayacaktır. Açıklandığı üzere bu durum vergilerin ödenmesindeki gecikme sürelerine bağlı olarak mükelleflerin vergi yüklerinin farhlaşmasına yol açmaktadır. Türk vergi sisteminde gecikme sürelerine bağlı olarak yaşanan olumsuzluklar Gelir ve Kurumlar vergisinde daha çok görülmektedir. Bilindiği gibi gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri cari yılda elde ettikleri kazanç ve iratlara ilişkin olarak takip eden yılın Mart ayında beyanname vermekteler ve söz konusu beyannameye dahil kazanç ve iratlar üzerinden hesaplanan gelir vergisini üç eşit taksitte Mart, Haziran ve Eylül aylarında ödenmektedirler.⁵⁹ Anlaşılabacağı üzere gelir vergisinde, vergi borcunu doğuran olayın meydana gelmesi ile verginin ödenmesi arasında oldukça uzun bir zaman dilimi bulunmaktadır. Fakat zamana bağlı olarak vergilerin reel değerinde meydana gelen azalmayı önlemek amacıyla sisteme geçici vergi uygulaması getirilmiştir. Katma değer vergisinde ise

⁵⁹ Kemal UZUN, "Enflasyonun Mükellefler Üzerindeki Etkisi ve Vergi Kanunlarında Yer Alan Mükellefleri Enflasyona Karşı Koruyan Tedbirler", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 210,(1999),s.74.

elde edilme dönemi ile vergi ödeme dönemi arasındaki süre daha kısa olduğundan vergilerin reel değerinde meydana gelen aşınma daha az olmaktadır.⁶⁰ Enflasyonun vergi tahsilatındaki gecikmelerden kaynaklanan vergi gelirleri üzerindeki etkisi, aşağıdaki formülle daha da açık bir biçimde ortaya koyulmuştur.⁶¹

$$R = 1 / (1 + P)^n$$

Burada R, bugün toplanan 1 liralık vergi gelirinin reel değerini ifade etmektedir. Bu değer, vergi borcunun doğduğu zamandaki fiyatlarla ölçülmektedir. P aylık enflasyon oranını, n ise ay olarak kabul edilen gecikme süresini göstermektedir. Aşağıdaki tabloda çeşitli enflasyon oranları ve gecikme sürelerine göre gelir vergisinin reel değeri hesaplanarak gösterilmiş bulunmaktadır.⁶²

Tablo 2 Vergi Ödemelerindeki Gecikme ve Enflasyon Oranının Reel Vergi Değeri Üzerindeki Etkisi

| Aylık Enf.Oranı (%) | Vergi Miktarı (TL) | MART | HAZİRAN | EYLÜL |
|---------------------|--------------------|---------|---------|---------|
| 10 | 1.000.000 | 975.410 | 951.474 | 928.031 |
| 20 | 1.000.000 | 951.621 | 905.583 | 861.772 |
| 30 | 1.000.000 | 928.599 | 862.297 | 800.728 |
| 40 | 1.000.000 | 906.313 | 821.405 | 744.450 |
| 50 | 1.000.000 | 884.736 | 782.758 | 692.534 |
| 60 | 1.000.000 | 863.837 | 746.215 | 644.608 |
| 70 | 1.000.000 | 843.592 | 711.647 | 600.340 |
| 80 | 1.000.000 | 823.974 | 678.934 | 559.424 |
| 90 | 1.000.000 | 804.960 | 647.961 | 521.583 |

Tablonun sol tarafında dikey sütunda, aylık enflasyon oranları gösterilmiştir. Gelir vergisinin üç taksit halinde Mart, Haziran ve Eylül aylarında tahsil edildiğini düşünürsek 3, 6, 9 aya varan gecikmelerle toplandığı varsayımı altındaki gecikmeler tabloda yatay olarak gösterilmiş bulunmaktadır. Buna göre örneğin aylık enflasyon oranının %50 ve 3 aylık gecikme ile tahsilatın gerçekleşmesi halinde yaklaşık % 12'lik bir değer kaybı olduğu tablodan görülmektedir. Yine enflasyon oranının %90

⁶⁰ Aynı, s.74.

⁶¹ Osman PEHLİVAN, s.54.

⁶² Aynı, s.54.

olması durumunda eylül ayında gerçekleşen tahsilatta verginin değeri yaklaşık % 48 oranında değer kaybına uğramaktadır.

Ancak bu olumsuzluğun ortadan kaldırılabilmesi veya hafifletilebilmesi için yukarıda değinildiği üzere sisteme geçici vergi uygulaması getirilmiştir. Mükellefler cari yıl içindeki gelirleri üzerinden 3 aylık dönemler itibariyle vergilerini hesaplamaktalar ve bu vergiler yıl sonunda hesaplanan Gelir veya Kurumlar vergisinden mahsup edilebilmektedir. Devlet bu uygulama ile vergi gelirlerinde enflasyon nedeniyle meydana gelen düşüşü frenlemeye çalışmaktadır. Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde bu konu tekrar ele alınıp incelenecektir.

Vergi sisteminin enflasyon karşısında tarafsızlığı, vergi gelirlerinin reel olarak aynı kaldığı, yani toplam vergi yükünün değişmediği ve vergi yükü dağılımının aynı gelir seviyesindeki kişiler bakımından aynı kaldığı bir yapıyı ifade eder.⁶³ Fakat yukarıda da belirtildiği gibi enflasyona karşı ayarlamalar yapılmadığı, önlemler alınmadığı hallerde çok daha olumsuz etkiler doğurabilecektir. Enflasyonla mücadele de kullanılacak önlemlerde oldukça az ve etkinlikleri oldukça sınırlıdır.⁶⁴

Vergi sistemindeki sayısal büyüklükler enflasyondan büyük ölçüde etkilenmektedir. Bu büyüklükler başlıca, maktu tarifeler, istisna, muafiyet ve indirim tutarları ile artan oranlı tarife dilimleridir. Sayısal büyüklüklerin yanısıra biraz öncede açıklandığı üzere, vergiyi doğuran olay tarihi ile tahsili arasındaki sürenin uzunluğu da vergi matrahı üzerinde aşındırıcı bir etki yaratmaktadır. Bütün bu olumsuzluklara karşı alınacak önlemler otomatik yada iradi ayarlamalardır. Belli bir katsayı ve orana göre yapılan otomatik ve iradi endeksleme bu önlemlerin başında gelmektedir.⁶⁵

5.3.2. Endeksleme

Parasal dengesizliklerin hüküm sürdüğü devreler, geleneksel istikrar önlemleri dışında yeni ve etkin istikrar önlemlerinin bulunmasına yol açmıştır. Böyle dönemlerde, geleneksel ekonomik araçlar yetersiz kalmakta ve olağanüstü tedbirlerin uygulanması gerekmektedir. Çift rakamlı sayılarla ifade edilen günümüzün en büyük

⁶³ Aynı, s.56.

⁶⁴ Ömer Faruk BATIREL, "Enflasyon ve Vergi Sistemi İlişkisi Üzerine", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 172, (Aralık 1995), s.24.

⁶⁵ Aynı, s.24.

sorunu enflasyonun, artık tek başına geleneksel tedbirlerle önlenememesi mümkün görünmemektedir. Bu bağlamda diğer klasik tedbirlerin yanısıra enflasyonla mücadelede en çok tartışma konusu olan teklif, endekslemedir.⁶⁶

Kapsamı ve şekli ülkeden ülkeye değişen söz konusu tedbir esas itibariyle; belli ekonomik değişkenlerin nominal değerlerdeki fiyat hareketlerinin otomatik bağ veya endekslemesini içermektedir. Prensip olarak endeksleme mekanizması para olarak ifade edilen tüm değerlere ve ödemelere uygulanabilir. Uygulamada söz konusu düzenlemelerin bazı hususlarda diğerlerine nazaran daha çok popüler olduğu bilinmektedir. En yaygın olarak işçi sözleşmelerinde kullanılan hayat pahalılığı (cost-of-living) ayarlamalarıdır. Finansal piyasada da bazı ülkelerde endeksli tahviller çıkartılmıştır.

Enflasyondan kaynaklanan aşırı vergi yükümlülüklerinden kaçınmak için bazı ülkelerde şahsi gelir vergileri tarifeleri otomatik olarak enflasyona ayarlanmıştır. Amortismanlar gibi indirimlerde aynı zamanda endekslenmiştir.⁶⁷ Endeksleme çalışmasının altında yatan temel prensip açıktır. Bu gibi düzenlemeler, ekonomideki gerçek değişkenleri enflasyonun etkisinden arındırarak, fiyatlar değiştiğinde sık sık yenilenen sözleşme maliyetlerinden kurtarmaktadır.⁶⁸

Endekslemenin enflasyonist ekonomide yararlı olabileceğini düşünmek mümkündür. Örneğin; vergilerin endekslenmesi, enflasyon oranının çok yüksek olduğu dönemlerde vergi sisteminin gerçek etkisinin, fiyat değişiklikleri sonucu değişmeyeceğini garantilemektedir. Bütün bu olumlu gelişmelerin yanında endekslemenin ters reel ve parasal sonuçlarının olabileceği de düşünülmektedir. Reel yönüne bakarsak, bu gibi uygulamalar görece fiyatlarda gerekli ayarlamaları engelleyecek şekilde çok katı uygulanmıştır.

Uygulamada da görüldüğü üzere; endeksleme planları genellikle görece fiyatlarda uygun olamayan değişikliklere yol açan fiyat değişikliklerine dayandırılmıştır. Daha da önemlisi; enflasyon oranları değiştiğinde bu gibi mekanizmalar sadece belli ödemelere uygulandığında önemli değişiklikler ortaya çıkmıştır. Olayın parasal yönünde

⁶⁶ Thomas M. HUMPREY, "İktisadi Düşünce Tarihinde Endeksleme Kavramı", Çeviren: Ahmet ERTUĞRUL, *Maliye Dergisi*, (Eylül-Ekim 1978), Sayı: 25, s 75.

⁶⁷Sami KAZICI, "Ücret Fiyat ve Tahvillerin Endekslenmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 109, (Ekim 1990), s 28.

⁶⁸Aynı , s 28.

ise; endeksleme mekanizması, nihai olarak enflasyonu kontrol altına almada zorluklar yaratabilir.⁶⁹

5.3.2.1. Endekslemenin Kapsamı

Bir ekonomide belli kıymet ve konularda endekslemeye gidilebileceği gibi tüm ekonomide endekslenebilir. Ancak ekonominin tümünün endekslenmesi şimdiye kadar hiçbir ülkede uygulama alanı bulamamıştır. Zira tüm ekonomi endekslenirse paranın da endekslenmesi gibi çözümü oldukça güç problemler ortaya çıkabilecektir.

Uygulamada genellikle, devlet ve firma tahvilleri, ücretler, vergiler, mevduatlar, krediler, sigorta prim ve poliçeleri, devlet borçları, kira sözleşmeleri, ipotekler, dövize bağlı dış krediler gibi konularda endekslemeye gidildiği görülmektedir⁷⁰. Endekslemeyi yapacak kurumlar ise, devlet, bankalar, firmalar ve sigorta şirketleri olabilmektedir.

5.3.2.2. Endeks Çeşitleri ve Uygun Endekslerin Seçimi

Bazı iktisatçılar uygun endeks seçiminin ikinci planda tartışılması gerekli bir konu olduğunu ileri sürmektedirler. Genelde kullanılan iki tür endeks vardır.

- Satın alma gücü ile ilişkili endeksler
- Özel endeksler

Bunlardan satın alma gücü ile ilişkili endeksler; satın alma gücü ile direkt ya da endirekt ilişkili olarak iki alt bölüme indirgenebilir.

Satın alma gücü ile direkt ilişkili endeksler, Toptan Eşya Fiyatları Endeksi, Tüketici Fiyatları Endeksi, Gayri Safi Milli Hasıla Deflatörüdür. Uygulamada da en çok kullanılan endeks çeşitleri bunlardır.⁷¹

Toptan Eşya Fiyatları Endeksi (TEFE), Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından ilk kez 1981=100⁷² temel yıl alınarak başlatılmıştır. TEFE, sektörel fiyatların

⁶⁹ Aynı, s.28.

⁷⁰ Gazi ERÇEL, "Teoride ve Uygulamada Endeksleme", *Maliye Dergisi*, (Şubat 1981), s 80.

⁷¹ Aynı, s.80.

⁷² Şu anda kullanılan endekslerde 1994 yılı baz yıl olarak alınmaktadır.

hareketlerini belirlemek, konjonktürel gelişime ışık tutmak, çeşitli projeksiyonlara olanak sağlamak, sosyo-ekonomik kararlara ışık tutmak amacıyla hazırlanmıştır.⁷³

Tüketici Fiyatları Endeksi (TÜFE) ise, genel olarak belli bir dönemde, belirli bir kitle tarafından tüketici mal ve hizmetlerine ödenen perakende fiyatlardaki değişikliklerin ölçüsüdür. TÜFE endeksi, ekonomide fiyat hareketlerinin izlenmesinde, ticari faaliyetlerin yönlendirilmesinde, ücret ve maaşların belirlenmesinde ve ülkelerin ekonomik yapılarının analizinde etkin bir gösterge olarak kullanılmaktadır.⁷⁴

Gayri Safi Milli Hasıla Deflatörü, milli gelirin cari ve reel değerleri arasındaki farkına denilmektedir. Deflatör DPT'nin yıllık programlarında yıllık enflasyon oranının bir göstergesi olarak değerlendirilir.⁷⁵

Satın alma gücü ile endirekt ilişkili endeksler arasında döviz kuru ve altın fiyatları sayılabilir. Döviz kuruna bağlı endeksleme, özellikle yabancı girişimcilerin yurt içinde yaptıkları yatırımları devalüasyondan korumak için seçilen bir yöntemdir.

Özel endeksler ise, endeksleme kapsamına alınacak değer ile ilişkilendirilen bazı ürün ve değerlerin fiyatlarından yararlanarak kullanılmaktadır.⁷⁶

Endekslemenin kapsamının çok geniş olduğu birçok değişkenin çeşitli endekslerle endekslenebileceğine yukarıda değinilmiştir. Konumuzla doğrudan bağlantılı olduğundan burada sadece vergilerin endekslenmesi üzerine açıklama yapılacaktır.

5.3.2.3. Vergilerin Endekslenmesi

1970'lerden beri süregelen enflasyon sadece gelirin gerçek değerini erozyona uğratmamış, aynı zamanda yükümlülerin vergisel yüklerini de arttırmıştır.⁷⁷ Uzun yıllardır süregelen yüksek enflasyon oranları ile nominal değerlerle yapılan vergilemenin birbirini etkilemesi sonucu mevcut vergi sistemlerinde bir çarpıklık ortaya çıkmıştır.⁷⁸

⁷³ Günseli KURT, "Enflasyon ve Vergi Gelirleri", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 180, (1996), s.117.

⁷⁴ Aynı, s.118.

⁷⁵ S.Rıdvan KARLUK, A.g.e, s.39

⁷⁶ Gazi ERÇEL, A.g.m, s.81

⁷⁷ Sami KAZICI,"Vergi Sistemlerinin Enflasyona Endekslenmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 107, (Temmuz 1990), s.20.

⁷⁸ Aynı, s.20.

Vergi sistemimizde enflasyondan en fazla sayısal büyüklükler etkilenmektedir. Bu büyüklükler başlıca maktu tarifeler, istisna, muafiyet ve indirim tutarları ile artan oranlı tarife dilimleridir. Vergi sisteminde yer alan maktu had ve tutarların enflasyonist süreçte ayarlanması zorunludur.⁷⁹ Bu ayarlamamın yapılmaması halinde, belli ekonomik ve sosyal amaçlar gözetilerek sistemde yer alan had ve indirimler işlevlerini yerine getirmekten uzaklaşırlar.

Enflasyon oranının yüksek seviyelerde seyrettiği dönemlerde vergi sistemlerinde istenmeyen pek çok etki oluşur. Söz konusu bu etkiler tek tek ülkelerin vergi sistemlerine bağlı olarak büyük ölçüde değişiktir. Bununla beraber bazı genel gözlemlerde yapılabilir. Birincisi, pek çok ülkede şahsi gelir vergisi artan oranlıdır. Endeksleme yapılmaması durumunda enflasyonun etkisiyle mükellefler dilim atlaması suretiyle farklı vergi dilimleri içine sürüklenebilirler. Bu sorun mali sürükleme (fiscal drag) olarak da bilinir.⁸⁰ Artan oranlı vergi sisteminde gerçek vergilenebilir kapasitede hiçbir artış olamayacağı düşünülse bile; uygulanabilecek yüksek marjinal vergi oranlarından kaçınabilmek için tüm vergi dilimlerinde endeks bağının kurulması gereklidir.⁸¹

Öte yandan, enflasyon gelirin doğru olarak saptanması açısından da sorunlar yaratır. Zira Gelir ve Kurumlar vergisi matrahının tanımı fiyat istikrarının olduğu varsayımından hareketle yapılmıştır. Bu varsayımı uygulamaya dönüştürdüğümüzde işletmenin vergilenebilir geliri doğru olarak tespit edilebilir. Buna bağlı olarak bilanço bize doğru öz sermayeyi verebilir. Ancak enflasyonda vergi matrahı, ekonomik gelirin doğru olarak saptanmasını çarpıtan etkilere maruzdur.⁸²

Bir işletmenin vergilenebilir karı; satış hasılatı ile toplam maliyetleri arasındaki farktır. Bazı varlıklar cari fiyatlarla değerlendirilirken bazıları da tarihsel maliyetlere dayanır. Bunun sonucu enflasyonist dönemlerde vergilenebilir kar rakamları aşırı yüksek veya çok düşük olabilir.

İşte enflasyonun yarattığı bütün bu olumsuz etkiler birçok iktisatçıyı enflasyonist dönemlerde vergi sistemlerinin nasıl yönetileceği konusu üzerinde

⁷⁹ Ömer Faruk BATIREL, A.g.m., s.24.

⁸⁰ Sami KAZICI, A.g.m.,s.21.

⁸¹ Aynı, s.21.

⁸² Aynı, s.21.

çalışmalara yöneltmiştir. Özellikle uzun süre içice enflasyonla yaşamış ülkeler vergi sistemlerini otomatik olarak değiştiren kuralları benimsemişlerdir.⁸³

Vergiler endekslenirken hangi endekslerin kullanılacağı da çok önemli bir hususu oluşturmaktadır. Çünkü vergi endeksleme tasarılarının yürürlüğe konulmasında bütçe üzerinde olumsuz etkileri olabilecektir. Bütçe açığı şiddetlenerek enflasyonu körükleyebilir. Sonuç olarak, vergi endeksleme planının uygulanmasına ilişkin herhangi bir karar, söz konusu edilen gözlemler arasında bir denge bulmak zorundadır.

Türk vergi sisteminde maktu had ve tutarlara ilişkin olarak; Gelir Vergisi Kanunu'nu mükerrer 123. maddesinin 2. bendi, Vergi Usul Kanunu mükerrer 414. maddesi, Damga Vergisi Kanunu mükerrer 30. maddesi, Harçlar Kanunu mükerrer 138.maddesi, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10.maddesi, Taşıt Alım Vergisi Kanunu'nun 10. maddesindeki yetkiye dayanarak Bakanlar Kurulu Kararı ile ya da Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artış yapılabilmektedir. Ya da bu yetkilerin olmadığı sözcümlü Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'ndaki tarife dilimleri, yasal değişiklik yoluyla iradi olarak değiştirilebilmektedir.⁸⁴

Gelir Vergisi Kanunu'ndaki yetkilere göre, vergi tarifesinin gelir dilimlerine karşılık gelen kanuni vergi oranlarını her bir dilim için ayrı ayrı ve topluca 5 puana kadar indirmeye veya yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Vergi Usul Kanunu'ndaki yetkiye göre de hadler iki katına kadar arttırılabilir. Özetle yasal ve iradi değişiklikler yapılmadığı, Gelir Vergisi ve Vergi Usul Kanunu'nda olduğu gibi Bakanlar Kurulunca yetki kullanılmadığı hallerde Türk vergi sisteminde otomatik ayarlama mekanizması, yeniden değerlendirme oranıdır.⁸⁵

⁸³ Aynı, s.20.

⁸⁴ Ömer Faruk BATIREL, A.g.m.,s.25.

⁸⁵ Aynı, s.26.

İKİNCİ BÖLÜM

ENFLASYONUN TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ OLUMSUZ ETKİLERİNİ AZALTMADA KULLANILAN ÖNLEMLER

Türk vergi mevzuatı 1950'li yılların başında Alman vergi sistemi örnek alınarak hazırlanmış bir kanundur. Alman ekonomisinde paranın istikrarlı olması nedeniyle vergi sistemi de enflasyon gibi bir olguyu dikkate almadan hazırlanmıştır. Fakat ülkemizde ellili ve altmışlı yıllardaki istikrar, 1970 ve daha sonraki yıllarda giderek azalmış yerini iki haneli hatta üç haneli enflasyona bırakmıştır. Başlangıç olarak benimsenen vergilendirme prensiplerinin zaman içinde yavaş yavaş terk edilmesinin yanı sıra, bir de enflasyonun giderek yükselmesi, vergi sisteminin bozulmasına neden olmuş ve bu durum çok adaletsiz uygulamalara yol açmıştır. Belki enflasyonun resmen müesseseleştirilmesinden çekinildiğinden, belki de seksenli yıllar öncesinde yasa yapmanın veya değiştirmenin güçlüğünden, yasa koyucu bütün bu adaletsizlikleri başlangıçta görmezlikten gelmekle yetinmiştir. Fakat devlet gelirlerinin hızla aşınması ve bütçe açığının giderek büyümesi, vergi sisteminin enflasyondan etkilenmez bir yapıya kavuşturulması için çalışmaların başlamasına neden olmuştur.¹ Ancak yapılan değişiklikler daha çok vergi sisteminin bütünlüğünü dikkate almaksızın kısmi önlemler niteliğinde olduğundan vergi sistemi daha da çarpıtılmıştır. Enflasyonun neden olduğu çarpıklıkları kısmen gidermek veya hafifletmek amacıyla Türk Vergi Sistemine bir dizi endeksleme veya vergi erteleme müesseseleri getirilmiştir.² Çalışmanın ikinci bölümünde enflasyonun etkisini kısmen azaltan bu önlemler, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun ayrımı yapılarak makro düzeyde incelenecektir.

¹ Mualla ÖNCEL, "Enflasyon ve Vergilendirme", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt no:44, Sayı:1-4, (1995) s 505.

² Mehmet YÜCE, " Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerini Gidermeye Yönelik Müesseseler ve Bu Bağlamda Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Düzenlemeler", www.bilgimerkezi.com.htm/ders3htm.

1.GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN ENFLASYONUN OLUMSUZ ETKİLERİNİ AZALTICI ÖNLEMLER

Gelir vergisi kanunu gerçek kişilerin gelirlerini vergilendirmektedir. Gerçek kişilerin gelirleri de, işletmelerde olduğu gibi enflasyondan etkilenmekte, fiktif olarak artışlar göstermekte ve enflasyon vergisi ödenmesine neden olmaktadır. Bütün bu olumsuzlukların kısmen dahi giderilmesi amacıyla Gelir Vergisi Kanunda bazı düzenlemelere yer verilmiştir. Şimdi bu düzenlemeler ayrıntılı bir biçimde incelenecektir.

1.1. Yatırım İndiriminde Endeksleme Uygulaması

1.1.1. Yatırım İndirimi

“1963 yılında vergi sistemimize 202 Sayılı Kanunla giren yatırım indirimi; ülkemizin kalkınmasını çabuklaştırmak amacıyla öngörölmüş teşvik önlemlerinden biri olup, yatırımcıya tanınan bir vergi istisnasıdır.”³ Yatırım harcamalarının belli oranlarda vergiye tabi gelirden düşölerek vergi dışı bırakılması suretiyle yatırımların artırılması ve bu yolla kalkınmanın hızlanmasının teşviki öngörölmüştür. Devlet bu uygulama ile bir vergi kaybına uğramaktadır. Fakat ülke açısından daha fazla yarar sağladığı düşünölerek bu uygulama göze alınmıştır. Yatırım indirimi uygulaması belirli şartlarla sınırlandırılmıştır. Öncelikle yatırımların genel kalkınma plan ve yıllık programlarda yer alan sektör ve alanlarda yapılması gerekmektedir. Bunun değerlendirilmesi de proje bazında yapılmakta ve yatırım teşvik belgesine bağlanmaktadır.

Yatırım indirimi ile ilgili düzenleme Gelir Vergisi Kanunu'nun 2.kısımına 202 sayılı kanunla eklenmiş sekizinci bölümünde yer alan Ek 1 ve Ek 6.madde hükümleri ile düzenlenmiştir. Bunun yanısıra Bakanlar Kurulu Kararları ve Hazine Müsteşarlığı tarafından çıkartılan tebliğlerle de açıklamalar yapılmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun Ek 1. maddesinde yatırım indiriminden yararlanacak olanlar sayılmıştır. Buna göre; dar mükellefiyete tabi olanlar dahil, Gelir vergisi uygulamasında ticari ve zirai kazançları bilanço usulüne göre tespit edilen gerçek kişiler, adi şirketler, kolektif

³ Mehmet TOSUNER, 1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi, İzmir, 1989, s.63.

şirketler, adi komandit şirketler,⁴ Kurumlar vergisi uygulamasında; sermaye şirketleri, (anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler), kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, iş ortaklıkları Gelir Vergisi Kanunu Ek 2.maddede belirtilen şartları taşıdıkları takdirde yatırım indiriminden yararlanacaklardır.⁵

Yatırım indiriminin uygulanacağı kazançlar, gelir vergisi mükelleflerinin ticari ve zirai kazançlarıdır. Ferdi işletmelerde gelir vergisi mükelleflerinin, ticari işletmesi bünyesinde yatırıma başlanmışsa, bunun yanısıra mükellefin zirai ve menkul sermaye iradı gelirleri de mevcutsa, yatırım indirimi sadece ticari kazançta uygulanır. Gelir vergisi mükelleflerinin birden fazla ferdi işletmesinin bulunması durumunda, indirim sadece yatırımın yapıldığı işletmeden değil, diğer işletmelerin kazancından da yapılabilir. Fakat her iki işletmesinde ticari alanda faaliyet göstermesi ve bilanço usulüne göre defter tutması gereklidir. Zirai işletmesi olan mükelleflerde de yukarıda belirtilen hususlar geçerlidir.⁶ Şahıs ortaklıklarında ise, adi şirketleri ile kolektif ve komandit şirketler, bağımsız birer ünite olarak kabul edilmişlerdir. Bu nedenle, anılan ortaklıklar bünyesinde gerçekleştirilen yatırıma ait indirim, ortakların bu ortaklıktan sağladığı kazançta uygulanabilir.⁷ Yani ortaklıktan elde edilen ticari ve zirai kazancın yanında, ferdi işletme bünyesinden sağlanan ticari kazançtan yatırım indirimi düşülemez, sadece ortaklıktan sağlanan kazançtan düşülebilir. Yatırım indiriminin ticari ve zirai kazançlara uygulanan bir istisnayı ifade ettiğini söylemiştik. Adi komandit şirketlerde yatırım indiriminden yararlandığı takdirde komanditer ortakta bu indirimden yararlanabilmektedir. Adi şirketlerde komanditer ortağın ortaklıktan aldığı kar payı menkul sermaye iradıdır. Şirketin yaptığı yatırıma bağlı olarak, komanditer ortağın şirketten aldığı kar payı ile sınırlı kalmak üzere yatırım indiriminden yararlanılmaktadır. Nitekim Gelirler Genel Müdürlüğü'nün de bu konuda bir açıklaması mevcuttur.^{8 9}

⁴ Ek 1. maddede yatırım indiriminden yararlanacak mükellefler içinde adi ortaklıklar, kolektif ve adi komandit şirketler sayılmasına rağmen, bu şirketler bünyesinde yapılan yatırımlar dolayısıyla ortakların yararlanacağı indirim sadece o şirketten sağladıkları ticari veya zirai kazançlara uygulanır.(Daha ayrıntılı bilgi için bkz. Yılmaz ÖZBALCI, *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara:Oluş yayıncılık Ltd.Şti.,Şubat 2001, s.256.)

⁵ Güneri ERGÜLEN, *Vergi Avantajı ve Türkiye Uygulaması*(Eskişehir 1997), s.104-105.

⁶ Aynı, s.105

⁷ Aynı, s.106.

⁸ Yılmaz ÖZBALCI, A.g.e, s.264..

⁹ 36 Nolu Genel Tebliğ

Kurumlar vergisi mükelleflerinde ise yatırım indirimi, kurumlar vergisine tabi olacak kurum kazancına uygulanabilir. Yatırım indirimi açısından kurum kazancının sınırlandırılması söz konusu değildir.

1.1.2. Yatırım İndiriminin Şartları

1.1.2.1. Kazancın Bilanço Esasında Tespiti

Yatırım indiriminden yararlanmanın en önemli ve ilk şartlarından birisi ticari veya zirai kazancın bilanço usulüne göre tutulmasıdır.¹⁰ İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar ise bu indirimden yararlanamazlar. Kanunun böyle bir durumu şart koşmasının nedeni ise, işletme hesabı esasına göre defter tutanlarda yatırıma isabet eden indirim tutarının takip edilmesini sağlayacak hesap planının olmamasıdır.

1.1.1.2. Yatırımın Plan ve Program Hedeflerine Uygunluğu

Yatırım indirimi uygulanacak yatırımın, kalkınma plan ve yıllık programlarda belirtilenlerden, Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı tarafından ortaklaşa kararlaştırılan sektörler ve konularda yapılması gerekir. Bu sektör ve konular her yıl yayınlanan “ Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ” ile belirlenerek ilan edilmektedir.¹¹

1.1.1.3. Yapılacak Yatırımın Parasal Büyüklüğü

İndirimden yararlanacak olan yatırımın Gelir Vergisi Kanunu'nun Ek 2. maddesinin (3) nolu bent hükmünde belirtilen asgari tutarda gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 123.maddesi uyarınca asgari yatırım tutarları her yıl bir önceki yıla ilişkin yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. 01.01.2002 tarihinden itibaren uygulanmak üzere bu tutarlar ticari ve sınai yatırımlar için 180 milyar lira zirai yatırımlar içinde en az 36 milyar lira olarak 244 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirlenmiştir. (2002 yılı için

¹⁰ G.V.K Ek Madde 2/1

¹¹ Yılmaz ÖZBALCI, A.g.e., s.265.

belirlenen %59,0 oranındaki yeniden değerlendirme oranına göre 2003 yılı için ticari ve sınai yatırımlara uygulanacak miktar 286.200.000.000 TL, zirai yatırımlar için ise en az 57.240.000.000 TL olmalıdır.) Kalkınmada öncelikli yörelerde bu tutarların yarısı dikkate alınacaktır.¹²

1.1.2.4. Yatırımın Teşvik Belgesine Bağlanması

Yatırım indirimine başlamadan önce mükellefler; Hazine Müsteşarlığına başvurarak gerekli bilgi ve belgeleri sunarak yatırım teşvik belgesi almak zorundadırlar. 4108 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığının ortaklaşa belirlediği usul ve esaslar çerçevesinde “Yatırım Teşvik Belgesi” aranmaksızın yapılacak yatırımlarda yatırım indirimine konu olabilecektir.¹³

1.1.2.5. Yatırım İndiriminin Konusu ve Oranı

Gelir Vergisi Kanunu'nun Ek 3. maddesinde yatırım indiriminin konusu hüküm altına alınmıştır. Yatırımın kaynağı ne olursa olsun, Ek 2. maddede yazılı şartları taşıyan yatırımlarla ilgili harcamalardan; bina, makine, tesisat, araç (sadece işletmenin esas konusu ile ilgili) ve benzeri amortismanına tabi aktif değerlerin yeni olanlarının, maliyet bedelleri esas teşkil eder. Bu maddede sayılanların yeni olmasından maksat, yurtiçinde ve yurtdışında hiçbir şekilde kullanılmamış olmasıdır.¹⁴ Fakat Hazine Müsteşarlığınca uygun görülerek ithali gerçekleştirilen makine ve tesisler yatırım indirimi bakımından yeni sayılır.

Yatırım indirimi oranı çeşitli kanunlarla değişikliğe uğramış, fakat en son 4369 sayılı kanunla, %40 olarak belirlenmiştir. Bu oran organize sanayi bölgeleri ile kalkınmada öncelikli yörelerde %100' dür. Bakanlar Kurulu 250 milyon ABD Doları karşılığı Türk Lirası'nı aşan sınai yatırımlarda indirim oranını %200'e kadar artırma yetkisine sahiptir.¹⁵ Bu oran organize sanayi bölgelerinde ve kalkınmada öncelikli yörelerde %100 olarak uygulanır.

¹² Abdullah ÇELİK ,Rıfat KARAKAYA, Kurumlar Vergisinde İstisna Uygulamaları, **Yaklaşım Dergisi Eki** (Ankara:Yaklaşım Yayıncılık,Nisan 2002),s.30

¹³ Güneri ERGÜLEN, A.g.e, s.108

¹⁴ Aynı, s.114.

¹⁵ Yılmaz ÖZBALCI, A.g.e.,s..284

1.1.3. Yatırım İndiriminde Endeksleme

1.1.3.1. 01/01/1998 Tarihinden Önce Yatırım Teşvik Belgesine Bağlanmış Yatırımlarda Endeksleme Uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu'nun Ek 4. maddesine 4108 sayılı kanunun 17. maddesiyle eklenen hükümlerle yatırım indirimi düzenlemesine endeksleme uygulaması getirilmiştir. Getirilen bu yeni hükümlerle, yatırımların ilgili yıl kazancının olmaması veya yeterli kazancının bulunmaması halinde, ilgili yıl kazancından indirilemeyen yatırım indirimi, izleyen ilk üç yılda Vergi Usul Kanunu'na göre bu yıllar içinde belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacaktır.¹⁶ Endeksleme kümülatif esasa göre yapılacak, üçüncü yılın sonunda ise sabitleşecektir. İndirilemeyen yatırım indiriminin izleyen üç yıl yeniden değerlendirme oranında kümülatif esasa göre endekslenmesiyle, yatırımların enflasyon nedeniyle erzyona uğrayan yatırım indirimi hakkının üç yıl süreyle korunması amaçlanmıştır.¹⁷

1.1.3.2. Endekslemenin Şartları

Endeksleme uygulaması sadece teşvik belgeli yatırımlarda yapılabilmektedir. İlgili yıl kazancının olmadığı veya yeterli bulunmadığı durumlarda indirilemeyen yatırım tutarına uygulanabilmektedir. Endeksleme indirilemeyen yılı takip eden üç yıl süreyle uygulanır.

Endeksleme uygulamasında, Vergi Usul Kanunu'na göre indirilemeyen yatırım indirimi bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranları dikkate alınarak yapılacaktır. Fakat burada dikkat edilmesi gereken bir husus mevcuttur. Uygulamada, yatırım indiriminin uygulanmadığı yılın mı yoksa, endeksleme yılının mı yeniden değerlendirme oranının esas alınacağı konusunda tereddütler vardır.¹⁸ Kanunun lafzından, endeksleme yılının yeniden değerlendirme oranının esas kabul

¹⁶ Güneri ERGÜLEN, A.g.e., s.128.

¹⁷ Hayrettin ERDEM, "Vergi Hukukunda Enflasyon Muhasebesinin Uygulandığı Alanlar", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 58,(Ekim 1997), s.104.

¹⁸ Yılmaz ÖZBALCI, A.g.e., s.296

edileceği anlaşılmaktadır. Örneğin 2002 yılı kazancından indirilemeyen yatırım indirimi, izleyen yıl olan 2003 yılı yeniden değerlendirme oranı esas alınarak uygulanacaktır. Yatırımın ilk yapıldığı yılda indirebilen yatırım indirimi tutarı için endeksleme yoktur. Uygulama bir sonraki yıl başlamakta olduğuna göre bu yıla ait enflasyon oranında düzeltme yapılması öngörülmüştür.¹⁹

01.01.1995 tarihinden sonra teşvik belgesine bağlanan yatırımlar endeksleme kapsamındadır. Fakat bu tarihten önceki yatırımlarda endeksleme yapılabileceğine dair kesin bir görüş mevcut değildir. Bu konuda vergi mahkemelerinin 1997 yılında vermiş olduğu kararlar mevcut olmasına rağmen Danıştay'ın görüşü henüz net değildir.²⁰

1.1.3.3. 01/01/1998 Tarihinden Sonra Yatırım Teşvik Belgesine Bağlanan Yatırımlarda Endeksleme Uygulaması (4369 Sayılı Kanuna Göre)

4369 sayılı kanunla endeksleme uygulamasında değişiklikler yapılmıştır. Öncelikle kanunda belirtilen üç yıllık süre şartı kaldırılmıştır. Yani endeksleme uygulaması kaç yıl olursa olsun, indirimin yapılmaması halinde geçen yıllar da kümülatif olarak endeksleme yapılabilecektir. Bu uygulama özellikle son yıllarda yaşanan yüksek enflasyonun etkilerini azaltarak mükelleflere büyük bir vergi avantajı sağlamaktadır. Bilindiği gibi enflasyonun yüksek oranlarda seyretmesi yatırım indirimi uygulamasının teşvik özelliğinin yitirilmesine neden olmaktadır. Özellikle, indirim tutarının yatırımın yapıldığı yıl kazançlarına uygulanmaması, ilgili yıl kazancının izleyen yılda beyan edilmesi dikkate alınırca yatırım indiriminin reel değeri düşmektedir.²¹ Bu nedenle endeksleme müessesesinin önemi daha da iyi anlaşılmaktadır. Fakat teşvik belgesiz yatırımların endeksleme uygulaması dışında bırakılması bu müessesenin etkinliğini azaltmaktadır. Enflasyonun etkilerinin önlenmesi veya azaltılması açısından teşvik belgesiz yatırımlarında bu kapsama dahil edilmesi, daha etkili sonuçlar oluşturacaktır.

¹⁹ Abdullah ÇELİK, Rifat KARAKAYA, A.g.e., s.11.

²⁰ Danıştay 4.Dairesi 06.05.1998 gün ve E:1997/6135, K:1998/1814 Sayılı Kararı

01.01.1995 Tarihinden önce yatırım teşvik belgesine bağlanmış olan yatırımlar için yapılan harcamaların, Gelir Vergisi Kanunu'nun Ek 4. maddesindeki endeksleme uygulamasından yararlanamayacağına dair görüş.

²¹ Güneri ERGÜLEN, A.g.e., s.135

1.1.3.4 Yatırım İndiriminde Endekslemenin Uygulanması

Örnek : (E) A.Ş. 14.02.2002 de almış olduğu yatırım teşvik belgesine istinaden 2002-2005 yılları arasında toplam 250.000.000.000 TL yatırım harcamasında bulunmuştur. Yatırım indirimi oranı %40'tır. (E) A.Ş.'nin yıllar itibariyle yapmış olduğu yatırım harcamaları tutarları ile ilgili kurum kazancı aşağıdaki şekilde gerçekleşmiştir.

| YILLAR | YAPILAN YATIRIM HARCAMASI | KURUM KAZANCI |
|--------|---------------------------|----------------|
| 2002 | 20.000.000.000 | 6.000.000.000 |
| 2003 | 60.000.000.000 | 10.000.000.000 |
| 2004 | 80.000.000.000 | 50.000.000.000 |
| 2005 | 90.000.000.000 | 65.000.000.000 |

Hesaplamalarda kolaylık olması açısından endeksleme katsayısı her yıl için % 50 olarak varsayılmıştır. Bu durumda yıllar itibariyle yatırım indirimi uygulaması şu şekilde olacaktır.

2002 YILINDA

| | |
|--|----------------|
| Yapılan Yatırım Harcaması | 20.000.000.000 |
| Yatırım İndirimi Oranı | % 40 |
| İndirilebilecek Yatırım İndirimi Tutarı | 8.000.000.000 |
| Yatırım İndirimi Uygulanabilecek Kazanç | 6.000.000.000 |
| Bir Sonraki Yıla Devreden Yatırım İndirimi | 2.000.000.000 |

2003 YILINDA

| | |
|--|----------------|
| Yapılan Yatırım Harcaması | 60.000.000.000 |
| Yatırım İndirimi Oranı | % 40 |
| İndirilebilecek Yatırım İndirimi Tutarı | 24.000.000.000 |
| 2002 Yılında Devreden İndirimi | 2.000.000.000 |
| Endeksleme Sonucu İndirilebilecek Tutar | 3.000.000.000 |
| (2.000.000.000x 1,50) | |
| İndirilebilecek Toplam Yatırım İndirimi Tutarı | 27.000.000.000 |

| Yıllar | İlgili Yıl Yatırım Harcaması | Yatırım İndirimi Oranı (%) | İndirilecek Yatırım İndirimi Tutarı | Önceki Yılda Devreden Tutar | Kurum Kazancı | Devreden Yatırım İndirimi Tutarı | Vergi Matrahı |
|--------|------------------------------|----------------------------|-------------------------------------|-----------------------------|----------------|----------------------------------|----------------|
| 2002 | 20.000.000.000 | 40 | 8.000.000.000 | - | 6.000.000.000 | 2.000.000.000 | - |
| 2003 | 60.000.000.000 | 40 | 24.000.000.000 | 2.000.000.000 | 10.000.000.000 | 16.000.000.000 | - |
| 2004 | 80.000.000.000 | 40 | 32.000.000.000 | 16.000.000.000 | 50.000.000.000 | - | 2.000.000.000 |
| 2005 | 90.000.000.000 | 40 | 36.000.000.000 | - | 65.000.000.000 | - | 29.000.000.000 |

Endekslemenin olması durumunda işletme 2005 yılında 17.750.000.000 TL vergiye tabi olurken, endekslemenin olmaması durumunda, işletme daha 2004 yılında 2.000.000.000 TL kurum kazancı üzerinden vergiye tabi olmaktadır. Yine endekslemenin olmaması durumunda işletme 2005 yılında 29.000.000.000 TL kurum kazancı üzerinden vergiye tabi olmaktadır. Endekslemenin olmaması durumunda işletme 2005 yılında 11.250.000.000 TL (29.000.000.000-17.750.000.000) daha fazla kar elde etmiş olacaktır.

Yatırım indirimi müessesesi yatırımların artırılması açısından önemli bir teşvik unsurudur. Özellikle, endeksleme ve öngörülen yatırım indirimi gibi düzenlemelerle bu müessesenin işlerliliği artırılmaya çalışılmaktadır. Fakat yatırım indirimi oranının %40 gibi bir oranda olması bu müessesenin vergisel açıdan avantajlarını azaltmaktadır. Şimdi yukarıda verilen örneğin aynısını yatırım indirimi oranının %100 olduğunu varsayarak tekrar yapalım.

2002 YILINDA

| | |
|--|----------------|
| Yapılan Yatırım Harcaması | 20.000.000.000 |
| Yatırım İndirimi Oranı | % 100 |
| İndirilebilecek Yatırım İndirimi Tutarı | 20.000.000.000 |
| Yatırım İndirimi Uygulanabilecek Kazanç | 6.000.000.000 |
| Bir Sonraki Yıla Devreden Yatırım İndirimi | 14.000.000.000 |

2003 YILINDA

| | |
|---|----------------|
| Yapılan Yatırım Harcaması | 60.000.000.000 |
| Yatırım İndirimi Oranı | %100 |
| İndirilebilecek Yatırım İndirimi Tutarı | 60.000.000.000 |

| | |
|---|----------------|
| 2002 Yılında Devreden İndirimi | 14.000.000.000 |
| Endeksleme Sonucu İndirilebilecek Tutar (14.000.000.000x 1,50) | 21.000.000.000 |
| İndirilebilecek Toplam Yatırım İndirimi Tutarı | 81.000.000.000 |
| Yatırım İndirimi Uygulanacak Kazanç | 10.000.000.000 |
| Sonraki Yıla Devreden Yatırım İndirimi Tutarı | 71.000.000.000 |

2004 YILINDA

| | |
|---|-----------------|
| Yapılan Yatırım Harcaması | 80.000.000.000 |
| Yatırım İndirimi Oranı | % 100 |
| İndirilebilecek Yatırım İndirimi Tutarı | 80.000.000.000 |
| Önceki Yıllardan Devreden Yatırım İndirimi Tutarının Endekslenmesi Sonucu Bulunan Tutar (71.000.000.000x1,50) | 106.500.000.000 |
| İndirilebilecek Toplam Yatırım İndirimi Tutarı | 186.500.000.000 |
| Yatırım İndirimi Uygulanabilecek Kazanç | 50.000.000.000 |
| Bir Sonraki Yıla Devreden Yatırım İndirimi | 136.500.000.000 |

2005 YILINDA

| | |
|--|-----------------|
| Yapılan Yatırım Harcaması | 90.000.000.000 |
| Yatırım İndirimi Oranı | % 100 |
| İndirilebilecek Yatırım İndirimi Tutarı | 90.000.000.000 |
| Önceki Yıllardan Devreden Yatırım İndirimi Tutarının Endekslenmiş Tutarı (136.500.000.000 x 1,50) | 204.750.000.000 |
| İndirilebilecek Yatırım İndirimi Tutarı | 294.750.000.000 |
| Yatırım İndirimi Uygulanacak Kazanç | 65.000.000.000 |
| Devreden Yatırım İndirimi | 229.750.000.000 |

Görüldüğü gibi yatırım indirimi oranının %100 olması durumunda 2005 yılının sonunda dahi kurumun vergilenebilir kazancı çıkmamakta, indirilemeyen yatırım indirimi miktarı bulunmaktadır. Bu durumda şirket kurumlar vergisi ödemeyerek %33 oranında bir vergisel avantaj sağlamaktadır.

Endeksleme müessesesinin enflasyonist bir ortamda işletmelerin vergiye tabi kazancını azalttığı mutlak bir gerçektir. Fakat endeksleme yapılırken kullanılan yeniden değerlendirme oranlarının enflasyonun etkilerini ne derecede azalttığı tartışılabilir. Endeksleme yapılırken yeniden değerlendirme oranları yerine, toptan eşya fiyatları endeksi de kullanılabilir. Aynı maliyet bedeli artırımını müessesesinde olduğu gibi aylık bazda endekslemeye geçilebilir. Şirket karlarının olabildiği ölçüde enflasyon vergisinden arındırılması ülkemizdeki yatırım miktarını artıracaktır. Ülkemizde yatırımların teşvik edilmesi amacıyla getirilen müesseselerden en önemlisi yatırım indirimidir. Bu müessesenin özellikle yatırımların artırılması ülkenin büyümesi ve kalkınması açısından enflasyon karşısında teşvik özelliğinin korunması çok büyük önem arz etmektedir. Ayrıca yukarıda da belirtildiği gibi teşvik belgesiz yatırımlarında endeksleme kapsamına alınması bu müessesenin işlerliğini artıracaktır.

1.2. Öngörülen Yatırım İndirimi

4369 sayılı kanunla yapılan düzenlemeyle Gelir Vergisi Kanunu'nun Ek 1.maddesiyle, teşvik belgeli yatırımların, yatırım indiriminden faydalanılması kabul edilmiş bulunan yatırımları kapsamında yaptıkları yatırım harcamaları yanısıra, müteakip vergilendirme dönemlerinde, yapmayı öngördükleri yatırım harcamalarını da ilgili kazançlarından indirebilme imkanı tanınmıştır.

Yatırım indirimi bilindiği gibi mükellefleri, vergisel açıdan teşvik eden, ekonomiye yeni yatırımların kazandırılmasına yardımcı olan bir müessesedir. Öngörülen yatırım indirimi de; yine yatırım teşvik belgesi kapsamında, takip edilen yılda yapılması düşünülen yatırım harcamalarının bir önceki dönem kazancından mahsup edilmesine olanak sağlamaktadır. Kısaca öngörülen yatırım indirimi müessesesi 4369 sayılı kanunla finansman fonu uygulamasının yerine ihdas edilmiştir.²² Finansman fonu uygulaması 4369 sayılı kanunun 22.maddesiyle, 01.01.1992'den itibaren kaldırılmıştır. Ancak "01.01.1999 tarihinden önce yatırım teşvik belgesine bağlanmış yatırım harcamalarına Kurumlar Vergisi Kanunu'nun bu kanunla kaldırılan mükerrer 8.maddesi uygulanır" hükmü getirilmiştir. Dolayısıyla, 01.01.1999 tarihinden önce yatırım teşvik belgesine bağlanmış yatırımlar için halen finansman fonu müessesesi

²² İsmail ASLAN, Okan ÖZANDAG, "Öngörülen Yatırım Harcaması Yapılmadan, Yeni Alınan Teşvik Belgesi Kapsamında Harcama Yapılması", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı97 (Ocak 2001), s.134

uygulanmaktadır. Bu nedenle önce finansman fonu uygulamasına kısaca değinilecek daha sonra öngörülen yatırım indirimi harcamaları konusu üzerinde açıklamalara devam edilecektir.

1.2.1. Finansman Fonu

Finansman fonu; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun mükerrer 8. maddesiyle düzenlenmiş olup kanun maddesi şu şekildedir. "Sermaye şirketleri ile kooperatiflerin yatırım indiriminden yararlanması kabul edilmiş bulunan yatırımların finansmanında kullanılmak ve yatırım teşvik belgesinde bu yatırımlar için öngörülen süre ile sınırlı kalmak kaydıyla aşağıdaki şartlarda finansman fonu ayrılarak kurum kazancından indirilebilir. Finansman fonu Kurumlar Vergisi matrahının %25'ini ve yapılacak yatırım tutarını geçemez. Finansman fonunun T.C. Merkez Bankası'nda açılacak her an paraya çevrilebilir Devlet Tahvili hesabına yatırılması mecburidir. T.C. Merkez Bankası'nda açılacak hesaptan çekişler Devlet Planlama Teşkilatınca düzenlenecek çekiş belgelerine dayanılarak yapılır ve her yıl için yapılan yatırım tutarını geçemez. Bir önceki yıl safi kurum kazancından finansman fonu olarak ayrılan meblağ hesap dönemi sonunda safi kurum kazancına eklenir." Görüldüğü üzere bu fondan yararlanma hakkı sadece Kurumlar Vergisi mükelleflerine tanınmıştır. Finansman fonu, yapılacak yatırımların finansmanında kullanılacak olan bir fondur. Bu nedenle yatırım teşvik belgesi almış olmak kaydıyla, yatırıma başlanılmadan önceki yıl kazancından da ayrılacaktır. Bununla beraber yatırımın tamamlandığı yılda bu yatırımla ilgili fon ayrılması da ilke olarak mümkün değildir.²³

Finansman fonunun Kurumlar Vergisi matrahının en az %25'i olacağı belirtilmiştir. Buradaki Kurumlar Vergisi matrahı vergi öncesi kurum kazancına gerekli ilavelerin yapılmasından sonra indirim ve istisnalardan sonra kalan tutardır. Finansman fonunun hesabında dikkate alınacak yatırım tutarı, fonun ayrıldığı yılda tamamlanmış yatırım tutarıdır. Bu durumu bir örnekle açıklayalım.

| | |
|--------------------------------------|-----------------|
| Kurum Kazancı | 300.000.000.000 |
| Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler | 5.000.000.000 |
| Yatırım İndirimi | 80.000.000.000 |
| Sonraki Yıl Yapılacak Yatırım Tutarı | 75.000.000.000 |

²³ 20 Seri Nolu KVK Genel Tebliği, 08.05.1991 Tarih ve 17334 Sayılı Resmi Gazete

ile sadece belirli bir grup mükellef değil, teşvik belgeli yatırımları yapan tüm mükelleflerin bu finansman imkanından yararlanması sağlanmıştır.²⁵

Gelir Vergisi Kanunu'nun Ek 1. maddesiyle mükelleflere yaptıkları ve müteakip vergilendirme dönemlerinde yapmayı öngördükleri yatırımlara ilişkin harcamalarını ilgili yıl kazancından indirebilme imkanı tanınmıştır. Bu uygulama 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Finansman fonu da 01.01.1999 tarihinden önce yatırım teşvik belgeleri bakımından sürecektir. Buna göre yatırım indirimi teşvik belgesinin alındığı beyanname verme süresi geçmemiş ilk hesap döneminde başlayacak ve indirimden yararlanacak miktara ulaşınca kadar devam edecektir. Eğer birden fazla teşvik belgesi varsa ve kazanç yetersizliği nedeniyle önceki dönemlerden gelen indirim tutarı mevcutsa, ilk olarak eski yatırımlarla ilgili devreden indirimler, sonra yeni yatırımlarla ilgili indirimler sırasıyla indirim konusu yapılacaktır. Öngörülen yatırım indirimi yeni olmasından dolayı uygulamada karışıklıklar çıkabilmektedir. Bilindiği gibi mükellefler yapmayı düşündükleri yatırımlardan her zaman vazgeçebilirler. Fakat bu durumun vergi kanunları ve teşvik uygulaması açısından değişik sonuçları olabilmektedir. Yapılması düşünülen teşvik belgesine bağlı yatırım harcamaları üzerinden bir önceki dönem öngörülen yatırım harcaması olarak yatırım indirimi vergi matrahından düşülmüşse, yapılacak yatırımdan vazgeçilmesi durumunda, vergi ziyayı doğurucu bir fiil gerçekleşmektedir. Başka teşvik belgesi kapsamında (öngörülen yatırım indiriminin yer aldığı beyannamenin verilme süresinde mevcut olmayan) öngörülen yatırım harcaması yapılmış olsa dahi vergi ziyayı cezası doğmaktadır. Dolayısıyla öngörülen yatırım indiriminin alakalı olduğu teşvik belgesi kapsamındaki harcama yapılmadan, yeni alınan teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırım harcaması kanunun açıklamasına aykırılık teşkil etmektedir. Eğer beyannamenin verildiği tarihte mevcut başka bir teşvik belgesi kapsamında öngörülen yatırım harcaması yapılmışsa bu harcama öngörülen yatırım harcaması kabul edilir.²⁶

²⁵ Aynı, s.124

²⁶ İsmail ASLAN, Okan ÖZANDAG, A.g.e, s.135-141

1.2.3. Öngörülen Yatırım İndirimi Uygulamasının Mükelleflere Sağladığı Vergi Avantajları

Öngörülen yatırım indiriminden faydalanabilmek için kazancın planlanan yatırım harcamalarını kapsayacak ölçüde olması gerekmektedir. Aksi durumda indirim gerçekleşmeyecektir. Öngörüldüğü halde indirilemeyen yatırım harcamaları içinde endeksleme yapılamaz. Mükellefin öngörülen yatırım indiriminden yararlanması, yatırım teşvik belgesinin alındığı tarihte beyanname verme süresi geçmemiş hesap dönemi kazançlarından itibaren başlayacaktır. Kurumlar vergisi mükellefleri açısından bu süre (hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler) Nisan ayı sonuna kadar, gelir vergisi mükellefleri için ise Mart ayı sonuna kadardır.

Örneğin mükellef (E) A.Ş.'nin yapacağı yatırım için 01.03.2002 tarihi itibarıyla almış olduğu Yatırım Teşvik Belgesinde toplam yatırım tutarı 1 trilyon 500 milyar olarak belirlenmiştir. Mükellefin bu belge kapsamında yapmayı öngördüğü harcamalar yıllar itibarıyla aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. (Yatırım İndirim oranı %100 olarak belirlenmiştir.)

| Yıllar | Öngörülen Yatırım Harcaması Tutarları | Gerçekleşen Yatırım Tutarları | Dönem Kazancı | Yeniden Değerleme Oranı (%) |
|--------|--|----------------------------------|------------------|--------------------------------|
| 2002 | 300 | 500 | 400 | 50 |
| 2003 | 500 | 450 | 1100 | 60 |

İşletme yatırım teşvik belgesini Kurumlar Vergisi Beyannamesinin verilme süresinden önce aldığından 2002 yılı içinde yatırım harcaması öngörerek 2001 yılı beyannamesinde indirim konusu yapmıştır.

2001 Yılı

| | |
|---|-----|
| Kurum Kazancı | 450 |
| Yatırım İndirimi (2002 yılında öngörülen) | 300 |
| Safi Kurum Kazancı | 50 |

2002 Yılı

| | |
|--|-----|
| Kurum Kazancı | 400 |
| Yatırım İndirimi (2002 yılında gerçekleşen) | 500 |
| Yatırım İndirimi(2002 yılı için 2001 beyannamesinde öngörülen) | 300 |
| Yatırım İndirimi (2003 yılı için öngörülen) | 500 |
| Yararlanılacak Toplam Yatırım İndirimi | 700 |
| Yararlanılan Toplam Yatırım İndirimi Tutarı | 400 |

İşletme 2002 yılında öngördüğü 300 milyar yatırım indirimi tutarını 2001 yılında beyannamesinde indirmiştir. Yatırım harcaması 2002 yılında 500 milyar olarak gerçekleştiğinden 2002 yılı beyannamesinde gerçekleşen yatırım indirimi olarak (500-300) 200 milyar TL indirilebilecektir. İşletme ayrıca 2003 yılı içinde 500 milyar TL yatırım harcaması öngörmüştür. Fakat kurum kazancının yetersiz olması nedeniyle 400 milyar TL indirilebilecektir. Geriye kalan 300 milyar TL'nin indirimine gerek kalmamıştır. Bu tutar gelecek sene için öngörülen yatırım indirimi olduğundan endekslemeye tabi tutulamayacağı gibi devreden yatırım indirimi olarak da değerlendirilmeyecektir.

2003 Yılı

| | |
|---|------|
| Kurum Kazancı | 1100 |
| Yatırım İndirimi (2003 yılında gerçekleşen) | 450 |
| Yatırım İndirimi (2003 yılı için 2002 yılında öngörülen) | 300 |
| Yararlanılacak Toplam Yatırım İndirimi | 750 |
| Safi Kurum Kazancı | 350 |

Öngörülen yatırım indiriminin getirilmesindeki en önemli amaçlardan birisi de yukarıda belirtildiği gibi enflasyonun ülkemizde uzun yıllardır yüksek oranda seyretmesi nedeniyle yatırım indirimi uygulamasının teşvik özelliğini kaybetmesidir. Yatırım indirimi miktarının ilgili yıl kazançlarına uygulanması bu kazançlarında takip edilen yılda beyan edilmesi enflasyonun yüksek olduğu durumda yatırım indiriminin reel değerinin yitirilmesine neden olmaktadır. Bu etkinin giderilmesi amacıyla ilgili yıl yapılan yatırım miktarlarının kazanç yetersizliği nedeniyle müteakip yıla devreden

miktarları yeniden değerlendirme oranlarında artırılarak endekslemeye tabi tutulmaktadır. Fakat öngörülen yatırım indiriminin sonraki yıla devreden miktarları için endeksleme uygulaması söz konusu değildir. Öngörülen yatırım indirimi zaten herhangi bir gecikmeye maruz kalmadığından, enflasyon karşısında reel değerlerini korumaktadırlar. Örnekte görüldüğü üzere öngörülen yatırım harcaması, işletmenin aldığı yatırım teşvik belgesi kapsamında, yatırım indiriminden yararlanması kabul edilmiş bulunan yatırımları yanı sıra müteakip vergilendirme dönemlerinde yapmayı öngördüğü yatırım harcamalarını da ilgili yıl kazançlarından indirebilme imkanı sağlamıştır. İşletme gelecek yıl yapmayı öngördüğü miktarı da ilgili yıl kazancından indirerek enflasyonist bir ortamda peşin bir finansman kaynağı sağlamaktadır. Tabi bu durum yatırımları, fiyatların yükseldiği bir dönemde enflasyonun etkilerinden belli oranda koruyabilecektir. Öngörülen yatırım indirimi harcaması % 30 Kurumlar Vergisinin hesabında kurum kazancından düşülebilecektir. Örneğe göre işletmenin 2003 yılı kazancı 1 trilyon 100 milyar, gerçekleşen yatırım harcamasının 450 milyar, öngörülen yatırım harcamasının da 300 milyar olduğu durumda vergi matrahı;

1.100.000.000.000
 (450.000.000.000)
(300.000.000.000)
 350.000.000.000 TL olacaktır.

İşletmenin öngörülen yatırım indirimi harcaması nedeniyle sağladığı finansman imkanı; $(300.000.000.000 \times 0,33) = 99.000.000.000$ olarak gerçekleşecektir. Yani işletme 300 milyarlık öngörülen yatırım harcamasını gerçekleştirmesi durumunda %30 kurumlar vergisi ve %10 fon payını ödemeyerek 99.00.000.000 TL finansman imkanı sağlayacaktır. Uzun zamandır devam eden yatırım indiriminde stopaj yapılıp yapılamayacağına ilişkin tartışma, Danıştay'ın kararıyla sabitleşerek yatırım indiriminde stopaj yapılmayacağı yönünde son bulmuştur. Böylece mükellefler hem %33'lük kurumlar vergisini ödemeyerek hem de, %22'lik gelir vergisi stopajını ödemeyerek bir vergisel avantaj sağlamıştır. Enflasyonist bir ortamda yatırım yapmanın güçlüklerini önceki bölümlerde belirtmiştik. İşletmelerin yatırımlarının artırılması amacıyla bu tür vergisel teşvikler yatırımların yapılmasını az da olsa

gayrimenkuller için maliyet bedeli artırımı, satışın yapıldığı tarihe kadar uygulanır. Bu fıkra hükmünün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir” denilmektedir.

Bu madde hükmünde kullanılan elden çıkarma deyimi Gelir Vergisi Kanunu’nun 180 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nin B bölümünün son paragrafında açıklanmıştır. Bu tebliğe göre “ gayrimenkul ve bu nitelikteki mal ve hakların elden çıkartılmasından bunların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve teslimi, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması ve ticaret şirketlerine sermaye olarak konulması anlaşılacaktır” şeklinde açıklanmıştır.³⁰ 4684 sayılı kanunun 17.maddesi ile 03.07.2001 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Gelir Vergisi Kanunu’nun 38.maddesinin son fıkrası tekrar değiştirilmiştir. Maddenin son hali şu şekildedir; “mükelleflerin iktisap tarihinden itibaren iki tam yıl süreyle, işletmelerinde kayıtlı bulunan gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları halinde, bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli bunların elden çıkartıldıkları ay hariç olmak üzere D.İ.E tarafından belirlenen Toptan Eşya Fiyatları Endeksi’ndeki artış oranında artırılarak kazancın tesbitinde dikkate alınabilir.” denilmektedir. 4684 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, maliyet bedeli artırımının yıllık olarak değil, aylık olarak yapılması benimsenmiştir. Değişiklikten önce, alım ve satımın yapıldığı yıl maliyet bedeli artırımı yapılmazken,³¹ 4684 sayılı kanundan sonra satımın yapıldığı ay hariç maliyet bedeli artırımı yapılabilecektir. Yani alımın yapıldığı ay da maliyet bedeline dahil edilecektir. Ayrıca diğer bir değişiklik ise, D.İ.E tarafından belirlenen TEFE’nin kullanılmaya başlanmasıdır. Daha önceden bilindiği gibi Vergi Usul Kanunu’nca tespit edilen yeniden değerlendirme oranı kullanılmaktaydı. 4684 sayılı kanunla, iktisadi kıymetin sadece satıldığı ay hariç, TEFE’de meydana gelen değişiklik oranında revize edilmesi, maliyet bedelinin gerçek değere daha yakın bir şekilde tespit edilmesini sağlayacaktır.³²

³⁰ Bünyamin ÖZTÜRK-Mustafa ÖZER, **Dönemsonu Envanter İşlemleri**, (Ankara:Maliye ve Hukuk Yayınları, Ocak 2001),s.260

³¹ A.Haydar Yıldırım Olcay Kolotoğlu, “Maliyet Artış Fonunda Son Durum ve Yeniden Değerleme İlişkisi”, **Yaklaşım Dergisi** , Sayı 106, (Ekim 2001), s.158

³² Aynı, s.158-159

1.3.1. Maliyet Bedeli Artırımı Uygulama Esasları ve Şartları

1.3.1.1. Maliyet Bedeli Artırımına Konu Olan İktisadi Kıymetler

Maliyet bedeli artırımı yukarıda değinildiği gibi, gayrimenkuller, iştirak hisseleri ve amortisman tabi diğer iktisadi kıymetlere uygulanır. Maliyet bedeli artırımında gayrimenkullerin tanımı Medeni Kanunun hükümlerine göre belirlenmektedir³³. Esas niteliği bakımından gayrimenkuller bir yerden bir yere taşınması mümkün olmayan dolayısıyla sabit olan malları ifade etmektedir.³⁴ Gayrimenkullerin mütemmim cüz'i durumundaki kıymetlerde gayrimenkul hükmünde maliyet bedeli artırımından yararlanır.³⁵

Gayrimenkullerde maliyet bedeli artırımı, maliyet bedeli üzerinden ve kümülatif esasa göre yapılmaktadır. Gayrimenkul eğer vadeli olarak satın alınmışsa vade farkı satın alma gideri olarak dikkate alınır.³⁶ İştirak hisseleri deyiminin tanımında 49 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılmıştır. Bu tanıma göre; tam mükellef olan sermaye şirketlerinin hisse senetleri ile adi ortaklık payları iştirak hissesi olarak kabul edilmektedir. Dar mükellefiyete tabi olan şirketlerin iştirakleri de 57 nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile bu kapsama dahil edilmiştir. Böylece iştirakin bulunduğu şirketin tam veya dar mükellef olması, yurtiçinde ve yurtdışında faaliyette bulunması arasındaki farklılıkta giderilmiştir. İş ortaklıkları ve adi ortaklık payları da iştirak hissesi olarak kabul edilmiş fakat kolektif ve adi komandit şirketlerdeki paylar iştirak hissesi olarak kabul edilmemiştir.³⁷ Maliyet bedeli artırımını kurumlar yapabileceği gibi şahıs işletmeleri de yapabilmektedir. Bedelsiz edinilen hisse senetleri de Kurumlar Vergisi Kanunu geçici 21/3.maddeye göre nominal bedelleri üzerinden maliyet bedeli artırımı uygulamasına tabi olurlar. Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı 17.12.1998 tarih ve B.07.0 GEL...50/5011-152-50206 sayılı muktezasında bedelsiz edinilen hisse senetlerinin iktisap tarihinin bunların bedelsiz edinildiği tarihin esas alınacağına dair bir açıklama yapılmıştır. Yani maliyet bedeli

³³ Türk Medeni Kanunu 632. maddesi.

³⁴ Ercan DURGUN, "Örnekleriyle Her Yönüyle Mevcutlarda ve Alacaklarda Amortisman" Yaklaşım Dergisi Eki, (Ankara: Yaklaşım Yayıncılık ,Aralık 2000), s.65.

³⁵ Yılmaz ÖZBALCI, A.g.e., s.393.

³⁶ Aynı, s.394.

³⁷ Aynı, s..396-397.

artırımı uygulamasında bedelsiz hisse senetlerinin elde edildiği tarihe göre hesaplamalar yapılacaktır.³⁸

Amortisman konusu diğer iktisadi kıymetlerde Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinin 4108 sayılı kanunla yapılan değişiklikle maliyet bedeli artırımı uygulamasına tabi tutulmuşlardır. Amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler, gayrimenkuller haricindeki diğer iktisadi kıymetleri ifade etmektedir. Maliyet bedeli artırımı uygulaması maliyet bedeli üzerinden yapılmaktadır. Bu uygulamanın yapılabilmesi için iktisap tarihinin büyük bir önemi bulunmaktadır. Aslında amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin iktisap tarihlerinin tesbiti açısından sorun olmayabilir.³⁹ Fakat bunların aktife girdikleri yılın mı yoksa fiili olarak işletmede kullanılmaya başladıkları yılın mı iktisap tarihi olarak dikkate alınması konusunda karışıklıklar olabilmektedir. Böyle bir durumda iktisadi kıymetin aktife girdiği yıl değil, fiilen işletmede kullanılmaya başladığı yıl dikkate alınarak maliyet bedeli artırımı yapılabilir.

1.3.1.2. Maliyet Bedeli Artırımından Yararlanacak Olanlar

Maliyet bedeli artırımı müessesinden hem bilanço hem de işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler yararlanmaktadır.⁴⁰ Ayrıca dar mükellefiyete tabi olan bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerde maliyet bedeli artırımından yararlanır.⁴¹ Serbest meslek kazancı defteri tutanlar ise bu uygulamanın kapsamı dışındadır.⁴²

1.3.1.3. Maliyet Bedeli Artırımında Süre Şartı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 39. maddesinde de açıkça ifade edildiği üzere, maliyet bedeli artırımına konu olan iktisadi kıymetlerin iki tam yıl süreyle aktifte kalmaları gerekmektedir. Örneğin 07.06.2002 tarihinde satın alınan bir iktisadi

³⁸ Aynı, s.397.

³⁹ Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli artırımı uygulaması kapsamına dahil edilmesi 01.01.1995 tarihinden geçerli olarak düzenlenmiştir. Uygulamadaki genel görüş 01.01.1995 tarihinden önce iktisap edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinde maliyet bedeli artırımı uygulamasından yararlanabileceği yönündedir.

⁴⁰ Aynı, s.392.

⁴¹ Hasan YALÇIN, A.g.e, s.410.

⁴² Bünyamin ÖZTÜRK-Mustafa ÖZER, A.g.e., s.260

kıymetin 07.06.2004 tarihine kadar aktifte kayıtlı olması şarttır. Bu tarihten önce iktisadi kıymetin satılması halinde maliyet bedeli artırımından yararlanılması söz konusu değildir. Ayrıca iktisadi kıymetin elden çıkartıldığı ay maliyet bedeli artırımında dikkate alınmayacaktır.⁴³ Örneğimize göre 2002 yılının altıncı ayı da dahil olmak üzere, 2004 yılının beşinci ayına kadar maliyet bedeli yapılabilecektir.

1.3.1.4. Gayrimenkul ve Menkul Ticareti İle Uğraşılması

49 nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne göre; gayrimenkul ve menkul ticareti ile uğraşanlar bu amaçla elinde bulundurdukları menkul ve gayrimenkulleri için maliyet bedeli artırımını yapamazlar.⁴⁴ Ancak kendi faaliyetlerine tahsis ettikleri gayrimenkuller için maliyet bedeli artırımını yapabilirler. Bununla beraber, menkul kıymetlerin ticareti ile uğraşan mükelleflerde diğer şirketlerin yönetimine katılmak amacıyla elde ettikleri menkul kıymetler için bu uygulamadan yararlanabilirler.⁴⁵

1.3.1.5. Maliyet Bedeli Artırımında Esas Alınacak Oran

Daha önce de belirtildiği gibi maliyet bedeli artırımını Devlet İstatistik Enstitüsünün belirlediği Toptan Eşya Fiyatları Endeksi'ndeki artış oranında yapılacaktır. Ayrıca maliyet bedeli artırımını aylık esasa göre yapılacaktır.⁴⁶ Enflasyon oranlarının aylık olarak %3-5 arasında değişmesi, aylık olarak değerlendirme yapmanın mükellefleri daha gerçekçi sonuçlara götüreceği açıktır.⁴⁷

ÖRNEK: (E) A.Ş. 07.03.2000 tarihinde 40.000.000.000 TL'ye bir makine satın almıştır. Bu makine 07.06.2002 tarihinde 150.000.000.000 TL'ye satılmıştır. Bu durumda maliyet bedeli artırımını şu şekilde olacaktır.(Amortismanlar ve KDV dikkate alınmamıştır.)

Makinanın maliyet bedeli Mart 2000 ile Mayıs 2002 tarihleri arasında Toptan Eşya Fiyatları Endeksi'ndeki artış oranında arttırılarak tespit edilecektir.

⁴³ Bahattin KULU, "4684 Sayılı Kanun Sonrası Maliyet Bedeli Artırımı", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 244, (Aralık 2001), s.35.

⁴⁴ Bünyamin ÖZTÜRK-Mustafa ÖZER, A.g.e.,s.261

⁴⁵ Aynı.,s.261.

⁴⁶ A.Haydar YILDIRIM- Olcay KOLOTOĞLU, A.g.m,s.157.

⁴⁷ Aynı, s.159.

Mayıs 2002 Sonu İtibariyle Toptan Eşya Fiyatları Endeksi 5508,4⁴⁸
 Şubat 2000 Sonu İtibariyle Toptan Eşya Fiyatları Endeksi 2179,3

Bu Değerlere Göre Maliyet Bedeli Artırımı

$$[5508,4 \times (40.000.000.000 / 2179,3)] = 101.104.024.227 \text{ TL}$$

Maliyet Artış Fonu İse

$$101.104.024.227 - 40.000.000.000 = 61.104.024.227 \text{ TL olacaktır.}$$

Kar

| | |
|--------------------------|------------------------------|
| Makinanın Maliyet Bedeli | 40.000.000.000 |
| Maliyet Artış Fonu | 61.104.024.227 |
| Satış Bedeli (-) | <u>150.000.000.000</u> |
| | 48.895.975.773 TL olacaktır. |

Şimdi aynı örneği maliyet bedeli artırımı yapmadan tekrarlayalım.

| | |
|--------------------------|-------------------------------|
| Makinanın Maliyet Bedeli | 40.000.000.000 |
| Satış Bedeli (-) | <u>150.000.000.000</u> |
| Kar | 110.000.000.000 TL olacaktır. |

Maliyet bedeli artırımı sayesinde makinanın maliyet bedelinde yıllar itibariyle meydana gelen aşınmalar önlenmeye çalışılmıştır. Gerçekten verilen örneklerde de görüldüğü üzere işletmenin maliyet bedeli yapması ve yapmaması durumunda kar rakamı çok farklı oluşmaktadır. Burada maliyet bedeli artırımı yapılmaması durumunda işletme (110.000.000.000-48.895.975.773) 61.104.024.227 TL enflasyon karı üzerinden vergiye tabi olacaktır. Yüksek enflasyonun yaşandığı ülkemizde bu müessesenin önemi buradan daha iyi anlaşılmaktadır.

1.3.1.6. Maliyet Bedeli Artırımı Sonucunda Zarar Doğması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 38.maddesine eklenen fıkra hükmü ile mükelleflerin enflasyondan kaynaklanan fiktif kazançlarının vergilendirilmemesi

⁴⁸ T.C. Devlet İstatistik Enstitüsü'nün Web Sayfası, www.die.gov.tr/fiyatistatistikler

amaçlanmıştır. Anılan maddenin zarar artırıcı bir işlevi bulunmamaktadır. Bu nedenle gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin artırılması uygulamasından zarar doğması halinde, bu zarar vergilenecek kazancın tesbitinde dikkate alınmayacak ve satış karı sıfır olarak kabul edilecektir. Ancak maliyet bedeli artırımını dikkate alınmaksızın iktisadi kıymetlerin satışından zarar doğması halinde ticari ve kurum kazancının tesbitinde bu zarar dikkate alınabilecektir.⁴⁹

Yukarıda verilen örnekte (E) A.Ş.'nin maliyet bedeli artırımına tuttuğu makinayı 35.000.000.000 TL'ye sattığını varsayalım. Bu durumda şirketin zararı şu şekilde belirlenecektir.

$101.104.024.227 - 35.000.000.000 = 66.104.024.227$ TL zarar olacaktır. Fakat bu zararı şirketin vergilenecek karından indirebilmesi mümkün değildir. Sadece maliyet artış fonundan mahsup edilebilecektir.

1.3.1.7. Maliyet Bedeli Artırımında Vergilenmeyen Kazancın Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu

Maliyet bedeli artırımını sonucunda bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında tutulan bedel, Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisine tabi olmayacaktır.⁵⁰ Maliyet bedeli artışına tekabül eden kısım gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin sermayelerinin bir cüzü olup işletmelerin bilançolarının pasifinde "Maliyet Artış Fonu" olarak yer alacaktır. Kurumlar vergisi mükellefleri isterlerse bu fonu sermayelerine ekleyebileceklerdir. Ayrıca maliyet bedeli artırımını sonucu oluşan bu fon gelir vergisi stopajına da tabi tutulmayacaktır. Eğer bu fon ortaklara dağıtılsa bu durumda işletmeden çekilmiş olarak kabul edilecek ve o yılın kazancına dahil edilerek vergiye tabi tutulacaktır.⁵¹

⁴⁹ Erdal SÖNMEZ, Garip AYZ, *Dönemsonu İşlemleri*, (Ankara: Tesmer Yayınları 38, Ocak 2002) s.131.

⁵⁰ Bünyamin ÖZTÜRK- Mustafa ÖZER, A.g.e.,s.268

⁵¹ Aykut GÜMÜŞLÜOĞLU-Mustafa Günhan ACAR, "Maliyet Bedeli Artırımı ve Özellikli Durumlar", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 235,(Mart 2001),s.128.

1.3.1.8. Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulmamış Olan Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Maliyet Bedeli Artırımı

İşletmenin bilançosuna kayıtlı bir gayrimenkulün yeniden değerlemeye tabi tutulmaması durumunda satış kazancı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.⁵²

Satış bedeli + fiilen gider yazılan amortisman –TEFE oranında artırılan maliyet bedeli= vergilendirilecek kazanç

Örnek: (E) A.Ş. 05.01.1998 tarihinde 20.000.000.000 TL'ye satın aldığı bir binayı 02.02.2002 tarihide 200.000.000.000 TL'ye satmıştır. Bu gayrimenkul yeniden değerlemeye tabi tutulmamış, fakat her yıl için % 2 oranında amortisman ayrılmıştır. Bu durumda satış kazancı şu şekilde hesaplanacaktır.(KDV dikkate alınmamıştır.)

Bina İçin Ayrılan Amortisman Tutarı 1.600.000.000 TL

Binanın Endekslenmiş Maliyet Bedeli

İşletme aktifinde iki tam yıldan daha fazla kayıtlı bulunan binasını iktisap ettiği ay dahil, sattığı ay hariç olmak üzere Toptan Eşya Fiyat Endeksi'ndeki artış oranında artırarak satış karının tespitinde dikkate alabilecektir.

Ocak 2002 tarihli TEFE 5.157,4

Aralık 1997 tarihli TEFE 787,7

[5.157,4 (20.000.000.000/787,7)]=130.948.330.582 TL

Kar

[(200.000.000.000+1.600.000.000)-130.948.330.582]=70.651.669.418 TL olacaktır.

(E) A.Ş.'nin binasını maliyet bedeli artırımı yapmaması durumunda karı şu şekilde hesaplanacaktır.

Kar

200.000.000.000+1.600.000.000-20.000.000.000=181.600.000.000 TL olacaktır.

Yine görüldüğü üzere maliyet bedeli artırımı yapılmaması durumunda işletme (181.600.000.000-70.651.669.418) 110.948.330.582 TL enflasyon karı üzerinden vergiye tabi olacaktır.

⁵² Erdal SÖNMEZ-Garip AYZ, A.g.e., s.132.

1.3.1.9 Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulmuş Olan Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Maliyet Bedeli Artırımı

Amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde bunlara ait amortismanlar kara intikal ettirilecektir. Yani amortismanlar satış durumunda kar artırıcı bir unsur olmaktadır. Gayrimenkullerin yeniden değerlemeye tabi tutulması bunların Gelir Vergisi Kanunu 38. maddesine göre maliyet bedeli artırımı yapılmasına engel değildir.⁵³ Şimdi yukarıda verilen örneği yeniden değerlemeye tabi tutarak değiştirelim.

Örnek: (E) A.Ş. tarafından 05.01.1998 tarihinde 20.000.000.000 TL'ye satın aldığı bir binayı 02.02.2002 tarihinde 200.000.000.000 TL'ye satmıştır. Söz konusu bina için her yıl % 2 oranında amortisman ayrılmıştır. Bina yeniden değerlemeye tabi tutulmuş fakat yeniden değerlendirme fonu sermayeye eklenmemiştir.

| YILLAR | Yen.Değ.Oran. (%) | Yeniden Değ.Tutar (TL) | Amortisman Oranı (%) | Ayrılan Amortisman | Birikmiş Amortismanlar (TL) |
|--------|------------------------|--------------------------------|---------------------------|-----------------------|-------------------------------------|
| 1998 | | 20.000.000.000 | 2 | 400.000.000 | 400.000.000 |
| 1999 | 52.1 | 30.420.000.000 | 2 | 400.000.000 | 1.008.400.000 |
| 2000 | 56.0 | 47.455.200.000 | 2 | 400.000.000 | 1.973.104.000 |
| 2001 | 53.2 | 72.701.366.400 | 2 | 400.000.000 | 3.422.795.328 |
| | | | | 1.600.000.000 | 6.804.299.328 |

Gayrimenkulün Yeniden Değerleme Öncesi Net Değeri

$$20.000.000.000 - 1.600.000.000 = 18.400.000.000 \text{ TL}$$

Gayrimenkulün Yeniden Değerleme Sonrası Net Değeri

$$72.701.366.400 - 6.804.299.328 = 65.897.067.072 \text{ TL}$$

Değer Artış Fonu

$$65.897.067.072 - 18.400.000.000 = 47.500.067.072 \text{ TL}$$

⁵³ Erdal Sönmez-Garip Ayaz, A.g.e., s.133

Maliyet bedeli Ocak 1998-Ocak 2002 tarihleri arasında Toptan Eşya Fiyat Endeksi'ndeki artış oranında artırılarak tespit edilecektir.

Ocak 2002 Tarihli TEFE : 5.157,4

Aralık 1997 Tarihli TEFE : 787,7

Binanın Endekslenmiş Maliyet Bedeli

$$[5.157,4 \times (20.000.000.000/787,7)] = 130.948.330.582 \text{ TL}$$

Maliyet Artış fonu

$$130.948.330.582 - 20.000.000.000 = 110.948.330.582 \text{ TL}$$

Yeniden değerlendirme fonu sermayeye eklenmemiştir. Bu verilere göre satış sonucu kar şu şekilde hesaplanacaktır.

Satış Bedeli+ Birikmiş Amortismanlar + Değer Artış Fonu- Binanın Değeri- Maliyet Artış Fonu = Satış Karı

$$(200.000.000.000+6.804.299.328+47.500.067.072)-(130.948.330.582-(10.948.330.582)) = 12.407.705.236 \text{ TL satış karı olacaktır.}$$

Yapılan bütün örneklerde farklı farklı kar rakamları bulunmuştur. İşletmenin gayrimenkulünü hem yeniden değerlemeye tabi tutup hemde maliyet bedeli artırımını yapması durumunda karı enflasyondan büyük ölçüde arındırılmakta ve enflasyon vergisi ödenmesini önlemektedir.

1.3.1.10. Yeniden Değerleme Fonunun Sermayeye Eklenmesi Halinde Maliyet Bedeli Artırımı

Kurumlar vergisi mükellefleri yeniden değerlendirme sonucu oluşan değer artış fonlarını sermayelerine ilave edebilirler. Bu fonların sermayeye ilavesi kurumlara vergisel bir avantaj sağlamaktadır. Kurumların satış kazancı sermayeye eklenen bu

fon kadar azalmaktadır. Fakat gayrimenkullere ait değer artış fonunun sermayeye ilave edilmesi bir farklılık arz etmektedir. Vergi Usul Kanunu 298 inci maddesi uyarınca bina, arsa ve araziler yeniden değerlendirilmeden önceki kıymetleri üzerinden amortismanına tabi tutulmaktadır. Bu bakımdan değer artış fonunun sermayeye ilave edilmesi halinde değer artış fonunun satış karının hesabında dikkate alınması gerekir. Bu mükellefler maliyet bedeli artırımını yapması durumunda oluşan maliyet artışından, sermayeye ilave etmiş oldukları değer artış fonunu düşülebileceklerdir.⁵⁴

Ayrıca şirket yönetimi maliyet artış fonunun ortaklara dağıtılmasına da karar verebilir. Bu durumda maliyet artış fonu işletmeden çekilmiş olarak kabul edilecek ve o yılın kazancına dahil edilecektir.

1.3.1.11. İştirak Hisselerinin Satışında ve Rüçhan Hakkı Kullanılarak Bedelsiz Edinilen Hisse Senetlerinin Satışında Maliyet Bedeli Artırımı

Maliyet artış fonunun sermayeye ilave edilerek ortaklara bedelsiz hisse senedi verilmesinin kar dağıtımını olup olmadığı konusunda 191 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde açıklama yapılmıştır. Açıklamaya göre, bu fonun sermayeye ilavesi sermaye yedeklerinden yapılan bir sermaye artırımını olduğu için gerçek kişi ortaklar için menkul sermaye iradı olarak kabul edilmemektedir. İştiraklere verilen bedelsiz hisse senetleri ise nominal değerleri üzerinden aktifleştirilerek "529 Diğer Sermaye Yedekleri" hesabı alacaklandırılmaktadır. 4684 sayılı kanun öncesinde iştiraklerden elde edilen bedelsiz hisse senetleri itibari değerleri üzerinden maliyet bedeli artırımına tabi tutuluyordu. 4684 sayılı kanunla bu hüküm yürürlükten kaldırılarak yeni hükümler getirilmiştir. Buna göre rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle edinilen iştirak hisseleri ile iştirak edilen kurumun ihtiyat akçeleri, banka provizyonları ve Vergi Usul Kanunu'na göre ayrılan yeniden değerlendirme fonlarının sermayeye ilavesi dolayısıyla bedelsiz alınan iştirak hisselerinin en az iki yıl öncesinde iştirak edinilen şirketlere ait olması halinde, bu hisselerin iki yıl öncesinde edinilmiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır.⁵⁵ Bu şekilde iki yıl öncesinde aktifte bulundurulmuş hisse senetlerine bağlı olarak yeni edinilen bedelsiz hisse senetleri için iki tam yıl aktifte bulundurulma şartı

⁵⁴ Aynı, s.135.

⁵⁵ Soner ÜLGEN, "4684 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemem Işığında Maliyet Bedeli Artırımını Uygulaması", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 241, s.127.

aranmayacaktır. Bu durum rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle elde edilen hisse senetleri içinde geçerli olacaktır. Bu şekilde bedelsiz edinilen hisse senetlerinin maliyet bedeli artırımı, bunların edinilmesine yol açan sermaye artırımının tescili tarihinden itibaren uygulanacaktır.⁵⁶

ÖRNEK: (T) A.Ş. 07.06.1999 tarihinde (E) A.Ş.'ye 10.000.000.000 TL iştirak etmiştir. (E) A.Ş. 15.03.2001 tarihinde sermaye artırımında bulunmuş, (T) A.Ş.kendi payına tekabül eden 3.000.000.000 TL'yi rüçhan hakkı kullanarak satın almıştır. (E) A.Ş.'nin sermaye artırım işlemi 07.06.2001 tarihinde tescil edilmiştir. (T) A.Ş. satın aldığı hisse senetlerini 07.08.2002 tarihinde 8.000.000.000 TL'ye satmıştır.

(T) A.Ş. elde ettiği hisse senetlerini henüz iki tam yıl aktifte bulundurma süresi dolmamış olmasına rağmen maliyet bedeli artırımına tabi tutabilecektir.

(T) A.Ş elde ettiği bedelsiz hisse senetlerini sermaye artırımının tescil edildiği tarih olan Haziran 2001 ile, Temmuz 2002 tarihleri arasındaki süre içinde Toptan Eşya Fiyatları Endeksindeki Artış oranında maliyet bedeli artırımına tabi tutabilecektir.

Mayıs 2001 Sonu İtibariyle TEFE Endeksi 3689,6

Temmuz 2002 Sonu İtibariyle TEFE Endeksi 5720,7

Bu Değerlere Göre Elden Çıkarılan Hisse Senetlerinin Maliyet Bedeli

$$[5720,6x (3.000.000.000/ 3689,6) = 4.651.398.525 \text{ TL}$$

Maliyet Artış Fonu

$$4.651.398.525 - 3.000.000.000 = 1.651.398.525 \text{ TL olacaktır.}$$

Kar

$$3.000.000.000+1651.398.525-8.000.000.000= 3.348.601.475 \text{ TL olacaktır.}$$

Eğer (T) A.Ş maliyet bedeli artırımını yapmamış olsaydı bu durumda karı $(8.000.000.000-3.000.000.000)5.000.000.000$ TL olacaktır.

Maliyet bedeli artırımı ile, işletmelerin aktifinde iki tam yıldan fazla kalan gayrimenkul, iştirak hissesi ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin satılması halinde, enflasyon nedeniyle artan satış hasılatı ile sabit kalan maliyetlerin karşılaştırılması nedeniyle doğan enflasyon karlarının vergi dışı bırakılması

⁵⁶ Aynı, s.128.

amaçlamıştır.⁵⁷ Ancak maliyet bedeli artırımını müessesesinin mükellefleri enflasyona karşı koruduğu açık olup, kanunda yer alan iki tam yıl aktifte kalma şartının da kaldırılması, enflasyonun etkilerini azaltma bakımından daha verimli olacaktır. Maliyet bedeli artırımını mükelleflerin fiktif karları üzerinden vergi ödemelerini engelleyen önemli bir müessesedir. Değişiklikten önce iktisadi kıymetin değeri tespit edilirken iki yıllık sürenin hesap dışında bırakılması esas değer belirlenmesini güçleştirmekteydi. Aylık bazda yapılan yeni sistem revize edilecek maliyet bedelini gerçek değerine daha da yaklaştırmış olacaktır. Özellikle cari yılda satın alınan iktisadi kıymetlerin gerçek değeri ile bilançoda yer almasını sağlayacaktır.⁵⁸

1.4 Finansman Gider Kısıtlaması (Enflasyon Primleri)

Gelir Vergisi Kanunu'na 4008 sayılı kanunla eklenen 8. bentte, Vergi Usul Kanunu'na göre, dönem sonu stoklarını ilk giren son çıkar (LİFO) yöntemiyle değerleyen ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutanların işletmede kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kur farkı ve benzeri gider ve maliyet unsurlarının bir kısmının gider olarak kabul edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen bu bent Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15.maddesine 13. bent olarak girmiştir. Bu hükme göre bankalar, sigorta şirketleri, finans şirketleri dışında kalan kurumlarda finansman giderlerinin indiriminde kısıtlamaya tabi tutulmuşlardır.⁵⁹ Bu kurumlar dışındaki işletmeler Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde hesapladıkları giderlerini kurum kazancının tesbitinde gider olarak indiremeyeceklerdir.⁶⁰

1.4.1. Finansman Gider Kısıtlamasına Tabi Olan Mükellefler

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen bentler hükmünce, finansman gider kısıtlamasına tabi olan mükellefler şu şekilde belirtilmiştir; dönem sonu

⁵⁷ Kemal UZUN, "Enflasyonun Vergi Mükellefleri Üzerindeki Etkisi ve Vergi Kanunlarında Yer Alan Mükellefleri Enflasyona Karşı Koruyan Tedbirler", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 210, s.80

⁵⁸ A.Haydar Yıldırım, Olcay Kolotoğlu A.g.m s.159

⁵⁹ Hasan YALÇIN, A.g.e., s.452.

⁶⁰54 ve 55 Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde Finansman Gider Kısıtlamasının Uygulanmasına ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

stoklarını ilk giren son çıkar yöntemine göre değerleyen mükellefler, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri finansman gider kısıtlaması kapsamı içindedir.⁶¹ Mükellefler işletmelerindeki herhangi bir iktisadi kıymeti yeniden değerlemeye tabi tutsa bile, finansman giderlerine bir kısıtlama uygulanacaktır. Yukarıda sayılan şartlardan bir tanesinin gerçekleşmesi gider kısıtlaması için yeterlidir.

1.4.2. Finansman Gider Kısıtlamasına Tabi Olmayan Mükellefler

Sanayi siciline kayıtlı olan imalatçılar, yukarıdaki şartları taşısa dahi imalat faaliyetinde kullandıkları yabancı kaynaklarına ilişkin gider ve maliyet unsurlarında gider kısıtlaması uygulanmayacaktır. Fakat bu imalatçıların finansman gider kısıtlaması kapsamının dışında kalabilmeleri için, hesap dönemi sonuna kadar Bakanlığa baş vurması ve en geç beyanname verme süresinin sonuna kadar bu belgenin alınması gerekmektedir. Eğer mükellef imalatçı olduğu halde sanayi siciline kayıt yaptırmamışsa, finansman gider kısıtlaması uygulaması kapsamına dahil olur.⁶² Sanayi siciline kayıtlı olduğu halde fason iş yaptıranlarda finansman giderlerinde kısıtlamaya tabi olurlar. Banka sigorta şirketleri ile finans kurumları da finansman gider kısıtlamasının dışında tutmuşlardır. Fakat borsa aracı kurumları, menkul kıymet yatırım ortaklıkları, yatırım fonları finans kurumu olarak sayılmamıştır.⁶³ Yatırımların maliyetine eklenen finansman giderleri için de söz konusu kısıtlama yapılamaz. Kanun maddesinde bahsedilen yatırımlar işletmenin duran varlık hesap grubuna kaydedilen her türlü amortismanına tabi iktisadi kıymet alımları ile bir yıldan daha uzun süre işletmede tutulan ve yatırım amacıyla satın alınan iştirak hisseleridir. Buna göre iştirak hisselerinin alımı nedeniyle maliyet bedeline ilave edilen finansman giderlerinin, söz konusu iştirak hisselerinin satışında finansman gider kısıtlaması kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ayrıca dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen ve amortismanına tabi olan iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutmayan mükelleflerde yine bu kanun kapsamı dışında tutulmuşlardır.

⁶¹ A.Ercan ALPTEKİN, "Finansman Gider Kısıtlaması", *Yaklaşım Dergisi*, (Nisan 2000), s.166.

⁶² Aynı, s.166.

⁶³ Erdal Sönmez, Garip Ayaz, A.g.e., s.39.

1.4.3. Gider Kısıtlaması Kapsamına Giren Yabancı Kaynaklara İlişkin Gider Ve Maliyet Unsurları

İşletmenin kullandığı yabancı kaynaklara ilişkin olarak düzenlediği belgelerde ayrıca gösterilsin veya gösterilmesin yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğan her türlü, faiz ve komisyon, vade farkı, kar payı, kur payı, faktoring kuruluşlarına verilen iskonto bedelleri ve benzeri adlar altında yapılmış olan gider maliyet unsurları gider kısıtlaması uygulamasına tabi olacaktır.⁶⁴ Yabancı kaynağın kullanıldığı süreye bağlı olmaksızın oluşan gider ve maliyet unsurları finansman gider kısıtlaması kapsamında değildir. Bunlar kredi sözleşmeleri nedeniyle ödenen damga vergisi, teminat mektubu komisyonları, tahvil ihracı ile ilgili giderler, ipotek masrafları, banka havalesi nedeniyle ödenen banka ve sigorta muameleleri vergisi, erken ve peşin ödeme iskontaları, finansal kiralama nedeniyle ödenen kiralar finansman gider kısıtlamasına konu olmayacaktır.⁶⁵ 163 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerin kuruluş dönemine ait olanlarının amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırımların maliyetine eklenmesi, işletme dönemine ait olanlarının ise ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması yada maliyete intikal ettirmek suretiyle amortisman tabi tutulması mümkündür. 54 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde işletmelerin yükledikleri finansman giderlerinin düzenlenen belgelerde ayrıca gösterilmediği hallerde vade farkının, Merkez Bankası iskonto hadlerine göre hesaplanacağı ve bu şekilde gider kısıtlamasına tabi tutulacağı açıklanmıştır. Fatura ve benzeri belgelerde gösterilmeyen vade farklarının Merkez Bankası iskonto haddi kullanarak gider kısıtlamasına tabi tutulacağı yönündeki uygulama Danıştay 4. Dairesinin 27.10.1997 tarih ve E.No: 1997/636, K.No:1997/3797 sayılı kararı ile iptal edilmiştir.⁶⁶ Emtia alımları için kullanılan kredilere ilişkin faiz ve kur farkları da finansman gider kısıtlaması dışındadır. Leasing şirketlerine ödenen kiralarda yine bu uygulamanın kapsamı dışındadır.⁶⁷

⁶⁴ Hasan YALÇIN, A.g.e.,s.461.

⁶⁵ Aynı, s.467.

⁶⁶ Erdal SÖNMEZ, Garip AYZAZ, A.g.e., s.41

⁶⁷ A.Ercan Alptekin, A.g.m., s.165-169

1.4.4. Finansman Giderlerinin Yanında Finansman Gelirlerinin de Bulunması

“Finansman giderlerinin yanısıra, finansman geliri elde etmiş olan mükellefler gider kısıtlaması uygulamasında söz konusu gelir ve giderlerini birbiri ile mukayese etmek suretiyle netleştirmeleri mümkün olmayıp, finansman giderleri toplamının gider kısıtlamasına konu edilmesi gerekmektedir.” Fakat bu karar Danıştay 4. Dairesinde 20.03.1997’de iptal edilmiş ve finansman giderlerinin tesbitinde gelirlerle mukayese edilerek netleştirilmesi karara bağlanmıştır. Daha sonra Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu kararı bozmuştur⁶⁸. Bu nedenle yukarıda belirtilen hüküm geçerliliğini korumaktadır.⁶⁹

1.4.5. Finansman Gider Kısıtlamasının Hesaplanması

Gider kısıtlamasına ilişkin hesaplamaların yapılabilmesi için öncelikle indirim oranının hesaplanması gerekmektedir. Daha önceden de belirtildiği gibi indirim oranı, Vergi Usul Kanunu’nca o dönem için belirlenen yeniden değerlendirme oranının, Maliye Bakanlığı’nca belirlenen ortalama ticari kredi faizine bölünmesi suretiyle bulunur. Buna göre finansman gider kısıtlaması uygulamasında hesaplanacak indirim oranı şu şekilde belirlenebilir.

Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler=(Finansman Giderleri x İndirim Oranı) x %25 Gider Kısıtlaması

Hesaplanan indirim oranı mükellefin finansman giderlerine uygulanmak suretiyle bulunan tutarın %25’i o dönem içinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Vergi mevzuatımızın öngördüğü bu uygulamanın mantığı şuna dayanmaktadır; enflasyon dönemlerinde borçlunun faiz olarak alacaklıya ödediği tutarların tamamı gerçek bir faiz yükünü temsil etmez. Faiz olarak ödenen tutarın bir kısmı anaparada enflasyon nedeniyle oluşan aşınmaların giderilmesi içindir. Ayrıca, belli bir dönem sonunda ödenen faizlerin alacaklı açısından ifade ettiği değer borç verdiği andaki değerle aynı değildir. Enflasyon nedeniyle faiz olarak ödenen kısımda

⁶⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun , Tarih:12.03.1999, E. No:1998/139, K.

No:199/153 Sayılı Kararı

⁶⁹ Hasan YALÇIN, A.g.e., s.467.

da bir aşınma olmaktadır. Bu nedenle ödenen faizin gerçek tutarının bulunması ve vergi matrahı saptanırken bu tutarın gider olarak dikkate alınması gerekir.⁷⁰

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 2002 yılı kazançlarının tespitinde dikkate alacakları finansman gideri kısıtlaması oranı % 22,7 olarak belirlenmiştir. Yani bu durumda mükelleflerin kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin gider ve maliyet unsurlarının ($90,8 \times 25 = 22,7$) %22,7'si kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Örnek: (E) Ltd.Şti. 2002 hesap döneminde kullandığı banka kredisine ilişkin olarak 31.12.2002 tarihinde 40.000.000.000 TL faiz ödemiştir. İşletme amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutmaktadır. 2002 yılı (4.dönem geçici vergi dönemi) için açıklanan finansman gider kısıtlaması oranı %22,7 dir.

Bu durumda (E) Ltd.Şti.'nin kanunen kabul edilmeyen gideri şu şekilde hesaplanacaktır.

$$40.000.000.000 \times 0.227 = 9.080.000.000 \text{ TL K.K.E.G.}$$

İşletmenin kredi faizi olarak ödediği 40.000.000.000 TL'nin 9.080.000.000 TL'lik kısmı vergi matrahının hesabında kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilecek ve o yılın kazancına dahil edilecektir.

Örnek: (E) A.Ş. 2001 yılında 50.000.000.000 TL'lik makinayı banka kredisi kullanarak satın almıştır. İşletmenin 31.12.2002 tarihi itibariyle ödediği faiz miktarı 25.000.000.000 TL'dir.

İşletme makinasını yeniden değerlemeye tabi tutmaktadır.

| YILLAR | MAKİNANIN KAYITLI DEĞERİ | | BİRİKMiŞ AMORTİSMAN | | YEN.DEĞ .ORANI | AMORT ORANI | İLGİLİ DÖN.AMORT. |
|--------|--------------------------|----------------------|---------------------|----------------------|-------------------|----------------|----------------------|
| | DEĞERLEME ÖNCESİ | DEĞERLEME SONRASI | DEĞERLEME ÖNCESİ | DEĞERLEME SONRASI | | | |
| 2001 | 50.000.000.000 | | | | ----- | 20 | 10.000.000.000 |
| 2002 | 50.000.000.000 | 79.500.000.000 | 10.000.000.000 | 15.900.000.000 | 59,0 | 20 | 15.900.000.000 |

İşletmenin 2002 yılı itibariyle amortisman gideri 15.900.000.000 TL olmaktadır.

⁷⁰ Cahit YERÇİ, *Vergiye Kim Ödüyor? Kim Kaçırıyor? Kim Yakınıyor?* (Ankara: Gözlem Yayıncılık, Ankara), s.155

Finansman gider kısıtlaması nedeniyle 2002 yılında kanunen kabul edilmeyen gideri ise;

$25.000.000.000 \times 0,227 = 5.675.000.000$ TL olacaktır.

İşletmenin 2002 yılı karının 100.000.000.000 TL olduğunu düşünürsek;

Yeniden Değerleme Yapılması Durumunda Vergi Matrahı

100.000.000.000 Ticari Kar

(-) 19.325.000.000 Faiz Gideri (25.000.000.000 - 5.675.000.000)

(-) 15.900.000.000 Amortisman Gideri

64.775.000.000 TL Vergi Matrahı olacaktır.

Yeniden Değerleme Yapılmaması Durumunda

100.000.000.000 Ticari Kar

(-) 25.000.000.000 Faiz Gideri

(-) 10.000.000.000 Amortisman Gideri

65.000.000.000 TL Vergi Matrahı olacaktır.

Bu örneğimize göre işletmenin yeniden değerlendirilmesi sonucunda vergi matrahı 225.000.000 TL daha az olacaktır. İşletmenin ödeyeceği faiz miktarı arttıkça finansman gider kısıtlaması oranı %22,7 gibi düşük bir civarda olduğundan kanunen kabul edilmeyen giderlerin miktarı da azalacak, yeniden değerlendirilmemesi durumuna göre daha az vergi matrahı çıkabilecektir. Belirlenen yeniden değerlendirilme oranlarına ve gider kısıtlaması oranına göre bu durum göreceli olarak değişebilecektir.

Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutarak veya lifo yöntemini uygulayarak enflasyonun menfi etkilerinden kısmen kurtulmaktadırlar. Devlet, finansman gider kısıtlaması nedeniyle işletmelere yarar sağladığı bir takım müesseseleri bu şekildeki uygulamalarıyla geri almaktadır. Gelirin şişmesini önlerken, giderin şişmesini de finansman gider kısıtlaması nedeniyle önleyerek başlangıç noktasına getirmektedir. G.V.K.'nın 41/8 ve K.V.K.'nın 15/13 maddeleriyle zaten enflasyon nedeniyle yeteri kadar maliyeti artmış olan işletmelerin, finansman giderlerinin maliyetini gider kısıtlamasıyla biraz daha artırmaktadır.⁷¹

⁷¹ A.Ercan ALPTEKİN A.g.m. s.165-169

1.5. Menkul Sermaye İratlarında İndirim Oranı

Menkul sermaye iradı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75.maddesinde açıklandığı şekliyle; sahibinin ticari zirai ve mesleki faaliyeti dışında, nakdi sermaye veya para ile temsil edilebilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde ettiği temettü, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır.⁷²

Menkul sermaye iradının tanımında yer alan ana unsurlar şu şekilde belirtilebilir; menkul sermaye iradı, geliri para ile temsil edilebilen değerlerden oluşan sermaye sonucu olmalıdır. Para ile temsil edilen değerler ise tahvil, hisse senedi, mevduat faizi, vb. menkul kıymetlerdir.⁷³

Elde edilen gelir ticari, zirai ve mesleki faaliyet sonucu elde edilmemiş olmalıdır. Eğer gelir sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunur ve yapısı itibariyle menkul sermaye iradını teşkil ediyorsa bu durumda elde eden yönünden ticari kazanç sayılır.⁷⁴

Gelir vergisi Kanunu'nun 76.maddesine 4369 sayılı kanunun 40. maddesiyle 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere eklenen fıkrada; Gelir Vergisi Kanunu'nun 75.maddesinin 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, ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç) indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmın, bu iratların beyanı sırasında indirim olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir. Dövize altına veya döviz cinsinden başka bir değere bağlı menkul sermaye iratlarının itfası sırasında oluşan değer artışları 4369 sayılı kanun çerçevesinde irat olmaktan çıkartılmıştır.⁷⁵ Buradaki amaç Türk Lirası olarak elde edilen menkul sermaye iratlarında enflasyon nedeniyle oluşan değer artışlarının endeksleme sonucu giderilmesi ve bu kısmın vergi dışı bırakılmasının, döviz veya dövize bağlı menkul kıymetlerinde itfası sırasında oluşan değer artışlarında meydana gelen artışların, irat sayılmayarak eşitliğin sağlanmasıdır.

⁷² Yılmaz ÖZBALCI, A.g.e., s.601.

⁷³ Mustafa ÖZYÜREK-Erdal SÖNMEZ-Garip AYAZ, **Menkul Sermaye İratlarında Vergileme ve Beyan**, (Ankara: Türmob Yayınları,Sirküler Rapor Serisi no:2000-5),s.1.

⁷⁴ Aynı , s.4

⁷⁵ Yılmaz ÖZBALCI, A.g.e., s.603

Ayrıca maddenin devamında indirimin menkul kıymetler yatırım fonları ve ortaklıkları, risk sermayesi yatırım fonları ve ortaklıkları ve gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıklarından sağlanan kar payları hakkında da uygulanacağı hükümlenmiştir. Bu hüküm çerçevesinde indirim oranına isabet eden kısım irat sayılmayarak yıllık beyannameye dahil edilmeyecektir.⁷⁶

İndirim oranı; Gelir Vergisi Kanunu'nun 76.maddesi uyarınca Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, aynı dönemde bir yıl vadeli Devlet Tahvili için uygulanan ortalama bileşik faiz oranına bölünmesi suretiyle Maliye Bakanlığı'na hesaplanıp ilan edilen ve yıllık gelir vergisi beyanamesi ile beyanı gereken bazı menkul sermaye iratlarının vergiye tabi tutarının hesaplanmasında kullanılan bir orandır. Bu oran 2002 yılı gelirleri için %59,0x%67,5) % 87,4 (245 seri nolu G.V.K. G.T) olarak hesaplanmıştır.⁷⁷ İndirim oranının uygulanmasının amacı, menkul sermaye iratlarının değerinde enflasyon nedeniyle meydana gelen artışların, vergi dışı bırakılmasını sağlamaktır. Konumuz açısından bizi ilgilendiren kısım da burada bulunmaktadır.

1.5.1. İndirim Oranı Uygulamasından Yararlanabilecek Menkul Sermaye İratları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 76.maddesinin ikinci fıkrasına göre indirim oranından yararlanabilecek menkul sermaye iratları şunlardır;

- Her nevi tahvil ve Hazine Bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler
- Her türlü alacak faizleri (adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla, cari hesaplardan doğan faizler, kamu tüzel kişilerin borçlanılan ve senede bağlanmış paralar için verilen faizler)
- Mevduat faizleri (bankalara, bankerlere, sandıklara, tevdiat kabul eden diğer kurumlara vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, devamlı olarak para toplama

⁷⁶A.Murat YILDIZ, "İndirim Oranı Uygulamasının Vergisel Sonuçları", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 111, (Mart 2002), s.121.

⁷⁷Mehmet ALTINDAĞ, *Şahsi Gelirlerin Vergilendirilmesi ve Beyanı*, (Ankara:Tesmer Yayınları:39,Mart 2002), s.40

işi ile uğraşanların bu paralardan sağladıkları gelirlerde mevduat faizi kabul edilmektedir.)

- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payı ile kar zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığı ödenen kar payları
- Repo kazançları
- Menkul kıymet yatırım fonları ve ortaklıkları, risk sermayesi yatırım fonları ve ortaklıkları gayrimenkul yatırım fonu ve ortaklıklarından elde edilen kar payları

78

Döviz altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen menkul sermaye iratları için indirim oranı uygulanamaz. Bununla beraber ticari işletmelerce elde edilen iratlar içinde indirim oranı uygulanmamaktadır. İndirim oranının uygulanması sadece gelirlerin beyanname ile beyanı sırasında yapılmaktadır. Kaynakta kesilen vergilerde indirim oranı uygulanmamaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 55.maddesi uyarınca, vergi kesintisine tabi tutulmuş olan mevduat faizleri, özel finans kurumlarında kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları ile, repo kazançları menkul kıymet yatırım fonlarının katılma belgelerine ödenen kar payları 2002 yılı için tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir. Ayrıca 26.07.2001 tarihinden itibaren ihraç edilmiş bulunan Devlet tahvili ve Hazine bonusu faiz gelirlerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 59.maddesine göre vergiden istisna edilen kısmı (2002 yılı için 76.600.000.000) beyan edilmeyecektir.

1.5.2 Enflasyonun Etkilerini Azaltması Açısından İndirim Oranı

İndirimin uygulanacağı iratlar yukarıda maddeler halinde sayılmıştır. İndirim oranı uygulamasının enflasyonun olumsuz etkilerini ne derece azalttığını daha iyi görebilmek amacıyla konuyu örnekle açıklamaya çalışalım.

ÖRNEK: Bay (T) 23.12.2002 tarihinde 25.000.000.000 alacak faizi elde etmiştir. Mükellefin başkaca bir geliri yoktur. İndirim oranı 2002 yılı için 87,4 olarak

belirlenmiştir. Buna göre bay (T)'nin beyan edeceği faiz miktarı şu şekilde hesaplanacaktır.

Menkul Sermaye İradı

25.000.000.000 TL

2002 Yılı İndirim Oranı %87,4

$25.000.000.000 \times \%87,4 = 21.850.000.000$ TL

2002 Yılı İçin Belirlenen Beyanname Verme Sınırı

6.600.000.000

Mükellefin Beyan Edeceği Menkul Sermaye İradı

$25.000.000.000 - 21.850.000.000 = 3.150.000.000$ TL olacaktır.

Mükellefin indirim oranı uygulandıktan sonra kalan miktarı (3.150.000.000) beyanname verme sınırını geçmediğinden beyan edilmeyecektir. Burada hesaplanan indirim oranının enflasyonun etkilerini ne ölçüde yansıttığı büyük önem taşımaktadır. 2002 yılında devlet tahvili ve hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranı % 67,5 olarak belirlenmiştir. Yeniden değerlendirme oranı ise %59,0'dir. Bu verilere göre 2002 yılında indirim oranı % 87,4 olarak hesaplanmıştır. Yani gelirdeki % 87,4'lik payın enflasyondan kaynaklanan parasal bir artış olduğu varsayılmış geriye kalan %12,6'lık kısım ise vergilenecek, enflasyondan arındırılmış kazanç olarak kabul edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'na 4710 sayılı kanunla eklenen geçici 59. madde hükmüne göre; 31.12.2004 tarihine kadar 26.07.2001-31.12.2002 tarihleri arasında ihraç edilen Devlet Tahvili ve Hazine Bonolarının faiz gelirleri ve elden çıkarılmasından sağlanan diğer kazançlar toplamının; 2001 yılı için 50 milyar 2002 yılında ise 2001 yılında belirlenen tutarın yeniden değerlendirme oranında artırılmasıyla suretiyle bulunacak tutar gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu hükme göre 50 milyar liranın 2001 yılı yeniden değerlendirme oranında artırılması sonucu 2002 yılı için bu miktar $(50.000.000.000 \times 53,2)$ 76.600.000.000 TL olarak belirlenmiştir. İstisna kapsamında olan bu miktar için yıllık beyanname verilemeyeceği gibi, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi

durumunda beyannameye dahil edilmeyecektir. 76.600.000.000 TL'lik istisna miktarı faiz gelirleri açısından indirim oranı uygulandıktan sonra kalan tutara uygulanacağından indirim oranı uygulamasının önemi artmaktadır.⁷⁹

Örneğin; Mükellef (E) 14.08.2002 tarihli hazine bonosundan 205.000.000.000 TL faiz geliri elde etmiştir. Bu durumda elde edilen faiz miktarına önce indirim oranı uygulanacak kalan miktar 76.600.000.000 TL milyarlık istisna miktarını geçerse vergilendirilecektir.

$$205.000.000.000 \times \%87,4 = 179.170.000.000$$

Kalan tutar

$$205.000.000.000 - 179.170.000.000 = 25.830.000.000 \text{ TL}$$

Mükellefin faiz geliri indirim oranı uygulandıktan sonra, belirlenen istisna miktarını geçmediğinden faiz geliri beyan edilmeyecektir. 2002 yılı için belirlenen menkul sermaye iratları için beyanname verme sınırı olan 6.650.000.000 TL dikkate alındığında 26.07.2001-31.12.2002 tarihleri arasında ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonusu faiz gelirlerinin brüt 660.714.285.714 TL'nin altında olması durumunda elde edilen hazine bonusu faiz geliri için yıllık gelir vergisi beyannameşi verilmeyecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'na 4444 sayılı kanunla eklenen 1999-2002 yılları gelirlerine uygulanmak üzere getirilen geçici 56.maddenin D bölümünün birinci bendine göre "İvazsız olarak iktisap edilenler hariç olmak üzere; hisse senetlerinin iktisap tarihinden başlayarak üç ay içinde veya iktisaptan evvel elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ile diğer menkul kıymetlerin (menkul kıymet yatırım fonlarının katılma belgeleri hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar" değer artış kazancı olarak değerlendirilmiş ve bu kazançların 3.500.000.000 TL'yi aşması halinde beyan edileceği hükme bağlanmıştır. Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla para ile temsil edilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile diğer giderlerin indirilmesi suretiyle bulunur. Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli elden çıkarılan ay hariç olmak üzere, Devlet İstatistik Enstitüsü'nce belirlenen Toptan Eşya Fiyatları Endeksi'ndeki artış oranında artırılarak tespit edilir. Bu durumda mükelleflere menkul

⁷⁹ Aynı, s.123.

kıymetlerini elden çıkarmaları halinde elde ettikleri kazancın tespitinde endeksleme yapma ya da indirim oranından yararlanma konusunda seçimlik hak tanınmıştır.⁸⁰

Mükellefler yapacakları hesaplamalara göre bu uygulamalardan lehlerine sonuç doğuracak olanı tespit edebileceklerdir.

ÖRNEK: Mükellef (E) 26.07.2002 tarihinde 25.000.000.000 TL'ye hisse senedi almış, 25.09.2002 tarihinde ise 35.000.000.000 TL'ye satmıştır. Mükellefin yukarıda belirtildiği üzere vergilenebilir kazancın tespiti açısından iki seçeneği bulunmaktadır. Mükellefin öncelikle endeksleme uygulamasını seçtiğini varsayarak iki yöntemle göre de vergilenebilir karını hesaplayalım

Maliyet bedeli Temmuz ve Ağustos aylarındaki Toptan Eşya Fiyatları Endeksi'ndeki artış oranında artırılarak yapılacaktır.

Endekslenmiş Maliyet Bedeli

2002 Haziran ayı TEFE oranı 5572,0

2002 Ağustos ayı TEFE oranı 5842,8

$[(5842,8 \times 25.000.000.000)/5572,0]= 26.215.003.589$ TL olacaktır.

Satış Kazancı

$35.000.000.000-26.215.003.589= 8.784.996.411$ TL olacaktır.

Elde edilen satış kazancının, 3.500.000.000 TL'yi geçen kısmı (8.784.996.411-3.500.000.000) 5.284.996.411 TL beyana tabi kazanç olacaktır.

İndirim Oranının Uygulanması Durumunda İse;

$(25.000.000.000 \times 87,4)=21.850.000.000$ vergilendirilmeyecek kazanç

$25.000.000.000-21.850.000.000=3.150.000.000$ TL Değer Artış Kazancı

Görüldüğü gibi indirim oranının uygulanması durumunda vergilenecek kazanç miktarı çıkmamaktadır. Bunun nedeni ise hisse senetlerinin iktisap tarihinden itibaren başlayarak en fazla üç ay içinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançların değer

⁸⁰ Aynı, s.124.

artış kazancı olarak verginin konusuna girmesi ve bunun sonucu olarak da bu menkul kıymetlerin maliyet bedellerinin en fazla iki ay (elden çıkartıldığı ay hariç) endekslemeye tabi tutulabilmesidir.⁸¹

Toptan eşya fiyatlarındaki artışın olağandışı seviyelere çıkmadığı durumlarda değer artış kazançları açısından indirim oranı enflasyonun etkilerini önleme açısından daha etkin olabilecektir.⁸²

İndirim oranı uygulaması vergi eşitliği açısından eleştirilere uğramaktadır. Bu uygulamanın sadece beyana dayalı vergilerde kullanılması vergisi kaynaktan kesilen gelirleri kapsamaması eleştirilerin odak noktasını oluşturmaktadır. Dolayısıyla indirim oranı uygulamasının kesinti yoluyla yapılan vergilemeyi kapsamaması beklenen sonucun alınmasını büyük ölçüde engellemektedir.

1.6. Değer Artış Kazançlarında Endeksleme

4369 sayılı kanunla 01.01.1999 tarihinden itibaren gelirin tanımı değiştirilerek kapsamı genişletilmiştir. İkinci madde de sayılan gelir unsurlarından ilk altı bentle ilişkilendirilemeyen gelirlerin kaynağı ne olursa olsun diğer kazanç ve iratlar olarak vergileneceği belirtilmiştir. Ancak 4444 sayılı kanunla Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 56. madde ile 1999-2002 (2003 yılında da bu uygulama devam etmektedir.) yıllarında geçerli olmak üzere gelirin kapsamı daraltılarak eski tanıma dönülmüştür. Buna göre gelir unsurlarından yedinci bent olarak sayılan diğer kazanç ve iratlar; değer artış kazançları ve arazi kazançları olarak sınıflandırılmıştır.⁸³

4444 sayılı kanunun 3.maddesiyle Gelir Vergisine Kanunu'na eklenen geçici 56. maddesine göre iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) Gelir Vergisi Kanunu'nun 70.maddesinin birinci fıkrasının 1,2,4 ve 7 numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak dört yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı olarak sayılmıştır.

Buna göre ivazsız olarak iktisap edilenler hariç olmak üzere bina (mesken ve işyeri), arsa ve arazilerin edinme tarihinden itibaren başlayarak dört yıl içinde elden

⁸¹ Aynı, s.125.

⁸² Aynı, s.125.

⁸³ Soner ÜLGEN, "4444 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme Işığında Gayrimenkul Satış Kazançlarının Vergilendirilmesi", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 84,(Aralık 1999),s.184

çıkartılması halinde doğan kazançlar değer artış kazancı sayılacaktır. Dört yıllık süre geçtikten sonra elden çıkartılması halinde ise değer artış kazancı sayılmayacak, herhangi bir hesaplama yapılmayarak beyanname verilmeyecek ve vergiye tabi olmayacaktır.⁸⁴

1.6.1. Safi Değer Artışı

4444 sayılı kanunla Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 56. maddede safi değer artışının nasıl düzenleneceği de belirtilmiştir. Fıkra hükmüne göre; elden çıkarma karşılığında, alınan para ya da para ile temsil edilebilen değerlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedeli ile, elden çıkarma dolayısı ile yapılan giderlerin ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur.⁸⁵

1.6.2. İktisap Bedelinin Hesaplanması

Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkartıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsü'nce belirlenen Toptan Eşya Fiyat Endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. 1998 yılında emlak vergisi beyannamesi verme süresinin bitiminden önce edinilen gayrimenkullerin elden çıkarılması halinde bunları maliyet bedeli olarak 1998 yılı genel beyan döneminde beyan edilen emlak vergisi değeri esas alınır. Maliyet bedeli olarak kabul edilen bu tutarda tekrar endeksleme yapılmayacaktır.⁸⁶

1.6.3. İstisna Tutarının Hesaplanması

Gayrimenkullerin elden çıkartılması sonucu elde edilen kazancın değer artış kazancı sayılabilmesi için kanunda belirtilen haddin aşılması gerekmektedir. 2002 yılı için bu tutar 3.500.000.000 TL'dir. Bu tutarın aşılması halinde vergilendirme söz

⁸⁴ Aynı, s.188 .

⁸⁵ Sedat ÜNALAN, "Gayrimenkul Satış Kazançlarının Vergilendirilmesi", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 95 (Kasım 2000), s.14

⁸⁶ Aynı, s.15.

konusu olacaktır. Değer artış kazançlarının belirlenmesinde endeksleme uygulaması, enflasyonun etkilerini önlemesi açısından önem arz etmektedir. Gayrimenkulun maliyet bedelinin endeksleme yoluyla belirlenmesi, kanundaki maliyet bedeli artırımı müessesesine paralellik göstermektedir. Endeksleme sayesinde gerçek kişiler kısmen de olsa enflasyonun olumsuz etkilerinden korunabilmektedir.

Örneğin bir gerçek kişi (E) 20.08.2000 tarihinde 8.000.000.000 TL'ye bir gayrimenkul satın almıştır. Mükellef (E) 07.06.2002 yılında gayrimenkulunu 35.000.000.00 TL'ye satmıştır. Bu durumda, gayrimenkulun elden çıkartılması dört yıl içinde gerçekleştiğinden bu kazanç değer artış kazancı olarak dikkate alınacaktır. Endeksleme yapılırken D.İ.E tarafından belirlenen TEFE aylık oranları esas alınacaktır. Endekslenmiş maliyet bedeli ile, satış bedeli arasındaki fark 3.500.000.000 TL'yi aşarsa, aşan kısım değer artış kazancı olarak dikkate alınacaktır.

Temmuz 2000 Yılı TEFE 2370,5

Mayıs 2002 Yılı TEFE 5508,4

Bu Değerlere Göre Endeksleme

$[(5508,4 \times (8.000.000.000/2370,5))]=18.589.833.368$ TL

Safi Kazanç

$35.000.000.00 - 18.589.833.36 = 16.410.166.631$ TL

Bu durumda mükellefin vergilenecek kazancı beyanname verme sınırı olan 3.500.000.000 TL'yi aştığından tamamı vergilenecektir.

Endekslemenin olmadığını düşürsek bu durumda vergiye tabi kazancı

$35.000.000.000 - 8.000.000.000 = 27.000.000.000$ TL olacaktır.

Gerçek kişi (E)'nin endeksleme sayesinde vergiye tabi kazancı azalmıştır. Endekslemenin olamaması durumunda çıkan vergi miktarı, enflasyonist ortamda fiyat yükselmelerinden kaynaklanan bir vergidir. Örnekte de görüldüğü üzere endekslemenin, enflasyondan kaynaklanan değer artışının vergilendirilmesini önlemek açısından büyük önemi mevcuttur.⁸⁷

⁸⁷Aynı, s.16

1.7. Araştırma ve Geliştirme Fonu (Vergi Ertelemesi)

Vergi kanunlarıyla, yeni teknoloji üretimini teşvik etmek, kalkınma hamlelerine destek olmak amacıyla mükelleflerin ödeyeceği verginin bir kısmını fon olarak ayırıp araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile yatırımlarda kullanmalarına imkan sağlanmıştır.⁸⁸ Yapılan bu düzenlemeler vergi erteleme amacını taşımaktadır. Bunun yanısıra vergi borcunda yapılan erteleme enflasyon nedeniyle mükelleflere büyük bir avantaj sağlamaktadır. Araştırma ve geliştirme harcamalarından neyin kastedildiği konusunda vergi mevzuatımızda bir belirleme yoktur. Ancak 1 Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde konuya ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Araştırma ve geliştirme harcamaları yukarıda belirtildiği gibi vergi özelliği yanında gider olarak da yazılabilmektedir. Gider yazılması konusunda araştırma ve geliştirme harcamalarına ilişkin özel bir düzenleme yoktur. Genel hükümler bunlar içinde uygulanır.⁸⁹ Konumuz açısından bizi ilgilendiren kısım vergi erteleme niteliğindedir.

1.7.1. Ar-ge Fonuna Yönelik Vergi Ertelemesi

Vergi mevzuatımıza 3239 sayılı kanunla, Kurumlar Vergisi Kanunu 14/6. madde, Gelir Vergisi Kanunu 89/2.maddesiyle girmiştir. Bu hükümlere göre “Mükelleflerin yıl içinde yaptıkları kendi araştırma ve geliştirme harcamaları tutarını geçmemek üzere ilgili dönemde ödemeleri gereken yıllık kurumlar vergisinin %20'sinin kanuni süresinde tahsilinden vazgeçilerek, bu orana isabet eden vergi üç yıl süreyle faizsiz olarak ertelenebilir. Ertelenen bu vergi üç yıl içinde kurumlar vergisinin ödeme taksitleri ile birlikte eşit taksitler halinde ödenir” denilmektedir. Bu maddenin uygulanma usul ve esasları da Maliye Bakanlığı'na bırakılmıştır.

ÖRNEK: (E) A.Ş.'nin 2002 yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesine göre ödenecek kurumlar vergisi 4.500.000.000 TL dir. 2002 yılı içinde şirketin yapmış olduğu Ar-Ge harcaması ise 1.900.000.000 TL'dir. Buna göre:

⁸⁸M.Ali ÖZVER, “Vergi Sisteminde İşletmeleri Enflasyona Karşı Koruyan Müesseseler ve Enflasyon Muhasebesinin Uygulanmasını Sınırlayan Faktörler”, *Maliye Postası Dergisi*, (Mart 1998), s.50.

⁸⁹Hasan YALÇIN, A.g.e., s.502-503.

Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi

4. 500.000.000 TL

Ertelenecek Vergi Tutarı

4.500.000.000 x % 20 = 900.000.000 TL

Ertelenecek vergi, işlemenin 2002 yılında yapmış olduğu Ar-Ge harcaması miktarını geçmediğinden tamamı ertelenebilecektir. Erteleme ve ödeme takvimi aşağıdaki gibi olacaktır.

| | NİSAN | TEMMUZ | EKİM | TOPLAM |
|------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| 2003 | 100.000.000 | 100.000.000 | 100.000.000 | 300.000.000 |
| 2004 | 100.000.000 | 100.000.000 | 100.000.000 | 300.000.000 |
| 2005 | <u>100.000.000</u> | <u>100.000.000</u> | <u>100.000.000</u> | <u>300.000.000</u> |
| | 300.000.000 | 300.000.000 | 300.000.000 | 900.000.000 |

Aslında yukarıda yapılan erteleme üç yıl şeklinde yapılmış olmasına karşın fiilen iki yıl için yapılmıştır. Çünkü 2003 yılı taksitleri normal kurumlar vergisi taksitleri ile beraber ödendiğinden herhangi bir erteleme söz konusu değildir.⁹⁰ Burada ertelenen vergi miktarlarının üç yıl gibi bir zaman dilimine yayılması vergi ertelemesinin etkinliğini azaltmaktadır. Enflasyonun yüksek olduğu ülkemizde zaman ne kadar uzarsa ertelenen taksitlerin sonraki yıllara tekabül eden miktarlarının reel değeri enflasyon oranında azalacaktır.

Burada Ar-Ge vergi erteleme müessesinin etkinliğinin artırılması amacıyla sonraki yıllarda ertelenecek olan taksit tutarlarının enflasyon oranında değer kaybetmesini önlemek amacıyla, enflasyonun etkisini azaltıcı belirli katsayılarla çarpılarak değerlerinin korunması sağlanabilir. Böyle bir uygulama mükelleflerin ülke ekonomisine yararlı Ar-Ge harcamalarının artmasına da büyük katkı sağlayabilir.

Maliye bakanlığı Ar-Ge harcamalarıyla ilgili olarak 31 ve 40 Nolu Genel Tebliğleri'ni yayınlamıştır. Bu tebliğlere göre Ar-Ge harcaması yapan mükelleflerin vergi ertelemesinden yararlanabilmesi için, araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin yeni teknoloji arayışına yönelik olması gerekmektedir. Bunu tespit etmek için kurumlar,

⁹⁰ Bünyamin ÖZTÜRK, Mustafa ÖZER, "Mükelleflerin Yıl İçinde Yaptıkları İşletme İçi Ar-Ge Harcamalarından Dolayı Faizsiz Vergi Erteleme", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 242, (Ekim 2001),s.169

TÜBİTAK veya üniversitelerle, kurumun araştırma yaptığı uzman kurumlara müracaat ederek araştırmanın incelenmesi gerekmektedir. Ar-Ge harcamasını yapan kurum Maliye Bakanlığı'nın belirlediği belgelerle beraber ilgili yılın Kurumlar Vergisi Beyannamesinin verilme süresinden önce Maliye Bakanlığı'na (Gelirler Genel Müdürlüğüne) müracaat eder. Maliye Bakanlığı, yapılan araştırmanın yeni teknoloji arayışına yönelik olup olmadığını belirlemek amacıyla, incelenmek üzere TÜBİTAK, Üniversite veya bu konuda uzman kurumlara bu araştırmayı incelettirir.

Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı tebliğde vergi ertelemesinden yararlanacak Ar-Ge harcamalarının yeni teknoloji arayışına yönelik olması gerektiğini belirtmiştir. Fakat ürünün kalitesini artırıp maliyetini düşürmek için yapılan harcamalarda yeni teknoloji arayışı sağlamasa dahi ulusal bir yarar sağlayıcı niteliktedir. Bu nedenle yasanın dar anlamda yorumlamak yasanın getiriliş amacına aykırı olmamakla beraber, beklenen faydayı da azaltacaktır. Bu nedenle Maliye Bakanlığının yeni tebliğlerle uygulamaya açıklık getirmesi gerekmektedir. Nitekim 1 Nolu Muhasebe Sistemi Genel Tebliği'nde konuya ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Bu açıklamalar göre arge harcamaları; üretime devam olunan mamullerin maliyetini düşürmek, satışlarını arttırmak, bulunan yeni üretim çeşitlerini işletmede kullanmakta olan yöntem ve işlemlerini geliştirmek ya da yeni yöntem ve işlemler bulmak, üretimde kullanılan teçhizatın yenilerinin ve mevcutlarının geliştirilmesine ilişkin açıklamalar yapmak, satış ve pazarlama faaliyetlerini geliştirmek... için yapılan giderlerin işlendiği hesaptır şeklinde açıklama yapılmıştır.⁹¹

1.7.2. Ar-Ge Faaliyetinin Niteliğinin Tesbiti ve Vergi Ertelemesinin Sonuçlanması

Maliye Bakanlığı'na talepte bulunan kurum, incelemenin yapılabilmesi amacıyla, incelemeyi yapacak kurumun vizesine Ar-Ge harcamalarının %0.5'tutarında ödeme yapması gerekmektedir. İncelemeyi yapacak kurum, araştırmaları sonucunda bir ekspertiz raporu düzenleyerek kendi görüşünü de belirterek, bir örneğini Maliye Bakanlığı'na gönderecektir. Ekspertiz raporunun olumlu olması sonucunda, araştırma ve geliştirme harcama tutarını geçmemek üzere

⁹¹Levent GENÇYÜREK, "AR-GE Harcamalarında Bulunan Mükelleflere Sağlanan Yeni Kolaylıklar", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 106, (Ekim 2001), s.92.

ilgili dönem kurumlar vergisinin %20'si üç yıl için ertelenecektir.⁹² Raporun olumsuz olması halinde ise kurumun vergi ertelemesinden yararlanması mümkün değildir.

1.7.3. Ertelenecek Vergi Tutarının Hesaplanması

Araştırma ve geliştirme harcamalarının tutarının hesaplanmasında Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılmak amacıyla satın alınan makine, alet ve teçhizatlar için katlanılan maliyetlerin, sadece Ar-Ge faaliyetlerinde kullanıldıkları süre içinde hesaplanan amortisman tutarı dikkate alınacaktır. Ayrıca kullanılan patent ve lisanslar için katlanılan maliyetler nedeniyle de vergi ertelemesinden yararlanılacaktır. Bunun yanısıra doğrudan Ar-Ge gideri olmamakla beraber genel giderlerden bir payında vergi ertelemesinde dikkate alınması gerekmektedir.⁹³

Bütün bunların sonucunda belirlenen miktar ödenmesi gereken Gelir/Kurumlar vergisinden düşülerek ertelenebilir. Burada ödenmesi gereken vergiden anlaşılması gereken mahsuplardan önceki vergi tutarı olarak düşünülmektedir. Aksi yönde görüşlerin olması yanısıra, Danıştay'ın ve Maliye Bakanlığı'nın görüşü⁹⁴ de bu yöndedir.⁹⁵

Ar-Ge'lerde vergi erteleme 1986 yılında vergi mevzuatımıza girmiştir. Bu dönemler de geçici vergi olmadığı için problem çıkmamıştır. Fakat geçici verginin mevzuata girmesiyle bir takım karışıklıklar çıkmıştır. Ödenecek Kurumlar Vergisinin çıkmaması nedeniyle kurumlar hem Ar-Ge harcamaları nedeniyle vergi ertelemesinden yararlanamamakta, hem de geçici vergi ödemesini yapmakla iki defa mağdur olmaktadır.⁹⁶

Örneğin aynı şartları taşıyan iki işletmenin olduğunu varsayalım. Bu işletmelerden bir tanesi geçici vergisini ödemiş olsun. Bu işletmelerden ikisinin de vergi ertelemesinden yararlanması halinde geçici vergisini ödeyen işletmenin, kurumlar vergisinin çıkmaması nedeniyle vergi erteleme yapılamamakta, diğer işletme ise,

⁹²Aydın KIRATLI, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Kapsamında AR-GE Vergi Ertelmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 236, (Nisan 2001), s.49.

⁹³Hasan YALÇIN, A.g.e., s.507-508

⁹⁴ Maliye Bakanlığı'nın 29.04.1997, Tarih ve 17338/ 16861 Sayılı Özelgesi

⁹⁵ Mehmet BİNGÖL, "Araştırma- Geliştirme Vergi Ertelmesi Uygulamasında Son Durum", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 95,(Kasım 2000), s.107.

⁹⁶ Aynı, s.107.

hem geçici vergisini ödememekte, hem de vergi ertelemesinden yararlandırılarak ödüllendirilmektedir.

Maliye Bakanlığı uygulamada yaşanan bu haksızlığı önlemek amacıyla bir mukteza yayınlamıştır.⁹⁷ Buna göre Ar-Ge vergi ertelemesinde mahsup öncesi kurumlar vergisi üzerinden hesaplama yapılacak ve hesaplanan bu vergi üzerinden erteleme yapılacaktır. Yani kurumlar vergisi beyannamesi üzerindeki mahsupların sırası değiştirilerek sorun çözümlenmiştir. Bu durumda vergi ertelemesi hesaplanan kurumlar vergisi üzerinden yapılacak, başka bir deyişle geçici vergi veya kesinti suretiyle ödenen vergilerin mahsubu nedeniyle ödenecek kurumlar vergisi çıkmadığı takdirde, Ar-Ge vergi ertelemesi kadar mükellefe geçici vergi ve kesinti suretiyle ödenen vergi iade edilecektir.

(E) A.Ş.'nin muktezadan önceki ve sonraki Ar-Ge vergi ertelemesine ilişkin hesapları aşağıda gösterilmiştir.

| | | | |
|------------------------------------|---------------|------------------------------------|---------------|
| KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI | 3.000.000.000 | KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI | 3.000.000.000 |
| HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ %30 | 900.000.000 | HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ %30 | 900.000.000 |
| MAHSUP EDİLEN VERGİLER (-) | 950.000.000 | AR-GE VERGİ ERTELEMESİ | 180.000.000 |
| YIL İÇİNDE KESİLEN VERGİLER | 100.000.000 | ÖDENMESİ GEREKEN | 720.000.000 |
| GEÇİCİ VERGİ | 850.000.000 | MAHSUP EDİLEN VERGİLER | 950.000.000 |
| ÖDENEMESİ GEREKEN VERGİ | 0 | YIL İÇİNDE KESİLEN VERGİLER | 100.000.000 |
| AR-GE VERGİ ERTELEME HAKKI | 180.000.000 | GEÇİCİ VERGİ | 850.000.000 |
| YAPILAN VERGİ ERTELEMESİ | 0 | ÖDENMESİ GEREKEN | 0 |
| ÖDENECEK VERGİ | 0 | İADE EDİLECEK | 230.000.000 |
| İADE EDİLECEK | 50.000.000 | AR-GE VERGİ ERTELEME HAKKI | 180.000.000 |

Görüldüğü gibi Maliye Bakanlığı'nın Muktezası ile müessese tekrar işlerliğe kavuşturulmuştur.⁹⁸ Sonuç olarak enflasyonist bir ortamda Ar-Ge harcamaları sonucu vergi ertelemesinden yararlanmak mükellefler açısından büyük bir avantaj oluşturmaktadır. Bu miktarların özellikle büyük sanayi işletmeleri açısından daha fazla olması hem yeni teknolojiler açısından mükellefe avantajlar sağlayacak, hem de ödenecek verginin azalmasına neden olacaktır. Aslında devlet burada bir gelir kaybına

⁹⁷ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 03/08/2000 ve GEL:0.50/5032/36872 Sayılı Mukteza

⁹⁸ Mehmet BİNGÖL, A.g.m., s. 107-110

uğrasa dahi, yeni teknolojilerin geliştirilmesi, ülke ve toplum açısından evrensel yarar sağlayıcı nitelik taşıyabilir. Burada gelir kaybının yanısıra toplumsal faydanın göz ardı edilmemesi gerekir. Fakat bu müessesenin daha fazla işlerlik kazanabilmesi için daha öncede belirtildiği gibi sonraki yıllara aktarılan ertelenecek vergi tutarlarının reel değerinin korunması amacıyla herhangi bir katsayı ile değerlendirilmesi ve kapsamının sadece yeni teknoloji arayışına sapanıp kalmaması gerekir. İşletmenin yeni teknoloji arayışına yönelik olmasa dahi, kalite artırıcı veya maliyet düşürücü başka amaçlar gibi hem işletmenin kendine, hem topluma fayda sağlayıcı amaçlar için yapmış olduğu harcamalarında vergi erteleme kapsamında değerlendirilmesi bu müessesenin işlerliğini daha da fazla artıracaktır.

06.07.2001.tarihinden itibaren 4691 sayılı kanunla yapılan düzenlemeyle, Üniversite, araştırma kurumları ve üretim sektörlerinin işbirliğini sağlamak, ülke sanayiinin rekabet edilebilir ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşturulması amacıyla, ürünlerin kalitesini ve standardını yükseltmek için teknoloji geliştirme bölgelerinin kurulmasına karar verilmiştir.⁹⁹ Kurulan teknoloji geliştirme bölgesinden anonim şirket olarak kurulan yönetici bir şirketin sorumlu olacağı belirtilmiştir. Buna göre kurulan yönetici şirket, kanunda sayılan işlemlerin yapılması nedeniyle oluşan vergi, resim ve harçtan muaf tutulmuştur. Ayrıca bu bölgede yer alan kurumlar ve gelir vergisi mükelleflerinin, Ar-Ge'ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları da, faaliyete başlamalarından itibaren 5 yıl süreyle gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Böylece gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine Ar-Ge harcamasında bulunmaları sonucu sağlanan vergi erteleme olanağının yanısıra 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgesi Kanunu'yla yeni ve ek avantajlar sağlanmıştır. Hem teknik gelişmenin hızlandırılması hem de enflasyonist etkilerin azaltılması açısından yapılan bu düzenlemeler olumlu olarak değerlendirilebilir.¹⁰⁰

1.8. Geçici Vergi Uygulaması

Geçici vergi gelirin doğduğu tarih ile verginin ödendiği tarihe kadar meydana gelen tahsilat gecikmesi nedeniyle enflasyonist ortamda hem hazinenin uğradığı kaybı

⁹⁹ Levent GENÇYÜREK, A.g.m, s.93.

¹⁰⁰ Aynı, s.94.

ortadan kaldırmayı amaçlayan, hem de mükellefleri enflasyondan koruyan bir peşin vergi uygulamasıdır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120.maddesiyle düzenlenen geçici vergi 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere; "basit usulde vergilendirilenler hariç ticari kazanç ve serbest meslek kazanç sahiplerinin, cari vergilendirme döneminin gelir vergisinden mahsup edilmek üzere üçer aylık kazançları üzerinden, gelir vergisi tarifesinin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler. Bakanlar Kurulu geçici vergi dönemlerini üç aylık olarak belirlemeye ve üç ayı izleyen ikinci ayın on beşinci günü akşamı olarak belirlemeye yetkilidir " denilmektedir. Geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10'unu aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tesbiti halinde ree'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergi terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir. İşin bırakıldığı dönemi izleyen dönemlerde geçici vergi ödenmez. Maliye Bakanlığı geçici verginin uygulanmasına ilişkin hususları tespit etmeye yetkili kılınmıştır. Kurumlar vergisi mükellefleri de, cari vergilendirme döneminden mahsup edilmek üzere üçer aylık kazançları üzerinden %25 oranında geçici vergi öderler.¹⁰¹ Geçici vergi uygulaması ile mükellefler cari yıl kazançları üzerinden vergi ödemektedirler. Yani verginin toplanması çok kısa sürelerde gerçekleşmektedir. Paranın zaman değeri düşünüldüğünde gelirin doğduğu an ile vergi ödeme arasında çok uzun bir zaman diliminin bulunmaması devletin toplayacağı verginin reel değerinde, enflasyon nedeniyle büyük kayıpların olmasını engellenmektedir.

2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN ENFLASYONUN OLUMSUZ ETKİLERİNİ AZALTICI ÖNLEMLER

Kurumlar Vergisi Kanunu tüzel kişilerin kazançlarını vergilendirmektedir. Gerçek kişilerin yanısıra kurumların kazançları da enflasyondan büyük ölçüde etkilenmekte, enflasyon karları üzerinden vergilendirilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemelerden çoğunluğu kurumlar içinde geçerli olup kanun maddelerinde sayılmıştır. Fakat burada tekrar aynı maddelere değinilmeyecek, sadece Kurumlar Vergisi Kanunu'nda mevcut olan düzenlemeler üzerinde durulacaktır.

¹⁰¹ Tezcan ATAY, "Geçici Vergide Çözüm Bekleyen Sorunlar ve Bakanlığın Acilen Bir Tebliğ Yayınlanması Gerektiği-F", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 97, (Ocak 2001), s.148.

2.1. İştirak Hisseleri veya Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazanç İstisnası

İştirak hissesi veya gayrimenkullerin satışından elde edilen kazançların sermayeye ilave edilmesi şartıyla kurumlar vergisinden istisna edilmesi Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 10. madde hükmüyle sağlanmıştır. Daha sonra da geçici maddelerle bu uygulama sürdürülmüştür. Özellikle 1980'li yıllardan sonra uygulanan ekonomi politikalarının sonucunda vergi kanunlarında bu tür geçici önlemler yer almıştır. 4444 sayılı Kurumlar Vergisine Kanunu'na eklenen geçici 28/A madde hükmüyle 01.01.1999-31.12.2002 tarihleri arasında uygulaması sürdürülen bu istisnanın amacı, işletmenin bağlı değerlerinin nakde dönüştürülmesi yoluyla finansman sıkıntılarını gidermek, satıştan sağlanacak kaynaklardan yararlanarak, faaliyetlerin öz kaynaklarla devam ettirilebilmesi ve mali yapılarının güçlendirilmesi olarak özetlenebilir.¹⁰²

2.1.1. İstisnadan Yararlanacak Olan Mükellefler

Bu istisnadan sadece tam mükellef kurumlar yararlanabilmektedir. Dar mükellef kurumlar bu istisnadan yararlanamaz. Ancak iştirak halinde, satışa konu olan iştirak hisselerinin sermayesini temsil ettiği kurumun tam mükellef olması şartı aranmamıştır.

Kooperatiflerinde bu istisnadan yararlanacağı 51 Seri Nolu Genel Tebliğin 3/A bölümünde açıklanmıştır. Bu tebliğe göre Kurumlar Vergisi Kanunu geçici 23. maddede yer alan bu istisnadan yararlanabilmek için müteahhitlere kat karşılığı arsa payı devredilmesinde, sadece ortak sayısı kadar iktisap edilen konutlar ve işyerinden doğan kazanç için istisna söz konusudur. Fazla olan konutların nakit veya kat karşılığı satılması halinde, bu satıştan elde edilen kazançlar için bu istisna uygulanmaz. Nitekim Danıştay 4. Dairesinin E.1995/3870, K: 1996/1074 sayılı kararı ile tebliğdeki açıklama ret edilmiştir. Bu karar dairesinde kooperatiflerin, ortaklarının sahip olabileceği kar payı dikkate alınmaksızın istisnadan yararlanmaları sağlanmıştır.

¹⁰² Recep BIYIK- Aydın KIRATLI, İştirak Hisseleri ve Gayrimenkullerin Satışında veya Yeni Şirketlere Aynı Sermaye Olarak Konulmasından Doğan Kazançlarda İstisna ,Yaklaşım Dergisi Eki, (Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, Şubat 2001), s.9

2.1.2.İstisna Uygulamasına Konu Olacak İktisadi Kıymetler

İstisnanın kapsamına gayrimenkuller ve iştirak hisseleri girmektedir. Gayrimenkuller niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan sabit malları ifade etmektedir. Türk Medeni Kanunu'nda gayrimenkullerle ilgili ayrıntılı olarak açıklamalara yer verilmiştir.

İştirak hisseleri ise, menkul kıymet portföyüne dahil tam mükellef kurumlara ait hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade etmektedir. 49 Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde aşağıdaki unsurlar iştirak hissesi olarak sayılmıştır.

- Anonim şirketlerin hisse senetleri
- Limitet şirketlere ait iştirak payları
- Eshamlı komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları

Yatırım fonları katılma belgeleri ise iştirak hissesi olarak değerlendirilemez. Ancak, kurumların sanayi sitelerindeki işyeri yapı kooperatiflerine üyelik ile organize sanayi bölgesindeki işyeri edinmek için ödenen katılım veya iştirak payları da iştirak hissesi sayılmaktadır.¹⁰³

2.1.3. İştirak Hissesi veya Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazancın Kurumlar Vergisinden İstisna Edilebilmesi İçin Gerekli Koşullar

İstisnanın uygulanabilmesi için istisna edilecek iştirak hissesi ve gayrimenkullerin iki yıl aktifte bulunması şart koşulmuştur. Bu iki yıllık sürenin dolması açısından hesap dönemi değil 365 gün dikkate alınır.

İhtiyat akçeleri, banka provizyonları, yeniden değerlendirme fonunun sermayeye ilavesi dolayısıyla çıkarılan bedelsiz hisse senetlerinin satılması ve bu satıştan doğan kazancın sermayeye ilavesi halinde sermayeye eklenen bu kazançlar, bedelsiz hisse senedi verilmesine hisse senetlerinin şirketin aktifinde en az iki yıl öncesinde kayıtlı olması şartıyla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İki tam yıl süreyle aktifte bulundurulmuş hisse senetlerine bağlı olarak edinilen bedelsiz hisse senetleri için iki tam yıl aktifte bulundurma şartı aranmayacaktır.¹⁰⁴ Aynı şekilde rüçhan hakkı

¹⁰³ Sakıp ŞEKER, "İştirak Hisselerinin Satımında Özellikli Durumlar", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:97, (Ocak 2001), s.88

¹⁰⁴ Hasan YALÇIN, A.g.e., s.504.

kullanılmak suretiyle satın alınan hisse senetleri içinde, rüçhan haklarının ilgili olduğu hisse senetlerinin aktifte iki tam yıl süreyle bulundurulması durumunda rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle alınan yeni hisse senetlerinin ayrıca aktifte iki tam yıl bulundurulmasına gerek yoktur.¹⁰⁵

2.1.3.1. Gayrimenkul ve Menkul Ticareti İle Uğraşılması

Gayrimenkul ve menkul ticareti ile uğraşanlar, ellerinde bulundurdukları iştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satılması nedeniyle doğan kazanç için bu istisnadan yararlanamazlar. Ancak faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri satmaları halinde bu istisnadan yararlanırlar. Ayrıca menkul ticareti ile uğraşan mükelleflerin şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarına katılmak amacıyla edindiği ortaklık payları için bu istisnadan yararlanabilirler.¹⁰⁶

2.1.3.2. Holding Şirketlerin İstisna Karşısındaki Durumu

Holding şirketler kısa vadeli fiyat değişikliklerinden yararlanarak kar sağlamak ve geçici bir süre elde tutmak amacıyla edindiği hisse senetleri ve ortaklık paylarını, Muhasebe Sistemi Genel Tebliği uyarınca “11 Menkul Kıymetler” hesabında tutmaktadır. Bu hesaptaki hisse senedi ve ortaklık paylarının satılması durumunda holdingler, istisnadan yararlanamazlar. Ancak holdinglerin “24- Mali Duran Varlıklar” ana hesabının alt hesaplarında izlenmesi gereken iştirak hisselerinin satılması halinde, gerekli şartları taşıyorsa istisnadan yararlanırlar. Yine holdinglerin gayrimenkul satışından doğan kazançları da istisna kapsamındadır.¹⁰⁷

2.1.3.3. Sermaye Artırımının Yapılması

Gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazancın sermayeye ilave edilmesi durumunda kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. Fakat bazı nedenlerle sermaye artırımını yapılmamışsa, bu durumda kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar şirket yetkili organınca sermaye artırımına

¹⁰⁵ Aynı, s.504.

¹⁰⁶ Erdal SÖNMEZ, Garip AYZAZ, s.96.

¹⁰⁷ Aynı, s.97

karar verilip, bakanlığa başvurulması ve beyannamenin verileceği hesap dönemi sonuna kadar işlemlerin tamamlanması şarttır. Bu süre içinde sermaye artırım işlemleri tamamlanamazsa istisnadan yararlanmak mümkün değildir. Geçici vergi açısından istisnadan yararlanabilmek için, satışların yapıldığı son geçici vergi dönemine ait beyannamenin verileceği tarihe kadar şirket yetkili organınca sermaye artırımına karar verilip, ilgili hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar bakanlığa (kayıtlı sermaye sistemini uygulayanlar Sermaye Piyasası Kuruluna) başvurulması ve sermaye artırımının kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği dönemin sonuna kadar yapılması şarttır.¹⁰⁸ Kurumların iştirak hissesi veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazançlarını sermayelerine ilave etmeleri halinde, bunların maliyet bedellerini yeniden değerlemeye tabi tutamazlar. Şirketin dönem faaliyeti eğer zararlı sonuçlanırsa, yine iştirak hissesi ve gayrimenkullerin satışından doğan kazanç dönem zararı ile ilişkilendirilmeksizin sermayeye eklenmesi ve istisnadan yararlanılması mümkündür.¹⁰⁹ Devir halinde ise yine devir beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar sermaye artırımının yapılması şarttır.

2.1.3.4. Sermayeye Eklenen Kazançların İşletmeden Çekilmesi

Sermayeye eklenen kazançların beş yıl içinde işletmeden çekilmesi veya bu beş yıllık süre içinde işletmenin tasfiyesine karar verilmesi halinde, işletmeden çekildiği veya işletmenin tasfiyesine başlandığı yılın kazancı sayılarak kurumlar vergisine tabi tutulur.¹¹⁰

2.1.3.5. Bedelsiz Olarak Edinilen Hisse Senetlerinden Sağlanan Kazançlar

İştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satılması nedeniyle elde edilen kazancın nakit olarak sermaye ilave edilmesi durumunda istisnadan yararlanmak söz konusudur. İstisna nedeniyle sermayeye eklenen tutarların, sermayeye iştiraki bulunanlara bedelsiz hisse senedi verilebilir. İştirak edenler yönünden bedelsiz edinilen bu hisse senetlerinin satılması nedeniyle doğan kazançlarının nakit olarak

¹⁰⁸ Aynı, s.97.

¹⁰⁹ Aynı, s.98.

¹¹⁰ Aynı, s.98.

sermayeye eklenmesi halinde yine bu kazançlar kurumlar vergisinden müstesna tutulur.¹¹¹

2.1.3.6. İstisnadan Kısmen Yararlanılması

İştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satışından doğan istisna, kazancın sermayeye eklenen kısmı ve satış bedelinin nakit tahsil edilen kısmı için uygulanabilir. Satışın yapıldığı yılda sermayeye eklenmeyen kazancın istisnadan yararlanması da mümkün değildir.¹¹²

2.1.3.7 Satış Vadi Sözleşmesi İle Yapılan Satışlarda İstisnanın Uygulanması

Gayrimenkuller de tapuya tescil yapılmadıkça mülkiyet hakkı karşı tarafa geçmemektedir. Bu nedenle satış vaadi sözleşmesi ile yapılan satışlarda tahsil olunan bedel için istisnanın uygulanması da söz konusu değildir. Ancak tapuya tescilden sonra elde edilecek bedel kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.¹¹³

2.1.4. İstisnanın Uygulanması

2.1.4.1. Peşin Satışlarda İstisnanın Uygulanması

Daha öncede değinildiği gibi gayrimenkul ve iştirak kazançlarının satışından doğan kazancın sermayeye ilave edilen kısmı için istisna uygulanabilir. Sermayeye eklenmeyen kısım vergiye tabi olur. Bu nedenle öncelikle satış bedelinin nakit olarak yapılması gerekmektedir. Burada nakit deyiminden; her an paraya çevrilebilir altın, devlet tahvili, hazine bonosu, toplu konut ve kamu ortaklığı idaresince çıkarılan menkul kıymetler vb. değerler anlaşılmaktadır. İştirak hissesi ve gayrimenkullerin nakit karşılığı dışındaki, devir, temlik ve takası istisna kapsamı dışındadır. Fakat borç karşılığında gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satılması durumunda yine istisna uygulanmaktadır. Gayrimenkullerin kamulaştırılması durumunda, kamulaştırmadan doğan kazanç, tamamının kamulaştırmanın yapıldığı yılda tahsil edilmesi durumunda tahsil edilen yıl sermayeye eklenen miktar istisnadan

¹¹¹ Recep BIYIK, Aydın KIRATLI, A.g.e.,s.35.

¹¹² Aynı, s.26.

¹¹³ Erdal SÖNMEZ, Garip AYZAZ, A.g.e., s.99.

yararlanır. Kamulaştırma bedelinin geç ödenmesi nedeniyle tahakkuk ettirilen faizler kurumlar vergisinden müstesna tutulmamıştır.¹¹⁴

2.1.4.2. Vadeli Satışlarda İstisnanın Uygulanması

Vadeli satışlarda, hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen ve sermayeye eklenen kazanç miktarları o yıl kurum kazancından indirilebilecektir. Ancak satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci yılın sonuna kadar tahsil edilemeyen kazançlar, daha sonraki yıllarda tahsil edilerek sermayeye eklense dahi istisnadan yararlanamayacaktır. İlk yapılan tahsilat gayrimenkulün maliyet bedeli olarak kabul edilecektir.¹¹⁵

Örnek: (E) A.Ş. 1998 yılında aktifindeki kayıtlı değeri 5.000.000.000 TL olan gayrimenkulünü 2000 yılında 20.000.000.000 TL'ye vadeli olarak satmıştır. Bu satıştan 15.000.000.000 TL kar elde etmiştir. (Örnekte yeniden değerlendirme ve amortismanlar ihmal edilmiştir.) Satış bedelinin 7.000.000.000 TL'lik kısmını 2000 yılında, 6.000.000.000 TL'lik kısmını 2001 yılında tahsil etmiştir. Geriye kalan kısmı ise 2002 yılında nakit olarak tahsil edecektir. Şirket 2000 yılında 7.000.000.000 TL, 2001 yılında da 6.000.000.000 TL sermaye artırımında bulunmuştur. 2002 yılında da 2.000.000.000 TL daha sermaye artırımında bulunacaktır. Bu durumda şirketin 2000 yılında tahsil ettiği 7.000.000.000 TL'nin 5.000.000.000 TL'lik kısmı gayrimenkulün maliyet bedeli olarak kabul edilecektir. Dolayısıyla vadeli satıştan elde ettiği 15.000.000.000 TL'lik kurum kazancının 13.000.000.000 lirası kurumlar vergisinin 13.maddesi uyarınca 2000 yılının kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilecektir. Kalan 2.000.000.000 TL'lik kısım ise kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır.

2001 ve 2002 yıllarında tahsil edilen ve sermayeye eklenen miktarlar, ilgili yıl kurum kazancından indirilebilecektir. Ancak bu dönemler zararla sonuçlanırsa, uygulanan istisna tutarı geçmiş yıl zararı olarak müteakip yıl kazançlarından indirim konusu yapılabilecektir.

İşletmenin elde ettiği karın 2.000.000.000 TL'lik kısmı 2000 yılında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Enflasyonist bir ortamda bu durum mükelleflere

¹¹⁴ Aynı, s.99.

¹¹⁵ Aynı, s.100.

özkaynaklarını artırma imkanı vermektedir. Nitekim istisnanın getiriliş amacında bundan kaynaklanmaktadır. İşletmeler enflasyonist ortamda oluşan fiktif karları sonucu enflasyon vergisi ödemekteler ve özkaynaklarında ciddi azalmalar meydana gelmektedir. Kurumlar bu istisna sayesinde sermaye yapılarını güçlendirerek özkaynaklarını artırma imkanı elde etmektedirler.

Kurumlar Vergisi Kanunu'yla getirilen bu istisnanın dezavantajı ise sermayeye eklenen kazanç miktarı için %15 oranında gelir vergisi tevkifatının yapılmasıdır. Tevkifat oranının daha düşük tutulması veya hiç tevkifat yapılmaması bu müessesenin etkinliğini daha çok artırabilecektir.¹¹⁶

3. VERGİ USUL KANUNDA YER ALAN ENFLASYONUN OLUMSUZ ETKİLERİNİ AZALTICI ÖNLEMLER

Vergi Usul Kanunu usule ilişkin hükümleri düzenlemektedir. Bu kanun hükmünde de enflasyonun olumsuz etkilerinin önlenmesi amacıyla bir takım hükümler getirilmiştir. Şimdi bu hükümler aşağıda sırasıyla incelenecektir

3.1. Stok Değerlemede Lifo (Son Giren İlk Çıkar) Yöntemi

Muhasebede tüm maliyet unsurlarına ilişkin temel amaç, kontrol ve analiz amacıyla kullanılabilen ve net karı belirlemek için elde edilen gelirlerle uyuşan doğru ve anlamlı maliyet rakamlarının bulunmasını oluşturur. İşletme yönetimi, hesap dönemi içinde değişik ticari malları değişik fiyatlardan satın almaktadır. Maliyet bedeli esas kabul edildiğinde bu maliyetlerden hangisinin kullanılacağı tartışmalıdır. İşletmeler genellikle stoklarını değerlendirme konusunda çeşitli yöntemlere başvurmuşlardır.

Bu yöntemler seçilirken ana amaç dönem karının en açık ve doğru şekilde hesaplanmasını sağlamaktır. Aslında malların fiili (gerçek) alış ile varsayımsal maliyeti birbirinden çok farklıdır. Fakat bu fiili alış ile, varsayımsal maliyetlerin tamamen birbirine uyumlu olmasına ilişkin bir zorunlulukta yoktur. Daha öncede değinildiği gibi burada ana amaç işletmenin dönem karının doğru olarak

¹¹⁶ M.Ali ÖZVER, A.g.m, s.48

yansıtılmasını sağlanmaktadır.¹¹⁷ İşletmeler kendi işletme politikalarına göre bu yöntemlerden birisini seçerek stoklarını değerleyebilirler. Bilindiği gibi bu yöntemler fiili (gerçek) maliyet, ortalama maliyet, ilk giren ilk çıkar (FİFO), son giren ilk çıkar (LİFO) yöntemleridir. Vergi Usul Kanunu'nun 274. maddesinde, satın alınan emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.

V.U.K'a 4008 sayılı kanunla yapılan değişiklikle mükelleflerin lifo yöntemini kullanmalarına da olanak sağlanmıştır. Mükelleflere bu konuda bir zorlama getirilmemiş seçimlik hak tanınmıştır. Bu değişikliğin yapılmasının amacı para değerindeki düşüşlerin stokların değerinde yaptığı suni artışlar yoluyla mükelleflerin fiktif kazançlar üzerinden vergi ödemelerinin önlenmesini sağlamaktır. Yani bu düzenleme enflasyonun etkilerini azaltmak amacıyla getirilmiş bir önlemdir.

Çalışmamızın bu bölümünde lifo ile ilgili daha ayrıntılı açıklama yapılacak diğer yöntemlere de kısaca değinilecektir.

3.1.1. Fiili Maliyet Yöntemi (Gerçek Maliyet Yöntemi)

Bu yöntemde emtianın gerçek satın alındığı bedelle, maliyete dahil edilmesi gereken giderler tespit edilerek fiili maliyetler bulunur. Ancak bu yöntemin uygulanabilmesi içinde dönem içinde satın alınan veya imal edilen her parti maldan dönem sonunda ne kadar kaldığının tespit edilmesi, yüksek bedelli az sayıda mal giriş çıkışının olması gerekmektedir. Örneğin beyaz eşya, otomobil vb. gibi mallarda bu sistem daha az güçlkle uygulanabilir. Günümüzde kullanılan bilgisayarlı muhasebe bu sistemin uygulanabilirliğini daha da arttırmaktadır.

Fiili maliyet yöntemi, para değerindeki değişmelerin ihmal edilebilir ölçüde olması kaydıyla gerçek maliyet rakamlarını veren bir yöntemdir. Nitekim yargı organlarının benimsediği yöntemde fiili maliyet yöntemidir.

¹¹⁷ N.Kemal GÜNDÜZ, "Satın Alınan ve İmal Edilen Emtiada Stok Değerleme Yöntemleri ve Lifo", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 93,(Haziran 1996), s.63

3.1.2 Ortalama Maliyet Yöntemi

Piyasa fiyatlarının sık sık değişmesi durumunda, emtia miktarının da az sayıda ve küçük hacimli olması durumunda bu yöntem yararlı sonuçlar verir.¹¹⁸

Fiyatların sürekli değişmesi halinde, ortalama maliyetler hesaplandığından, fiyat dalgalanmalarından kaynaklanan olumsuzluklarda büyük ölçüde engellenebilir. Fakat her mal için ortalama maliyetin hesaplanması bu yöntemin sakıncasını oluşturur. Bu yöntem gerçekçi sonuçlar verdiği için, işletme yöneticilerinin de geleceğe yönelik planlar yaparak karar vermelerine yardımcı olur.

Ortalama maliyet yöntemi hammadde ve malzemelerin toplam tutarının bunların, miktarına bölünmesiyle bulunur. Ortalama maliyet yöntemi; basit ortalama, ağırlıklı ortalama ve tartılı ortalama olmak üzere üç şekilde uygulanmaktadır.

3.1.3. İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO)

Bu yöntem satın alınan veya üretilen mallar içerisinde satışa ilk sunulacak olan, işletmeye önce girenler olduğu varsayımına dayanan bir yöntemdir.¹¹⁹ İşletmenin stokundaki mallar alış tarihi itibarıyla belirlenen fiyatlarla değerlendirilir. Bu yöntemde çıkışlar en eski tarihli girişlere ilişkin maliyet bedeli ile, hesap dönemi sonunda kalan stoklar ise, en yeni tarihli maliyet bedeli ile değerlendirilir. İşletme açısından stoktaki emtiadan fiziki olarak, ilk giren emtianın çıkması şart değildir.

Dönem sonunda hala giriş tarihi itibarıyla ilk sırada yer alan mallarda bulunabilir. Stok değerlendirme yöntemlerinden birisi olan fifo, zamana bağlı olarak değer kaybı gösterebilecek emtia konusunda faaliyet gösteren işletmelerde kullanılmaktadır. Bu yöntemin işletme açısından yararı, özellikle fiyatların düştüğü dönemlerde, işletmeleri fiktif olarak oluşan kardan korumasıdır.

Fifo yöntemine ilişkin örnek aşağıdaki tabloda verilmiştir.

ÖRNEK :01.11.2002 Tarihinde faaliyete başlayan bir işletmenin emtia hareketleri şöyledir.

¹¹⁸ Erdal SÖNMEZ, Garip AYZAZ, A.g.e., s.54

¹¹⁹ Aynı, s.54.

| <u>Tarih</u> | <u>Açıklama</u> | <u>Miktar (Kg)</u> | <u>Birim Fiyat (TL)</u> |
|--------------|-----------------|--------------------|-------------------------|
| 07.01.2002 | Alınan Emtia | 3.000 | 1.800 |
| 20.07.2002 | Alınan Emtia | 15.000 | 1.900 |
| 27.11.2002 | Satılan Emtia | 2.000 | ----- |
| 29.12.2002 | Satılan Emtia | 9.000 | ----- |

İşletmenin stok kartının özeti şu şekildedir.

| TARİH | GİREN | | | ÇIKAN | | | KALAN | | |
|------------|--------|----------|------------|--------|----------|------------|--------|----------|------------|
| | MİKTAR | BR.FİYAT | TUTAR | MİKTAR | BR.FİYAT | TUTAR | MİKTAR | BR.FİYAT | TUTAR |
| 07.01.2002 | 3.000 | 1.800 | 5.400.000 | | | | 3.000 | 1.800 | 5.400.000 |
| 20.07.2002 | 15.000 | 1.900 | 28.500.000 | | | | 3.000 | 1.800 | 5.400.000 |
| | | | | | | | 15.000 | 1.900 | 28.500.000 |
| 27.11.2002 | | | | 2.000 | 1.800 | 3.600.000 | 1.000 | 1.800 | 1.800.000 |
| | | | | | | | 15.000 | 1.900 | 28.500.000 |
| 29.12.2002 | | | | 1.000 | 1.800 | 1.800.000 | 7.000 | 1.900 | 13.300.000 |
| | | | | 8.000 | 1.900 | 15.200.000 | | | |
| | | | | | S.M.M | 20.600.000 | DÖNEM | | 13.300.000 |
| | | | | | | | SONU | | |
| | | | | | | | STOK. | | |

3.1.4. Son Giren İlk Çıkar Yöntemi (LİFO)

Lifo yöntemi satılan veya üretilen malların stoğa son girenlerden olduğunu varsayan bir değerlendirme yöntemidir. Özellikle enflasyonist dönemlerde işletmelerin öz kaynaklarını korumasını ve enflasyon vergisi ödemelerini engeller. Ülkemizde bu yöntemin uygulanmasının gerekliliği uzun süre tartışılmıştır. 4008 sayılı kanunla V.U.K' un 274'üncü maddesinde yapılan değişiklikle 01.01.1996 tarihinden itibaren mükelleflerin dilerse bu yöntemi uygulayabilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun "iktisadi işletmelere dahil kıymetleri değerlendirme" bölümündeki emtia değerlemesini düzenleyen 274.madde hükmünde; "satın alınan veya imal edilen emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir" denilmektedir. Mükellefler, satın aldıkları veya imal ettikleri emtianın maliyet bedelini, son giren ilk çıkar yöntemini

uygulamak suretiyle de tespit edebilirler. Bu yöntemi seçenler en az beş yıl süre ile bu yöntemden vazgeçemezler “Bu yöntemi uygulama usul ve esaslarını tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir” denilmektedir.¹²⁰

Lifo da daha önceden de belirtildiği gibi en son alınan emtianın ilk önce satıldığı varsayılmaktadır. Dolayısıyla dönem sonunda hesaplanacak maliyetler son alınan malların maliyeti olacaktır. Tabi bu durum beraberinde bir takım avantaj ve dezavantajları da beraberinde getirmektedir.¹²¹

Lifo yönteminde belirlenen maliyetler sonucu satış hasılatını karşılaştırılması sonucu oluşacak kar daha gerçekçidir.

Lifo yönteminde fiyatlar yükseldiği ve stok miktarı azalmadığı sürece bir vergi erteleme söz konusu olacaktır. Çünkü elde edilen hasılat daha yüksek fiyat seviyelerinden yapılan en son alışlarla karşılaştırıldığından, malın maliyeti daha da yüksek belirlenecek kar ise daha düşük tespit edilecektir. Lifo nedeniyle bir vergi ertelemeinden yararlanıldığından nakit akışında da bir iyileşme sağlanacaktır.

Gelecekte oluşacak fiyat düşmeleri nedeniyle firmanın elde edeceği kazançlar lifo yöntemi sayesinde olumsuz olarak etkilenmeyecektir. Zira lifo fiyat düşmelerine bağlı zararları çok büyük ölçüde elimine etmektedir. Lifo yönteminin dezavantajları da aşağıda sayılmıştır.

En büyük dezavantajlardan birisi lifo yönteminin kullanılması durumunda yüksek enflasyon dönemlerinde düşük karların oluşmasıdır. Düşük kar beyanı hisse senedi çıkarmayan küçük işletmeler için çok büyük bir avantaj sağlamasına karşılık, özellikle yatırımcı firmaların yatırımlarını olumsuz yönde etkileyerek hisse senetlerinin değerini düşürebilmektedir.

Lifo yöntemi bilançoları da deforme edebilir. Şöyle ki lifo yöntemiyle yapılan bir değerlemede maliyetler en eski fiyatlar üzerinden belirlendiğinden, işletme sermayesi gerçek duruma kıyasla, çok kötü durumda gözükebilir. Stokların bilanço değeri ile, piyasa fiyatları arasındaki bu fark özellikle stok devir hızının düşük olduğu işletmelerde daha da belirginleşecektir.

¹²⁰Yılmaz ÖZBALCI, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, (Ankara:Oluş Yayıncılık Ltd.Şti.,Şubat 2001) s.612.

¹²¹Oktay UĞUR, “ LİFO Avantajlar ve Dezavantajlar”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 222, (Şubat 2000),s.85.

Lifo yöntemini seçenlerin en az beş yıl süreyle bu yöntemden geri dönememeleri özellikle, stok devir hızı düşük olan işletmelerde maliyetler beş yıl önceki tutarlar üzerinden gözükeneğinden deforme etkisi daha da fazlalaşacaktır.

Lifo yönteminde varsayılan maliyet akışı ile, gerçek maliyetler birbiri ile örtüşmez.

Lifo yönteminde satılan malın maliyeti belirlenirken en son maliyetler değil, o malı yerine koyma maliyeti de hesaplanmalıdır. Fakat böyle bir uygulamada lifo yetersiz kalmaktadır.

Firma bir kıtlık veya grev sonucu eldeki stoklarını eritmek isterse, bu stokların maliyetleri çok düşük miktarlardan hesaplanacağından, güncel satış hasılatı yüksek belirlenecek, bu nedenle firmanın karı normalden fazla gözükererek vergisel açıdan olumsuz sonuçlar doğurabilecektir. Yüksek vergi ödenmesine bağlı olarak firma likidite sorunuyla da karşılaşabilecektir.

Yine bu yöntemi kullanmanın en önemli dezavantajlarından biriside G.V.K'nın 4. maddesinde yer almaktadır. Maddeye göre "Dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemiyle değerleyen mükelleflerin, işletmelerinde kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kur farkı ve benzeri adlar altında yaptıkları ödemelerin bir kısmının gider olarak indirimi kabul edilmemektedir. İndirimi kabul edilmeyen tutar, sayılan ödemelere, o yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranının Maliye Bakanlığı'nca o yıl için belirlenecek ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesiyle bulunacak katsayının uygulanması sonucu tespit edilen tutarın %25'i dir" denilmektedir. Yani mükelleflerin aynı yeniden değerlemede olduğu gibi lifo yöntemini kullanmaları durumunda finansman giderlerin bir kısmı kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilecektir.

Lifo sayesinde yüksek enflasyon dönemlerinde elde edilen avantaj gider kısıtlaması yoluyla büyük ölçüde azaltılmaya çalışılmak istenmiştir. Fakat gider kısıtlaması oranı enflasyon rakamına göre değişmesine rağmen toplam gider kısıtlaması tutarı aynı finansman gideri için değişmemekte ve enflasyon nispetine duyarsız kalmaktadır. Buna karşın lifo yönteminde stok değerlemesi yapan işletmeler için enflasyonun yüksek düzeye çıkması, daha fazla avantaj sağlamaktadır. 2001

yılında %88,6 TEFE artışı nedeniyle LIFO yöntemini uygulayan mükelleflerin, finansman giderleri olsa da kazançlı çıktıklarını görülmektedir.¹²²

Aşağıda fifo yöntemi açıklanırken verilen örnek lifo yöntemine göre tekrar yapılmıştır.

İşletmenin stok kartının özeti aşağıdaki gibi olacaktır.

| TARİH | GİREN | | | ÇIKAN | | | KALAN | | |
|------------|--------|----------|------------|--------|----------|------------|------------------------|----------|------------|
| | MİKTAR | BR.FİYAT | TUTAR | MİKTAR | BR.FİYAT | TUTAR | MİKTAR | BR.FİYAT | TUTAR |
| 07.01.2002 | 3.000 | 1.800 | 5.400.000 | | | | 3.000 | 1.800 | 5.400.000 |
| 20.07.2002 | 15.000 | 1.900 | 28.500.000 | | | | 3.000 | 1.800 | 5.400.000 |
| | | | | | | | 15.000 | 1.900 | 28.500.000 |
| 27.11.2002 | | | | 2.000 | 1.900 | 3.800.000 | 3.000 | 1.800 | 5.400.000 |
| | | | | | | | 13.000 | 1.900 | 24.700.000 |
| 29.12.2002 | | | | 9.000 | 1.900 | 17.100.000 | 3.000 | 1.800 | 5.400.000 |
| | | | | | | | 4.000 | 1.900 | 7.600.000 |
| | | | | | S.M.M | 20.900.000 | DÖNEM SONU STOK. | | 13.000.000 |

Yukarıda örneklerde de görüleceği üzere FIFO yöntemini uygulayan mükellefin dönem içi satın alınan mal maliyeti 20.600.000 TL iken aynı işlemleri yapan ve LIFO yöntemini uygulayan mükellefin dönem içi maliyeti 20.900.000 TL olmaktadır. Bu durumda LIFO yöntemini uygulayan mükellefin dönem maliyeti FIFO yöntemini uygulayan mükellefe göre (20.900.000-20.600.000) 300.000 TL daha yüksek ve dolayısıyla dönem kazancı 300.000 TL tutarında daha düşük belirlenmektedir. Mükellef stoklarını LIFO yöntemine göre değerlediğinde dönem sonu stok değeri 13.000.000 TL çıkmaktadır. Stoklar FIFO yöntemine göre değerlendirildiğinde ise dönem sonu stok değeri 13.300.000 TL olmaktadır.

Özetlersek, LIFO yöntemi, özellikle fiyatların yükselme eğilimi gösterdiği dönemlerde gerçeğe daha yakın dönem karı hesaplanmasına olanak vererek, işletmelerin fiktif karlar üzerinden vergi ödemesini önler. İşletmelerin ödeyeceği vergi miktarının azalması, işletmenin bu miktarı başka alanlarda kullanması olanağını

¹²²Necdet ALDAGÜL, Hüseyin DEMİR, "Finansman Gider Kısıtlamasının Enflasyon ve LIFO Yöntemi İle Birlikte Değerlendirilmesinde Bir Örnek", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 110, (Şubat 2002), s.215

yaratır. Böylece işletme enflasyonist bir ortamda faizsiz kredi sağlamış olacaktır. Bu nedenle enflasyon devrelerinde, söz konusu usulün stok değerlemesinde kullanılması işletmeler için daha yararlı olacaktır. Buna karşılık fiyatların düştüğü devrelerde maliyetleri olduğundan daha az göstererek yüksek kar ve yüksek vergi hesaplanmasına yol açabilmektedir. Bu nedenle ekonomik durgunluk devrelerinde stokların FIFO yöntemine göre değerlendirilmesi işletmeler için daha yararlı olabilecektir.

123

3.2. Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont Uygulaması

Dönemsellik kavramı, işletmelerin sınırsız sayılan yaşam sürelerinin sınırlı uzunlukta belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden ayrı olarak saptanmasını ifade eder. Bu kavrama göre, faaliyet sonuçları ilgili olduğu dönemde değerlendirilir. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi; hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılmasını gerektirir. Bu tanımlama Muhasebe Usulü Genel Tebliği'nde de kabul edilmiştir.¹²⁴ Reeskont işlemi de dönemsellik ilkesi ve tahakkuk esasının bir sonucu olarak vergi sistemimizde yer almaktadır.

Alacak ve borç senetlerinde reeskont uygulaması Vergi Usul Kanunu'nun 281 ve 285.maddelerinde düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'na göre mükellefler alacak ve borç senetlerini mukayyet değerle değerleyebilirler. Ayrıca reeskonta da tabi tutabilirler. Bu konuda mükellefler seçimlik bir hakka sahiptir.

Vergi Usul Kanunu'nda 4369 sayılı kanunla yapılan son düzenlemeyle yabancı para cinsinden olan alacak ve borç senetleri de reeskonta tabi tutulabilmektedir.¹²⁵ Vergi Usul Kanunu'na göre bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri dışında kalan mükellefler alacak ve borç senetlerinin değerlendirilmesi konusunda serbest bırakılmışlardır. Fakat senede bağlı alacaklarını reeskonta tabi tutan mükellefler, senede bağlı bulunan borçlarını da reeskonta tabi tutmak zorundadır.

¹²³ Bülent ŞİŞMAN, "Lifo Yöntemi ve Maliyet Buharlaşması", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 110, (Şubat 2002),s.166

¹²⁴ Erdal SÖNMEZ, Garip AYZAZ, A.g.e., s.12.

¹²⁵ Hasan YALÇIN, A.g.e, s.692

3.2.1. Reeskont Uygulamasının Tanımı ve Şartları

Reeskont, borç ve alacak senetlerinde yer alan vade farkının ayrılıp, ilgili dönemine aktarılmasını sağlayan bir değerlemedir. Bu şekilde vade farkının ayrılarak senedin günün değerine icra edilmesine pratikte reeskont denilmektedir.¹²⁶ Reeskont işleminin yapılabilmesi için, gerçek bir alacak olmalı ve bu alacaklar senede bağlı olmalı ve değerlendirme gününün gelmemiş olması gerekmektedir. Ayrıca alacak ve borç senetlerinin işletmenin işinin devamı ile ilgili olması ve bilançosuna kayıtlı olması gerekmektedir. Reeskont işleminin yapılmasının nedeni alacak ve borç senetlerinin değerlendirme günündeki değerlerine indirgenmesidir. Dönemsellik ilkesi açısından, alacak ve borç senetlerinin içinde bulunan vade farkını sonuç hesaplarına, döneminde intikalini sağlar.¹²⁷ Senetli alacak açısından henüz vadesi gelmemiş yani henüz hak kazanılmamış gelirlerin vergilendirilmesini önler. Ayrıca bilançonun da sağlıklı bir şekilde işlemlerini sağlar. Reeskont işlemiyle, ticari faaliyetlerini peşin veya vadeli olarak yürüten mükelleflerin vergi matrahları arasındaki farklılıklar giderilir.

Vergi Usul Kanunu'nda alacak ve borç senetlerinin reeskontunu düzenleyen hükümlerinde, reeskont yapabilecek mükellefler sayılmıştır. Buna göre ticari ve zirai kazanç sahibi gelir vergisi mükellefleri, kurumlar vergisi mükellefleri bu uygulamadan yararlanır. Kazancı basit usulde tespit edilenler ise reeskont yapamazlar. Bununla beraber ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı sahipleri de alacak ve borç senetlerini reeskonta tabi tutamazlar. Bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri ise reeskont işlemi konusunda seçimlik hakka sahip değildir. Bunların alacak ve borç senetlerini reeskonta tabi tutması mecburidir.¹²⁸

3.2.2. Reeskont Tutarının Hesaplanması

Reeskont tutarının hesabında, senedin üzerinde faizi yazılı ise bu nispet uygulanır. Ancak faiz oranı belirtilmemişse T.C Merkez Bankası'nın kısa vadeli avans işlemlerine uyguladığı faiz oranı esas alınır. Mükellefler hesap dönemi sonu

¹²⁶ Erdal SÖNMEZ, Garip AYZAZ, A.g.e., s.13.

¹²⁷ Aydın KIRATLI, "Alacak ve Borç Senetleri Reeskontu ve Özellik Arzeden Hususlar", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:244, (Aralık 2001), s.27.

¹²⁸ Aynı, s.28.

itibariyle, senede bağı borç ve alacaklarını, faiz oranı senette belirtilmişse iç iskonto formülüyle reeskonta tabi tutarlar.¹²⁹

$$P_i = \frac{S}{1 + d_i \times t}$$

Bu formülde

P_i = Senedin iç iskontoya göre peşin değerini

S = Senedin kredi veya vade değerini

d_i = İç iskonto oranını

t = Süreyi göstermektedir.

Senette faiz oranı belirlenmemişse bu durumda, hesabın dış iskonto yöntemiyle hesaplanmasının yapılması gerektiği yönünde bir düşünce oluşmuştur. Nitekim bu durum Maliye Bakanlığı'nın 238 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne de yansımıştır. Tebliğde reeskont hesabının iç iskonto yöntemiyle yapılacağı belirtilmiş ancak, öngörülen amacın gerçekleştirilmesi amacıyla Merkez Bankası'nın avans işlemlerindeki faiz haddinin kullanılacağı belirtilmiştir.¹³⁰

ÖRNEK: Nominal değeri 10.000.000.000 TL, değerlendirme gününden vadesine kalan gün sayısı 90 ve iskonto oranı % 70 olan bir alacak senedi üzerinden hesaplanması gereken iskonto tutarı şu şekilde olacaktır.

$$P_i = \frac{10.000.000.000}{1 + 0,7 \times (90/360)}$$

= 8.510.638.297 TL alacak senedinin peşin değeridir.

10.000.000.000 - 8.510.638.297 = 1.489.361.702 TL reeskont tutarı

Reeskont işleminin bu şekilde muhasebeleştirilmesi sonucu vergi matrahı 1.489.361.700 TL azalacaktır. Takip eden yılda ise vergi matrahına dahil edilerek vergiyi arttıracaktır. Yani verginin bir yıl ertelenmesini sağlayacaktır. Enflasyonist

¹²⁹ Hasan YALÇIN, A.g.e, s.710-711

¹³⁰ Yılmaz ÖZBALCI, A.g.e., s.643.

bir ortamda verginin bir yıl dahi ertelenmesi mükelleflere belli bir miktar daha fazla finansman imkanı sağlayacaktır.

ÖRNEK: 4.000.000.000 TL nominal değerli 90 gün vadeli ve %70 faizli bir borç senedinin reeskontu şu şekilde hesaplanacaktır.

$$P_i = \frac{4.000.000.000}{1+0.7 \times (90/360)}$$

$P_i = 3.404.255.319$ TL borç senedinin peşin değeri

$4.000.000.000 - 3.404.255.319 = 595.744.680$ TL reeskont tutarı hesaplanacaktır.

Borç senetlerinin bu şekilde muhasebeleştirilmesi sonucu vergi matrahı 595.744.680 TL artacaktır. Alacak senetlerinin reeskonta tabi tutulması sayesinde mükellefler enflasyonun bozucu etkilerinden kısmen kurtulurken, borç senetlerinin de reeskonta tabi tutulmasıyla bu etki ortadan kaldırılmaktadır. Devlet alacak senetlerini reeskonta tabi tutan mükelleflerin borç senetlerini de reeskonta tabi tutmalarını zorunlu kılarak vergi erteleme imkanını ortadan kaldırmaktadır. Bu açıdan bilançosunda hem borç hemde alacak senedi olan mükelleflerin reeskont işlemi sayesinde enflasyonun etkilerinden kısmen dahi yararlanmaları da bu şekilde ortadan kaldırılmıştır.

3.2.3 Reeskont Hesabında Özelikli Durumlar

Yabancı para cinsinden ifade edilen senetlerin reeskonta tabi tutulup tutulmayacağı konusunda uzun yıllardır çelişkiler mevcuttur. Fakat 4369 sayılı yasayla yapılan düzenleme sonucu yabancı para cinsinden ifade edilen senetlerde, reeskont uygulamasının sınırları içine dahil edilmiştir. Eğer senedin üzerinde faiz oranı belirtilmişse bu durumda senette yazılı olan oran, eğer faiz oranı belirtilmemişse LIBOR (Londra Bankalar Arası Faiz) oranı uygulanacaktır.¹³¹ Tahsile verilen alacak senetleri de reeskonta tabi tutulabilmektedir. Bu senetler tahsilat amacıyla bankaya

¹³¹ Erdal SÖNMEZ, Garip AYZAZ, A.g.e, s.19.

verildiğinde işletmenin bu senetler üzerindeki tasarruf hakkı ortadan kalkmaktadır. Bu nedenle reeskonta tabi tutulabilmektedir.¹³²

Teminata verilen alacak senetleri içinde reeskont uygulamasının yapılıp yapılmayacağı konusu tartışmalıdır. İdarenin görüşü reeskonta tabi tutulabileceği yönündedir. Nitekim Danıştay 13.Dairesinin de teminata verilen senetlerin işletmenin bilançosuna kayıtlı olması nedeniyle bu senetlerinde portföydeki diğer senetler gibi reeskonta tabi tutulabileceği yönünde bir kararı da mevcuttur. Ticaret hukukumuzda kambiyo senetleri içinde yer alan, ancak bir havale niteliği taşıyan çekler günümüz piyasa koşullarında vadeli olarak kullanılmaya başlanmış bu nedenle de beraberinde reeskonta tabi tutulup tutulmayacağı sorununu da getirmiştir.

Türk Ticaret Kanunu'nun 707.maddesinde çekin görüldüğü anda ödeneceği, buna aykırı bir kaydın yazılmamış hükmünde olacağı, gününden önce ödenmek için ibraz edilen çekin ibraz günü ödeneceği kuralına bağlanmıştır.

Günümüz ekonomik koşullarında işletmelerin veya kişilerin malum enflasyon oranları nedeniyle vade farkı uygulanmaksızın satış yapabileceklerini düşünmek mümkün değildir. Çekte daha öncede belirtildiği gibi bir vade olmayacağı açıktır. Fakat burada olayın sadece hukuki boyutunu dikkate almayıp gerçekleri somut olarak saptamak gerekmektedir. Günlük yaşantıda çeklerin vadeli olarak da kullanıldığı bilinmektedir. Bu nedenle çeklerin bir vade içermesi açısından reeskonta tabi tutulması yönünde görüşler mevcuttur. Danıştay'ın da bu yönde farklı kararları mevcuttur. Danıştay üçüncü dairesinin 1997 tarihli kararında çeklerin reeskonta tabi tutulabileceğini belirtmiştir.¹³³ Fakat Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun kararıyla vadeli çeklerin reeskonta tabi tutulamayacağına ilişkin karar verilmiştir.¹³⁴

Çeklerin günümüzde çok fazla kullanıldığını, mal ve hizmet bedeli yanında vade farklarını da içerdiğini düşünürsek, çeklerinde reeskonta tabi tutulması önem arz etmektedir.¹³⁵ Hatır senetleri ise herhangi bir borç ve alacak ilişkisine dayanmadığından, reeskonta tabi tutulması da söz konusu değildir.

¹³² Hasan YALÇIN, A.g.e.,s.705.

¹³³ Dan.3,Daire 04.06.1998 Tarih ve E.1997/671, k.1998/2125 Sayılı Kararı

¹³⁴ Dan.V.D.D.G.K'nın, 07.04.2000 Tarih ve E.1999/408, K.2000/144 Sayılı Kararı

¹³⁵ Mustafa BAHTİYAR, "Vadeli Çeklerin Reeskontu", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 97 (Ocak 2001), s.167.

3.3. Yeniden Değerleme

Yeniden değerlendirme Vergi Usul Kanunu'na 1963 yılında geçici bir madde ile girmiş fakat 1983 yılına kadar işlerliğe kavuşmamıştır. Mahiyeti itibarıyla yeniden değerlendirme işletmelerin geçmiş yıllarda almış olduğu, amortismanına tabi sabit kıymetlerinin değerlerinde para değerindeki düşmeler nedeniyle meydana gelen kayıpların giderilmesi amacıyla, bu iktisadi kıymetlerin günün rayiç değerine çıkarılmasını öngören yasal bir düzenlemedir.¹³⁶ Enflasyonun işletmelerin sermayelerini hatta bütün rakamsal değerlerini erezyona uğratması, işletmelerin özellikle iktisadi kıymetlerini satmaları sonucu fiktif karlar üzerinden vergiye tabi olmalarını önlemek amacıyla yeniden değerlendirme müessesesi vergi mevzuatına girmiştir.

3.3.1. Yeniden Değerlemede Şartlar

Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 298.maddesiyle düzenlenen yeniden değerlendirme, mükellefler ve iktisadi kıymetler açısından çeşitli şartlara bağlanmıştır.

3.3.1.1. Yeniden Değerleme Yapabilecek Mükellefler

Bilanço usulüne göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yeniden değerlemeden yararlanabileceklerdir. Bu mükelleflerinde yeniden değerlendirme yapıp yapmamaları kendilerine bırakılmıştır. Fakat bu seçimlik hak İktisadi Devlet Teşekkülleri için geçerli değildir. Yeniden değerlendirme yapmak açısından İktisadi Devlet Teşekkülleri zorunlu tutulmuşlardır.¹³⁷ Daha öncede belirtildiği gibi yeniden değerlendirme yapabilmek için ana şart bilanço esasında defter tutmaktır. Fakat işletme hesabı esasına göre defter tutarken, bilanço esasına geçen mükelleflerde bu uygulamadan yararlanmaktadır. Bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükelleflerinden, sermaye şirketleri (anonim, limited, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler), kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait

¹³⁶ Yılmaz ÖZBALCI, A.g.e., s.954

¹³⁷ Erdal SÖNMEZ, "Vergi Uygulamasında Yeniden Değerleme Esasları", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 244, (Aralık 2001), s.115

iktisadi işletmeler ile iş ortaklıkları yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanabilirler. Yalnız imtiyazlı şirketler yeniden değerlendirme kapsamına alınmamıştır. Bunun nedeni ise, imtiyazlı şirketlerin imtiyaz süresi sonunda iktisadi kıymetlerinin bedelsiz olarak imtiyaz sözleşmesinin muhatabına devredilecek olmasıdır.¹³⁸ Kanun koyucu, burada yeniden değerlendirme yapılmasını gerekli görmemiştir.

3.3.1.2. Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulabilecek İktisadi Kıymetler

Yasal düzenleme açısından yeniden değerlendirme yapılabilecek iktisadi kıymetler, “amortismanına tabi iktisadi kıymetler” olarak belirtilmiştir. Yani amortismanına tabi olmayan örneğin boş arazi ve arsalarda yeniden değerlendirme yapılamayacaktır. Özel maliyet bedelleri de 4369 sayılı kanunla yeniden değerlendirme kapsamına alınmıştır. Fakat özel maliyet bedellerine ilişkin bu hüküm 1998 yılından itibaren geçerli olmuştur. Bu nedenle 1998 yılından önce aktifleştirilen özel maliyet bedelleri yeniden değerlemeye tabi tutulamazlar.¹³⁹ Yeniden değerlendirme kapsamına alınmayacak iktisadi kıymetler V.U.K ‘un mükerrer 298.maddesinin 1 nolu bendinde sayılmıştır. Bunlar;

- Sinema filmleri
- Alameti fabrika hakları
- Peştamallıklar
- İlk tesis ve taazzuv giderleri
- Organizasyon, etüt ve arama giderleri
- Mahiyetleri ve amortisman süre ve tarzları bunlara benzeyen diğer aktifler
- Hesap dönemi içinde aktife giren iktisadi kıymetlerin, aktife girdiği dönem
- İtfa süresi dolmuş iktisadi kıymetler
- İşletmede alım ve satımı yapılan iktisadi kıymetler
- Henüz aktifleştirilmediği için amortismanına tabi tutulamayan iktisadi kıymetler
- Boş arazi ve arsalar

yeniden değerlemeye tabi tutulamaz.¹⁴⁰

¹³⁸ Yılmaz ÖZBALCI, A.g.e.,s.956

¹³⁹ Erdal SÖNMEZ,A.g.m, s.117.

¹⁴⁰ Ercan DURGUN,A.g.e., s.79.

İşletmenin bilançosunda kayıtlı iktisadi kıymetlerin bir kısmını yeniden değerlemeye tabi tutulması, bir kısmında ise yeniden değerlendirme yapmaması mümkündür. Yeniden değerlendirme uygulaması açısından kur farkları ve kredi faizlerinin de önemli bir yeri mevcuttur. 151 Seri Numaralı Genel Tebliğ ile yapılan açıklamada kur farkları ve kredi faizlerinin durumuna açıklık getirilmiştir.

“Yeniden değerlendirme kapsamına girmeyen kur farkları, iktisadi kıymetlerin işletmenin aktifine girdiği sonraki yıllarda tahakkuk etmiş ve maliyete eklenmiş olması gerekmektedir. Bu kur farklarına isabet eden amortismanlar da değer artışının tesbitinde dikkate alınmayacaktır. Buna göre iktisadi kıymetlerin aktife girdiği tarihe kadar doğan kur farkları, esasen maliyet bedeli içinde olması nedeniyle yeniden değerlendirme kapsamına girecektir.” Burada kur farklarını ve kredi faiz giderlerini iki gruba ayırmak mümkündür.

İktisadi kıymetlerin aktife girdiği dönem sonuna kadar oluşan kur farkları ve faiz giderleri, iktisadi kıymetlerin aktife girdiği dönemden sonra oluşan kur farkları ve faiz giderleri. 151 Seri Nolu Genel Tebliğ ile yapılan açıklamada iktisadi kıymetin aktife girdiği tarihe kadar olan kur farkları ve faiz giderleri ile, aktife girdiği tarihten dönem sonuna kadar olan kur farkları ve faiz giderleri yeniden değerlendirme kapsamına alınmıştır. Fakat dönem sonundan itibaren oluşan kur farkları ve faizler yeniden değerlendirme kapsamı dışındadır. Yeniden değerlendirme oranı enflasyon oranına göre belirlenmektedir. Ayrıca kredi faizleri ve kur farkları da bünyesinde enflasyon payı taşımaktadır. Böyle bir durumda aktifleştirmenin yapıldığı dönemden sonra oluşan kredi faizleri ve kur farklarının ayrıca yeniden değerlemeye tabi tutulması, değer kaybının çok üzerinde bir değer tesbitinin yapılmasına neden olacaktır. Bu durumda yeniden değerlendirme işlemi adeta bir vergi istisnası haline gelecektir. Bu nedenle aktifleştirmenin yapıldığı dönemden sonra oluşan kur farkları yeniden değerlendirme kapsamına alınmamaktadır.¹⁴¹

Yukarıda sayılan yeniden değerlendirme yapılamayacak iktisadi kıymetlerin dışında kalan diğer amortisman tabi iktisadi kıymetlerde yeniden değerlendirme yapılabilir. Ayrıca iktisadi kıymetlerin aktife girmesinden sonraki yıllarda, gayrimenkullerin genişletilmesi veya değerlerinin artırılmasına yönelik yapılan ve iktisadi kıymetin maliyetine eklenen giderlerde de yeniden değerlendirme yapılabilir.

¹⁴¹ M.Emin AKYOL, “Amortisman, Yeniden Değerleme ve Maliyet Bedeli Artırımı Uygulamasında Finansman Giderleri”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 102, (Haziran 2001), s.13.

3.3.2. Yeniden değerlendirme Oranı

Yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayından, bir önceki yılın aynı dönemine göre, Devlet İstatistik Enstitüsü'nün Toptan Eşya Fiyatları Endeksi'nde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. (V.U.K.,Mük.298/1-10) Fakat geçici vergi dönemlerinin 3'er aylık olarak belirlenmesi nedeniyle, yeniden değerlendirme oranı da 3'er aylık dönemler için belirlenmektedir.¹⁴² Bu oran Maliye Bakanlığı'nca tespit edilerek Resmi Gazetede ilan olunur. Özel hesap dönemini kullanan mükelleflerde ise hesap döneminin başladığı yıla ait yeniden değerlendirme oranı esas alınacaktır.¹⁴³

3.3.3 Yeniden Değerlemenin Uygulanması

Yeniden değerlendirme, bilanço usulünde defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bilançolarına kayıtlı sabit kıymetlerini ve amortismanlarını Maliye Bakanlığı'nca her yıl ilan edilen oranlarla çarpılması suretiyle yapılmaktadır. Değerleme sonrası oluşacak değer artışları bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir.¹⁴⁴

Yeniden değerlendirme artış fonuna ilişkin açıklamalar 151 Seri Nolu V.U.K. Genel Tebliği'nde yapılmıştır. Bu açıklamaya göre yeniden değerlendirme sonucu oluşan değer artış fonunun hesabında net değer usulü benimsenmektedir. Bu usulün uygulanabilmesi içinde yeniden değerlendirme öncesi ve sonrası net bilanço aktif değerlerinin tesbiti gereklidir. Net bilanço aktif değeri, iktisadi kıymetin aktife kayıt edildiği değerden, pasifteki birikmiş amortismanların indirilmesi sonucu elde edilmektedir. Bu şekilde değer artı fonu, yeniden değerlendirme öncesi iktisadi kıymetin net bilanço aktif değeri ile, yeniden değerlendirme sonrası net bilanço aktif değerinden indirilmesi suretiyle hesaplanacaktır.¹⁴⁵ Değer artış fonu hesaplanırken, ayrılmamış olan amortismanlar da ayrılmış gibi kabul edilir.

¹⁴² Mustafa ÇELEN, "Yeniden Değerleme Oranının Hesaplama Yöntemi ve Karşılaşılan Sorunlar", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 92, (Ağustos 2000), s.250

¹⁴³ Erdal SÖNMEZ, Garip AYZAZ, A.g.e., s.29.

¹⁴⁴ Erdal Sönmez, A.g.m.,s.118.

¹⁴⁵ Hasan YALÇIN, A.g.e., s.682.

ÖRNEK: 31.12.2002 tarihli bilançoya kayıtlı değeri 20.000.000.000 TL olan demirbaşın, birikmiş amortismanı da 4.000.000.000 TL'dir.

Demirbaşın Net Bilanço Aktif Değeri

$$20.000.000.000 - 4.000.000.000 = 16.000.000.000 \text{ TL}$$

2002 yılı için ilan edilen yeniden değerlendirme oranı %59,0'dır.

Demirbaşın Yeniden Değerlenmiş Değeri

$$20.000.000.000 + 11.800.000.000 = 31.800.000.000 \text{ TL}$$

Birikmiş Amortismanın Yeniden Değerlenmiş Tutarı

$$4.000.000.000 + 2.360.000.000 = 6.360.000.000 \text{ TL}$$

Yeniden Değerleme Sonrası Demirbaşın Net Bilanço Aktif Değeri

$$31.800.000.000 - 6.360.000.000 = 25.440.000.000 \text{ TL}$$

Demirbaşın Değer Artış Fonu

$$25.440.000.000 - 16.000.000.000 = 9.440.000.000 \text{ TL olacaktır.}$$

Oluşacak değer artışı bilançonun pasifinde özel bir fon hesabına alınacaktır. Tek düzen hesap planında bu fon "522 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları Hesabında" takip edilir.

3.3.3.1. Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulan İktisadi Kıymetlerde Amortisman Uygulaması

Yeniden değerlendirme yapılan iktisadi kıymetler yeni değerleri üzerinden amortisman tabi tutulacaklardır. Sadece arsa bina ve arazilerde yeniden değerlendirme yapılsa dahi eski değeri üzerinden amortisman ayrılacaktır.¹⁴⁶ (V.U.K.Mükerrer Madde 298/1-4)

¹⁴⁶ Erdal SÖNMEZ, Garip AYZAZ, A.g.e., s.30.

ÖRNEK: (E) A.Ş 07.08.1998 tarihinde 5.000.000.000 TL'ye bir makina satın almıştır. Makina her yıl yeniden değerlemeye tabi tutulmuştur. Yeniden değerlendirme işlemi ve amortisman uygulaması aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

| YILLAR | MAKİNANIN KAYITLI DEĞERİ | | BİRİKMİŞ AMORTİSMAN | | YEN. DEĞ. ORANI | AMORT ORANI | İLGİLİ DÖN. AMORT. | DEĞER ARTIŞ FONU |
|--------|--------------------------|-------------------|---------------------|-------------------|-----------------|-------------|--------------------|------------------|
| | DEĞERLEME ÖNCESİ | DEĞERLEME SONRASI | DEĞERLEME ÖNCESİ | DEĞERLEME SONRASI | | | | |
| 1998 | 5.000.000.000 | | | | ----- | 20 | 1.000.000.000 | |
| 1999 | 5.000.000.000 | 7.605.000.000 | 1.000.000.000 | 1521.000.000 | 52,1 | 20 | 1.216.800.000 | 1.834.000.000 |
| 2000 | 7.605.000.000 | 11.863.800.000 | 2.737.800.000 | 4.270.968.000 | 56,0 | 20 | 1.518.566.400 | 2.725.632.000 |
| 2001 | 11.863.800.000 | 18.175.341.600 | 6.996.600.000 | 10.718.791.200 | 53,2 | 20 | 1.491.310.080 | 2.589.350.400 |
| 2002 | 18.175.341.600 | 28.898.793.144 | 12.210.101.280 | 19.414.061.035 | 59,0 | 20 | 1.896.946.421 | 3.519.491.789 |
| TOPLAM | | | | | | | 7.123.622.901 | 10.668.474.189 |

3.3.3.2. Değer Artış Fonunun Tabi Tutabileceği İşlemler

“Yeniden Değerleme Artışları Fonu” hesabı gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince ayrı ayrı şartlara bağlanmıştır. Gelir vergisi mükellefleri bu fonu işletmelerinden çekemeyecekleri gibi sermayelerine de ilave edemezler. Ortaya çıkan değer artışı pasifte özel bir fon hesabında tutulacaktır. Değer artışının başka bir hesaba nakledilmesi veya sermayeye ilave edilmesi halinde işletmeden çekilmiş olarak kabul edilecek ve bu tutar vergi matrahına dahil edilecektir.¹⁴⁷ Kurumlar vergisi mükellefleri ise bu fonları sermayelerine ilave haricinde, işletmeden çekmeleri veya başka bir hesaba nakletmeleri halinde dönemin kazancı olarak dikkate alınarak vergiye tabi tutulacaktır. İştirak halinde ise, iştirak edilen şirketin yeniden değerlendirme yapması sonucu oluşan fon pasifte özel bir karşılık hesabında gösterilir ve bu karşılık sermayenin bir unsuru olarak kabul edilir. İştirak eden firmaya da, ortaklık oranında bedelsiz hisse senedi verilir. Değerleme yapan kuruma iştirak eden işletmelerin aktifinde yeniden değerlendirme nedeniyle meydana gelen artışlar “523 İştirakler Yeniden Değerleme Artışları” hesabında gösterilir. İştirak edilen kurumun yeniden değerlendirme yapması ve oluşan değer artış fonlarını sermayeye eklenmesi durumunda iştirak eden

¹⁴⁷ Erdal SÖNMEZ, Garip AYAZ, A.g.e., s.31.

firmaya iştiraki oranında bedelsiz hisse senedi vermek zorundadır. İştirak eden firmanın aldığı bedelsiz hisse senetleri iştirak eden firmanın sermayesinin bir cüz'i addolunur ve sermayeye eklenebilir.¹⁴⁸

3.3.3.3. Yeniden Değerlenen İktisadi Kıymetin Satışı

Yeniden değerlendirme yapılan iktisadi kıymetin satılması halinde, satılan iktisadi kıymete isabet eden değer artışları da aynen amortismanlardaki gibi işleme tabi tutulur.¹⁴⁹ Buna göre eğer yeniden değerlendirme fonu sermayeye ilave edilmemişse, aynen birikmiş amortisman gibi düşünülecektir. Satış halinde, ayrılan amortismanlar ile, yeniden değerlendirme artış fonu, iktisadi kıymetin envanter değerinde kayıtlı değerinden çıkartılmalı, satış kar ve zararı bu şekilde hesaplanmalıdır. Yeniden değerlendirme fonunun sermayeye ilave edilmesi halinde ise, değer artış fonunun birikmiş amortismanlar gibi satış kazancının tesbitinde dikkate alınması mümkün değildir.

ÖRNEK: (E) A.Ş. biraz önceki örnekteki 5.000.000.000 TL maliyetli makinasını 2002 yılının ocak ayında 20.000.000.000 TL.'ye peşin olarak satmıştır. Anılan makinanın değer artış fonu sermayeye ilave edilmemiştir. (Hesaplamalarda K.D.V. ihmal edilmiştir.)

Değer Artış Fonunun sermayeye ilave edilmemesi durumunda satış kazancı

(Satış Tutarı+Birikmiş Amortismanlar+Değer Artış Fonu)- Makinanın Aktife Kayıtlı Değeri= Kar veya Zarar

(20.00.000.000+32.315.757.363+11.164.256.753)-32.315.757.363= 31.164.256.753
TL

Değer Artış Fonunun sermayeye ilave edilmesi durumunda ise satış kazancı

31.164.256.753-11.164.256.753= 20.000.000.000 TL olacaktır.

¹⁴⁸ Erdal SÖNMEZ, A.g.m, s.120

¹⁴⁹ Ercan DURGUN, A.g.e, s.88

3.3.4. Yeniden Değerlemenin Enflasyonun Etkilerini Gidermedeki Önemi

Yeniden değerlendirme, işletmelerin bilançolarına dahil iktisadi kıymetlerinin değerlerini cari değerlerine yaklaştırarak bilançoların homojenliğini ve karşılaştırılabilir duruma getirilmesini sağlamaktadır. Yeniden değerlendirme yapısı itibariyle bir endeksleme müessesesi olduğundan, mükelleflerin enflasyon nedeniyle iktisadi kıymetlerinin değerinde meydana gelen değer artışlarını mali tablolara yansıtma imkanı vermektedir. Yeniden değerlendirme endeksleme özelliği nedeniyle, enflasyonun etkilerini kısmen de olsa sadece iktisadi kıymetler açısından engelleyebilmektedir. Fakat bu müessesenin sadece amortismanına tabi olan iktisadi kıymetlere değil, bilançonun diğer kalemlerine de uygulanabilmesi, enflasyonun etkilerini azaltması açısından etkinliğini artıracaktır. Bunun yanısıra belirlenen yeniden değerlendirme oranı enflasyonun ne kadar üzerinde ise o derece etkili olabilir. Ancak ülkemizde genel fiyat indekslerinin birbirini tutmaması, bu etkilerin saptanmasına yarayan sepeti oluşturan karışım hakkında tereddütler, yeniden değerlendirme hesabında esas alınan oranın enflasyonun gerisinde kaldığı izlemine oluşturmaktadır. Bilindiği gibi 4369 sayılı ve 4444 sayılı kanunlarla yapılan düzenlemeler ile 01.01.1999 tarihinden itibaren, yılın 3,6,9,12 aylık periyotlarla hesaplanan kazançlar üzerinden gelir vergisi mükelleflerinin %15, kurumlar vergisi mükelleflerinin de %25 geçici vergi ödemeleri öngörülmüştür. Daha sonra geçici verginin 6 aylık dönemler halinde verilmesine kararlaştırılmış, fakat tekrar 01.07.2000 tarihinden itibaren üçer aylık dönemlere dönülmüştür. Maliye Bakanlığı geçici vergi dönemlerinde de mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutmalarını sağlamak amacıyla, üç aylık dönemler itibariyle yeniden değerlendirme oranlarını belirlemeye başlamıştır. Fakat Bakanlık geçici vergi dönemlerine ilişkin oranları belirlerken, yıllık oranın belirlenmesinden farklı bir yol izlemektedir.¹⁵⁰ Bilindiği gibi yıllık oranlar daha öncede belirtildiği gibi, hesap dönemi sonu itibariyle kullanılacak yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında, bir önceki yılın aynı dönemine göre D.İ.E'nün Toptan Eşya Fiyatları Endeksinde meydana gelen artış oranında, yeniden değerlendirme oranını belirtmekteydi. Geçici vergide ise önce yıllık oranı (12 aylık ortalamalara göre) tespit

¹⁵⁰ Erdoğan SAĞLAM-Şenol TURUT, "Geçici Vergide Yeniden Değerleme Yapanların Amortisman Hesabında Yaşadıkları Haksızlık", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 97,(Ocak 2001), s.208.

edip, bunun ilgili geçici vergi dönemine ait kısmını ilan etmek yerine 3,6, ve 9 aylık basit artış oranını (ortalamalara göre artışı değil) ilan etmektedir. Yani kıst oran uygulaması yapılmaktadır. Tabi bu durum mükellefler açısından da bir çok karışıklığa yol açmıştır.

Örneğin; (E) işletmesi elindeki 2.000.000.000 TL bedelli iktisadi kıymetini %20 amortismanına tabi tutmaktadır. 2002 yılı içinde belirlenen dokuz aylık yeniden değerlendirme oranı da % 42,47'dir. (E) işletmesinin ayıracağı amortisman miktarı;

Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetin Değeri 2.000.000.000 TL

(2.000.000.000 x42,47)= 849.400.000 TL'dir.

2.000.000.000+849.400.000=2.849.400.000 TL Yeniden Değerlenmiş Miktar

2.849.400.000 x 0,20= 569.880.000 TL

Üçüncü geçici vergi dönemine isabet eden miktar

(569.880.000x3/4)=427.410.000 TL'dir.

Yani kıst döneme ait olarak belirlenen yeniden değerlendirme oranı ile artırılan değer üzerinden ayrılan amortisman miktarı tekrar kıst döneme çevrilmiştir. Bunun anlamı şudur; kıst dönemde oluşan enflasyon oranı, bir yıllık enflasyon oranı olarak işlem görmektedir. Bu da devam edecek aylarda enflasyonun sıfır olarak kabul edilmesi demektir. Ülkemizde enflasyonun kronikleştiğini düşünürsek böyle bir uygulama, vergi sistemimizdeki çok az sayıda olan enflasyonun etkisini azaltıcı bir müessesenin kısmen ortadan kaldırılması anlamına gelmektedir.¹⁵¹ Bu durumda yeniden değerlendirme müessesesinin işlerliğinin sağlanabilmesi için iki yöntem ileri sürülebilir. Bunlardan birincisi, sabit kıymetin yeniden değerlendirme öncesi değeri ile kıst dönem uygulanması neticesinde bulunacak değer artışının, amortisman hesabında ayrı ayrı dikkate alınmasıdır. İkinci yöntem ise kıst dönem için açıklanan yeniden değerlendirme oranının, yıllık orana dönüştürerek bu oran üzerinden yıllık amortisman hesaplamak, daha sonra ilgili döneme ait olanı dikkate almaktır. Şimdi örneğimizi birinci yönteme göre tekrar yapalım.

¹⁵¹ Aynı, s.209.

Sabit Kıymetin Yeniden Değerleme Öncesi Değeri 2.000.000.000 TL

2002 Yılı Üçüncü Dönemi Yeniden Değerleme Oranı % 42,47 dir.

Yeniden Değerlenmiş Tutar $2.000.000.000 \times 42,47 = 2.849.400.000$

Yeniden Değerleme Nedeniyle Ortaya Çıkan Değer Artışı 849.400.000 TL

Sabit Kıymetin Aktif Değerine Ait Amortisman

$2.000.000.000 \times 0,20 = 400.000.000$

Kıst Döneme Ait Olan Kısım $400.000.000 \times 3/4 = 300.000.000$

Değer Artışına İlişkin Amortisman $849.400.000 \times 0,20 = 169.880.000$

Toplam Amortisman Miktarı $300.000.000 + 169.880.000 = 469.880.000$ TL

Diğer yöntemin uygulanması durumunda da yine aynı sonuca ulaşabiliriz. Örnekte sabit kıymetin değeri çok düşük miktar tutularak hesaplanmıştır. Bir sanayi işletmesinde amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin değerinin öz kaynakları bile aştığını söylemiştik. Böyle bir durumda konunun önemi daha da iyi anlaşılmaktadır. Ayrıca yeniden değerlendirme oranı (1994=100) bazlı TEFE yardımı ile belirlenmektedir. DIE tarafından hazırlanan bu endeks içerdiği mal ve hizmet demeti bazında 1994'ten bu yana sabit kalmıştır ve değişmemiştir. Halbuki 8 yılı aşan süre içinde toplumun mal ve hizmet talebinde büyük değişiklikler gerçekleşmiştir. Bu durumda mevcut Endeksin fiyat değişimlerini tam ve sağlıklı olarak kavrayıp kavramadığı sorunu ile karşılaşılabılır. Endeksi oluşturan mal ve hizmet kümesinin fiyat hareketlerini tam olarak yansıtmaması yeniden değerlendirme oranının da sağlıklı bir şekilde belirlenmemesine yol açar. Bunun yanısıra TEFE oranlarının belirlendiği zaman aralığının da (Ekim-Kasım), mali yıl bazlı olarak (Ocak-Aralık) belirlenebilme imkanı da mevcut bulunmaktadır. Bu imkanın mevcut olması, gerek üç aylık dönemde, gerekse yıllık bazda açıklanacak yeniden değerlendirme oranının belirlenmesinde mali döneme ait olan TEFE'nin kullanılması enflasyonun etkilerini önlemek açısından daha doğru ve yararlı sonuçlar verecektir.¹⁵² Enflasyonun etkilerini önlemesi açısından yeniden değerlendirme müessesesi mühim bir öneme sahiptir. Bu açıdan Bakanlığın bu konuda acilen bir düzenleme yapması mükellefler açısından önemlidir.¹⁵³

¹⁵² Mustafa ÇELEN, A.g.m, s.251-252.

¹⁵³ Erdoğan SAĞLAM, Şenol TURUT, A.g.m., s. 207

3.4. Amortisman Uygulaması(Azalan Bakiyeler Yöntemiyle Amortisman)

Amortismanlara ilişkin düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nun 313 ve izleyen maddelerinde düzenlenmiştir. Günlük dilde amortismanlar, belli bir süre içinde, bir iktisadi kıymetin değerinde meydana gelen azalma yada yıpranma payı olarak kullanılmaktadır. Enflasyonun olumsuz etkilerini önlemesi açısından amortismanlar önemli sayılmaktadırlar. Küçük işletmelerde amortisman tabi tutulabilecek varlıklar birkaç parça demirbaştan ibaret olabileceğinden konu önemsiz olabilirken, özellikle üretim işletmelerinde bina tesis ve makinaların değeri çoğu kez özsermayenin bile birkaç katı olabilmektedir. Bu değerlerin amortisman payları da gider olarak kayıt edileceğinden vergi matrahı azalacaktır.¹⁵⁴

3.4.1. Amortismanın Tanımı

Amortisman denildiğinde “ İşletmede bir yıldan fazla kullanılan yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalan gayrimenkullerle, sabit kıymet değerindeki maddi kıymetlerle, gayri maddi kıymetlerin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yok edilmesi” anlaşılmaktadır.¹⁵⁵

3.4.2. Amortisman Tabi Olan İktisadi Kıymetler

Amortisman tabi olan iktisadi kıymetler Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerinde şu şekilde sıralanmıştır.

- Gayrimenkuller,
- Gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler
 - Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı
 - Tesisat ve makinalar
 - Gemiler ve diğer taşıtlar
 - Gayrimaddi haklar
- Alet, edevat, mefruşat, demirbaş, ve sinema filmleri

¹⁵⁴ Sedat ÜNALAN, “Genel Anlamda Amortisman Payı”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 98, (Şubat 2001), s.7

¹⁵⁵ Hasan YALÇIN, A..g.e., s.602.

- Tarım işletmelerinde vücuda getirilen, meyvelik, fındıklık, zeytinlik, güllükler, incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri
- İşletmeye ait her nevi yollar ve haklar
- Maden ve taş ocaklarının maliyet ve imtiyaz bedelleri amortismanına tabi tutulmaktadır.¹⁵⁶

3.4.3. Amortisman Ayırabilmenin Koşulları

3.4.3.1. İşletmede Bir Yıldan Fazla Kullanılması

Bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi tutulabilmesi için işletmede bir yıldan fazla kullanılmasının mümkün olması şart koşulmuştur. Bir yıldan fazla kullanılması mümkün olmayan iktisadi kıymetler doğrudan o dönemin gideri sayılır.¹⁵⁷ Kullanım ömrünün bir yılın altında olup olmadığının tesbiti tartışmalara açık olup uygulamada çeşitli ihtilaflara neden olabilmektedir. İşletmede bir iktisadi kıymet belli aralıklarla kullanılsa dahi bu iktisadi kıymet için amortisman ayırmak mümkündür. Hatta iktisadi kıymet bir yıl boyunca hiç kullanılmamış olsa dahi amortisman ayrılabilir.¹⁵⁸

3.4.3.2 İktisadi Kıymetin İşletmenin Aktifine/Envanterine Kayıtlı Olması

İktisadi kıymet üzerinden amortisman ayrılabilmesi için ikinci temel şartlardan birisi de bu iktisadi kıymetin işletmenin envanter kayıtlarında yer alması gerektiğidir. Eğer işletme bilanço usulünde defter tutuyorsa bu iktisadi kıymet aktifle ilgili hesabın ayrıntısında yer alır. İşletme hesabı esasına göre defter tutuyorsa envanter defterinde gösterilmesi gereklidir. İktisadi kıymet işletmede kullanılıyor olmasına karşın işletmenin aktifine kayıtlı değil ise söz konusu iktisadi kıymet için amortisman ayırmak mümkün değildir.

¹⁵⁶ Ercan DURGUN, "Mükellefleriyle Her Yönüyle, Mevcutlarda ve Alacaklarda Amortisman", Yaklaşım Dergisi Eki (Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2000), s.16.

¹⁵⁷ Yılmaz ÖZBALCI, A.g.e, s.707.

¹⁵⁸ Ercan DURGUN, A.g.m., s.179

Hesap Uzmanları Danışma Komisyonununun 1988 Tarih ve 267 Yayın, 276/2 genel sıra numaralı kararında değinildiği üzere, kullanılma şartı objektif bir kriter olarak görülmemiştir.¹⁵⁹ Bu nedenle, bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi olması için; kullanıma hazır olması ve envantere dahil olması yeterli şart olarak kabul edilmiştir. Nitekim Danıştay'ın kararları da bu yönde olmuştur.¹⁶⁰ Kullanıma hazır halde bulunmak kavramı ise, iktisadi kıymetin sözleşme şartını yerine getirip, teslim alınması, gümrükten alınıp işletmeye dahil edilmesini veya montajının tamamlanmasını vb. gibi durumları ifade etmektedir.

3.4.3.3. İktisadi Kıymetin Yıpranma Aşınma veya Kıymetten Düşmeye Maruz Bulunması

Bir iktisadi kıymetin diğer şartları taşısa dahi, yıpranmaya, aşınmaya ve kıymetten düşmeye maruz olmaması durumunda da amortisman ayırmak söz konusu değildir. Değer kaybı veya yıpranmanın sebebi, iktisadi kıymetin fiziki ömrünün tükenmesidir. Maddi varlıklar yıpranma, aşınma ve kıymetten düşmeye maruz kalmalarına karşın, gayri maddi varlıklarda herhangi bir aşınma, yıpranma mevcut değildir. Bu iktisadi kıymetlerde de teknolojik gelişmeler ve benzeri nedenlerle faydalarında bir azalma meydana gelir. Bazı durumlarda da örneğin peştamallıklardaki gibi, kıymetin belli bir süre sonra değerini kaybedeceği vergi kanunlarıyla kabul edilmiştir.¹⁶¹

3.4.4. Amortisman Ayırma Usulleri

Amortisman ayırma yöntemleri Vergi Usul Kanunu'nda normal ve azalan bakiyeler olmak üzere iki tanedir. Bunun yanısıra, madenlerde amortisman ve fevkalade amortisman olmak üzere iki özel amortisman rejimi de mevcuttur. Konumuzu daha çok ilgilendirmesi açısından normal amortisman ve azalan bakiyelerle amortisman üzerinde ayrıntılı açıklama yapılacaktır.

¹⁵⁹ Hasan YALÇIN, A.g.e., s.630.

¹⁶⁰ Danıştay 4. Daire 23.01.1978 Tarih ve E.1977/1418 K.1978/165K. İşletme aktifine kayıtlı bir kıymetin işletmede kullanılmadığı gerekçesiyle ayrılan amortismanların gider yazılamayacağını iddia edilemeyeceğine ve ayrılan amortismanların gider yazılmasının kanuna uygun olduğu hakkındaki karar.

¹⁶¹ Yılmaz ÖZBALCI, A.g.e., s.707

3.4.4.1. Normal Amortisman

Normal amortisman iktisadi kıymetin belli bir süre içinde her yıl, eşit tutarda ayrılmasını ifade eder. Vergi Usul Kanunu'nun 315. maddesinde amortisman oranının %20'yi geçmemek üzere serbestçe tespit edilebileceği belirtilmiştir. Buna göre mükellefler amortisman konusu kıymetlerini 5 yılda itfa edebileceklerdir.¹⁶² Bir iktisadi kıymetin amortismanına başlarken seçilen oran sonradan değiştirilemez. Kanuni oranının altında olsa dahi kanuni orana çıkartılamaz.

| YILLAR | MALİYET | AMORTİSMAN ORANI | AMORTİSMAN PAYI |
|--------|---------------|------------------|--------------------|
| 1 | 1.000.000.000 | %20 | 200.000.000 |
| 2 | 1.000.000.000 | % 20 | 200.000.000 |
| 3 | 1.000.000.000 | % 20 | 200.000.000 |
| 4 | 1.000.000.000 | % 20 | 200.000.000 |
| 5 | 1.000.000.000 | % 20 | <u>200.000.000</u> |
| | | | 1.000.000.000 |

3.4.4.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi ile Amortisman

Mükellefler iktisadi kıymetlerine ait bedelleri normal amortisman yöntemiyle itfa edebilecekleri gibi, azalan bakiyeler yöntemiyle de amortisman ayırabilirler. Azalan bakiyeler yöntemiyle amortismanda ilk yıllar daha fazla amortisman ayrılmakta, izleyen yıllarda ise daha düşük miktarda amortisman ayrılmaktadır.¹⁶³ Bu nedenle özellikle enflasyonist ülkelerde bu yöntem mükelleflere ilk yıllarda diğer yöntemlere nazaran daha fazla vergi avantajı sağlayabilmektedir.

Azalan bakiyelerle amortisman ayırabilmenin çeşitli şartları mevcuttur. Öncelikle bu usulden yararlanacak olan mükelleflerin bilanço usulüne göre defter tutması gereklidir. Azalan bakiyeler usulünde amortisman ayrılacak değer, her yıl değiştirilir. Bu değer önceki yıllarda ayrılan amortismanlar düşülmek suretiyle bulunur. Azalan bakiyeler usulünde amortisman oranı, normal amortisman oranının iki katıdır. Ancak

¹⁶² Hasan YALÇIN, A.g.e, s.638.

¹⁶³ Ercan Durgun, A.g.m.,s.37.

bu oran hiçbir suretle %40'ı geçemez.¹⁶⁴ Amortisman süresi de normal amortisman yöntemindeki nispetlere göre hesaplanır. Uygulamayı bir örnekle açıklayalım.

ÖRNEK: (E) A.Ş 07.06.2001 tarihinde 40.000.000.000 TL'ye bir makine satın almıştır. Şirket azalan bakiyeler usulüne göre %40 oranında amortisman ayırmaktadır. (Yeniden değerlendirme hükümleri dikkate alınmamıştır.) Amortisman hesabı aşağıdaki gibi olacaktır.

| Yıllar | Amortisman Tabi Değer | Amortisman Oranı | Ayrılan Amortisman |
|--------|-----------------------|------------------|--------------------|
| 2001 | 40.000.000.000 | %40 | 16.000.000.000 |
| 2002 | 24.000.000.000 | %40 | 9.600.000.000 |
| 2003 | 14.400.000.000 | %40 | 5.760.000.000 |
| 2004 | 8.640.000.000 | %40 | 3.456.000.000 |
| 2005 | 5.184.000.000 | %100 | 5.184.000.000 |

Görüldüğü üzere ilk yıllarda ayrılan amortisman miktarı, sonraki yıllardan daha yüksektir. Hatta iktisadi kıymetin değerinin %40'ı ilk yılda amortisman olarak gider yazılmaktadır. Son yılda kalan bakiye değer ise, bu yılın amortismanı kabul edilmiştir. Enflasyon ve faiz oranlarının ülkemizde çok yüksek olduğu bilinen bir gerçektir. Dolayısıyla bilanço usulüne göre defter tutan mükelleflerin uygulayabileceği bu yöntem sayesinde amortisman tabi iktisadi kıymetler için, özellikle aktifte girdikleri dönemlerde daha yüksek tutarlarda amortisman ayrılması ve ödenecek bir kısım verginin bu yolla ertelenmesi mümkün olmaktadır. Yukarıdaki tabloda da durum açıkça görülmektedir. Eğer mükellef normal yöntemle amortisman ayırmış olsaydı; özellikle ilk iki yılda ayracağı amortisman miktarı çok daha az olacak ve böylece daha az miktarda gider gösterilmiş olacaktı.¹⁶⁵

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 320.maddesine göre bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman yöntemine geçilebilmektedir. Buna göre azalan bakiyeler usulüne göre

¹⁶⁴ Yılmaz ÖZBALCI, A.g.e, s.712

¹⁶⁵ Mahmut SEKDUR, "Azalan Bakiyeler Yöntemiyle Amortisman Ayrılması Daha Fazla Gider Yazabilme İmkânı Sağlar", *Yaklaşım Dergisi*, (Mart 2002),s.171.

amortisman ayırırken normal amortisman usulüne geçilmesi durumunda, usulün değiştirildiği yıl henüz itfa edilmemiş kısım, kalan amortisman süresi içinde eşit miktarlarda itfa edilir.¹⁶⁶

Şimdi yukarıda azalan bakiyeler yöntemini açıklamak amacıyla yaptığımız örneği, dördüncü yıl normal amortisman usulüne geçerek tekrar yapalım.

| Yıllar | Kayıtlı Değer | Amortisman Oranı | Ayrılan Amortisman | Kalan Değer |
|--------|----------------|------------------|--------------------|----------------|
| 2001 | 40.000.000.000 | %40 | 16.000.000.000 | 24.000.000.000 |
| 2002 | 24.000.000.000 | %40 | 9.600.000.000 | 14.400.000.000 |
| 2003 | 14.400.000.000 | %40 | 5.760.000.000 | 8.640.000.000 |
| 2004 | 8.640.000.000 | %50 | 4.320.000.000 | 4.320.000.000 |
| 2005 | 5.184.000.000 | %50 | 4.320.000.000 | - |

Tablodan görüldüğü gibi dördüncü yılda azalan bakiyeler yönteminden, normal usule geçmek mükellefe daha fazla amortisman gideri yazma imkanı sağlamıştır. Aslında her iki durumda da toplam olarak ayrılan amortisman oranı birbirine eşittir. Özellikle enflasyon oranının yüksek olduğu ülkemizde beşinci yılda ayrılacak amortisman miktarının bir kısmının da dördüncü yılda ayrılması vergiye tabi matrahın daha az oluşmasına neden olmakta ve vergisel bir avantaj sağlamaktadır. Nitekim amortisman ayrılacak süre uzadıkça, ayrılacak amortismanların reel değeri yıllar itibariyle de azalacaktır. Paranın zaman değeri göz önüne alındığında sonraki yıllarda ayrılacak amortisman miktarının bir kısmının daha erken ayrılması enflasyonun etkilerinin daha fazla engellenmesi demektir.

3.4.4.3. Madenlerde Amortisman

Madenlerde amortisman, amortisman ayırma usullerinin özel bir şekli olarak kabul edilir. Madenler ve taş ocaklarında, işletilmeye konu olan maden cevherleri zamanla maddi değerlerini yitirirler. Bu nedenle madenlerin imtiyaz ve maliyet bedellerinin ocağın işletilebileceği süre içinde itfa edilmesi gerekmektedir.

¹⁶⁶ Aynı, s.171.

Vergi Usul Kanunu ile belirtilen esaslar göre, ilgililerin müracaatı üzerine, Maliye ve Sanayi Bakanlıkları'nca her ocak veya maden için ayrı amortisman oranı tespit edilebilir.¹⁶⁷

3.4.4.4. Fevkalade Amortisman

Amortisman konusu kıymetlerin değerinde deprem, yangın, su basması gibi afetler nedeniyle veya yeni icatlar nedeniyle azalmalar meydana gelir. Amortismanına tabi kıymetlerin değerinde meydana gelen bu olağandışı kayıplar fevkalade amortisman yoluyla zarar yazılır. Vergi Usul Kanunu'nun 317.maddesine göre böyle durumlarda mükelleflerin müracaatları üzerine, ilgili Bakanlığında görüşü alınarak Maliye Bakanlığı'nca her işletme için, işin mahiyetine göre ayrı ayrı fevkalade amortisman nispetleri belirlenir.

3.5. Yenileme Fonu

Yenileme fonu Vergi Usul Kanunu'nun 328 ve 329. maddelerine göre amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması veya deprem, yangın, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya zımnen ziyaa uğraması halinde sigorta dolayısıyla hasıl olan karın o iktisadi kıymetin yenilenmesi işin mahiyetine göre gerekli bulunursa pasifte bir fonda tutulmasına imkan veren bir müessesedir. Yenilenme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta tutulan bu kar azami üç yıl süreyle bu fonda tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun üç yıl içinde kullanılmamış olan karlar, üçüncü yılın sonunda vergi matrahına eklenir.¹⁶⁸ Üç yıldan önce işin terki devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar, o yılın matrahına eklenir.¹⁶⁹

Yukarıdaki esaslar dahilinde, yeni iktisadi kıymetlerin alımında kullanılacak olan kar, yeni iktisap edilen iktisadi kıymetler üzerinden ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Anlaşıldığı üzere yenileme fonu, iktisadi kıymetlerin satış karlarının vergilendirilmesini üç yıl erteleyen bir vergi erteleme müessesesidir. Bu yönüyle

¹⁶⁷ Hasan YALÇIN, A.g.e., s.648

¹⁶⁸ Bünyamin ÖZTÜRK-Mustafa ÖZER, A.g.e.,s.240.

¹⁶⁹ Danıştay Dördüncü Daire 18.02.1999 gün ve E.1998/352, K.1999/537 Sayılı Kararı

enflasyonun mükellefler üzerindeki olumsuz etkilerini kısmen de olsa azalttığı söylenebilir.

3.5.1 Yenileme Fonunun Oluşumu ve Kullanım Esasları

3.5.1.1. Bilanço Usulüne Göre Defter Tutulması

Yenileme fonu ayrılabilmesi için öncelikle bilanço esasında defter tutulması gereklidir.¹⁷⁰ İşletme hesabı esasına göre veya serbest meslek kazanç defteri tutanlar yenileme fonu ayıramazlar. İşletme hesabı esasında ve serbest meslek kazanç defterinde kullanılan kayıt tekniği bu fonun uygulanmasını güçleştirmektedir. Ancak isteğe bağlı olarak bilanço esasında defter tutanlar yenileme fonu ayırabilirler.¹⁷¹

3.5.1.2. Amortisman Tabi İktisadi Kıymet Olması

Yenileme fonunun uygulanabilmesi sadece amortisman tabi iktisadi kıymetler için geçerlidir. Amortisman tabi olmayan boş arsa ve araziler ile amortisman tabi olmayan diğer duran varlıkların satılması durumunda bunların yenilenmesi zorunlu olsa dahi yenileme fonu oluşturulamaz.

3.5.1.3. Satılan İktisadi Kıymetin Yenilenmesinin Zorunlu Olması ve İşletmeyi İdare Edenlerce Bu Konuda Karar Verilmiş Olması

Yenileme fonunun oluşturulabilmesi için en önemli şartlardan birisi de, satılan iktisadi kıymetin, işin mahiyetine göre zorunlu bulunması ve işletmeyi idare edenlerce de bu hususta karar verilmiş ve teşebbüse geçirilmiş olmasıdır.¹⁷² Burada iki durumdan söz edilebilir; ya satılan iktisadi kıymet işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi için zorunlu olacak, ya da zorunlu olmasa dahi işletmeyi idare

¹⁷⁰ Danıştay 4.Dairesinin 06.04.1972 Tarih ve E.1971/5306, K 1972/ 2287 Sayılı Kararı.

¹⁷¹ Yılmaz ÖZBALCI, A.g.e.,s.776.

¹⁷² Danıştay 3.Daire 26.06.1994 gün ve E.1994/1509 K:1994/2201 Sayılı Kararı

edenlerce iktisadi kıymetin yenilenmesi için karar verilmiş ve işlemler başlatılmış olacaktır.¹⁷³

Burada işletmeyi idare edenlerce teşebbüse geçirilmiş olmasından neyin kastedildiği açık olarak ifade edilmemiştir. Satılan veya hasara uğrayan iktisadi kıymetin sigorta tazminatından doğan karın yenileme fonuna alınması, işletmeyi idare edenlerce teşebbüse geçirildiği şeklinde yorumlanabilir. Nitekim uygulamada da durum bu şekilde yapılmaktadır.¹⁷⁴

Satılan veya hasara uğrayan kıymetin yenilenmesi zorunlu olmadığı hallerde, işletmeyi idare edenlerce yinede yenileme kararı verilirse yenileme fonu tesis edilebilir. Satılan veya hasara uğrayan iktisadi kıymetin yerine yenisinin alınmasından kasıt bu kıymetin hiç kullanılmamış olması değildir. Kullanılmış bir iktisadi kıymet tahsis edilerek de yenileme fonundan yararlanılabilir.¹⁷⁵

3.5.1.4. Yenilecek İktisadi Kıymetin Satılan İktisadi Kıymet İle Aynı Nitelikte Olması

Satılan veya hasara uğrayan iktisadi kıymetin sigorta tazminatından doğan karla aynı neviden bir iktisadi kıymet satın alınmalıdır. Burada önemli olan kıymetin tahsis edileceği hizmetin aynı olmasıdır. Örneğin yolcu taşımacılığı yapan bir firmada satılan otuz kişilik bir otobüsün yerine, bir tır satın alınması durumunda yenileme fonu oluşturulamaz. Burada amortismanına tabi iktisadi kıymetin tahsis edildiği hizmet aynı değildir.

3.5.2. Yenileme Fonunun Süresi ve Uygulaması

3.5.2.1. Yenileme Fonunun Kullanım Süresi

Daha öncede belirtildiği üzere, yenileme fonuna alınan karın üç yıl içinde kullanılması zorunludur. Bu süre içinde kullanılmayan kar, üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Fakat bu üç yıllık sürenin belirlenmesi konusunda bir takım çelişkiler mevcuttur. İdari uygulamada esas alınan görüş şu yöndedir; Yenileme fonu

¹⁷³ Erdal SÖNMEZ, Garip AYZAZ, A.g.e., s.87

¹⁷⁴ Yılmaz ÖZBALCI, A.g.e, s.778.

¹⁷⁵ Bünyamin ÖZTÜRK – Mustafa ÖZYÜREK, A.g.e.,s.241.

teşekkül tarihi ne olursa olsun, iki dönem bilançosunda gözükecek, üçüncü dönemin sonunda kullanılmadığı takdirde, son dönem hesaplanarak vergi matrahına dahil edilecektir.

Örneğin, 2000 yılında satılan amortismanına tabi iktisadi kıymetten elde edilen kar, 2000 ve 2001 bilançolarının yenileme fonunda gözükecek, 2002 yılında kullanılmadığı takdirde 2002 yılı vergi matrahına, dahil edilecektir.

Fakat yargı organlarının kararı ise (Danıştay 4.Daire 17.10.1994 Tarih ve E.No:1992/3956. K.No:1994/159), yenileme fonunun kullanım süresinin satışın yapıldığı yılı izleyen yılda başladığı şeklindedir.¹⁷⁶

3.5.2.2. Yenileme Fonunun Uygulaması

Örnek: (T) A.Ş. 10.000.000.000 TL maliyetli ve 8.000.000.000 TL birikmiş amortismanı olan makinasını 10.05.2002 yılında 36.000.000.000 TL'ye satmıştır. Satıştan doğan karını da yeni makine alımına tahsis etmek amacıyla yenileme fonuna almıştır.

İşletmenin makine satışından doğan karını makinenin Maliyet Bedeli + Birikmiş Amortismanlar- Satış Bedeli formülüne göre hesaplırsak;

$$10.000.000.000+8.000.000.000-36.000.000.000=18.000.000.000\text{TL}$$

İşletme bu karını 2004 yılına kadar kullanmadığı takdirde 2004 yılı vergi matrahına dahil edilecektir.

İşletmenin 2002 yılında kurum kazancınının 30.000.000.000 TL olduğunu varsayarsak (kurum kazancından indirilecek hiçbir indirim ve istisnanın olmadığını varsayarsak);

2002 yılında (T) A.Ş.'nin vergi matrahı sadece 30.000.000.000 TL olacaktır.

| | |
|----------------------------|-----------------------------|
| 2002 yılında Kurum Kazancı | 30.000.000.000 |
| Kurumlar Vergisi (%30) | 3.000.000.000 |
| Fon Payı (%10) | 300.000.000 |
| Ödenecek vergi | 3.300.000.000 TL olacaktır. |

¹⁷⁶ Hidayet ALTINBAŞ, "Mevcutlarda Amortisman ve Yenileme Fonu Uygulaması", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 244 (Aralık 2001), s.113.

Yine (T) A.Ş.'nin 2002 yılında 18.000.000.000 TL'lik satış karını da vergi matrahına dahil ettiğini varsayarsak;

| | |
|----------------------------|------------------------------|
| 2002 yılında kurum kazancı | 48.000.000.000 |
| Kurumlar Vergisi (%30) | 14.400.000.000 |
| Fon Payı (%10) | 1.440.000.000 |
| Ödenecek Vergi | 15.840.000.000 TL olacaktır. |

Yenileme fonu müessesesinin olmadığını varsaydığımızda işletmenin ödeyeceği vergi 12.540.000.000 TL daha fazla olacaktır.

İşletme yenileme fonundaki 18 milyarlık karı iki yıl kullanmadığı takdirde üçüncü yılın vergi matrahına dahil edilecektir. Fakat üçüncü yılın sonunda vergi matrahına eklenecek 18 milyar liranın reel değeri enflasyon oranında azalacaktır. Tabiki bu durum şirketin vergi yükünün de azalmasına sebep olacaktır.

Yenileme fonu satın alınan iktisadi kıymetlerin amortismanından mahsup edilir. Bu mahsup yapıldıktan sonra hala itfa edilemeyen bir kısım kalırsa, buna ait amortismanlar normal şekilde cari yıl giderlerine aktarılır.

Örneğin (T) A.Ş. 10.000.000.000 TL maliyeti ve 8.000.000.000 TL birikmiş amortismanı olan makinasını 36.000.000.000 TL'ye satmıştır. Satıştan doğan 18.000.000.000 TL'lik kar ile 08.08.2002 tarihinde 25.000.000.000 TL bedelli bir makine satın alınmıştır. Amortisman oranının % 20 olduğunu ve normal amortisman yönteminin uygulandığını varsayarsak; her yıl ayrılacak amortisman oranı 5.000.000.000 TL'dir. İlk üç yıl 5.000.000.000 TL tutarındaki amortisman, yenileme fonundaki 18.000.000.000 TL'den mahsup edilecek, 4. yılda ise yenileme fonunda 3.000.000.000 TL kalacağından, 5.000.000.000 TL'lik amortismanın 3.000.000.000 TL'lik kısmı yine yenileme fonundan mahsup edilecek, geriye kalan 2.000.000.000 TL'lik miktar ise maliyete intikal edecektir. Beşinci yılda ise normal olarak amortisman ayrılacaktır. Eğer amortismanı yenileme fonundan ayrılan iktisadi kıymetler satılırsa, satış karının hesabında amortismanlar yenileme fonu dikkate alınmadan hesaplanacaktır. Bunun sonucunda da yine kar doğmuşsa kar yenileme fonuna tekrar alınabilecektir.

Eğer sigorta tazminatından doğan kar, işletmeden çekilirse yenileme fonu oluşturulamaz. Yine işletmeden çekilen kar vergi matrahına dahil edilmişse fonun tesisi yine mümkün olmaz.

İktisadi kıymet döviz karşılığı satılmışsa, satış tarihinden sonra oluşacak kur farkları yenileme fonuna dahil edilemez, ilgili yıl kazancına eklenir. Nitekim Maliye Bakanlığı yayınladığı muktezalarında bu yönde görüş bildirmiştir.¹⁷⁷

Satılan iktisadi kıymetin daha önceden yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olması veya maliyet bedeli artırımı yapılmış olması yenileme fonu ayrılmasına engel değildir. Bu uygulamalar sadece satış anında, satıştan doğan karın belirlenmesine yöneliktir.

3.5.2.3. İşin Terki, Devri veya Tasfiyesi Durumunda Yenileme Fonunun Uygulanması

İşletmenin tasfiye edilmesi durumunda sabit kıymetin yenilenmesinden doğan karın yenileme fonuna alınması mümkün değildir. Sabit kıymetin tasfiyeye giriş tarihi itibarıyla kara alınması gerekir. Fakat tasfiyeye giriş tarihinden önce yeni iktisadi kıymet satın alınmışsa, yenileme fonu pasifte kalır ve amortismanlara mahsup edilir.¹⁷⁸

İşin terki halinde, terk tarihi itibarıyla üç yıllık süre dolmamışsa hesaplanacak vergi matrahına yenileme fonu ilave edilecektir.¹⁷⁹ Devir halinde de yine üç yıllık süre dolmamışsa, yenileme fonu vergi matrahına dahil edilir.

3.5.3. Yenileme Fonunun Enflasyonun Etkilerini Gidermedeki Önemi

Yukarıda anlatıldığı şekliyle bakıldığında yenileme fonu bir vergi erteleme müessesesidir. İktisadi kıymetin satıldığı, kısmen veya tamamen ziyaa uğrayıp sigorta tazminatı alındığı anda doğan veya beyan edilip üzerinden vergi hesaplanması gereken kar pasifte 3 yıl süre ile bekletilmektedir. Burada erteleme 3 yıl gibi gözükmese de, bu süre daha kısadır. Satıştan doğan karın bekletildiği pasif hesap satışın yapıldığı ve izleyen yıl bilançolarında gözükecek 3 yıl yenileme yapılmadığı takdirde üçüncü yıl vergi matrahına dahil edileceklerdir. Yani aslında fiilen iki yıl erteleme söz konusudur. Yenileme fonu bazen oldukça etkin iken bazen bu etkinlikten uzak olabilmektedir. Şöyle ki o yıl için satılan veya ziyaa uğrayan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi zaruri ise ve iktisap edilen iktisadi kıymetin o yıl için

¹⁷⁷ Bünyamin ÖZTÜRK-Mustafa ÖZYÜREK, A.g.e.,s.242.

¹⁷⁸ Erdal SÖNMEZ, Garip AYZAZ, A.g.e., s.90.

¹⁷⁹ Yılmaz ÖZBALCI, A.g.e., s.778

ayrılan amortismanı yenileme fonuna eşit veya yenileme fonundan fazla ise yenileme fonunun teşvik yönü yok demektir. Ancak yine iktisadi kıymetin yenilenmesi zaruri değil ise ve 3 yıl içinde bu yenileme yapılamamış ise bu taktirde enflasyonist bir ortamda ödenecek vergi 3 yıl ertelenmiş olur ki bu durumunda mükellefleri enflasyonist bir ortamda koruduğu açıktır.

Zaten yeniden değerlendirme yapılmadığı veya yeniden değerlendirme yapılsa bile değer artış fonunun sermayeye eklenmediği durumlarda birkaç yıl önce alınmış bir iktisadi kıymet nedeniyle bu iktisadi kıymetin satılması veya ziyaa uğraması ve sigorta tazminatı alınması halinde ortaya çıkan kar büyük oranda enflasyonist bir ortamdan kaynaklanır. Şöyle ki böyle bir durumda reel olarak, birkaç yıl içinde iktisap anında oluşan maliyetler ile iktisaptan birkaç yıl sonra satış veya ziyaa uğrama anında enflasyonist etkiyle nominal olarak büyüyen hasılat veya tazminat karşılaştırılmakta ve aslında büyük oranda reel olmayan fiktif karlar oluşmaktadır. Bu anlamda yenileme fonu enflasyon nedeniyle oluşan fiktif karlar üzerinden ödenecek vergileri geciktirmek suretiyle mükellefleri bu ortamda mali yapı itibariyle korumaktadır.¹⁸⁰

3.6 Gecikme Faizi

Vergi Usul Kanunu'nun 112.maddesinde açıklanan gecikme faizi, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler için öngörülmüştür. Başka bir deyişle, mükellefler adına herhangi bir vergi tarh edildikten sonra ortaya çıkan delillere dayanarak ikmalen vergi salınması veya vergi matrahının kısmen yada tamamen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere göre tespitine imkan olmayan hallerde re'esen vergi tarh edilmesi durumunda mükelleflerin bu yükümlülükleri yerine getirmemesi nedeniyle uygulanan bir müessesedir. Bu müessesenin getirilmesindeki amaç, mükelleflerin ödevlerini zamanında yerine getirmemesi nedeniyle devlete ait bir parayı kullanmasının bir bedeli veya fiyatı, geç ödenme nedeniyle enflasyonist dönemde satın alma gücünde meydana gelen azalmayı karşılamaktır.

Gecikme faizi enflasyonun olduğu bir ortamda verginin zamanında ödenmemesi sonucu verginin reel değerinde meydana gelebilecek aşınmayı telafi etmek için yapılan bir uygulamadır. Bu yönüyle Anayasa Mahkemesi Kararlarında ek bir mali ceza olarak

¹⁸⁰ Kemal UZUN, A.g.m., s.79.

görülmektedir. Fakat uygulamada gecikme faizinin piyasa oranının üzerinde belirlenmesi nedeniyle, mükellefler tarafından mali bir yaptırım olarak algılanabilmektedir.¹⁸¹

Enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde vergilerin tarh edilmesi ile tahsili arasındaki sürenin uzun olması nedeniyle vergilerin reel değerinin düşmesi, gecikme zammının iktisadi mantığını oluşturmaktadır. Gecikme faizi oranlarının yüksek olduğu dönemlerde, mükellefler banka kredisi kullanarak vergi borcunu ödeme yoluna gidebilmektedir. Bu durumda ödenen kredi faizi gider olarak yazılabilmekte¹⁸² ve vergi matrahından indirilebilmektedir. Gecikme faizinden beklenen işlevin yerine getirilebilmesi için mevcut aylık enflasyon oranının bir katını baz alan bir yöntem önerilebilir. Böylece gecikme faizi oranının yüksek olması nedeniyle mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini ödeyemez hale gelmeleri önlenir.¹⁸³

4. AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDAKİ KANUNDA YER ALAN ENFLASYONUN ETKİSİNİ AZALTICI ÖNLEMLER

Yukarıda sayılan vergi kanunlarının yanısıra diğer kanunlarda da enflasyonun etkilerini önlemeye yönelik düzenlemeler mevcuttur. Çalışmanın bu bölümünde sadece Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunda bulunan Gecikme Zammı konusuna değinilecektir

4.1. Gecikme Zammı

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun 51. maddesine göre, tahakkuk etmiş vergi borçlarını zamanında ödemeyen vergi mükellefleri için, vade bitimi tarihinden itibaren gecikme zammı uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu uygulamanın iki fonksiyonu mevcuttur. Birincisi süresinde ödenmeyen verginin parasal değerinde zaman içinde meydana gelen aşınmaların

¹⁸¹ Abdülkadir IŞIK, “ Tecil ve Gecikme Faizi Uygulaması ve Enflasyon Karşısındaki Durumu”, Sayı 155, *Vergi Sorunları Dergisi*, (Ağustos 2001), s.132-133.

¹⁸² Amortisman tabii iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabii tutmayan mükellefler ile dönemsonu stoklarını Son Giren-İlk Çıkar yöntemine göre değerlemeyen mükellefler.

¹⁸³ Abdülkadir IŞIK, A.g.m., s.138.

giderilmesi, diğeri ise, borcunu süresi içinde ödeyen ve ödemeyen mükellefler arasında haksız rekabetin engellenmesidir. Yüksek enflasyonun yaşandığı ülkemizde, vergi alacağının zamanında tahsil edilememesinin anlamı, kamu hizmetleri için gerekli olan mal ve hizmetlerin daha yüksek bedellerle satın alınması demektir. Bu durumun ortadan kaldırılması amacıyla gecikme zammı uygulanmaktadır. Gecikme zammı oranının belirlenmesinde belirli sınırlar içinde kalmak kaydıyla, Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. Bu yetki çerçevesinde Bakanlar Kurulu belirli tarihlerde oranları belirlemektedir. Gecikme zammının uygulanmasının gerekliliği özellikle enflasyonun yüksek oranlarda seyrettiği ülkemizde tartışılmayacak kadar açıktır. Fakat gecikme zammı oranının tüm sonuçları çok dikkatli değerlendirilerek, belirlenmesi gerekmektedir. Verginin zamanında ödenmesini sağlayacak kadar yüksek, fakat borcun ödenmesini imkansız kılacak kadar yüksek olmamalıdır. Çünkü özellikle ekonomik koşullar nedeniyle, vergilerin zamanında ödenmemesi çok büyük oranda mükellefin kötü niyetine bağlı değildir. Özellikle bu gibi dönemlerde gecikme zammı oranı belirlenirken, mükelleflere yardımcı bir rol oynamak gerekmektedir. 2002 yılı için belirlenen yıllık enflasyon oranının %30, olduğu bir dönemde gecikme zammı oranının aylık %7 olarak belirlenmesi gerçekçi bir tutum değildir. Paranın satın alma gücündeki aşınmayı azaltmak amacıyla vergi idaresinin gecikme zammı oranını bu denli yüksek belirlemesi, tahsil kabiliyetini daha da azaltacaktır. Mükellefin işlerinin iyi gitmesi mükellef kadar vergi idaresi açısından olumlu sonuçlar verir. Böyle dönemlerde gecikme zamlarının yüksekliği, borçları hiç ödenemez hale getirerek, sürekli tartışılan vergi aflarının sık sık yapılmasına neden olmaktadır.¹⁸⁴ Gecikme zammından beklenen işlevin yerine getirilmesi için yıllık enflasyon oranının %50 fazlasını baz alan bir hesaplama yöntemi önerilmektedir. Bu sistem hem enflasyon oranındaki ani değişiklikler nedeniyle gecikme zammı uygulamasının bir finansman aracı olarak kullanılmasını önleyebilir hem de mükelleflere ödeme kolaylığı sağlayabilir.¹⁸⁵

¹⁸⁴ Mehmet KORKUSUZ, "Gecikme Zammı Oranı Gözden Geçirilmelidir", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 84 (1999 Aralık), s.57-61.

¹⁸⁵ Abdülkadir IŞIK, A.g.m., s.131.

SONUÇ

Uzun yıllardır enflasyon olgusuyla yaşayan ülkemiz, artık enflasyondan kurtulma mecburiyetinde olduğunu tüm ekonomik ve sosyal göstergelerden anlamaktadır. Bunun için uzun dönemde enflasyonu önleyici tutarlı iktisat ve maliye politikalarının kararlılıkla uygulanması, kısa dönemde de hem muhasebe hem de vergi sisteminde çağdaş düzenlemelerin yapılması zarureti ortadadır.

Türkiye’de vergi sistemi özellikle devletin gelir elde etme açısından düşünülüp, bu doğrultuda düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemelerin mükellefler üzerinde olan etkileri ise çoğunlukla ikinci planda kalmıştır. Bunun bir sonucu olarak; vergi oranlarının diğer gelişmiş ülkelere nazaran yüksek oranda olması, mükelleflerin enflasyon nedeniyle gerçekte olmayan enflasyon karları nedeniyle vergilendirilmeleri, vergi yükünün iyice ağırlaşmasına ve kayıtdışı ekonominin artmasına neden olmuştur.

Yukarıda açıklandığı gibi, enflasyona vergisel açıdan bakıldığında mükellefler üzerindeki etkisi büyüktür. Enflasyonun vergi sistemi üzerindeki bütün bu olumsuz etkilerinin önlenmesi amacıyla çeşitli müesseseler getirilmiştir. Bütün bu önlemler çok gibi görünmesine rağmen genel olarak enflasyonun etkilerini önleme açısından yeterli değildir. Nitekim vergi kanunlarında yer alan bu önlemlerin mükellefleri ne derece korudukları açık olmayıp, esasında her mükellefin enflasyondan etkilenme derecesi de farklı olduğundan enflasyonun etkilerinin tamamen yok edilmesi de mümkün görünmemektedir.

Vergi kanunlarında yer alan enflasyonun olumsuz etkilerini azaltıcı bu önlemlerin mükellefler tarafından yeterince tanınıp uygulanmadığı da yapılan araştırmalar sonucunda ortaya çıkmıştır. Eğer vergi kanunlarında yer alan bir hüküm zorlayıcı değilse mükellefin yararına da olsa uygulaması sınırlı kalmaktadır. Mükellefleri enflasyondan koruyucu nitelik taşıyan, yenileme fonu, maliyet bedeli artırımı, yeniden değerlendirme gibi uygulaması mükellefin isteğine bırakılmış olan düzenlemelerden sadece yeniden değerlemenin mükellefler tarafından daha çok kullanıldığı bilinmektedir. Bilindiği gibi yeniden değerlendirme enflasyonun muhasebe verileri üzerindeki etkilerinin gidermesi amacıyla, ilk defa 1983 yılında uygulamaya getirilmiş en önemli müesseselerden bir tanesidir. Yeniden değerlendirme endeksleme özelliği nedeniyle enflasyonun etkilerini kısmen de olsa iktisadi kıymetler açısından engelleyebilmektedir. Burada yeniden değerlemenin kapsamının genişletilerek

bilançonun diğer kalemlerine de uygulanması bu müessesenin işlerliğini arttırabilecektir. Yine yeniden değerlendirme müessesesinin etkinliğini arttırabilecek diğer bir öneri ise, yeniden değerlendirme oranının hesabında esas alınan oranın enflasyonun etkilerini daha sağlıklı şekilde yansıtılabilecek bir göstergeye bağlanmasıdır.

Enflasyonun etkilerini önleme açısından maliyet bedeli artırımında TEFE oranında endekslemeye geçilmesi de son yıllarda atılan önemli bir adım olarak değerlendirilebilir. Ayrıca kanunda belirtilen iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartının kaldırılması da bu müessesenin etkinliğini arttırmıştır.

Ticari kazanç ve kurum kazancı tespit edilirken yeniden değerlendirme yapan veya stoklarını Lifo yöntemine göre değerleyen mükellefler bu müesseselerin vergisel avantajlarından yararlanmalarına karşın, işletmelerinde kullandıkları yabancı kaynaklarına ilişkin finansman gider kısıtlamasına tabi tutulmaktadır. Mükellefler, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutarak ve Lifo yöntemini uygulayarak enflasyonun olumsuz etkilerini kısmen azaltmalarına karşın, finansman gider kısıtlanmasıyla sağlanan vergisel avantajlar tekrar geri alınmaktadır.

Vergi kanunlarında yer alan önemli bir müessese de yatırım indiriminde endeksleme uygulamasıdır. Özellikle enflasyon oranlarının yüksek olması bu müessesenin teşvik özelliğinin azalmasına neden olmaktadır. Öncelikle yatırım indirimi uygulamasında etkinliği azaltan Gelir Vergisinde stopaj oranının sıfıra indirilmesi gerekmektedir. Yatırımların arttırılması açısından stopaj oranının sıfıra indirilmesi kaçınılmaz olmuştur. Bunun yanısıra yatırım indirimi oranının %40 gibi düşük bir orandan, %100'e çıkarılması yine büyük öneme sahiptir. Yatırım indiriminde endeksleme uygulaması ve öngörülen yatırım indirimi gibi müesseseler enflasyonun etkilerini yatırımlar açısından kısmen azaltmasına karşın, yatırımların arttırılması açısından yukarıda belirtilen hususların bir an önce yapılması önem arz etmektedir.

Enflasyonun olumsuz etkilerini azaltıcı müesseseler içinde önemli olanlara ilişkin yapılan bu eleştiriler ve öneriler daha da genişletilebilir. Görüldüğü üzere mükellefleri enflasyonun etkilerinden koruyabilecek genel bir uygulama mevcut değildir. Mevcut düzenlemeler kısmi uygulamalar mahiyetinde olup, çoğu halde beklenen sonuçları sağlamamaktadır. Tabiki bu önlemlerin tamamen enflasyonun etkilerini elimine etmesi beklenmemektedir. Fakat aksayan yönlerin düzeltilmesi özellikle enflasyonun

yüksek olduğu günümüzde mühim bir öneme sahiptir. Aksi taktirde mükelleflerin sistemi bozucu şekilde vergiden kaçınma yollarını araması ve kayıtdışı ekonominin daha da artması kaçınılmazdır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- AKIN, Ahmet. **Maliyet Muhasebesinde Örnek Uygulamalar**, Ankara: Türmob Yayınları No:169, 2001.
- ALTINDAĞ, Mehmet. **Şahsi Gelirlerin Vergilendirilmesi ve Beyanı (2001)**, Ankara: Tesmer Yayınları 39, Mart 2002.
- ATAÇ, Beyhan. **Maliye Politikası, Gelişimi, Amaçları ve Uygulama Sorunları**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Vakfı Yayınları No:118, 1997.
- BERBEROĞLU, Nejat. **Makro İktisat Teorisi**, Eskişehir.
- BULUT, Cihan. **Kamu Açıkları, Faiz Oranı ve Döviz Kuru İlişkileri**, İstanbul: Der Yayınları, 2002.
- BIYIK, Recep- Aydın KIRATLI. **İştirak Hisseleri veya Gayrimenkullerin Satışından veya Üretim Tesislerinin Yeni Kurulacak Şirketlere Aynı Sermaye Olarak Konulmasından Doğan Kazançlarda İstisna**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, Şubat 2001.
- ÇELİK, Abdullah-Rıfat KARAKAYA. **Kurumlar Vergisinde İstisna Uygulamaları**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık A.Ş., Nisan 2002.
- ÇÖMLEKÇİ, Ferruh-Sabri BEKTÖRE-Halim SÖZBİLİR. **Tekdüzen Hesap Planına Göre Mali Tablolar Analizi**, Eskişehir: Ofset Yayıncılık, 2000.
- DEMİRKOL, Selami-Nihat TOKTAŞ-Önder TEKİN. **Danıştay Vergi Dava Daireleri Karar Özetleri**, Adil Yayınevi, Ekim 2001.
- DİNLER, Zeynel. **İktisada Giriş**, Bursa: Etkin Kitabevi, 1995.
- DURGUN, Ercan. **Örnekleriyle Her Yönüyle Mevcutlarda Amortisman Uygulaması**, Yaklaşım Dergisi Eki, Sayı 96, 2000.
- ERGÜLEN, Güneri. **Vergi Avantajları ve Türkiye Uygulaması**, Eskişehir, 1997.
- GÖKDERE, Ahmet. **İktisat İlkeleri**, Ankara: Alkim Yayıncılık, 1996.
- GÜÇLÜ, Coşkun. **"Türk Vergi Sisteminde Enflasyonun Olumsuz Etkilerini Önleyici Düzenlemeler."** Yayınlamış Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi S.B.E, 1997.
- HANÇERLİOĞLU, Orhan. **Ekonomi Sözlüğü**, İstanbul: Remzi Kitabevi, 1976.
- HAN, Ergül. **İktisada Giriş**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi, 1995.
- HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem. **Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları**, İstanbul, 1997.
- KARLUK, S.Rıdvan. **Türkiye Ekonomisi Tarihsel Gelişim, Yapısal ve Sosyal Değişim**, İstanbul, 1996.

- ÖZBALCI, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık Ltd.Şti, Şubat 2001.
- ÖZBALCI, Yılmaz. **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara:Oluş Yayıncılık Ltd.Şti, Şubat 2001.
- ÖZBALCI, Yılmaz. **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara:Oluş Yayıncılık Ltd.Şti, Ocak 2001.
- ÖZTÜRK Bünyamin-Mustafa ÖZER. **Dönemsonu Envanter İşlemleri**, Ankara:Maliye ve Hukuk Yayınları, Ocak 2001.
- ÖZTÜRK Bünyamin-Mustafa ÖZER. **Kurumlar Vergisi Rehberi**, İkinci Baskı, Ankara:Maliye ve Hukuk Yayınları, Nisan 2002.
- ÖZYÜREK Mustafa-Erdal SÖNMEZ-Garip AYZ. **Sirküler Rapor Serisi No:2000-5**, Ankara:Türmob Yayınları,2000.
- PARASIZ, İlker. **İktisada Giriş Prensipleri ve Politikaları**, Bursa:Ezgi Kitabevi, 1993.
- SÖNMEZ, Mustafa. **Gelir Uçurumu, Türkiye’de Gelirin Adaletsiz Dağılımı**, Birinci Baskı.İstanbul:Om Yayınevi, 2001.
- SÖNMEZ, Erdal-Garip AYZ. **Dönemsonu İşlemleri**, Ankara: Tesmer Yayınları, No:38,Ocak 2002.
- SÖNMEZ, Erdal-Garip AYZ. **Menkul Sermaye İratlarında Vergileme ve Beyan**, Sirküler Rapor Serisi 2000-5, Ankara:Türmob Yayınları-113, 2000.
- TOSUNER, Mehmet. **1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi**, İzmir,1989.
- TÜRKBAL, Aydın. **İktisada Giriş**, Diyarbakır, 1993.
- 6.Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu. **“Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları”**, Antalya: Hacettepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, 21-23 Mayıs1990.
- Türkiye Ekonomisi 2002**. İstanbul Sanayi Odası, Birinci Baskı, İstanbul: İstanbul Sanayi Odası Yayınları No:2002/3, Mart 2002.
- Türkiye Ekonomisi 2001**. İstanbul Sanayi Odası, İstanbul: İstanbul Sanayi Odası Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Şubesi Yayın No: 2001/5, Mart 2001.
- YALÇIN, Hasan. **Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde Giderler**, Birinci Basım, İstanbul:Klavuz Yayıncılık ve Dağıtım Ltd.Şti., Kasım 2000.
- YERCI, Cahit. **Vergi Kim Ödüyor?Kim Kaçırıyor?Kim Yakınıyor?**, Ankara:Gözlem Yayıncılık, 2001.
- YILMAZ, Kazım. **Diğer Kazanç ve İratların Vergilendirilmesi**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, Mart 2001.

YILDIRIM, Kemal-Doğan KARAMAN. **Makro Ekonomi**, Eskişehir, 1999.

Makaleler

- ACAR, Mustafa Gürhan. “ Öngörülen Yatırım İndirimi, Sorunları ve Çözüm Önerileri, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:236, Nisan 2001.
- AKAR, Sım. “ Vergi ve Enflasyon İlişkisi ”, **Maliye Dergisi**, Kasım- Aralık 1978.
- AKYOL, MEmin. “ Amortisman, Yeniden Değerleme ve Maliyet Bedeli Artırımı Uygulamasında Finansman Giderleri ”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:102, Haziran 2001.
- AKGÜL, Aziz. “Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Etkileri ve Enflasyon Muhasebesi, **ODDÜ Gelişim Dergisi**, Sayı:9, 1982.
- ALDAGÜL Necdet- Hüseyin DEMİR. “ Finansman Gider Kısıtlamasının Enflasyon ve Lifo Yöntemi İle Birlikte Değerlendirilmesinde Bir Örnek ”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:110, Şubat 2002.
- ALPTEKİN, A.Ercan. “ Finansman Gider Kısıtlaması ”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:88, Nisan 2000.
- ALTINBAŞ, Hidayet. “ Mevcutlarda Amortisman ve Yenileme Fonu Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 244, Aralık 2001.
- ALTUĞ, Nuray. “Enflasyonun Vergilendirme Aracı Olarak Kullanılması ”, **ISO Dergisi**, Sayı:341, Ağustos 1994.
- ARZOVA, S.Burak. “Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Etkileri ve Bu Etkileri Gidermeye Yönelik Önlemler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:89, Şubat 1996.
- ASLAN İsmail- Okan ÖZANDAĞ. “Öngörülen Yatırım İndirimi Yapılmadan Yeni Alınan Teşvik Belgesi Kapsamında Harcama Yapılması ”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:97, Ocak 2001.
- ATAY, Tezcan. “Geçici Vergide Çözüm Bekleyen Sorunlar ve Bakanlığın Acilen Bir Tebliğ Yayınlaması Gerektiği ”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:97, Ocak 2001.
- BAKIR, Mehmet. “ Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Etkileri ve Bu Etkileri Gidermede Vergisel Çözüm-1”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:96,
- BAHTİYAR, Mustafa. “ Vadeli Çeklerin Reeskontu ”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:97, Ocak 2001.
- BATIREL, Ömer Faruk. “Enflasyon ve Vergi Sistemi İlişkisi Üzerine”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:172, Aralık 1995.
- BİNGÖL, Mehmet. “Ar-Ge Vergi Ertelemesinin Uygulanmasında Son Durum”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:95, Kasım 2000.

- ÇELİK, Celal. “Enflasyonun Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri ve Enflasyon Muhasebesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:241, Eylül 2001.
- ÇELEN, Mustafa. “Yeniden Değerleme Oranının Hesaplama Yöntemi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:92, Ağustos 2000.
- ÇOLAK, Mustafa. “Vergi Sistemimizde Yeni Bir Teşvik Unsuru; Öngörülen Yatırım İndirimi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:88, Nisan 2000.
- DOĞAN, Zeki. “Enflasyonun Olumsuz Etkilerini Azaltmak İçin İşletmeler Tarafından Kullanılan Geçici Muhasebe Yöntemlerine İlişkin Bir Araştırma”, **Açık Öğretim Fakültesi Dergisi**, Sayı:163,C:2, 1996.
- ERÇEL, Gazi. “Teoride ve Uygulamada Endeksleme”, **Maliye Dergisi**, Şubat 1981.
- ERDEM, Hayrettin. “Vergi Hukukunda Enflasyon Muhasebesinin Uygulandığı Alanlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:58, Ekim 1997.
- GENÇYÜREK, Levent. “Ar-Ge Harcamalarında Bulunan Mükelleflere Sağlanan Yeni Kolaylıklar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:106, Ekim 2001.
- GÜMÜŞLÜOĞLU, Aykut- Mustafa Gürhan ACAR. “Maliyet Bedeli Artırımı ve Özellikli Durumlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:235, Mart 2001.
- GÜNDÜZ, N.Kernal. “Satın Alınan ve İmal Edilen Emtiada Stok Değerleme Yöntemleri ve Lifo”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:95, Kasım 2000.
- GÜRBÜZER, Selma. “Enflasyonun Vergi Gelirlerinin Reel Değeri Üzerindeki Etkisi (Tanzi Etkisi)”, **Hazine Dergisi**, Sayı 7, Temmuz 1997.
- GÜREDİN, Ersin. “Enflasyon ve İşletmelerin Korunması”, **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi**, Nisan 1975.
- HATİBOĞLU, Zeyyat. “Enflasyon ve İşletmelerde Kullanılan Değer Ölçütleri”, **Enflasyon Ortamında Muhasebe Finans ve Vergi Problemleri**, İstanbul, 1974.
- HİSARCIKLIOĞLU, Rıfat. “Türkiye Ekonomisindeki Son Gelişmeler”, **Ekonomik Forum Dergisi**, Ekim 2001.
- HİSARCIKLIOĞLU, Rıfat. “Vergi Sistemi Yeniden Nasıl Yapılandırılmalıdır?”, **Ekonomik Forum Dergisi**, Aralık 2001.
- HUMPREY, M. Thomas. (Çeviren: Ahmet ERTUĞRUL). “İktisadi Düşünce Tarihinde Endeksleme Kavramı”, **Maliye Dergisi**, Sayı:25, Eylül-Ekim 1978.
- İŞİK, Abdülkadir. “Tecil ve Gecikme Faizi Uygulaması ve Enflasyon Karşısındaki Durumu” **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 155, Ağustos 2001.
- KAZICI, Sami. “Ücret, Fiyat ve Tahvilin Endekslenmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:109, Ekim 1990.

- KAZICI, Sami. “Vergi Sistemlerinin Enflasyona Endekslenmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:107, Temmuz 1990.
- KIRATLI, Aydın. “Alacak ve Borç Senetleri Reeskontu ve Özellik Arzeden Hususlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:244, Aralık 2001.
- KIRATLI, Aydın. “Gelir ve Kurumlar Vergisi Kapsamında Ar-Ge Vergi Ertelemesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:236, Nisan 2001.
- KIZILYALLI, Hüsnü. “Türkiye’de Enflasyon ve 1999 Standby Antlaşması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:236, Nisan 2001.
- KULU, Bahattin. “Enflasyonun Vergi Yükleri Üzerindeki Etkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:227, Temmuz 2000.
- KULU, Bahattin. “4684 Sayılı Kanun Sonrasında Maliyet Bedeli Artırımı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:244, Aralık 2001.
- KORKUSUZ, Mehmet. “Gecikme Zammı Oranı Gözden Geçirilmelidir”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:84, Aralık 1999.
- KURT, Günseli. “Enflasyon ve Vergi Gelirleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:180, 1996.
- MORGİL, Orhan. “Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Kısa ve Uzun Dönemli Etkileri”, **Enflasyon Ortamında İşletme Politikaları Vergilendirme ve Enflasyon Muhasebesi**, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, İstanbul, 1989.
- ÖNCEL, Mualla. “Enflasyon ve Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt No:44, Sayı :1-4, 1995.
- ÖZTÜRK, Bünyamin-Mustafa ÖZER. “Mükelleflerin Yıl İçinde Yaptıkları İşletme İçi Ar-Ge Harcamalarından Dolayı Faizsiz Vergi Ertelemesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:242, Ekim 2001.
- ÖZVER, M.Ali. “Vergi Sisteminde İşletmeleri Enflasyona Karşı Koruyan Müesseseler ve Enflasyon Muhasebesinin Uygulanması”, **Maliye Postası Dergisi**, Mart 1998.
- PEHLİVAN, Osman. “Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:137, Ocak 1993.
- SAĞLAM, Erdoğan-Şenol TURUT, “Geçici Vergide Yeniden Değerleme Yapanların Amortisman Hesabında Yaşadıkları Haksızlık”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:97, Ocak 2001.
- SARIKAMIŞ, Cevat. “Enflasyon ve Finansman”, **Enflasyon Ortamında İşletme Politikaları Vergilendirme ve Enflasyon Muhasebesi**, İstanbul, 1974.

- SEKDUR, Mahmut. “ Azalan Bakiyeler Yöntemiyle Amortisman Ayrılması Normal Amortismanına Göre Daha Fazla Gider Yazabilme İmkamı Sağlar ”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 111, Mart 2002.
- SÖNMEZ, Erdal. “ Vergi Uygulamasında, Yeniden Değerleme Esasları ”, **Vergi Dünyası**, Sayı:244, Aralık 2001.
- ŞENLİK, Ergun. “ Enflasyon Ortamında İşletmelerde Üretim, Fiyat, Stok, Pazarlama ve Ücret Politikaları ” **Enflasyon Ortamında İşletme Politikaları ve Enflasyon Muhasebesi**, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, İstanbul, 1989.
- ŞEKER, Sakıp. “ İştirak Hisselerinin Satımında Özellikli Durumlar ”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:97, Ocak 2001.
- ŞIŞMAN, Bülent. “ Lifo Yöntemi ve Maliyet Buharlaşması ”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:110, Şubat 2002.
- TUNCER, Selahattin. “ Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki kısa ve Uzun Dönemli Etkileri ”, **Enflasyon Ortamında İşletme Politikaları ve Enflasyon Muhasebesi**, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, İstanbul, 1989.
- UĞUR, Oktay. “ LİFO Avantajlar, Dezavantajlar ”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 222, Şubat 2000.
- ULUATAM, Özhan. “ Enflasyon ve Vergileme ”, **6. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, Mayıs 1990.
- UZUN, Kemal. “ Enflasyonun Mükellefler Üzerindeki Etkisi ve Vergi Kanunlarında Yer Alan Mükellefleri Enflasyona Karşı Koruyan Tedbirler ”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 210, 1999.
- UMAN, Nuri. “ Enflasyonda İşletme Karlılığının Ölçülmesi ”, **Enflasyon Ortamında İşletme Politikaları Vergilendirme ve Enflasyon Muhasebesi**, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, İstanbul, 1989.
- ÜNALAN, Sedat. “ Genel Anlamda Amortisman Payı ”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:98, Şubat 2001.
- ÜNALAN, Sedat. “ Gayrimenkul Satış Kazançlarının Vergilendirilmesi ”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:95, Kasım 2000.
- ÜLGEN, Soner. “ 4684 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme Işığında Maliyet Bedeli Artırımı Uygulaması ”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:241, Eylül 2001.
- ÜLGEN, Soner. “ 4444 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme Işığında Gayrimenkul Satış Kazançlarının Vergilendirilmesi ”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:84, Aralık 1999.
- “ Vergiler Faize Gitti ”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:109, Ocak 2002.
- YÜCE, Mehmet. “ Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerini Gidermeye Yönelik Müesseseler ve Bu Bağlamda Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Düzenlemeler ”
www.bilgimerkezi.com.htm/ders3htm, www.webferret.com.
- YILDIRIM A.Haydar-Olcay KOLOTOĞLU. “ Maliyet Artış Fonunda Son Durum ve Yeniden Değerleme İlişkisi ”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 106, Ekim 2001.

YILDIZ, A.Murat. “ İndirim Oranı Uygulamasının Vergisel Sonuçları ”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 111, Mart 2002.

———— Kaynak Vergi Kanunları, İkinci Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2002.

———— T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Web Sayfası, <http://www.gelirlergow.tr>.

———— T.C. Devlet İstatistik Enstitüsü Web Sayfası, www.die.gov.tr/fiyatistatistikleri

———— www.webferret.com. (www.bilgimerkezi.com.)