

ENFLASYONUN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ
YÜKÜMLÜLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ VE
BU ETKİLERİ GİDERMEK İÇİN
ALINAN ÖNLEMLER

Yüksek Lisans Tezi

Melih ÇİLDİR
Eskişehir, 2002

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZÜ

ENFLASYONUN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ YÜKÜMLÜLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ VE BU ETKİLERİ GİDERMEK İÇİN ALINAN ÖNLEMLER

Melih ÇİLDİR

Maliye Teorisi Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Nisan 2002

Danışman: Prof. Dr. Fazıl Tekin

Enflasyon vergiler üzerinde etkide bulunarak vergi yükümlülerini olumsuz yönde etkilemektedir. Yükümlüler üzerindeki enflasyonun olumsuz etkilerini gidermek için Türk Vergi Kanunları'nda birtakım düzenlemelere yer verilmiştir.

Bu çalışmanın birinci bölümünde enflasyonun Gelir ve Kurumlar Vergisi üzerindeki etkileri incelenmiştir. Enflasyonu Gelir Vergisi matrah ve tarifesine etkisi, bilanço üzerine etkileri, gelir vergisi tahsilatındaki gecikmeye etkisi, gelir tablosu üzerindeki etkisi ve gelir vergisinde muaflık ve istisnalar üzerindeki etkisi ile aynı şekilde Kurumlar Vergisi üzerindeki etkileri incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, Gelir ve Kurumlar Vergisi yükümlülerini enflasyona karşı koruyan yöntemler incelenmiştir. Katsayı yöntemi, endeksleme yöntemi, stok değerlendirme yöntemleri incelenmiştir.

Üçüncü ve son bölümde ise Türk Vergi Sistemi'nde enflasyonun etkilerine karşı alınan diğer önlemler üzerinde durulmuştur. Yeniden değerlendirme, yatırım indirimi, geçici vergi gibi yöntemler incelenmiştir.

Sonuç bölümünde ise genel bir değerlendirme sunulmuştur.

ABSTRACT

Inflation negatively affects the tax payers. Turkish Tax Laws contain certain regulations to eliminate this negative effect on the tax payers.

The first chapter, examines the effect of inflation on income tax. The effect of inflation on tax tariff and tax base, on balance sheet, on delay of income tax collection, exemption, exception and discount are examined.

The second chapter, examines the ways which protect income and corporation taxpayers against inflation.

The third chapter, examines the other ways in Turkish Tax Laws which protect income and corporation taxpayers against inflation.

TABLOLAR

Sayfa

Tablo 1: Artan Oranlı Tarife Örneği.....	9
Tablo 2: Enflasyon Artışına Göre Parasal Gelirdeki Artış, Gecikme Süresi nedeniyle Para Değerindeki Aşınma ve Vergi Tahsilat Düzeyinin Aşınma ve Vergi Tahsilat Düzeyinin Gerçek Değerinin Korunması İçin Vergi Oranlarında Yapılması Gereken Yükseltme.....	16
Tablo 3: Vergi Ödemelerindeki Gecikme ve Enflasyon Oranının Reel Vergi Değeri Üzerindeki Ektisi	17
Tablo 4: Gelir vergisinde Endeksleme Yöntemi 1	41
Tablo 5: Gelir vergisinde Endeksleme Yöntemi 2	42
Tablo 6: Hızlandırılmış Amortisman Örneği	55

İÇİNDEKİLER

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

Birinci Bölüm

ENFLASYONUN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

1. ENFLASYONUN GELİR VERGİSİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ.....	3
1.1. Enflasyonun Gelir Vergisi Matrah ve Tarifesine Etkisi.....	4
1.2. Enflasyonun Gelir Vergisinde Muaflık, İstisna ve İndirimler Üzerindeki Etkisi	10
1.2.1. Muaflık ve İstisna Üzerindeki Etkisi	10
1.2.2. İndirimler Üzerindeki Etkisi	11
1.3. Enflasyonun Gelir Vergisi Tahsilatındaki Gecikmeye Etkisi.....	12
2. ENFLASYONUN KURUMLAR VERGİSİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ.....	12
2.1. Enflasyonun Bilanço Üzerine Etkileri	22
2.1.1. Enflasyonun Bilançonun aktif Kalemlerine Etkileri.....	22
2.1.1.1. Dönen (Parasal) Varlıklar Üzerine Etkileri	23
2.1.1.1.1. Kasa ve Bankalar.....	23
2.1.1.1.2. Senetli ve Senetsiz Alacaklar	24
2.1.1.1.3. Tahviller	25
2.1.1.1.4. Depozito ve Teminatlar	25
2.1.1.1.5. Gelir Tahakkukları	26
2.1.1.2. Duran (Parasal Olmayan) Varlıklara Etkisi	26
2.1.1.2.1. Maddi Sabit Varlıklar Üzerine Etkisi.....	26
2.1.1.2.2. Maddi Olmayan Sabit Varlıklar	28
2.1.1.2.3. Stoklar	29
2.1.1.2.4. İştirakler	30

2.1.1.2.5. Yabancı Paralar	31
2.1.1.2.6. Peşin Ödenmiş Giderler.....	32
2.1.1.2.7. Verilen Avanslar	33
2.1.2. Enflasyonun Bilançonun Pasif Kalemlerine Etkileri.....	33
2.1.2.1. Borçlar Üzerine Etkileri	33
2.1.2.2. Özsermaye Üzerine Etkisi	34
2.1.2.3. Amortismanlar Üzerine Etkisi.....	35
2.1.3. Enflasyonun Gelir Tablosu Üzerindeki Etkisi	36
2.1.3.1. Enflasyonun Gelir Kalemlerine Etkisi	36
2.1.3.2. Enflasyonun Gider Kalemlerine Etkisi	38

İkinci Bölüm

GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNİ ENFLASYONA KARŞI KORUYAN YÖNTEMLER

1. GELİR VERGİSİ ÜZERİNDEKİ ENFLASYONUN ETKİSİNİ GİDERME YÖNTEMLERİ.....	40
1.1. Otomatik Gösterme Yöntemi (Endeksleme).....	40
1.2. Vergi Oranlarının Fiyat Yükselişleri ile Orantılı Olarak İndirilmesi Yöntemi.....	44
1.3. Karar Organlarının Tam Yetkili Olduğu Yöntem	44
1.4. Katsayı Yöntemi	45
2. KURUMLAR VERGİSİ ÜZERİNDEKİ ENFLASYONU GİDERME YÖNTEMLERİ.....	46
2.1. Stokların LIFO Yöntemiyle Değerlendirilmesi.....	46
2.1.1. Enflasyonist Ortamda LIFO Yönteminin Faydaları	46
2.1.2. LIFO Yönteminin Enflasyonun Yükümlüler Üzerindeki Etkilerini Giderme Gücü ve Bu Gücü Belirleyen Faktörler	49
2.1.2.1. LIFO Yönteminin Enflasyonun Yükümlüler Üzerindeki Etkilerini Giderme Gücü.....	49
2.1.2.2. LIFO Yönteminin Enflasyonun Yükümlüler Üzerindeki Etkilerini Giderme Gücünü Belirleyen Faktörler	50

2.2. Hızlandırılmış Amortisman Yöntemi	53
2.3. Yenileme Fonu	55
2.4. Senetlere Reeskont Uygulanması	56

Üçüncü Bölüm

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ENFLASYONUN ETKİLERİNE KARŞI OLUŞTURULAN DİĞER ÖNLEMLER

1. YENİDEN DEĞERLEME	61
1.1. Yeniden Değerleme Yapmak Zorunda Olanlar	61
1.2. Yeniden Değerleme Yapamayacak Olanlar	62
1.2.1. Kurumlar Vergisi Yükümlülerinde	62
1.2.1.1. İmtiyazlı Şirketler	62
1.2.2. Gelir Vergisi Yükümlülerinde	62
1.3. Yeniden Değerleme Yapabilecek Olanlar	63
1.4. Yenden Değerleme Kapsamına Girmeyen İktisadi Kıymetler	64
1.5. Yeniden Değerlemede Uygulama Esasları	64
1.5.1. Uygulanacak Oranın Tespiti	64
1.5.2. Yeniden Değerlemenin Yapılışı	66
1.6. Yeniden Değerleme Yapmanın Avantajları	67
2. VERGİ KANUNLARINDA YER ALAN MAKTU HAD VE TUTARLARIN ENFLASYONA PARALEL OLARAK ARTTIRILMASI	67
3. ZİRAİ KAZANÇLARDA MALİYET BEDELİ ARTTIRIMI YATIRIM İNDİRİMİNDE ENDEKSLEME	68
4. YATIRIM İNDİRİMİNDE ENDEKSLEME	69
4.1. Yatırım İndiriminde Endeksleme Uygulaması	70
4.1.1. Endekslemenin 4369 Sayılı Kanunla Değişmeden Önceki Uygulaması	70
4.1.1.1. Bir Yatırım Teşvik Belgesi Olan Yükümlülerden Endeksleme Uygulamasına Örnek	72
4.1.1.2. Birden Fazla Yatırım Teşvik Belgesi	

Olan Yüklümlülerde Endeksleme Uygulamasına Örnek	78
4.1.2. Endekslemenin 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik Sonrası Uygulaması	81
5. YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNDE KAZANCIN İŞİN BİTTİĞİ YILDA TESPİTİ VE BUNA İLİŞKİN VERİĞİNİN TAKİP EDEN YILDA ÖDENMESİ	81
6. GEÇİCİ VERGİ	82
6.1. Geçici Verginin Genel Çerçevesi	83
6.1.1. Mükellefiyet.....	83
6.1.1.1. Gelir Vergisinde	83
6.1.1.2. Kurumlar Vergisinde	84
6.1.2. Kazanç Tespiti	86
6.1.2.1. Serbest Meslek Kazancında.....	86
6.1.2.2. Ticari Kazançta	87
6.1.3. Geçici Verginin Beyan ve Mahsubu	88
6.1.3.1. Beyan.....	88
6.1.3.2. Mahsup	89
SONUÇ VE ÖNERİLER	91
KAYNAKÇA	93

GİRİŞ

Türkiye, ekonomik kalkınması enflasyon baskısı altında bulunan ülkelerden birisidir. Bu güne kadar uygulanmış ve uygulanmakta olan çeşitli ekonomik tedbirlere rağmen enflasyonun kontrol altına alınması yönünde ciddi mesafeler alınamamıştır.

En geniş tanımı ile fiyatlar genel düzeyindeki sürekli ve hissedilir bir artış şeklinde tanımlanan enflasyonun bir çok tanımı yapılmıştır. Ancak enflasyonun tanımının temel unsurları fiyatlar genel düzeyinde bir artışın bulunması, bu artışın sürekli olması ve sürekli olan bu artışın hissedilir olmasıdır¹.

Enflasyonun yükümlüler üzerinde bir çok etkisi olduğu gibi enflasyon, vergiler yolu ile de yükümlüleri etkilemektedir. Özellikle gelir ve kurumlar vergisi gibi gerçek gelir üzerinden alınan dolayısı ile satınalma gücü ile direkt ilişkili olan vergileri ödeyen yükümlüler enflasyon baskısını daha yoğun hissetmektedirler. Vergi mevzuatının bünyesinde yer alan bir takım eksiklikler ise, yükümlülerin enflasyondan olumsuz yönde etkilenme derecelerini daha da arttırmaktadır. İşte bu çalışmada gelir ve kurumlar vergisi

¹ Geniş bilgi için bkz., Beyhan Ataç, **Maliye Politikası**, Araştırma Çalışmaları Vakfı, 1997, s. 125 vd.

mevzuatlarımızda yer alan aksaklıkların neler olduğu, enflasyonun gelir ve kurumlar vergisi yükümlüleri üzerinde ne gibi etkiler yarattığı ve gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerinin enflasyonun bu olumsuz etkilerine karşı korunmasına yönelik önlemlerin neler olabileceğı araştırılmıştır. Bu amaçla çalışma üç bölüm halinde tasarlanmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde enflasyonun gelir ve kurumlar vergisi üzerindeki etkilerine genel olarak değinilmiştir. Öncelikle enflasyonun gelir vergisi matrahına ve tarifesine, muaflık istisna ve indirimlere, gelir vergisi tahsilatındaki gecikmeye etkisi araştırılmış ardından da yine aynı bölüm içerisinde enflasyonun kurumlar vergisine çeşitli yönlerden etkisi analiz edilmiştir.

Çalışmanı ikinci bölümünde ise, gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerini enflasyona karşı koruyucu yöntemler üzerinde durulmuştur. Otomatik gösterme yöntemi, katsayı yöntemi, stok değerleme yöntemleri, hızlandırılmış amortisman uygulaması, yenileme fonu, senetlere reeskont uygulaması yöntemleri sırasıyla incelenmiştir.

Üçüncü ve son bölümde de Türk vergi sisteminde enflasyonun etkilerine karşı alınan diğer koruyucu önlemler üzerinde durulmuştur. Bu amaçla yeniden değerlendirme, vergi kanunlarında yer alan maktu had ve tutarların enflasyona paralel olarak artırılması, yatırım indiriminden endeksleme, geçici vergi konusunda açıklamalar yapılmıştır.

Sonuç kısmında ise çalışma boyunca ulaşılan sonuçlar hakkında genel bir değerlendirme yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

ENFLASYONUN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

1. ENFLASYONUN GELİR VERGİSİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Gelir Vergisi, vergide adaletin sağlanması ve devletin gelirleri içerisindeki payının yüksekliği açısından çok önemli bir vergi türüdür. Öte yandan gelir vergisi enflasyondan en fazla etkilenen bir vergi türüdür.²

Gelir Vergisi, genellikle, artan oranlı vergi sistemine dayanmaktadır. Ayrıca Gelir Vergisi, muafiyet, indirim, istisna gibi bir takım müesseseleri kapsamaktadır. Bu müesseselerin varlığı ile, yükümlüler ödeme güçlerine göre vergilendirilmekte ve devletin almayı amaçladığı sosyal ve ekonomik önlemler bakımından büyük önem arz etmektedir.³

Enflasyonun artan oranlı tarife yapısına sahip bir vergi sisteminde, Gelir Vergisi üzerindeki etkisini iki şekilde gösterir. Birincisi, artan oranlı tarife

²Vito TANZI, *Inflation and Personal Income Tax*, (NewYork, 1980), s.78.

³İzzet AYDIN, *Parasal Düzeltme, Enflasyon Hızının Düşürülmesi ve Faktör Maliyet Modelleri, Enflasyonun Dinamik Analiz Modelleri*, (İstanbul Üniversitesi Yayını, 1979), s.124.

üzerinde yer alan ve belli miktarlara göre ayarlanmış olan gelir dilimleri, enflasyonun geliri nominal olarak arttırması sonucu başlangıçtaki etkilerini kaybeder. İkincisi ise Gelir Vergisi sisteminde ücretlerin vergilendirilmesinde vergi dışı bırakılan özel indirim oranı enflasyon nedeniyle önemini kaybeder. Bunun sonucunda, başlangıçta alt gelir dilimleri üzerinden vergi ödeyen yükümlülerin bir bölümü, enflasyon nedeniyle gelirlerinin nominal olarak artması sonucu daha üst gelir dilimleri üzerinden vergi ödemek zorunda kalırlar. Bu yüzden bu yükümlülerin vergi oranlarında enflasyondan kaynaklanan bir artış meydana gelerek reel vergi yükleri artmış olur.

Enflasyonun, yükümlülerin vergi yüklerini arttırmak etkisi artan oranlı tarife yapısında mevcut olan gelir dilimleri ne ölçüde küçük, buna karşılık artma oranı ne kadar yüksek olursa o ölçüde fazla olur. Sonuç olarak da enflasyon gerçek vergi yükünü arttıran bir etki getirmiş olur.⁴

1.1. Enflasyonun Gelir Vergisi Matrah ve Tarifesine Etkisi

Vergi matrahı, yükümlünün ödeyeceği vergi borcunun hesaplanabilmesi için; verginin konusunun esas alınan miktarına veya değerine denmektedir.⁵

Ödenecek vergi tutarını hesaplayabilmek için vergi matrahına uygulanan ölçülere vergi tarifesi denmektedir.⁶ Vergi tarifesinin esas unsuru vergi oranıdır. Vergi tarifesinde «ortalama vergi oranı» -vergi miktarı ile vergi matrahı arasındaki orantı- ile «Marjinal vergi oranı» -vergi miktarında meydana gelecek

⁴TANZI, a.g.e., 1978, s.74.

⁵Aykut HEREKMAN, **Kamu Maliyesi**, (Cilt II, Sevinç Matbaası, Ankara, 1989), s.19.

⁶Şükrü KIZILOĞLU ve Saygın EYÜPGİLLER, **Türk Vergi Sistemi**, (G.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:10945, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1987), s.20.

artışın matrahtaki artış miktarına oranı- ayırımı önemlidir.⁷ Şöyle ki, vergi oranı ile vergi matrahı arasındaki ilişkiler oranın artmasına, azalmasına veya sabit kalmasına neden olabilmektedir.

Bu durumda vergileri oran açısından nisbi «oranı sabit olan» vergiler, ric'i (miktarı sabit olan) vergiler, müterakki (artan oranlı) ve mütedenni (azalan oranlı) vergiler⁸ olarak sınıflandırılan vergi tarifeleri ile ilgili olarak yapılacak seçimi, vergilemeden güdülen amaç ve vergide adalet ilkesi gözönüne alınarak gerçekleştirilmektedir.⁹

Enflasyonun yukarıda belirtilen tarifeler ve bu tarifelerin uygulandığı vergi matrahı üzerindeki etkisi matrah ve tarifelerin özelliklerine göre farklı olmaktadır.

Belirli bir fiyat yükselişleri varsayımı altında, vergi matrahının sayı, yüzölçümü, ağırlık vs. spesifik ölçü olması halinde fiyat yükselişleri vergi matrahını arttırıcı etki yapmayacak, tam tersine vergi yükü azalma gösterecektir. Açıklayacak olursak örneğin; A malının matrahının fiziki birim olarak saptandığını ve ölçüsünün de sabit olarak saptandığını varsayalım. Bu malın fiyatı arttıkça vergi borcu mutlak rakam olarak aynı kalacağından vergi borcunun malın fiyatına bölünmesi ile bulunan vergi yükü azalmaktadır.

Advalorem vergilerin enflasyondan etkilenmesi ise, vergi matrahı ekonomik bir birim olduğu için, uygulanan tarife yapısı, muaflik istisna ve indirimlere göre değişmektedir.

⁷Salih TURHAN, **Vergi Teorisi**, (İ.Ü. İktisat Fak. Maliye Enstitüsü Yayını, 1977), s.63.

⁸Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, (İstanbul, Sermet Matbaası), s.260-261.

⁹AKDOĞAN, KIZILOTLU ve EYÜPGİLLER, **a.g.e.**, s.20.

Düz oranlı olarak uygulanan bir vergi tarifesinde vergi yükü fiyat yükselişlerinden etkilenmeyecektir. Şöyleki, vergi matrahı fiyat yükselişlerine paralel bir artış gösterirken, ortalama vergi oranının marjinal vergi oranına eşit olması nedeniyle vergi oranı matrahın her seviyesi için aynı kalacak, vergi miktarıda mutlak değer olarak fiyat artışı oranı kadar artacağından reel vergi yükü aynı kalacaktır.¹⁰ Enflasyonun bu tür vergiler üzerinde etkisi yoktur.

Fiyat yükselişleri nedeniyle matrah büyüdükçe ortalama vergi oranının azaldığı tarife, azalan oranlı tarifiedir.

Örneğin geliri 1.000.000 olan bir kimsenin 100.000TL vergi vermesi durumunda vergi oranı %10 olacaktır. Fiyat yükselişi nedeniyle gelirin 2.250.000.000 TL'ye yükselmesi, vergi miktarında hiçbir değişiklik yaratmayacağından vergi oranı %4'e düşecektir.

Miktarı sabit olan vergi oranının gelirin artmasıyla ters orantılı olarak artmasına, verginin ric'iliği adı verilmekte, dolaylı vergilerin anti sosyal karakteri daha çok bu ric'i etkisinden kaynaklanmaktadır.¹¹

Vergi matrahı yükseldikçe, ortalama vergi oranı yükselen tarife «artan oranlı vergi tarifesidir». Vergi matrahı para birimiyle ifade edildiğinden fiyatlardaki artışa paralel olarak matrah yükseldikçe artan oranlara geçilecek, bu yüzden de ortalama vergi oranında dolayısıyla da vergi yükünden de bir artış meydana gelecektir.¹² Ortalama vergi yükündeki yükseliş, matrahdaki

¹⁰TURHAN, a.g.e., s.70-71.

¹¹NADAROĞLU, a.g.e., s.275.

¹²TURHAN, a.g.e., s.72.

büyümeye oranla eşit, daha küçük veya daha büyük olabilir. Bu durumda sırasıyla düz, azalan veya çoğalan bir artan oranlılık meydana gelebilir.

Matrah ile ortalama vergi oranı, paralel olarak eşit miktarlarda arttıkları takdirde, düzgün oranlı tarife, ortalama artış oranı, matrahtaki artışa oranla daha küçük olduğu takdirde azalan oranlı tarife, ortalama vergi oranı ile marjinal vergi oranı, matrahla birlikte artıyorsa çoğalan artan oranlı bir tarife sözkonusudur.

Günümüzde en yaygın olarak, gelir vergilerinde düzgün artan oranlı tarife uygulanmaktadır. Düzgün artan oranlı tarifede matrahlar dilimlere ayrılmakta ve her dilim için belirlenmiş olan marjinal oranlara karşılık gelen dilimlere uygulanarak vergi borcu hesaplanmaktadır. Belirlenen oranların, ilk gelir diliminden itibaren giderek büyümesi ortalama vergi oranını da yükseltmektedir. Ancak bu artışın hızı düşük gelir düzeyinde daha yüksekken, gelir düzeyi yükseldikçe yavaşlamakta ve belli bir noktada sabit kalmaktadır.

Artan oranlı tarife üzerindeki enflasyonun etkisinin, vergileme açısından önemi büyüktür. Fiyat artışları sonucu vergi matrahı yükselecek ve yükselen bu matraha daha yüksek oranlar uygulanacaktır. Gelirde reel bir artış olmasa bile nominal gelirden meydana gelen ve reel satınalma gücü ile ilişkisi bulunmayan artışlardan dolayı, ya marjinal oranın uygulandığı, ya marjinal dilimin uygulandığı vergi dilimi yükselecek veya daha yüksek bir marjinal oranın uygulandığı vergi dilimine geçilecek, böylece vergi yükü artacaktır.

Gelirdeki nominal artış yanında reel artışta, enflasyondan dolayı gerçekleşirse, artan matrahı nominal artışta uygulanan marjinal orandan daha

yüksek bir marjinal oran uygulanacaktır. Bu oranın nominal artıştaki marjinal orandan daha yüksek bir marjinal oran uygulanacaktır. Bu oranın nominal artıştaki marjinal orandan büyük oluşu fiyat artışlarından dolayı marjinal oranın yükseldiğini gösterir. Bu durumda, artan parasal gelir enflasyon döneminde daha yüksek oran üzerinden vergilemeye tabi tutulurken, vergi borcu artışının, fiyatlardaki artıştan fazla olması reel vergi yükünü artıracaktır.¹³

Nominal ya da gerçek gelir artışlarının vergi yükünü artırma derecesi gelir vergisi tarifesi, gelir düzeyi ve gelirdeki artışa göre farklı olacaktır. Gelir Vergisi tarifesi belli bir dönemle ilgili olup herkes için aynı tarife geçerlidir. Gelir düzeyi ise yükümlülere göre farklı olup «Enflasyonun vergi dilimlerinde yaptığı ağırlaşma, en düşük gelirlilerde en fazla, en yüksek gelirlilerde en az olmak üzere, düşük gelirliler aleyhinedir»¹⁴ Çünkü fiyatlardaki artış ile birlikte düşük gelirlilerin geliri reel bir artış sağlamasa bile ilave gelir marjinal oran üzerinden vergiye tabi olacağından ortalama vergi oranı hızla artacak, buna karşılık yüksek gelir düzeyinde ortalama vergi artışı düşük olacağından vergi yükü artışı düşük gelirlilerde daha az olacaktır.

¹³Burhan ŞENATALAR, "Enflasyonun Gelir Vergisine Etkisi ve İndeksleme", Yayınlanmamış Doçentlik Tezi, (İ.Ü. İktisat Fakültesi, 1978), s.52.

¹⁴Kenan BULUTOĞLU, **Kamu Ekonomisine Giriş**, (Filiz Kitapevi, Beyazıt/İstanbul, 1981), s.493.

Bu durumu, örnek bir tarife ile açıklayacak olursak;

Tablo 1: Artan Oranlı Tarife Örneği

Vergi Dilimi	Vergi Oranı	Vergi Miktarı	Ort.Vergi %	Ort.Vergi. Oranı Artışı %
İlk 5 Milyon	10	500.00	10.0	-
Sonraki 10 Milyon	20	2.000.000	16.6	66
Sonraki 20 Milyon	30	6.000.000	24.3	46.4
Sonraki 20 Milyon	40	8.000.000	30.0	23.4

Enflasyon nedeniyle fiyatlarda %100 oranında bir artış olduğunu varsayarsak, ilk matrahın 5 milyon TL'dan 10 milyon TL'ye çıkması durumunda vergi borucu 1.500.000 TL'ye, ortalama vergi oranı %10'dan %15'e çıkarken 25 milyonluk matrahın 50 milyon TL'ye çıkması halinde vergi borcu 14.5 milyon TL'ye ortalama vergi oranı %22'den %29'a çıkacaktır. İlk matrahın fiyat yükselişi karşısında vergi yükü %50 artarken, 25 milyonluk matrahın vergi yükü artışı %31.8 olacaktır.

Vergi dilimlerinde değişiklik yapılmaması durumunda yükümlülerin çoğunu tavan dilimlere doğru itecek ve yükümlülerin ortalama ve marjinal vergi oranları arasındaki fark azalacaktır.¹⁵

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, enflasyon ortamında gelirlerde reel bir artış olsun veya olmasın, vergi matrahının sürekli olarak artış göstermesi, yükümlüleri daha yüksek vergi dilimleri içine sokar.

¹⁵Özhan ULUATAM, **Enflasyon ve Devlet Gelirleri 1963-1978**, (Ankara SBF Yay. No:462, Ankara, 1981), s.70.

Artan oranlı vergi tarifesi aracılığıyla, devletin bir yandan kişi gelirlerinden kamu kesimine aktardığı nisbi pay büyürken, diğer yandan farklı reel gelir gruplarında bulunan kişiler arasındaki nisbi gelir dağılımı, enflasyonun gelir vergisi tarifesine yaptığı etki nedeniyle değişmiş olur.¹⁶

1.2. Enflasyonun Gelir Vergisinde Muaflık, İstisna ve İndirimler Üzerindeki Etkisi

1.2.1. Muaflık ve İstisna Üzerindeki Etkisi

Vergide muaflık, «Vergi Borcunun, vergi yükümlüsü bakımından belirlenmiş koşullar altında kaldırılması», vergide istisna ise, «vergi konusu olan bazı şeylerin tümünün veya teknik birimlerle ifade edilmiş bir kısmının vergi dışı bırakılmasıdır».¹⁷

Vergi kapsamının belirli kıstaslara göre sınırlanmasını ifade eden muaflık ve istisnalar arasındaki temel fark muaflığın yükümlü kısıtlaması, istisnanın ise kamu kısıtlaması olmasıdır.¹⁸

İstisnalar ve muafiyetler, yükümlü açısından vergi yükünde yapacağı değişikliklerle vergide sağlayacağı adalet ve ekonomik faaliyetlerin teşviki gibi faydalarına karşılık idare açısından vergi matrahının ve kaynaklarının azalarak vergi gelirlerinin ve verginin esnekliğinin azalmasına yolaçmaktadır.¹⁹

¹⁶ULUATAM, a.g.e., s.71.

¹⁷HEREKMAN, a.g.e., s.16.

¹⁸Orhan DİKMEN,

¹⁹Yenel ÖNCEL, *İstisna ve Muafiyet Hükümlerinin Enflasyondan Etkilenmesi*, s.34.

Gelir Vergisinin çeşitli muaflık ve istisna hükümleri her zaman belli sayısal değerler olarak hesaplandığından, enflasyon dönemlerinde fiyatlarda meydana gelen yükselişler bu değerleri aşındıracak ve gerçek gelir değişmese bile gelirin vergiye tabi olan bölümü büyüyecektir.

Enflasyonun sözkonusu istisna ve muafıklar üzerindeki etkisi, fiyat yükselişlerinin derecesi, istisna ve muaflığın belirlenmesinde kullanılan yöntem ile istisna ve mutlak tutarına bağlı bulunmaktadır.

Bu üç etkenin farklı bileşimlerine göre enflasyonun vergi yükümlüleri ve vergi konusu üzerinde meydana getireceği etkide farklı olacaktır. Buna göre fiyat artışları sonucu gelirlerin artmasıyla birlikte muaflık sınırındakilerin sayısı azalırken, vergi yükümlülerinin sayısı artacaktır. Bu iki etkenin sonucunda da toplam gerçek gelirin giderek büyüyen bir bölümü vergi kapsamına girmiş olacaktır.²⁰

1.2.2. İndirimler Üzerindeki Etkisi

Gelir Vergisi Kanunları, gayrisafi gelirden o geliri elde etmek için yapılan masrafların düşürülerek net gelire ulaşılmasına kabul ettiği gibi, net gelirden ayrıca bazı indirimlerin yapılması olanağını da vermektedir. Yapılacak indirimlerin içeriği, ülkelere göre değişmekle beraber, indirimlerin başında; gelirin elde edilmesine yönelik olarak yapılan ücret ödemeleri kiralar, amortismanlar, belirli vergi ödemeleri ile gelirin elde edilmesine yönelik olmayan, ancak gelirden indirilmeleri kabul edilmiş giderler olan kamu yararına çalışan

²⁰ŞENATALAR, a.g.e., s.60.

dernek ve kuruluşlara yapılan bağışlar olağanüstü durumlarda meydana gelen kayıp ve zararlardır.

Giderin tam tutarlarıyla indirilmesi durumunda mutlak rakam olarak belirlenen bir üst sınır varsa fiyat artışları nedeniyle sınır aşılacak ve sınırı aşan bölümün payı giderek artarken, indirimden yararlanan bölümün payı azalacak, üst sınır belirlenmemişse fiyat artışlarından dolayı indirime esas olacak giderlerde artacaktır. Bu durumda indirimden en çok yararlanacaklar giderleri daha fazla olacağından yüksek gelirliler olacaktır.

İndirilebilecek giderlerin oran olarak belirlenmesi halinde enflasyonun gerçek indirim tutarı üzerinde bir etkisi olmaz. Çünkü gelirdeki artış oranına paralel olarak indirim tutarı aynı oranda artacaktır. Bu uygulama yönteminde indirim oranının uygulanması nedeniyle yüksek gelirlerin yararlanacağı indirim tutarı daha büyük olacaktır.

İndirilebilecek giderlerin herkes için geçerli bir mutlak tutar olarak belirlenmesi halinde indirim tutarı enflasyonun etkisiyle aşınacağından toplam gelire oranı azalacaktır.²¹

1.3. Enflasyonun Gelir Vergisi Tahsilatındaki Gecikmeye Etkisi

Vergi ödemeleri, kaynaktan kesme (stopaj) ya da cari ödeme (Current payment) yöntemlerine başvurularak vergi borcunun doğması ile eş zamanlı

²¹Kenan BULUTOĞLU, *Türk Vergi Sistemi*, (Cilt: 1, Sekizinci Baskısı, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1988), s.21.

kılinamadığı takdirde vergi yükümlüsünün vergi borcunu, satın alma gücü azalmış bir para ile ödemesi sonucunu doğuracaktır.²²

Gelir Vergisinde, vergi borcunu doğuran olayın meydana gelmesi ile verginin ödenmesi arasındaki süre genellikle uzundur. Vergi borcunu doğuran olayın ortaya çıkışı ile vergi borcunun tahsili arasında geçen gecikme süresi, hukuki gecikme ve hukuk dışı gecikme süresi olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır.²³

Kişinin belli bir dönemden elde ettiği gelirin vergisini, ertesi yılın belli dönemlerinde taksitler halinde ödemesi öngörülmüşse, gelirin elde edildiği tarihle, tahsil edilmesi gereken tarih arasındaki süre hukuki gecikme süresidir. Ancak uygulamada kısmen kanunların boşluklarından yararlanarak kısmen de kanuna rağmen yükümlü vergi borcunu zamanında ödememekte, bir gecikme sözkonusu olmaktadır. Bu gecikmeye de hukuk dışı gecikme süresi denmekte, bu iki gecikme süresinin toplamı da fiili gecikme süresini vermektedir.

Tahsil süresindeki gecikmenin önemi özellikle enflasyon dönemlerinde daha belirgindir. Şöyle ki, bu dönemde hazineye girişi geciken her birim, paranın gerçek satın alma gücü enflasyon hızı ölçüsünde azalmaktadır.²⁴

Fiili gecikme süresi bir ülkede uygulanan vergi kanunlarının etkinliğine, vergi konusunun niteliğine ve tahsille ilgili kurumsal düzenlemelere göre farklılık gösterecektir.

²²Fazıl TEKİN, **Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması**, (Eskişehir, İ.T.İ.A. Yayını), s.90.

²³TANZI, **a.g.e.**, (1980), s.77.

²⁴ULUATAM, **a.g.e.**, s.65.

O nedenle enflasyon dönemlerinde vergiyi doğuran olay ortaya çıkıyor, vergi tarh ediliyor ancak tahsil edilemiyorsa, o vergiden beklenen etkinlik elde edilemeyecektir.²⁵

Fiili gecikme süresi bir ülkede yürürlükte olan vergi kanunlarının etkinliğine, vergi konusunun niteliğine ve tahsille ilgili kurumsal düzenlemelere göre farklılık gösterecektir.

Vergi tahsilatındaki fiili gecikmenin vergi hasılatı üzerindeki etkisini matematiksel olarak incelediğimizde vergi kaybının ne düzeyde olduğunu rakamsal olarak görmek mümkün olabilmektedir.²⁶ Buna göre;

r: aylık fiyat artış oranı

P: Parasal gelirdeki yıllık artış

R: para değerindeki aşınma (Tahsil edilecek paranın bugünkü değeri)

Y: Vergi hasılatının gerçek değer olarak sağlanması için gerekli yükseltme oranı

y: aylık gelir, olmak üzere

Yükümlünün ilk yıl gelirini göstermek üzere;

Yükümlünün yıllık ilk geliri ; $Y_1 = 12y$

İkinci yıl geliri; $Y_2 = \frac{y(1+r) + y(1+r) + \dots -}{y(1+r)^2}$

²⁵Özhan ULUATAM, "Enflasyon ve Vergileme", **VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu**, (A.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Yay., Şafak Matbaacılık, Ankara 1990), s.22.

²⁶TEKİN, a.g.e., s.90.

$$y \frac{1+r}{r} (1+r)^{12} - 1$$

Y₂ tekrar (1+r) Y₁ olarak yazılabilir ve P- Gelir miktarındaki yıllık artış oranı;

$$1 + P \frac{1+r}{12r} (1+r)^{12} - 1$$

Para değerindeki yıllık yıpranma;

$$R = (1+r)^{12} - 1$$

formülü ile hesaplanabilmektedir.

Düz oranlı bir vergide vergi hasılatının gerçek değer olarak sağlanması isteniyorsa;

T: Vergi Tahsilat düzeyinin Gerçek Değerinin Korunması için Vergi oranlarında yapılması gereken yükseltme;

$$T = \left(\frac{1+R}{1+P} - 1 \right) \text{'e göre bulunan oranlarda yükseltilmesi gerekecektir.}$$

Tablo 2: Enflasyon Artışına Göre Parasal Gelirdeki Artış, Gecikme Süresi Nedeniyle Para Değerindeki Aşınma ve Vergi Tahsilat Düzeyinin Aşınma ve Vergi Tahsilat Düzeyinin Gerçek Değerinin Korunması İçin Vergi

Oranlarında Yapılması Gereken Yükseltme

r(%)	P(%)	R(%)	T(%)
1.00	6.74	12.68	5.56
1.50	10.31	19.56	8.39
2.00	14.00	26.82	11.25
2.50	17.84	34.49	14.13
3.00	21.81	42.58	17.05
3.50	25.94	51.11	19.99
4.00	30.22	60.10	22.95
4.50	34.67	69.59	25.83
5.00	39.27	79.59	28.95
5.50	44.06	90.12	31.97
6.00	49.02	101.22	35.03
6.50	54.17	112.91	38.10
7.00	59.51	125.22	41.19
7.50	65.05	138.18	44.31
8.00	70.79	151.82	47.44

**Tablo 3: Vergi Ödemelerindeki Gecikme ve Enflasyon Oranının
Reel Vergi Değeri Üzerindeki Etkisi**

Aylık Enflasyon Oranı	Vergi Ödemelerinde Gecikme (Aylık)												
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
0	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00
1	1.00	0.98	0.98	0.97	0.96	0.95	0.94	0.93	0.92	0.91	0.90	0.90	0.89
2	1.00	0.98	0.96	0.94	0.92	0.91	0.89	0.87	0.85	0.84	0.82	0.80	0.79
3	1.00	0.97	0.94	0.91	0.89	0.86	0.84	0.81	0.79	0.77	0.74	0.72	0.70
4	1.00	0.96	0.92	0.89	0.85	0.82	0.79	0.76	0.73	0.70	0.68	0.65	0.63
5	1.00	0.95	0.91	0.86	0.82	0.78	0.75	0.71	0.68	0.65	0.61	0.58	0.56
6	1.00	0.94	0.89	0.84	0.79	0.75	0.70	0.67	0.63	0.59	0.56	0.53	0.50
7	1.00	0.93	0.87	0.82	0.76	0.71	0.67	0.62	0.58	0.54	0.51	0.48	0.44
8	1.00	0.93	0.86	0.79	0.74	0.68	0.63	0.58	0.54	0.50	0.46	0.53	0.40
9	1.00	0.92	0.84	0.77	0.71	0.65	0.60	0.55	0.50	0.46	0.42	0.39	0.36
10	1.00	0.91	0.83	0.85	0.68	0.62	0.56	0.51	0.47	0.42	0.39	0.35	0.32
20	1.00	0.83	0.63	0.58	0.48	0.40	0.33	0.28	0.23	0.19	0.16	0.13	0.11
30	1.00	0.77	0.59	0.46	0.35	0.27	0.21	0.16	0.12	0.09	0.07	0.06	0.04
40	1.00	0.71	0.51	0.36	0.26	0.19	0.13	0.09	0.07	0.05	0.03	0.02	0.02
50	1.00	0.67	0.44	0.30	0.20	0.13	0.09	0.06	0.04	0.03	0.02	0.01	0.01

Enflasyon hızı sabitken gecikme süresi arttıkça, diğer yandan gecikme süresi sabitken enflasyon hızı arttıkça tahsil edilecek vergi hasılatının gerçek değeri azalmaktadır.²⁷

Enflasyonun vergi tahsilatındaki gecikmelerden kaynaklanan vergi gelirleri üzerindeki etkisini aşağıda gösterilen formülle daha belirgin bir şekilde ortaya koyabiliriz.

$$R = \frac{1}{(1 + P)^n}$$

²⁷ULUATAM, *Enflasyon ve Devlet...*, s.65-66.

Burada, R bugün toplanan 1 liralık vergi gelirinin reel değerini ifade etmektedir. Bu değer, vergi borcunun doğduğu zamandaki fiyatlarla ölçülmektedir. Formül de yer alan P aylık enflasyon oranını göstermektedir. n ise Aylık olarak kabul edilen gecikme süresini göstermektedir.

Tablo 3'de çeşitli enflasyon oranları ve gecikme sürelerine göre gelir vergisinin reel hesaplanmış reel değerleri bulunmaktadır.²⁸

Tablonun sol tarafında, dikey sütunda, aylık enflasyon oranları gösterilmiştir. Gelir vergisinin 0 ay, 1 ay, 2 ay, 3 ay ve 12 aya varan gecikmelerle toplandığı varsayımı altındaki gecikmeler tabloda yatay olarak gösterilmiştir.²⁹

Buna göre, örneğin aylık enflasyon oranının %5 olması halinde vergiler herhangi bir gecikme olmadan, yani sıfır gecikme ile toplanabiliyorsa, reel vergi gelirlerinde bir düşme olmayacaktır. Buna karşılık, 1 aylık bir gecikme ile tahsilatın gerçekleştirilmesi halinde ise %5'lik bir değer kaybı ortaya çıkacaktır.

5 aylık bir tahsilat gecikmesinin ortaya çıkardığı değer kaybı %22 olacaktır.

Tablo sütunlar, tahsilattan veri olan belirli gecikmede enflasyon oranının artarak yükseldiği varsayıldığında, örneğin, ortalama dört aylık gecikmesi olan bir ülke, istikrarlı bir devreden sonra, enflasyon oranı aylık %1 olursa, vergi gelirlerinin reel değeri %4 oranında düşecektir. Eğer enflasyon oranı aylık %5 olarak gerçekleşirse, kayba uğrayan reel vergi değeri %18'e, enflasyon oranı

²⁸TANZI, a.g.e., (1980), s.75.

²⁹Aynı, s.76.

%10 olursa, kaybedilen reel vergi değeri %32 olacaktır. Görüldüğü gibi çeşitli enflasyon oranları ile tahsilattaki gecikme süresine bağlı olarak gelir vergisinin hasılatındaki reel düşme ölçülebilmektedir.

Buna göre gelir vergisinin esnekliğinin 1 kabul edildiği seri bir enflasyon oranında, vergi hasılatındaki gecikme ne ölçüde uzun olursa, vergi hasılatında enflasyon nedeniyle meydana gelen reel düşme o ölçüde fazla olacaktır.

Öte yandan, vergilerin toplanmasındaki gecikme veri olduğunda, enflasyon oranı ne kadar yüksek olursa, vergi hasılatının reel değeri o ölçüde düşük olacaktır. Ayrıca, o ülkede toplanan vergi gelirleri içinde gelir vergisinin nispi payı ne kadar fazla olursa, devletin uğradığı reel gelir kaybı o kadar fazla olacaktır.

Enflasyonun harcama vergileri üzerindeki etkisi diğer vergi türlerinde olduğu kadar değildir. Bu vergilerin oluşturan (değer esas) bir tarifeye göre alınması halinde ise, vergi değerlerinin enflasyonun gerisinde kalacağı şüphesizdir.

Harcama vergilerinden sağlanan hasılattan normal koşullarda enflasyon oranında bir artışın sağlanması beklenir. Ancak enflasyonla mücadelede harcama vergilerinin oranlarının yükseltilmesi halinde ise, toplam talepte meydana gelebilecek bir düşme sonucunda bu vergilerden beklenen hasılat beklenen düzeyde olmayabilir.³⁰

³⁰Emerol NOWOTNY, "Inflation and Taxation; Reviewing The Macro Economic Issues", *Journal of Economic Literature*, (Vol:XVIII, Eylül, 1980), s.1025.

Servet üzerinden alınan vergilerin hasılatı enflasyon nedeniyle reel olarak düşer. Çünkü, çoğu zaman, servet unsurlarının vergi matrahının enflasyona göre ayarlanması güçtür. Bu yüzden, genellikle servet vergilerinin matrahındaki artış enflasyon oranının altında kalır. Bunun sonucunda servet vergilerinden sağlanan hasılatta bir gerileme görülür. Böylece, yürürlükteki vergi sisteminde gelir-harcama ve servet üzerinden alınan vergilerin nispi dağılımları enflasyon nedeniyle değişmiş olur. Böylece yürürlükteki vergi sistemi, özellikle vergilemenin ekonomik ve adalet ilkelerini gerçekleştirmekten uzaklaşmış olur. Şöyle ki, çeşitli kaynaklardan alınan vergi gelirindeki nispi değişme, ekonomideki kaynak dağılımını bozarak, vergilemenin ekonomik ilkelerinden sapmalara yol açar, istisna, muafiyet ve benzeri çeşitli indirimlerin enflasyon nedeniyle önemini yitirmesi sonucu, düşük gelir gruplarının gerçek vergi yükleri artar, vergilemenin adalet ilkesi zedelenmiş olur.

Vergi değeri, kısaca vergi matrahının, yeni vergi borcunun üzerinden hesaplandığı değeri ifade eder. Enflasyonun en önemli etkisi bu değer üzerinde görülür, şöyle ki, vergileme süreci uzun bir devreyi kapsamaması halinde, vergi matrahı olarak kabul edilen değerlerin gerçek değerleri en azından enflasyon oranı kadar gerileyecektir. Türk vergi sisteminde bu etkiyi Gelir ve Kurumlar Vergisinde görmek mümkündür. Şöyle ki Gelir Vergisi, vergilendirme dönemini takip eden 3. aydan itibaren, Kurumlar Vergisi vergilendirme dönemini takip eden 4'ncü aydan itibaren ve üçer taksit halinde ödenir. Bu nedenle başlangıçta belirlenmiş plan değerler üzerinden hesaplanan vergi, ilk taksidinden sonraki taksitlerinde kısmı enflasyon oranında değer kaybına uğrar.³¹

³¹Osman PEHLİVAN, "Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkisi", **Vergi Dünyası Dergisi**, (1999), s.46.

2. ENFLASYONUN KURUMLAR VERGİSİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Kurumlar Vergisinin konusu kurumların kazançlarıdır. Kurumlar nereden elde etmiş olurlarsa olsun, elde ettikleri safi kârın tamamı kurum kazancı olarak adlandırılmaktadır.³² Tanımından da anlaşıldığı gibi kurumlar vergisinin matrahi net kârdır. Bu nedenle gelir vergisinin artan oranlılığına bağlı sorunlar ortaya çıkmayacaktır. Net kâr üzerine uygulanacak vergi oranı genellikle düz oranlıdır.³³

Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi tek oranlı olmakla birlikte kurumun yerli ya da yabancı oluşuna, elde edilen kârın ülke içinde ya da ülke dışında sağlanmış olmasına, kârın dağıtılıp dağıtılmamasına göre farklı oranlar uygulanmaktadır. Ancak oran farklılaşmakla birlikte artan oran olmamakta, sabit fakat farklı bir oran olmaktadır.

Enflasyonun Kurumlar Vergisi üzerindeki etkisi sabit oranlı ya da artan oranlı olmasına göre büyük önem taşımaktadır. Sabit oranlı vergi tarifesine sahip kurumlar vergisi, enflasyondan nisbi olarak daha az etkilenen bir yapıya sahiptir. Bu etkide tarife dışındaki vergiye esas olan kurum kazancının hesaplanması biçiminden kaynaklanmaktadır.

Net kârın tutarına göre artan oranlı bir tarife uygulandığı takdirde, enflasyonun etkisi gelir vergisindeki etkiye benzer bir biçimde olacaktır.

³²AKDOĞAN, KIZILOT ve EYÜPGİLLER, a.g.e., s.273.

³³Yenel ÖNCEL, “Enflasyonun Mali Yasalar Üzerindeki Etkileri”, **Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri**, s.21.

Gelir vergisinde kişisel özellikler nedeniyle konulan indirim ve muafıklar Kurumlar Vergisinde bulunmamaktadır. Bu yüzden Kurumlar Vergisinde oran olarak ya da döviz cinsinden saptanan bir takım muafık ve istisnaların fiyat yükselişlerinden etkilenmeleri de söz konusu olmamaktadır.³⁴

2.1. Enflasyonun Bilanço Üzerine Etkileri

Enflasyonun bilanço üzerindeki etkileri bilanço kalemleri itibariyle farklılık göstermektedir. Bu nedenle etkileri kalemler itibariyle ayrı ayrı inceleyeceğiz.

2.1.1. Enflasyonun Bilançonun Aktif Kalemlerine Etkileri

İşletmelerin varlıklarını oluşturan ekonomik değerleri fiyat hareketlerini izleyip izlememelerine göre iki gruba ayırıp incelemek mümkündür.

a) **Gerçek (reel) Değerler:** Bunların temsil ettikleri nominal değerler aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerini yakından takip ederek gerçek değerlerini korurlar. Örneğin, duran varlıklar vb.

b) **Nakdi (Nominal) Değerler:** Bunların değerleri ise fiyat hareketlerine paralel olarak ters yönde değişik, yani satın alma güçleri enflasyon oranında azalır. Örneğin, Kasa ve Bankalardaki nakdi kıymetler, senetli senetsiz alacaklar gibi.

İşletmenin sahip olduğu varlıkların gerçek ve nakdi değerler şeklinde yapılan bir ayırma tabi tutulması önemlidir. Şöyle ki, nakdi değerler fiyat

³⁴ULUATAM, *Enflasyon ve Devlet...*, s.88-89.

değişimlerini çok yakından izledikleri için bilançoda paranın cari değeri ile gösterilirler. Kısa dönemde bunlara ilişkin veriler herhangi bir düzeltmeye gerek kalmadan kullanılabilirler. Gerçek değerler ise tamamen tersi bir görünüşe sahiptirler. Şöyle ki bunların satın alma güçleri fiyat hareketleriyle aynı yönde değiştiğinden cari para birimi kullanılarak belirtilen değerleriyle gerçek değerleri arasında fark oluşmakta ve düzeltme yapmadan kullanılmaları mümkün olamamaktadır.³⁵

2.1.1.1. Dönen (Parasal) Varlıklar Üzerine Etkileri

Bilançolarda dönen değerlerin başlıcaları arasında kasa ve bankalar, senetli-senetsiz alacaklar, tahviller, depozito ve teminatlar ile gelir tahakkukları sayılabilir.

2.1.1.1.1. Kasa ve Bankalar

Paralar, posta havaleleri ve çekleriyle banka mevduatının izlendiği hesap kalemidir. Bunlar bilançoda nominal değerleri üzerinden gösterilirken, bunun için de fiyatların yükseldiği dönemlerde nominal değerlerini aynen korudukları halde, satın alma gücünü gösteren reel değerlerini fiyatların yükseldiği oranda kaybederler.³⁶

³⁵A. Kadir TUAN, **Yönetim Muhasebesi**, Adana 1976, s.283.

³⁶Yavuz ÇİFTÇİ, "Enflasyonun Muhasebe Verileri Üzerindeki Etkileri ve Enflasyon Muhasebesi Verileri", **Vergi Sorunları Dergisi**, (S:109), s.148.

2.1.1.1.2. Senetli ve Senetsiz Alacaklar

3. gruba vadesiz veya kısa vadeli senetsiz alacaklar ile her an paraya çevrilebilir senetli alacaklar girmektedir.

Kısa vadeli ve devir hızı yüksek olan varlıklardan olan senetsiz alacakların fiyat değişmelerinden etkilenme dereceleri de düşüktür. Ancak senetsiz alacaklar görünüşte böyledir. Çünkü durmadan yenilenmeleri ve birinin yerine diğerinin gelmesiyle zaman içerisinde uzun vadeli bir alacak haline gelmektedir. Başka bir deyişle alacakların büyük bir bölümü sabit kalır.³⁷ Buna göre senetsiz alacakların fiyatlarının arttığı dönemlerde nominal değerleri aynı kaldığı halde, reel değerlerini aynı oranda kaybettikleri söylenebilir.

Senetli alacaklarda ise durum farklıdır. Senetli alacakların fiyat hareketlerinden etkilenme derecesi senedin vadesine bağlıdır. Vadesiz veya 1-2 aylık kısa vadeli senetlerin etkilenme derecesi 6-9-12 aylık senetlere göre daha düşük olacaktır. Fiyatlar genel seviyesinin yükseliş gösterdiği dönemlerde alacak senetlerinin nominal değerlerinin aynı kaldığı halde satın alma güçlerinin düştüğü görülmektedir. Vadesiz ve 1-2 ay gibi çok kısa vadeli senetlerde bu satın alma gücü kaybı en az indirildiği halde, vadesi daha uzun olan 6-9-12 aylık senetlerde bu kayıp daha büyük olmaktadır.³⁸

³⁷Cumhur FERMAN, **Fiyat Hareketlerinin Muhasebe Prensipleri Üzerine Etkisi ve Bilanço Teorileri**, (Ankara SBF, 1954), s.15.

³⁸Nalan AKDOĞAN, **Enflasyon Muhasebesi**, (A.Ü. İ.T.İ.A. Mali Bilimler ve Muhasebe Y.O. Yay., Ankara, 1980), s.187.

2.1.1.1.3. Tahviller

Kamu İktisadi kuruluşları ve kamu kuruluşlarına borç para bulmak için çıkardıkları ve sahiplerine bundan dolayı faiz alma hakkı sağlayan eş değerli borç senetleridir.

Fiyat hareketlerine karşı tahviller çok hassastırlar, nominal değerlerini enflasyon dönemlerinde korudukları halde, gerek ana para ve gerekse ana paranın sağlayacağı faiz reel değerini kaybeder. Belirtmek gerekir ki, fiyat artışlarına karşı altın, kur, fiyat indeksleri gibi ölçülere bağlı olarak garanti edilen tahviller parasal olmayan varlık grubuna girerler.³⁹

2.1.1.1.4. Depozito ve Teminatlar

Yükümlünün yüklenmiş olduğu sorumluluğun yerine getirmek amacıyla bir güvence karşılığı olarak verdiği nakit veya kıymetli evrak vb. varlıkların izlendiği hesaptır. Verilen depozito ve teminatlar hesabı parasal değerler grubuna girmektedir. Bu hesap, şarta bağlı varlıklar olduklarından, bazı olayların gerçekleşip gerçekleşmemesi durumlarına göre gerçek alacak haline gelirler. Bu değerler yükümlüye nominal yani ilk verildiği dönemdeki değeriyle iade edileceğinden, fiyatlar genel seviyesinin yükseldiği dönemlerde, diğer nakil ve alacaklarda geçerli olan durumlar bu varlıklar içinde geçerli bir durum arz edecektir.⁴⁰

³⁹AKDOĞAN, a.g.e., s.18.

⁴⁰Aynı, s.18.

2.1.1.1.5. Gelir Tahakkukları

Gerçekleşmesine rağmen henüz tahsil edilebilir durumda olmayan gelirlerin dönem gelirlerine ilave edilmesinde yararlanılan bu hesap yükümlünün bir alacağını temsil etmesi yönünden parasal değerler içerisinde yer alır.⁴¹ İleride nominal değer üzerinden tahsil edileceğinden, geçen sürede meydana gelen fiyat artışları oranında reel değerini kaybetmiş olur.⁴²

2.1.1.2. Duran (Parasal Olmayan) Varlıklara Etkisi

Bu gruba maddi sabit varlıklar, maddi olmayan sabit varlıklar, stoklar, iştirakler, peşin ödenmiş giderler, yabancı paralar ve verilen avanslar girmektedir.

2.1.1.2.1. Maddi Sabit Varlıklar Üzerine Etkisi

Bu varlıklar arasında arazi ve arsalar, binalar, makina ve teçhizat, taşıt araç ve gereçleri, demirbaş eşya gibi varlıkları sayılabilir.

Arazi ve arsalar yükümlünün en uzun ömüre sahip ve dönme çabukluğu en düşük varlıklarıdır. Bu varlıkların amortismanına tabi tutulup tutulmayacakları hususunda iki görüş vardır. Bu görüşlerden birincisi, arsa ve araziler üzerinde bina ve tesisler bulursa dahi ilke olarak amortismanına tabi tutulmaması gerektiğini belirtmektedir. Bu nedenle, amortismanına tabi olmayan arazi ve arsalar, nominal kârın oluşumunda etkili olmamakta ancak bu kalemlerin elden

⁴¹Aynı, s.18.

⁴²PEKİNER, a.g.e., s.57.

çıkarılması durumunda Zahiri (fiktif) bir kâr oluşmaktadır. Bunun nedeni ise, satış değeri kayıtlı değerin çok üstünde gerçekleştiğinden yüksek bir nominal kâr oluşur.⁴³

İkinci görüşe göre, bu varlık kalemlerine mutlaka amortisman ayrılmalıdır. Yükümlünün üretim gücünü koruyabilmesi için bu tür varlıkların yıpranmalarını amortisman yoluyla gidermek zorunludur.⁴⁴ Bilançoda alış tarihindeki değerleriyle kayıtlı olan bu tür sabit varlıklar için enflasyon dönemlerinde ayrılan amortismanlar gerektiğinde az olacaktır. Sonuçta ise zahiri kâr meydana gelecektir.

Maddi sabit varlıklar için ayrılan amortisman bu varlıkların maliyet bedeli üzerinden hesaplanmaktadır. Enflasyon dönemlerinde bu sabit varlıklar için ayrılan amortisman tutarları çok düşük kalmakta ve bu varlıkların üretim güçleri ve ekonomi değerlerinin korunması, sürdürülmesi veya yenilenmesi olanaksız hale gelmektedir. Aynı şekilde, amortismanlar düşük olarak hesaplandığında nominal kâr yüksek gözükmekte; gerçek kârın yanında zahiri kârda meydana getirerek aşırı vergilendirmeye ve sermayenin kâr diye dağıtılmasına neden olmaktadır.

Şüphesiz bu saydığımız etkilerin büyüklüğü, adı geçen sabit varlıkların, yükümlünün varlık yapısını içindeki nisbi önemine ve fiyat artışlarındaki şiddete bağlı olarak değişecektir.⁴⁵

⁴³Kamuran PEKİNER, **İşletme Denetimi**, (İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yay., İstanbul, 1975), s.95.

⁴⁴FERMAN, **a.g.e.**, s.26.

⁴⁵Aynı, s.26.

2.1.1.2.2. Maddi Olmayan Sabit Varlıklar

Bu gruba giren varlıkları iki gruba ayırabiliriz. Bunlar;

- a. Tamamen fiktif olan değerler,
 - b. Nakde çevrilebilir değerler.
- a.) Tamamen fiktif olan değerler ilk kuruluş giderleri, sermaye arttırma giderleri, tahvil ihraç giderleri, hisse senedi ve emisyon giderleri v.s. gibi kalemlerdir. Bu kalemlerin satış değerleri bulunmadığından paraya çevrilmeleri söz konusu değildir.⁴⁶

Bu giderler, birden fazla dönemi ilgilendirdiklerinden belli bir zaman süresi içerisinde itfa edilmek üzere aktife alınırlar. (V.U.K.'na göre 5 yıl) bunların nominal değerleri üzerinden ayrılan itfa payları enflasyon dönemlerinde, işletme faaliyet sonuçlarının doğru biçimde saptanmasını önleyerek, zahiri kâr hesaplanmasına neden olacaktır.

- b) Nakde çevrilebilir değerler ise markalar, imtiyazlar, kira hakları, ihtira beratları, alamet-i farika, şerefiye gibi paraya çevrilebilen kalemlerdir. Bu tür kalemlerin bir kısmının bir maliyet ve satınalma değerleri bulunmaktadır.⁴⁷ Bunlardan peştemallık ve alamet-i farika gibi haklar (ister satın alma değerleri olsun ve amortismanına tabi olsunlar, isterse işletme faaliyetlerinin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkmış olsunlar) yenilemeye tabi tutulmazlar. Bu yüzden

⁴⁶Aynı, s.23.

⁴⁷AKDOĞAN, a.g.e., s.10.

enflasyondan etkilenme derecelerinin hesaplanması çok önemli sayılmayabilir.⁴⁸

Yukarıda sayılan diğer modeli olmayan sabit varlıkların enflasyondan etkilenmeleri kaçınılmazdır. Dolayısıyla geleneksel muhasebe sisteminde maliyet değeri üzerinden bilançoda gösterilen bu varlıklar için ayrılan amortismanlar yetersiz olmakta bu durumda nominal kâr içinde zahiri karlar oluşmaktadır.⁴⁹

2.1.1.2.3. Stoklar

Fiyat seviyesindeki değişmelerin stoklar üzerinde önemli etkileri görülür.⁵⁰

Enflasyonun stoklar ve dolayısıyla da işletmeye etkisi öncelikle stokların devir hızına ve stoklara yapılan yatırımın toplam varlıklar içindeki nisbi önemine ayrıca, stokların kâr hadlerine ve fiyatlardaki değişimin nisbi önemine bağlıdır.⁵¹

Stokların satın alınması veya üretilmesiyle, satılması arasındaki zaman ne kadar uzun olursa, oluşacak zahiri kâr miktarı o kadar fazla olacaktır. Bunun nedeni, stokların alış fiyatının düşük, satış fiyatının ise fiyatlar genel seviyesindeki yükselişe paralel olarak yükselmesidir.

⁴⁸PEKİNER, a.g.e., s.97.

⁴⁹Ralph D. KENNEDY & Stewart MCMALLEN, **Finansal Durum Tabloları**, (Çev: Atilla Gönemli), (İ.Ü. İşletme İktisadi Enstitüsü Yay., İstanbul, 1967), s.136.

⁵⁰PEKİNER, a.g.e., s.98.

⁵¹AKDOĞAN, a.g.e., s.12.

Stokların devir hızı, zahiri kârların meydana gelmesinde gözönünde bulundurulması gereken önemli bir faktördür. Şöyle ki, stok devir hızındaki değişmeye göre, zahiri kârın nominal kâr içindeki payı da değişmektedir. Stok devir hızı arttığında nominal kârda artmakta, ancak zahiri kâr sabit kaldığından nominal kâr içindeki payı nisbi olarak azalmaktadır.⁵² Bunun tersi durumda, yeni stok devir hızının düştüğü durumlarda, yukarıda belirtilen nedenden dolayı zahiri karlar oluşmakta; bu zahiri kârın nominal kâr içindeki oranı ise yükselmektedir.

2.1.1.2.4. İştiraklar

İşletmelerin ortak olmak amacıyla diğer işletmelerin sermayelerine katılarak elde ettikleri iştirak payları ve hisse senetlerinden oluşur.⁵³ İştirak paylarının hisse senetlerinden farkı, bunları temsil eden bir kıymetli evrakın olmamasıdır.⁵⁴

Gerek iştirak payları ve gerekse iştirak senetleri, elde edildikleri tarihteki maliyet bedelleriyle gösterildiklerinden, fiyatlardaki değişmelerden etkilenirler. Enflasyon dönemlerinde geleneksel muhasebeye göre hazırlanan çok nominal dönem kârları içerisinde zahiri kârlarda oluşacaktır. Buna bağlı olarak dağıtılacak kâr paylarında artışlar gözlenecektir. Kâr paylarının kapitalizasyonunun sonucunda da hisse senetlerinin piyasa değerleri yükselecektir.⁵⁵ Böylece iştiraklerin reel değerleri aynı kaldığı halde, nominal değerleri bu fiyat artışına paralel olarak artacaktır.

⁵²PEKİNER, a.g.e., s.98.

⁵³AKDOĞAN, a.g.e., s.13.

⁵⁴PEKİNER, a.g.e., s.103.

⁵⁵FERMAN, a.g.e., s.56.

Bunun yanında, bu durumun terside olabilir. Yeni enflasyon dönemlerinde hisse senetlerinin değerinde düşme de görülebilir. Özellikle maliyet artışlarının fiyat artışlarından fazla olması veya enflasyon nedeniyle faiz oranlarının büyük rakamlara çıkması buna zemin hazırlar.⁵⁶

2.1.1.2.5. Yabancı Paralar

Yabancı paralar yükümlünün yabancıardan olan alacaklarını gösteren bir kalemdir. Bu kalem, fiyat hareketlerinden doğrudan doğruya etkilenmez ulusal fiyat hareketleri karşısında bu kalem döviz kuru ve dövizin ait olduğu ülkedeki fiyatlar genel seviyesi değişmedikçe gerçek değerini korumaya devam eder. Yalnızca bu yabancı paranın ulusal para cinsinden nominal değeri değişir.⁵⁷

Öteyandan ulusal paranın ait olduğu ülkede fiyatlar genel seviyesi değişirse durum farklı olacaktır. Döviz kuru ve ulusal fiyatlar genel seviyesi aynı kaldığı halde, yabancı ülkenin fiyatlar genel seviyesinde bir artış meydana gelmi ise, yabancı paralı fonların nominal değerlerinde bir değişme olmayacaktır. Gerçekte ise, bu durum yabancı paralı fonların reel değerini düşürecektir.

İşte geleneksel muhasebenin yabancı ülkelerde meydana gelen fiyat artışlarının yabancı paralı fonlara yaptığı etkileri bilanço düzenlenirken dikkate almaması, bu varlıkların yanlış değerlendirilmesine ve aynı zamanda işletme sonuçlarının gerçeği yansıtmasına engel oluşturmaktadır.⁵⁸

⁵⁶PEKİNER, a.g.e., s.13.

⁵⁷AKDOĞAN, a.g.e., s.14.

⁵⁸Aynı, s.14.

2.1.1.2.6. Peşin Ödenmiş Giderler

Gelecek dönemlerde yararlanılacak bir hizmet için önceden yapılan ödemelerin izlendiği bir hesaptır. Anlaşılacağı üzere, bu tür giderlerin parasal olmayan değerler arasında yer alabilmesi için gideri yapanın karşı taraftan hizmetin yapılmasını isteme hakkına sahip olması gerekir. Fiyatların yükseldiği dönemlerde yükümlünün yapmış olduğu ödeme gelecek dönemde yararlanacağı hizmetin cari maliyetiyle ödemenin yapıldığı dönemdeki maliyet fiyatı arasındaki kadar zahiri kâr meydana gelecektir.⁵⁹

2.1.1.2.7. Verilen Avanslar

İşletmelerin sonradan mal ve hizmet maliyetine dönüşecek olan önceden ödenmiş değerlerinin izlendiği hesaptır. Bu hesap, özelliğine göre «parasal varlıklar» veya «parasal olmayan varlıklar» gruplarından birine dahil edilebilir.

Verilen avans, bir mal veya hizmeti temsil etmesi ve bunu isteme haklarını vermesi halinde bu hesap parasal olmayan varlıklar sınıfına girer. Enflasyon dönemlerinde önceden ödenmiş değerlerle gelecek bir dönemde elde edilecek mal veya hizmetin cari maliyeti arasında bir fark meydana gelecektir. Geleneksel muhasebede bu farkın dikkate alınmaması zahiri kârların oluşmasına neden olacaktır.⁶⁰

Eğer verilen avans yalnızca alınacak mal ve hizmet için verilen belirli miktarda bir parayı ifade ediyorsa, bu durumda bu hesabın parasal varlıklar grubu içinde değerlendirilmesi gerekecektir. Şöyle ki, bu durumda verilen

⁵⁹AKDOĞAN, a.g.e., s.16.

⁶⁰Aynı, s.17.

avansın karşılığında bir mal ve hizmetin verildiği dönemdeki fiyatla istenme hakkı olmamakta, mal ve hizmetin maliyeti, artan fiyat seviyesiyle birlikte yükselmektedir.⁶¹

Dolayısıyla verilen para sadece ileriki dönemde alınacak mal ve hizmetin cari maliyetiyle karşılaştırılacak bir değeri ifade edecektir. Bu durumda, enflasyonun etkisiyle nominal değerini muhafaza etmesine karşılık gerçek değerinde azalma meydana gelecektir. Bu durumda, nominal değerini muhafaza etmesine karşılık, enflasyonun etkisiyle gerçek değerinde azalma meydana gelecektir.⁶²

2.1.2. Enflasyonun Bilançonun Pasif Kalemlerine Etkileri

2.1.2.1. Borçlar Üzerine Etkileri

Kısa Vadeli Borçlar vadelerinde ulusal para birimiyle nominal değerleri üzerinden ödeneceklerinden bunların reel değerleri fiyatlardaki yükseliş oranında azalacaktır. Fakat, vadesiz ve kısa vadeli borçlarla yükümlünün aktifinde yer alan alacakların kredili mal ve hizmet alış satışlarından ortaya çıktığı gözönünde bulundurulursa, her yükümlünün kısa vadeli ve vadesiz borçlarla alacaklarının ters yöndeki etkilerinin birbirini yok edebileceği düşünülebilir.

Uzun Vadeli Borçlarda ise durum farklıdır. Şöyle ki, dönme çabukluğu çok düşük olan uzun vadeli borç kalemleri, para değerindeki değişmeler karşısında en duyarlı bilanço kalemleri olarak gözükmektedir. Fiyatlar genel

⁶¹Aynı, s.20.

⁶²PEKİNER, a.g.e., s.104.

seviyesinin yükseldiği dönemlerde uzun vadeli borçların gerçek değerleri düşeceğinden borçlular bu düşüş oranında nedensiz bir gelir elde ederler. Uzun vadeli borçlara ait faizler de nominal değerleri üzerinden ödeneceğinden fiyatlar genel seviyesindeki artışla ters orantılı olarak faizlerin reel değerleri azalır ve borçlular bu yönden de bir kazanç sağlarlar.⁶³

2.1.2.2. Özsermaye Üzerine Etkisi

Varlıklar üzerinde yükümlünün haklarını ifade eden özsermaye aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark olarak da tanımlanabilir.⁶⁴ Bu tanıma göre özsermaye, sermaye hesabı, bağışlar, dağıtılmamış kârlar, yedek akçeler, karşılıklar, yeniden değerlendirme fonu vb. kalemleri kapsar.

Bu kalemlerin fiyat yükselişlerinden etkilenme dereceleri, aktifteki kullanım biçimlerine göre değişiklik gösterecektir. Yükümlü, eğer özsermayesini parasal olmayan aktif değerlere yatırmış ise, enflasyon dönemlerinde ise, enflasyon dönemlerinde bu varlıkların değeri artacağından özsermaye de artmış olacaktır. Geleneksel Muhasebe sistemi dikkate almadığından, parasal olmayan aktifler ve özsermaye olduğundan az görünecektir.

Yükümlünün özvarlıkları parasal varlıklara yatırması durumunda ise, enflasyon nedeniyle parasal varlıklar satın alma güçlerine kaybedecek dolayısıyla, hem bu parasal varlıklar ve hemde özsermaye reel olarak değer kaybedeceklerdir. Bu kayıplarda Geleneksel Muhasebe de dikkate

⁶³PEKİNER, a.g.e., s.89.

⁶⁴Feridun ÖZGÜR, **Muhasebe İlkeleri**, (7. Baskı, İ.Ü. İşletme Fakültesi İşletme Enstitüsü Yayınları, İstanbul 1992), s.26.

alınmayacağından, yükümlünün (işletmenin) dönem karı olduğundan fazla görünecek başka bir deyişle zahiri kâr meydana gelmiş olacaktır.⁶⁵

2.1.2.3. Amortismanlar Üzerine Etkisi

Amortisman sabit varlıklarda fiziki, teknolojik vb. nedenlerle oluşan değer azalışlarının saptanması ve sabit varlığın ekonomik ömrü boyunca bu azalışları ifade eden masrafların üretilen ürünlerin maliyetine yansıtılması işlemidir.⁶⁶ Amortismanların fonksiyonu;

- Sabit varlıkların maliyetlerini yükümlünün faaliyet yıllarına dağıtma ve bu yılların gelirleri ile karşılama,
- Sabit varlıkların ekonomik ömürleri sonunda faaliyetten alınıp yerine yenisinin ikamesini sağlamaktır.

Geleneksel muhasebede, sabit varlıkların korunması ve yenilenmesi kavramından «nominal olarak» korunması ve yenilenmesi anlaşılır. Fiyatların dengeli olduğu dönemlerde bu anlayışa göre ayrılan amortismanlar, bu fonksiyonlarını yerine getirirler. Ancak, fiyatların arttığı dönemlerde bu fonksiyonlardan yalnızca «sabit varlıkların» maliyet masraflarını yükümlünün faaliyet yıllarına dağıtma ve bu yılların gelirleriyle karşılama fonksiyonunu yerine getirebilir.⁶⁷

Yukarıdaki görüşleri sayısal bir örnekle pekiştirelim. Örneğin bir işletme 1999 yılında 1.000.000 TL. maliyetli bir makina almıştır. Bu makinanın ekonomik ömrü 10 yıldır ve işletme bu varlığını normal amortisman yöntemine

⁶⁵AKDOĞAN, a.g.e., s.19.

⁶⁶Oktay GÜVEMLİ, **Amortisman ve Uygulamaları**, (Sağlayan Kitabevi, İstanbul 1989), s.10.

⁶⁷AKDOĞAN, a.g.e., s.21.

göre amorti edecektir. Ayrıca bu varlığın alındığı yıl 100 olan genel fiyat indeksinin onuncu yıl 500'e yükseldiğini varsayalım bu durumda her yıl %10 amortisman ayıran işletme, onun yıl sonunda 1.000.000 TL amortisman ayırmış olacaktır. Geleneksel Muhasebe'nin «Varlıkların nominal olarak korunması ve yenilenmesi» ilkesine göre yükümlü ayırmış olduğu bu amortisman tutarı ile aynı makinenin bir yenisini alabileceğini varsaymaktadır. Oysa onun yıl sonunda, fiyat genel seviyesi 500'e yükseldiğinden, 10 yıl öncesinin 1.000.000 TL'si bugünkü 200.000 TL'ye eşit hale gelmiştir. Bu nedenle işletmenin ayırdığı bu amortisman tutarı, sabit varlığın yenilenmesi için yeterli olmayacaktır.

Yukarıdaki sayısal örnek göstermektedirki, enflasyon dönemlerinde geleneksel muhasebe yöntemlerine göre ayrılan amortismanlar, olması gerekenden az olacağından yükümlü açısından sonuçlar yanlış hesaplanacaktır. Başka bir ifadeyle, onuncu yıl hasılatıyla birinci yıl fiyatları üzerinden ayrılan amortisman karşılaştırılacak ve böylelikle zahiri kâr oluşacaktır.⁶⁸

2.1.3. Enflasyonun Gelir Tablosu Üzerindeki Etkisi

İşletmenin belli bir dönemdeki satışlarını, diğer gelir kalemlerini ve bu gelirlerin elde edilmesi için yapılan maliyet ve giderleri gösteren gelir tablosu: İşletme ilgililerinin işletmenin değerlendirilmesinde, önceden belirlenen amaçlara işletmenin ne ölçüde ulaştığının saptanmasında yönetimin başarı derecesinin etkinliği ile amaçlarının yatırım ve kâr dağıtım planlarının değerlendirilmesinde, işletmenin ekonomik dengesinin ve zayıf yönlerinin

⁶⁸KENNEDY & MCMALLEN, a.g.e., s.536.

saptanmasında yararlandıkları bir araç olduğu gibi; devletin vergi matrahının tespitinde özsermayedeki artışların kaynaklarını ve gelişimini izlediği bir mali tablodur.

Fiyat yükselişlerinin etkisi varlık yapısı ile gider ve gelir kalemlerine göre ayrı ayrı olur ve bunların devir hızına göre değişir. Aşağıda enflasyonun gelir ve gider kalemleri üzerindeki etkileri ayrı ayrı incelenmiştir.

2.1.3.1. Enflasyonun Gelir Kalemlerine Etkisi

Enflasyon dönemlerinde;

Satış gelirleri, mal ve hizmetlerin satış fiyatlarındaki artış kadar artacaktır. Ancak bu artışın gerçek bir artış olup olmadığı satılan mal miktarına ve paranın satın alma gücünde meydana gelecek değişmeye bağlıdır.

İştirak gelirleri, fiyatların yükselmesi sonucu artış göstermektedir. Bunun nedeni, enflasyonun nominal karları artırması ve işletmenin bunu kâr payı olarak ortaklarına dağıtmasıyla iştirak payları ve hisse senetlerinin kapitalizasyon değerlerinin artması ve dolayısıyla piyasa fiyatlarının yükselmesidir.

Verilen borçlar ve alınan tahviller karşılığı sağlanan faiz gelirleri, fiyat yükselmeleri gerçek değerlerini kaybederler.

Sigorta tazminatlarının, fiyat artışlarından etkilenip etkilenmemeleri, yapılan sözleşmeye ve alınan tazminatın miktarına bağlıdır. Eğer sigorta şirketi

yapılan sözleşmeyle tazminat tutarının hesaplanmasında maliyet değerini değilde ikame (yenileme) maliyetinin esas alıyorsa, fiyatların yükselmesi sigorta tazminatının gerçek değeri üzerinde herhangi bir etki meydana getirmeyecek ve işletme hasara uğrayan malını yenileyebilecektir. Aksi takdirde, yani sigorta tazminatı tutarı maliyet değeri üzerinden hesaplanırsa, alınacak sigorta tazminatı ve birikmiş amortisman tutarı yenilemeye yetmeyecek ve işletme zarara uğrayacaktır.

Sabit varlıkların satışı sonucu elde edilen gelirler, enflasyon dönemlerinde gerçek sonucu yansıtmayacaktır. Geleneksel muhasebede bir sabit varlığın satış değerinin o sabit varlığın maliyet değerine birikmiş amortismanı toplamından fazla olan kesim kar olarak kabul edilmektedir. Oysa bu sabit varlığın ve birikmiş amortismanlarının gerçek değeri gözönünde tutulmadan hesaplanan kâr tutarı, gerçek bir fazlalığı yansıtmayacaktır.⁶⁹

2.1.3.2. Enflasyonun Gider Kalemlerine Etkisi

Enflasyon dönemlerinde;

Satın alınan malın maliyeti, satış anındaki para değeri ile ifade edilebilecek değerinden yani, cari maliyetlerden düşük gösterilmiş olur. Bu maliyetlerden hammadde ve malzeme gibi devir hızı yüksek kalemlerde enflasyonun etkisi, daha eskiden alınmış üretim faktörleri maliyetlerine (amortisman gibi) göre daha az hissedilir. Gerek amortisman paylarında ve gerekse diğer üretim faktörlerinde meydana gelen düşük maliyetle göstermeden

⁶⁹ PEKİNER, a.g.e., s.107-108; AKDOĞAN, a.g.e., s.24-25; DURMUŞ, a.g.e., s.320.

dolayı, satılan malın maliyeti olması gerekenden az ve bunun sonucu olarak da kâr, olduğundan yüksek görünecektir.

Dönem giderlerinin enflasyondan etkilenme dereceleri farklı farklı olacaktır. Bu kalem içinde yer alan satış üzerinden ödenen primler reklam giderleri v.b. gibi giderler fiyat hareketlerini yakından takip ettiklerinden dönem kârının oluşmasında pek etkileri olmaz. Öte yandan personel ücretleri ve amortismanlar, daha önce belirtildiği gibi, geleneksel kayıtlarına göre olması gerekenden az görüldüğünden zahiri kârların oluşmasına sebep olurlar.

Faaliyet dışı gider ve zararlarda fiyat hareketlerinden değişik biçimlerde etkilenirler. Örneğin geleneksel muhasebe ilkelerine göre sabit varlık satış zararları olması gerekenden az gösterilmekte ve zahiri kâr oluşmakta; buna karşılık faiz giderleri değişmez oranlar üzerinden ödendiğinden işletme kazanç elde etmiş olmaktadır.⁷⁰

⁷⁰ PEKİNER, a.g.e., s.112; AKDOĞAN, a.g.e., s.27.

İKİNCİ BÖLÜM

GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNİ ENFLASYONA KARŞI KORUYAN YÖNTEMLER

1. GELİR VERGİSİ ÜZERİNDEKİ ENFLASYONUN ETKİSİNİ GİDERME YÖNTEMLERİ

1.1. Otomatik Gösterme Yöntemi (Endeksleme)

Gelir vergisinde, yıllık enflasyon oranı baz alınarak, aynı oranda yapılan düzeltmeye otomatik gösterge diğer bir adıyla endeksleme yöntemi olarak adlandırılmaktadır.

Otomatik gösterge, fiyat artışlarının meydana getirdiği olumsuz etkiyi gidermek amacıyla gelir vergisinde belirli aralıklarla yapılan ve belirli bir endeksi esas alan ayarlamadır. Otomatik gösterge yön teminde endeksleme ile ilgili uygulama tekniği açısından üç yöntem vardır. Bu yöntemler;

- a. Vergiyle ilgili nominal tutarların indekse göre yükseltilmesi,
- b. Gelirin indekse göre küçültülmesi,
- c. Gelir vergisinin enflasyona göre kısmi indekslenmesi.

İlk yöntemde, nominal olarak belirlenmiş gelir vergisinin; muafiyet, istisna, indirim, tarife dilimleri ve belirli mükellefiyet sınırları tutarları, kabul edilmiş bir fiyat indeksine göre otomatik olarak arttırılmaktadır.

İlk yöntemi sayısal bir örnekle açıklayacak olursak; örneğin 5 gelir diliminden oluştuğu varsayılan gelir vergisi tarifesinde indeksin 100'den 150'ye yükseldiği varsayımıyla yapılacak olan yükseltme;

Tablo 4: Gelir Vergisinde Endeksleme Yöntemi 1

Temel Yılda Dilim	Vergi Oranı %	Vergi Tutarı	Düzeltilmiş Dilim	Vergi Tutarı
5.000.000	25	1.250.000	7.500.000	1.875.000
5.000.000	30	1.500.000	7.500.000	2.250.000
10.000.000	35	3.500.000	15.000.000	5.250.000
<u>20.000.000</u>	40	<u>8.000.000</u>	<u>30.000.000</u>	<u>12.000.000</u>
40.000.000		14.250.000	60.000.000	21.375.000

$$\begin{aligned}
 \text{Ortalama Vergi Oranı} &= \frac{14.250.000}{40.000.000} \text{ Ortalama Vergi Oranı} \\
 &= \frac{21.375.000}{60.000.000} \\
 &= 35,62 \qquad \qquad \qquad = 35.62
 \end{aligned}$$

Dönem başındaki matrah toplamı endeksteeki gelişmeye paralel olarak %50 oranında yükselme göstermiştir. Mevcut vergi oranları indeksle çarpılmış vergi dilimlerine uyguladığımızda ortalama vergi oranı aynı kalacak, diğer bir deyişle vergi yükü artmayacak, sabit kalacaktır.

İkinci yöntemde, yani gelirin endekse göre küçültülmesi yönteminde ise, belirli bir yıla ait gelir tutarının endekse göre temel düzeyine indirilmesi, bulunan bu tutara ait verginin saptanması ve bulunan vergi tutarının yine aynı endekse göre yükseltılarak bugünkü düzeyine getirilmesi gerekmektedir.

Gelirin endekse göre küçültülmesi yönteminde örnekte ikinci yıldaki gelirlerin endekse göre temel yıl değerine indirgenmesi yeni (100/150) ile çarpılması gerekir. Böylece ikinci yıl gelir tutarının temel yıl fiyatlarıyla karşılığı bulunur. Bu hıza tutara temel yıldaki tarife uygulanarak vergi hesaplanır. Hesaplanan vergi tutarını endeksle çarpınca ikinci yıl fiyatlarıyla vergi borcu bulunur.

Tablo 5: Gelir Vergisinde Endeksleme Yöntemi 2

İndirgenecek Yeni Tarife	Temel Yıldaki Tarife Karşılığı	Faiz Oranı	Vergi Tutarı	Vergi Borcu
$7.500.000 \times 100/150$	5.000.000	0.25	$1.250.000 \times 150/100$	1.875.000
$7.500.000 \times 100/150$	5.000.000	0.30	$1.500.000 \times 150/100$	2.250.000
$15.000.000 \times 100/150$	10.000.000	0.35	$3.500.000 \times 150/100$	5.250.000
$30.000.000 \times 100/150$	20.000.000	0.40	$8.000.000 \times 150/100$	12.000.000

Üçüncü yöntemde, gelir vergisinin enflasyon hızına göre kısmen indekslenmesidir.⁷¹ Uygulama yıllık bir düzeltme şeklinde olmadığı gibi çeşitli vergi dilimlerinin farklı şekilde düzeltilmesi şeklinde de olmaktadır. Örneğin, fiyat artış oranının %50 olduğu bir ekonomide endeks %80 oranında uygulanırsa

⁷¹Burhan ŞENATALAR, "Enflasyonun Gelir Vergisine Etkileri ve Endeksleme", (Yayınlanmamış Doçentlik Tezi, İ.Ü. İktisat Fak., 1978), s.147; AYDIN, a.g.e., s.130.

vergiyle ilgili ögelerin %40 oranında yükseltilmesi gerekir. Bu durumda da fiyat artışlarının etkisi kısmen giderilmiş olacaktır.

Hangi şekilde uygulanırsa uygulansın, endeksleme yönteminin yükümlü açısından büyük avantajları vardır. Endeksleme yöntemi uygulandığında vergi dilimlerinin istisna muafiyet, özel indirim, yükümlülükle ilgili taban ve tavan sınırları yükümlülerin zarar görmesine fırsat verilmeden enflasyon bedeline paralel olarak düzeltilecektir. Bu yöntemin devlet açısından da devletin bütçe ve maliye politikasında önemli bir faktör olarak gözönünde tutulma zorunluluğunu getirecektir.⁷²

Endeksleme yönteminin ilk olumsuz sonucu devletin vergi gelirlerini konjonktürel duruma göre ayarlayamamasıdır. Gelir Vergisi otomatik bir istikrar tedbiri olarak kullanılan vergi olduğundan, enflasyon dönemlerinde gelir vergileri nominal milli gelirdeki artış hızından daha fazla artacak, deflasyonist dönemlerde ise gelir vergileri nominal milli gelirdeki düşüş hızından daha fazla düşecektir. Devletin bu sayede enflasyon ve deflasyonla mücadelede bu aleti kullanma olanağı doğacakken, endeksleme yöntemi ile bu olanak devletin elinden alınacaktır. Böylece gelir vergisinin otomatik istikrar tedbiri olma vasfı kaybolacaktır.⁷³

⁷²Bora OCAKÇIOĞLU, "Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Bozucu Etkilerine Karşı Tedbirler", **Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri**, s.80.

⁷³OCAKÇIOĞLU, a.g.e., s.80-82; TEKİN, a.g.e., s.97.

1.2. Vergi Oranlarının Fiyat Yükselişleri ile Orantılı Olarak İndirilmesi Yöntemi

Enflasyonun yarattığı parasal gelirdeki artış yüzünden vergi yükünün esnekliğini gidermek için, gelir vergisi oranları enflasyon oranına eşit miktarlarda veya daha az oranda indirim tabi tutulur. Bu yöntemin uygulanması sonucu tüm vergi yükümlüleri için ortalama vergi oranlarında düşme ve sonuç olarakta vergi tarifesindeki artan oranlılıkta azalma olacaktır,⁷⁴ fakat farklı gelir seviyelerindeki vergi yükünün arzu edilmeyen şekilde yeniden dağılımını önleyemeyecektir. Vergiden istisna edilen gelirleri düşük olan fertlerin enflasyon oranının yüksek ve sürekli olması nedeniyle parasal gelirlerinin devamlı yükselmesi karşısında, vergi oranlarının indirilmesine karşın yeniden vergiye tabi tutulması zorunlu olmaktadır. Halbuki yüksek gelir sahipleri artan oranlılığın düşük marjinal vergi oranından faydalanmaktadır. Vergi oranlarının indirilmesi şeklindeki düzeltme genellikle vergi oranlarının düşmesi sonucunu verir. Bu yöntem 1971'de İsviçre'nin 22 kantonunda ve İsveç'te uygulanmıştır.

1.3. Karar Organlarının Tam Yetkili Olduğu Yöntem

Bu yöntemde yasalarda enflasyonun olumsuz etkisinin giderilmesi konusunda öngörülmüş bir hüküm yoktur. Karar Organları enflasyonun olumsuz etkisini giderici önlemlerin kapsamı, zamanı uygulama biçimi hakkında tam yetkilidirler. Karar organlarının alıp almama kararı ekonomik ve politik koşullarla da ilişkilidir.

⁷⁴AYDIN, a.g.e., s.133.

2. KURUMLAR VERGİSİ ÜZERİNDEKİ ENFLASYONUN ETKİSİNİ GİDERME YÖNTEMLERİ

2.1. Stokların LIFO Yöntemiyle Değerlendirilmesi

Lifo Yöntemi, ülkemizde 4008 sayılı kanun ile 1 Ocak 1996 yılından itibaren uygulanmaya başlamıştır.

Bu yöntem, üretime verilen veya satılan malların, en son alınan partiden olduğu, hesap dönemi stoklarının ise, satın alınan veya üretilen en eski partilerden kaldığı varsayımına dayanmaktadır. Dolayısıyla bu yöntemde, çıkışlar en son satın alınan veya üretilen malların maliyetine göre değerlendirilmektedir.⁷⁷

2.1.1. Enflasyonist Ortamda LIFO Yönteminin Faydaları

Özellikle fiyatlar genel seviyesinin arttığı dönemlerde LIFO yöntemi diğer yöntemlere göre daha gerçekçi kar rakamlarını vermektedir. Enflasyonist ortamda LIFO yönteminin faydalarını şöyle belirtebiliriz.

a. LIFO Yöntemi, cari geliri, cari maliyetle karşılaştırmaktadır. Stok değerlemeden amaç satış gelirleriyle, alınan veya üretilen malların maliyetini karşılaştırmaktır. LIFO yönteminin en önemli amacı ise, cari satış gelirleriyle,

⁷⁷S.B.COSTALES ve Geza SUZUROM, *The Guide to Under Standing Financial Stataments*, (Second Edition, 1994).s. 27-29.

satın alınan veya üretilen malların cari maliyetleri karşılaştırabilmektir.⁷⁸ Fiyatların yükseldiği dönemlerde, LIFO yöntemi en son alınan malın maliyetini satılan malın maliyetine yüklediği için, en yüksek satılan malın maliyeti rakamlarını vermektedir.⁷⁹

b. Lifo yöntemi, enflasyon nedeniyle oluşan stok karlarının dönem karı, içindeki oranını azaltmakta ve böylece, elde bulundurma kazançlarını gelir hesapları dışında tutmaktadır.⁸⁰ Stok karları enflasyon nedeniyle stok maliyetlerinin arttığı dönemlerde, stok bulundurmadan detayı oluşmaktadır. Stok karı, stoğun cari maliyeti ile tarihi maliyeti arasındaki farkı ifade etmektedir. LIFO yöntemi son giren malın maliyetini satılan malın maliyetine yüklediği için dönem karı içerisindeki elde bulundurma karını etkileyecektir.

Örneğin işletme, 1.000.000 TL'den 100 birim mal almış ve 1.200.000 TL'dan satmıştır. İşletme LIFO yöntemini uygularsa satılan malın birim maliyeti 1.200.000 TL olacaktır. Bu durumda yükümlü sıfır kar rapor edecektir. Böylece LIFO yöntemi dönem karı içerisindeki stok karlarının oranını azaltacak ve nominal karların gerçek karlara yaklaşmasını sağlayacaktır.

c. LIFO yöntemini özellikle enflasyon dönemlerinde, stokların değerlemesi için uygulandığında, genellikle düşük kar rakamlarının raporlanması ve vergi ödemelerinin ertelenmesi sonucunu vermektedir.⁸¹ Diğer

⁷⁸Granof MICHAEL, *Accounting For Managers and Investors*, 1983, s.240.

⁷⁹MORSE Dale ve Gordan RICHARSON, "LIFO/Fifadecission", *Journal of Accounting Research*, (V.21 No. 1). s, 56-57

⁸⁰Nicolas DAPUCH ve Martan PINCUS, "Endemec on the Choice of Luventory Accounting Method, LIFO Versus FIFO", *The Journal of Accounting Research*, s.31.

⁸¹Shyam SUNDER, "A Note on The Economic Impact of the LIFO Method of Inventory Valuation", *The Accounting Review*, (1976, Cilt:51), s.305.

bir deyişle LIFO yöntemi, fiyatların yükseldiği dönemlerde vergi ödemelerini ertelemek suretiyle, vergi avantajı sağlamaktadır.⁸²

Fiyat Genel Seviyesinin arttığı dönemlerde LIFO yönteminin uygulanması, stok elde bulundurma karlarını dönem karına dahil etmediği için raporlanan karın azalması yönünde bir etki yapmaktadır. Karın düşük olması nedeniyle ödenecek vergi miktarı da düşük olmaktadır. LIFO yöntemiyle elde bulundurma kazançları üzerinden ödenecek olan vergi mal satılana kadar ertelenmektedir.⁸³ LIFO yönteminin vergi avantajı sağlaması, özellikle enflasyon dönemlerinde LIFO yönteminin önemini arttırmaktadır. Fiyatlar genel seviyesi yükseldiği, stok seviyeside düşmediği sürece, LIFO yöntemi cari maliyetlerle cari gelirleri karşılaştırdığından bu yöntem, vergi ödemelerinin ertelenmesi suretiyle yükümlüye bir vergi avantajı sağlamaktadır.⁸⁴ Ancak, LIFO yönteminin uygulanması suretiyle vergi avantajı sağlanması, enflasyon oranına, özel fiyat hareketleri ile enflasyon arasındaki paralelliğe dönem boyunca stok düzeylerine ve vergi oranlarına bağlıdır.⁸⁵ LIFO yönteminin vergi avantajı sağlaması için, dönem sonu stokları dönembası stoklarından vaz olmaması gerekmektedir. Bu bakımdan, LIFO yöntemi esas etkisini ikinci yılda göstermektedir.

⁸²Sasson YOSEF ve Pradgat K. SEN, "On Optimal Chakece of Inventory Accounting Method", **The Accounting Review**, (1992, Vol:67), s.305.

⁸³SUNDER, **a.g.e.**, s.287.

⁸⁴Donald E. KIESO ve Jerney WEYGANT, **Indermediate is Concenting, 1980**, (Fifth Edition), s. 352.

⁸⁵Alparslan PEKER, **Enflasyon Ortamında Stok Değerleme Yöntemleri ve LIFO**, (1975, İstanbul Üni. Yayınları), s.135.

Bu nedenle LIFO yöntemini uygulamadan önce, beklenen fiyat değişimleri gelecekteki vergi oranları, stok dalgalanmaları gelecekteki vergi oranları, stok dalgalanmaları gibi faktörler göz önünde bulundurulmaktadır.⁸⁶

d. LIFO yöntemi, enflasyon dönemlerinde yükümlünün değerini olumlu yönde etkilemektedir.⁸⁷ Sunder'a göre; enflasyon döneminde LIFO yöntemi uygulamak yükümlünün cari net nakit alımını yükseltmektedir. Firmanın değeri, gelecekteki net nakit akışlarının bugünkü değeri olduğundan dolayı, LIFO yöntemi enflasyon dönemlerinde yükümlünün değerini pozitif yönde etkileyecektir.⁸⁸

e. LIFO yöntemi, enflasyon dönemlerinde yüksek nakit akışları sağlamaktadır. Yöntemin bu üstünlüğü, vergi avantajı sağlamasında kaynaklanmaktadır Çünkü vergi ödemeleri nakit üzerinden yapılmaktadır. Bazı yükümlüler satılan stokların yerine yenilerini almak için borç almak ve belli oranda bir faiz yükü altına girmektedirler. Bu yüzden özellikle enflasyon dönemlerinde LIFO'nun vergi ödemelerini ertelemesi işletmeye nakit sağlaması açısından oldukça önemlidir.⁸⁹

2.1.2. LIFO Yönteminin Enflasyonun Yükümlüler Üzerindeki Etkilerini Giderme Gücü ve Bu Gücü Belirleyen Faktörler

2.1.2.1. LIFO Yönteminin Enflasyonun Yükümlüler Üzerindeki Etkilerini Giderme Gücü

⁸⁶Sakıp ŞEKER, "Son Giren-İlk Çıkar Yönteminin Vergisel Boyutu", **Yaklaşım**, (Yıl:2, S:21), s.97.

⁸⁷SUNDER, "A Note on The LIFO Method of Inventory Valuation", **The Accounting Review**, Cilt 51, (American Accounting Association. 1976), s.287-291.

⁸⁸PEKER, **a.g.e.**, 1975, s.119.

⁸⁹KIESO ve NEYDENT, **a.g.e.**, 1980, s.352.

Lifo yönteminin üstün özelliklerinden biri, cari satışlarda cari maliyetlerin karşılaştırılmasına ve fiyat farklarından ortaya çıkan karların minimum seviyede tutulmasına olanak vermesidir.⁹⁰

LIFO yönteminin, enflasyonun etkilerini giderme gücü üzerine farklı görüşler ileri görülmektedir. Bazı görüşlere göre, LIFO yöntemi, enflasyonun etkilerini giderme amaçlıdır. Bazılarına göre ise, LIFO yılını özel fiyat yükselmelerini yansıtmaya olanağına sahiptir. Bu farklı görüşlere rağmen, özellikle hafif enflasyonlarda LIFO'nun enflasyonun gelir tabloları üzerindeki etkilerini gideren bir yöntem olarak önerildiği görülmektedir.⁹¹ Bunun yanında, LIFO yöntemi kısmi bir düzeltme olanağı sağlamaktadır. Özellikle yüksek enflasyonun yaşandığı dönemlerde LIFO yöntemi oldukça dar kapsamlı kalmaktadır. Ayrıca, LIFO yönteminin enflasyonun etkilerini giderme gücü birçok faktör tarafından etkilenmektedir.

2.1.2.2. LIFO Yönteminin Enflasyonun Yükümlüler Üzerindeki Etkilerini Giderme Gücünü Belirleyen Faktörler

Lifo yönteminin enflasyonun etkilerini giderme gücünü belirleyen çeşitli faktörler bulunmaktadır. Bu faktörleri şöyle belirtebiliriz.⁹²

- i. Enflasyonun Türü ve Şiddeti
- ii. LIFO Yönteminin Çeşitleri
- iii. Stok dalgalanmaları

⁹⁰Ralph D. KENNDY ve Stewart Y. MCMULLEN, **Finansal Durum Tabloları**, Çev: Atilla Gönemli, (Sermet Matbaası, İstanbul), 1967.

⁹¹PEKER, **a.g.e.**, 1975, s.101.

⁹²**Aynı**, s.117-131; 1988, s.90-94.

- iv. Stokta bekleme süresi
- v. Mamülün Niteliği ve Üretim Tekniği
- vi. Maliyet Sistemleridir.

i. Enflasyonun Türü ve Şiddeti

Lifo'nun enflasyonun etkilerini giderme gücü enflasyonun türü ve şiddetine bağlıdır. Talep enflasyonun sözkonusu olduğu dönemlerde, LIFO yöntemi kısa dönemde enflasyonun etkilerini giderme açısından belirli yararlar sağlamaktadır. Ancak LIFO'dan beklenen yararların sağlanması için dönem sonu stoğunun, dönem başı stok miktarından az olmaması gerekmektedir.

Maliyet Enflasyonu söz konusu olduğu dönemlerde yükümlüler, gelecekteki maliyet artışlarından kaçınmak için hammadde, malzeme gibi üretim unsurlarını stoklama yoluna gitmektedirler. Bu politikanın uygulanma derecesine bağlı olarak LIFO yöntemi büyük önem kazanmaktadır. Bu tür enflasyonlarda stokların dönemden döneme aktarılması mümkün olmaktadır.⁹³

ii. Uygulanan LIFO Yöntemi

Lifo'nun enflasyonun etkilerini giderme gücünü etkileyen faktörlerden bir tanesi de uygulanan Lifo yöntemidir.⁹⁴ Buna göre, LIFO'nun kullanıldıkları alana bağlı olarak enflasyonu etkileme gücü değişmektedir. LIFO'nun sanayi alanında kullanılması durumunda ürün maliyeti içinde hammadde payının az olması, üretim süresinin uzun olması ve malzeme ve hammadde çeşitliliği nedeniyle LIFO'nun sadece birkaç ana hammadde ve malzemeye uygulanması

⁹³PEKER, a.g.e., 1988, s.92.

⁹⁴PEKER, a.g.e., 1975, s.120-125.

nedeniyle LIFO'nun etkisinin az olacağı söylenebilmektedir. Ancak, ürün maliyetinde hammadde payı yüksek ve üretim süresi kısa sanayi dallarında, LIFO'nun etkisinde artmaktadır.

Toptan satışlar genelde LIFO'nun kolayca uygulanmasına en çok olanak sağlayan faaliyet dalıdır. bu alanda, LIFO'nun cari maliyetleri gösterme olanağı doğrudan doğruya stok bekleme süresine stok girişlerinin sıklığına ve zaman içindeki dağılımına değerlendirme zaman ve ilkelerine bağlı olmaktadır. Parekende LIFO, enflasyon etkilerini açıkça maliyetlere yansıtılabilmektedir. Bu nedenle, parekende alanında LIFO'nun kullanılması, LIFO'nun enflasyonu yansıtması açısından en iyi sonucu vermektedir.⁹⁵

iii. Stok Dalgalanmaları

Stok hareketleri, enflasyon çeşitlerine göre farklılık göstermektedir. Maliyet enflasyonu maliyetlerin yükselmesi nedeniyle daha fazla stok bulundurulmasına neden olurken, Talep enflasyonunda talep fazlalığı ve arz kıtlığı sözkonusu olmaktadır. Bu nedenle stok azalmaları ortaya çıkmaktadır.⁹⁶ Stokların arttığı dönemde LIFO yöntemi daha etkili olabilmektedir. Çünkü, LIFO yönteminin enflasyon ortamında etkili olabilmesi için dönem sonu stok miktarının dönem başı stok miktarından az olmaması gerekmektedir.⁹⁷

iv. Stokta Bekleme Süresi

⁹⁵PEKER, a.g.e., 1975, s.126.

⁹⁶Aynı, s.128.

⁹⁷Ayten ERSOY, "Enflasyonist Ortamlarda Stok Değerleme Yöntemlerinin Seçimi", **Vergi Sorunları Dergisi**, (S:75), s.73.

Malların stokta bekleme süresi arttıkça LIFO'nun enflasyon ortamındaki etkisi azalmaktadır. Bekleme süresinin uzun olması LIFO'nun cari maliyetleri yansıtma gücünü azaltmaktadır.

v. Mamülün Niteliği ve Üretim Tekniği

LIFO'nun Etkisi, faktör fiyatlarından başlanarak hesaplara aktarılacağına göre, mamul değerinin cari maliyetleri yansıtabilmesi için, mamülün değeri içinde, hammadde oranının yüksek olması gerekmektedir. Ancak bazı mamüler, teknik yapılarından dolayı az oranda hammadde ve malzeme içermektedirler. Üretim teknolojisi geliştikçe, sabit maliyetlerin mamül maliyetindeki oranı artmaktadır. Dolayısıyla, LIFO'nun mamül değerleri açısından cari maliyeti gösterme gücü azalmaktadır. Böylece LIFO'nun etkinliği, yüksek hammadde payına sahip olması beklenen üretim dallarında hammadde payı az olan sanayi dallarındakine oranla daha fazla olmaktadır.⁹⁸

vi. Uygulanan Maliyet Sistemleri

Maliyetlemede direkt maliyet uygulanıyorsa, mamülün, muhasebece saptanan maliyeti içinde hammaddenin nisbi önemi büyük olmaktadır. Tam maliyet sisteminde ise maliyete sabit üretim giderlerinden de pay gireceği için LIFO yönteminin nisbi önemi azalmaktadır.⁹⁹

2.2. Hızlandırılmış Amortisman Uygulanması

⁹⁸PEKER, a.g.e., 1975, s.130-131.

⁹⁹Aynı, s.131.

VUK'nun mükerrer 315. maddesinde azalan bakiyeler usulü amortisman olarak düzenlenen hızlandırılmış amortisman bilanço esasına göre defter tutan yükümlülere tanınmış bir haktır. Normal usul ile amortisman oranla daha fazla avantaj sağlar. Hızlandırılmış amortisman usulünde normal usulde kullanılan oranın iki katı kullanılmaktadır. Her yıl üzerinden amortisman ayrılacak değer, daha önce ayrılan amortismanlar maliyet bedelinden tenzil edilerek bulunmaktadır. Bu usul normal amortisman usulündeki süre dikkate alınarak uygulama yapılmaktadır. Bu usul ile iktisadi değer in aktife girdiği ilk yıllarda daha çok amortisman yoluyla gider yazma olanağı elde edilir. Yeniden değerlendirme müessesesi dikkate alınmadığında, normal amortisman usulüne göre toplam sürenin sonunda mutlak ortamda aynı tutar amortisman yoluyla gider veya maliyet olarak alınmakla beraber hızlandırılmış amortisman usulünde ilk yıllarda daha büyük miktarda gider veya maliyet yazma olanağı bulunacağından enflasyonist bir ortamda hızlandırılmış amortisman usulünün yükümlülere koruyucu etkisi açık olarak görülecektir.¹⁰⁰

Bu usulün uygulanmasını özetleyecek olursak:

- a. Bu usulde uygulanacak amortisman nispeti %40'ı geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.
- b. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman sürelerine göre belirlenir.
- c. Her yıl üzerinden amortisman ayrılacak tutar, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle bulunur.
- d. Sürenin son yılına devreden değer tamamen yok edilir.

¹⁰⁰Kemal UZUN, "Enflasyonun Mükellefler Üzerindeki Etkisi ve Vergi Kanunlarında Yer Alan Mükellefleri Enflasyona Karşı Koruyan Tedbirler", **Vergi Dünyası**, (S:210), s.179.

Hızlandırılmış amortisman yöntemini tabloyla gösterebiliriz.

Tablo 6: Hızlandırılmış Amortisman Örneği

Hızlandırılmış Amortisman

YILLAR	Amortisman Tutarının Uygulandığı Tutar (TL)	Amortisman Oranı (%)	Amortisman Tutarı (TL)
1996	500.000	40	200.000
1997	300.000	40	120.000
1998	180.000	40	72.000
1999	108.000	40	43.200
2000	(Kalan) 64.800	40	64.800
TOPLAM			500.000

Tablo incelendiğinde, ilk yıllarda daha fazla amortisman giderinin olduğu görülmektedir.¹⁰¹

2.3. Yenileme Fonu

Yenileme fonu müessesesi V.U.K.'nun 328. ve 329. maddelerinde yer almaktadır. Yenileme fonu, bir iktisadi kıymetin satılması veya yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler nedeniyle tamamen veya kısmen ziyana uğraması ve bu yüzden sigorta tazminatı alınmış ve sonuçta kar doğmuş ise ve bu iktisadi

¹⁰¹Hanifi AYBOĞA, "Enflasyonun İşletmelere Etkisini Gidermek Amacıyla Vergi Mevzuatında Yapılan Düzenlemeler", **İ.Ü. İşletme Fak. Dergisi**, (C:2, Nisan 1998, İstanbul), s.123-125.

kıymetin yenilenmesi için mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilir ve teşebbüse geçilirse elde edilen karın pasifte fonlaştırılmasına olanak veren bir müessesedir. Bu şekilde ayrılan sabit kıymet yenileme fonu pasifte azami 3 yıl kalabilir ve bu süre içinde ilgili bulunduğu yeni iktisap edilen iktisadi kıymet üzerinden ayrılacak amortismanlara mahiye edilir.¹⁰²

Yukarıda anlatıldığı şekliyle bakıldığında yenileme fonu bir vergi erteleme müessesesidir. İktisadi kıymetin satıldığı veya kısmen veya tamamen ziyana uğrayıp sigorta tazminatı alındığı anda doğan ve beyan edilip üzerinde vergi hesaplamalı gereken kar pasifte 3 yıl süre ile bekletilmektedir. Ancak yenileme fonu bazen oldukça etkin iken bazen bu etkinlikten uzak olabilmektedir. Şöyle ki, o yıl için satılan veya ziyana uğrayan iktisadi kıymetin o yıl için ayrılan amortismanı yenileme fonuna eşit veya yenileme fonundan fazla ise yenileme fonunun teşvik yönü yok demektir. Ancak yine iktisadi kıymetin yenilenmesi zaruri değilse ve 3 yıl içinde bu yenileme yapılamamış ise bu takdirde enflasyonist bir ortamda ödenecek vergi 3 yıl ertelenmiş olur ki bu durumunda yükümlüleri enflasyonist bir ortamda koruduğu açıktır.

Bilanço hesabına göre defter tutan yükümlüler yenileme fonundan yararlanabilir.¹⁰³

2.4. Senetlere Reeskont Uygulaması

¹⁰²UZUN, a.g.e., s.78.

¹⁰³AYBOĞA, a.g.m., s.123-125.

Alacak senetleri ve borç senetleri reeskontu yükümlüler üzerindeki enflasyon etkisini ve bu etki sonunda uğranılan kayıpları gidermeye yönelik bir düzenlemedir.

V.U.K.'nun 281. ve 285. maddeleri alacak ve borç senetleri reeskontunu ifade etmektedir.¹⁰⁴

V.U.K.'nun 281. maddesi gereğince senetli alacaklar üzerinde yazılı (muayyen) değeriyle değerlenir. Bu şekilde yapılan bir değerlemede senette faiz oranı açıklanmış ise bu oran açıklanmamış ise T.C. Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır.¹⁰⁵

Alacak senetlerini reeskonta tabi tutan yükümlüler borç senetlerini de zorunlu olarak reeskonta tabi tutarlar. Borç senetlerini reeskonta tabi tutan yükümlülerin ise, alacak senetlerini reeskont işlemine tutma zorunlulukları yoktur.¹⁰⁶

Alacak senetlerine reeskont ayrılması konusunda iki ayrı düzenleme vardır. Bunlardan ilki V.U.K., ikincisi ise, Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Genel Muhasebe Tebliğleridir. V.U.K.'na göre, alacak senetlerini reeskonta tabi tutma isteğe bağlıdır. Genel Muhasebe tebliğine göre ise, bilanço hesabı esasına göre defter tutan yükümlülerin, senetli alacaklarını reeskonta tabi tutmaları gerektiği belirtilmektedir. Muhasebe sistemleri genel tebliğleri ile yapılan düzenlemeler, vergi mevzuatı ve uygulaması ile ilgili hiçbir hususu

¹⁰⁴AYBOĞA, a.g.m., s.131.

¹⁰⁵Y. AYDIN ve A. ÖZULUÇAN, "Enflasyonist Dönemlerde İşletmelerin Özsermayelerini Korumak İçin V.U.K. Tarafından Önerilen Yöntemler", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, (S:133, Mayıs 1999, Ankara), s.52-78.

¹⁰⁶Vefa TOROSLU, "Reeskont İşlemleri", **Vergi Dünyası**, (Aralık 1996), s.67-84.

düzenlememekte veya değiştirmemektedir. Bu düzenlemeler sadece muhasebe sisteminin işleyişini açıklamaya yöneliktir. Muhasebe Sistemi Tebliğlerine göre reeskont ayrılması zorunludur. Aksi takdirde V.U.K.'nın 353/6'ncı maddelerine göre özel usulsüzlük cezası uygulanır.¹⁰⁷

Vadesi gelmemiş senede bağlı alacakların, reeskont suretiyle değerleme gücünün kıymetince indirgenmesi, yükümlünün faaliyetleri hakkında güvenilir ve sağlıklı bir biçimde ilgililere bilgi verilmesi anlamına gelmektedir. Yükümlünün gerçek mali ve ekonomik durumunun mali tablolarda net olarak ortaya konulması, hem yükümlünün mali tablolarıyla elde edilen bilgilerin güvenilirlik ve mukayese edilebilirliklerini artırırken, yükümlünün daha kolay bir biçimde denetlenmesine ve dolayısıyla yükümlü hakkında tarafsız ve objektif bilgilerin elde edilmesine katkıda bulunacaktır.¹⁰⁸

Alacak senetlerinin reeskont işlemine tabi tutulması için gerekli olan koşullar şunlardır:¹⁰⁹

- a. Senedin Hasılat unsuru olması,
- b. Senedin yükümlünün aktifinde kayıtlı olması,
- c. Senedin Kısmi İskontaya tabi tutulmasının mümkün olmamasıdır,
- d. Senedin değerleme gününde vadesinin gelmemiş olmasıdır.

Borç senetleri reeskontu V.U.K.'nın 285. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, "Borçlar mukayyet değeriyle değerlenir. Vadesi gelmemiş senede bağlı borçlar değerleme günü kıymetine irca olunabilir. Senette faiz oranı

¹⁰⁷TOROSLU, a.g.m., s.67-84.

¹⁰⁸AYDIN ve ÖZÜLUÇAN, a.g.m., s.67.

¹⁰⁹TOROSLU, a.g.m., s.114.

açıklanmışsa T.C. Merkez Bankası'nın resmi iskonto haddinde bir faiz uygulanır.”

Borç senetlerinin reeskonta tabi tutulması konusunda iki düzenleme vardır. Bunlardan ilki V.U.K. ikincisi ise, Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Genel Muhasebe tebliğleridir. V.U.K.'nun 285. maddesinde de belirtildiği gibi borç senetlerinin reeskonta tabi tutulması ihtiyacıdır. Bununla birlikte, alacak senetleri için reeskont hesaplayan yükümlü, borç senetlerindeki reeskonta tutmak zorundadır. Muhasebe sistemi uygulamaları Genel Tebliği'ne göre de, eğer alacak senetleri reeskonta tabi tutulması ise, borç senetlerindeki reeskonta tabi tutulması zorunludur¹¹⁰. Görüldüğü gibi bu konuda V.U.K. ve ilgili tebliğler uyum içerisindedir. Alacak senetlerine reeskont hesaplanmaması durumunda V.U.K.'nun 353/6 maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası uygulanması gerekmektedir. Ayrıca Sermaye Piyasası Kurulu'nun denetimine tabi yükümlüler alacak senetlerinde olduğu gibi, borç senetlerini de reeskont işlemine tabi tutmak zorundadırlar. Borç senetlerinin reeskont işlemine tabi tutulabilmesi için, gerekli olan koşullar, alacak senetlerinde geçerli olan koşullarla aynıdır.¹¹¹

¹¹⁰ AYBOĞA, a.g.m., s.132

¹¹¹Aynı, s.132.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ENFLASYONUN ETKİLERİNE KARŞI OLUŞTURULAN DİĞER YÖNTEMLER

1. YENİDEN DEĞERLEME

Yeniden değerlendirme müessesesi vergi sistemimize ilk olarak 19.02.1963 tarihinde kabul edilen 205 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen geçici 12. madde ile girmiştir. Yeniden değerlemenin amacı, yükümlülerin bilançolarında maliyet bedelleri ile yeralan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin değerlerinin fiyatlar genel seviyesindeki artışlar nedeniyle bilançoda gerçek durumu gösterir niteliklerini kaybettikleri ve getirilen bu sistemle yükümlülerin bilançolarına dahil sabit kıymetleri yeniden değerlemeleri sonucunda, bir taraftan sabit kıymetlerin rayiç değerle ya da buna yakın değerle gösterilmesi sağlanmıştır.¹¹²

Enflasyon, yükümlülerin bilanço kalemlerinin cari değeriyle, kayıtlı değerleri arasında büyük değer farklarının doğmasına sebep olmuştur. Bunun sonucunda yükümlülerin bilanço değerlerinin geçersiz kalması ve gelir

¹¹²Erdal SÖNMEZ, "Yeniden Değerleme", *Vergi Dünyası*, (S:22, 1999), s.161.

tablolarında enflasyon karlarının oluşması nedeniyle işletmeler, iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutmak zorunda kalmışlardır.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere yeniden değerlendirme, enflasyonist ortamlarda para değerinin düşmesi sonucu, işletme bilançolarının revizyona tabi tutularak güncel hale getirilmesidir.¹¹³

4008 sayılı kanun öncesinde yalnızca kurumlar vergisi yükümlülerine sağlanan avantajlar 24.06.1994 tarih ve 4008 sayılı Kanun'un 9. maddesiyle Vergi Usul Kanunu'nun yeniden değerlemeyi düzenleyen mükerrer 298. maddesinin 4 numaralı bendinde yapılan değişiklik ile 01.01.1995 tarihinden itibaren uygulanmak üzere gelir vergisi yükümlülerine de sağlanmıştır.¹¹⁴

1.1. Yeniden Değerleme Yapmak Zorunda Olanlar

V.U.K.'nin mükerrer 298. maddesinin 1 numaralı fıkra hükmü ile yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanıp yararlanmama konusunda serbesti tanınmış olmakla birlikte anılan fıkranın son cümle hükmü ile İktisadi Devlet Teşekküllerinin yeniden değerlendirme yapmaları zorunlu kılınmıştır. Ancak, sermayesinin tamamı hazineye ait olan iktisadi devlet teşekkülleri dışında kalan, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan, kanunla kurulan ve amaç kamu hizmeti görmek olan Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile genel ve Katma Bütçeli İdarelere bağlı olarak faaliyette bulunan döner sermayeli kurumlar yeniden değerlemeye tabi değildirler.¹¹⁵

¹¹³Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU, "Enflasyon Muhasebesi", **Vergi Dünyası**, (Temmuz 1997, Ankara), s.103-104.

¹¹⁴SÖNMEZ, **a.g.m.**, s.161.

¹¹⁵V.U.K. G.T. Sıra No:151.

1.2. Yeniden Değerleme Yapamayacak Olanlar

1.2.1. Kurumlar Vergisi Yükümlülerinde

Kurumlar vergisi yükümlülerinin bilanço esasına göre defter tutmaları V.U.K.'nun 177/5 maddesi gereğince esas kural olmakla beraber anılan maddenin parantez içi hükmüyle; işlerinin gereği bilanço esasına göre defter tutmalarına olanak veya lüzum görülmeyenlerin Maliye Bakanlığının izni ile işletme hesabına göre defter tutmaları mümkün bulunmuştur.¹¹⁶

1.2.1.1. İmtiyazlı Şirketler

İmtiyazlı şirketler meydana getirdikleri tesisatı, imtiyaz süresinden sonra bedelsiz olarak devlete veya devletçe tensip olunacak bir teşebbüse ya da belediyeye intikal ettirilmesi imtiyazname ile kararlaştırılmış bulunan şirketlerdir. İmtiyazlı şirketler bilanço esasına göre defter tutular bile yeniden değerlendirme yapamazlar.¹¹⁷

1.2.2. Gelir Vergisi Yükümlülerinde

V.U.K.'nun mükerrer 298. maddesi gereğince aşağıdaki gelir vergisi yükümlüleri yeniden değerlendirme yapamazlar.¹¹⁸

- a. Basit Usulde Vergilendirilen yükümlüler,
- b. İşletme hesabı esasına göre defter tutan ikinci sınıf tüccarlar,

¹¹⁶SÖNMEZ, a.g.m., s.162.

¹¹⁷Aynı, s.163.

¹¹⁸Mehmet AMAÇ, "Yeniden Değerleme Esasları", **Vergi Dünyası**, (S:232, Aralık 2000), s.26.

- c. Zirai İşletme hesabı esasına göre defter tutan çiftçiler,
- d. Serbest meslek kazanç defteri tutan meslek erbabı.

1.3. Yeniden Değerleme Yapabilecek Olanlar

Daha önce belirttiğimiz gibi, yeniden değerlendirilemeyecek olanlar dışında kalan ve bilanço esasına göre vergilendirilen gelir ve kurumlar vergisi yükümlüleri yasada öngörülen usuller çerçevesinde yeniden değerlendirilebilmektedirler.

Buna göre;

Gelir vergisi yükümlülerinde; bilanço esasına göre defter tutanlardan ferdi işletme sahibi tüccarlar, ferdi işletme sahibi çiftçiler ile Gelir Vergisi Kanunu'na göre gelir vergisi yükümlüsü olmamakla beraber, ortakları gelir vergisi yükümlüsü olan adi şirketler, kolektif şirketler ile sadece komandite ortağı gelir vergisi mükellefi olan adi komandit şirketler.

Kurumlar vergisi yükümlülerinde; bilanço esasına göre defter tutanlardan sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu teşebbüsleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, iş ortaklıkları yeniden değerlendirilebilmektedirler.¹¹⁹

¹¹⁹SÖNMEZ, a.g.m., s.162.

1.4. Yeniden Değerleme Kapsamına Girmeyen İktisadi Kıymetler

Kural olarak bilançonun aktifine dahil iktisadi kıymetler ve bu kıymetler için geçmiş yıllarda ayrılmış olan amortismanlar yeniden değerlemenin yapılacağı yıla ait oran ile çarpılarak yeniden değerlendirilir.¹²⁰

Ancak aşağıda belirtilen iktisadi kıymetler yeniden değerlendirme kapsamı dışındadır:

a. 4368 sayılı kanununun 81/A-12. maddesiyle yeniden değerlendirme kapsamına girmeyen iktisadi kıymetlerin belirlendiği V.U.K.'nin mükerrer 298. maddenin 1. fıkrasının 1 No'lu bendinde yer alan "değeri 5000 lirayı geçmeyen iktisadi kıymetler"; ibaresi çıkarılmıştır. Yapılan bu değişiklikle mükerrer 298. maddenin 1 numaralı bendi kapsamına girmeyen bütün amortisman tabii kıymetler, değerine bakılmaksızın yeniden değerlemeye tabii tutulabileceklerdir.

b. 4369 sayılı kanunla maliyet bedellerine eklenen kredi faizleri yeniden değerlendirme kapsamından çıkarılmışlardır. Bu nedenle yıl içinde aktifleştirilen iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenen kredi faizleri yeniden değerlemeye tabii tutulmayacaktır.¹²¹

1.5. Yeniden Değerlemede Uygulama Esasları

1.5.1. Uygulanacak Oranın Tespiti

Bir dönem sonu itibariyle yapılacak değerlendirme esas alınacak yeniden değerlendirme oranı yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında, bir önceki yılın

¹²⁰Aynı, s.163.

¹²¹Aynı, s.164.

aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsünün Toptan Eşya Fiyatları genel endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır.¹²² Bu oran Maliye Bakanlığı'nca her yıl Aralık ayı içerisinde Resmi Gazetede ilan edilmektedir.

Yıllar itibariyle Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilen oranlar aşağıdaki gibidir.

Uygulama Yılı	12 Aylık Ortalamalara Göre (%)
1990	55.5
1991	54.1
1992	61.5
1993	58.4
1994	107.6
1995	99.5
1996	72.8
1997	80.4
1998	77.8
1999	52.1
2000	56.0
2001	53.6

Yeniden değerlendirme uygulamasında aşağıda yapılan ve uygulamanın özünü oluşturan açıklamalara uyulması gerekmektedir.

Kendilerine özel hesap dönemi tayin olunan yükümlüler için, özel hesap döneminin başladığı takvim yılına ait oran esas alınır.

¹²²V.U.K. Mükerrer Md. 298/1-10.

Her yılın yeniden değerlendirme oranı ancak o yıla ait değerlemede dikkate alınabilir.

Yeniden değerlemenin herhangi bir yıl yapılmamasından veya değerlendirme oranının düşük uygulamasından dolayı daha sonraki yıllarda geçmiş yıllara ilişkin olarak yeniden değerlendirme yapılamaz.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin bir kısmının veya tamamının yeniden değerlemeye tabi tutulması mümkündür.¹²³

1.5.2. Yeniden Değerlemenin Yapılışı

Bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerinden yeniden değerlendirme yapabilecek olanlar, bilançolarına kayıtlı sabit kıymetleri ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış bulunan birikmiş amortismanları, Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilen yeniden değerlendirme oranıyla çarparak değerleyeceklerdir.¹²⁴

Yeniden değerlendirme sonucunda doğacak değer artışı bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir.

Değer artışı, amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemesinden önceki net bilanço aktif değerinin, bu kıymetlere yeniden değerlendirme oranının tatbikinden sonra bulunacak net bilanço aktif değerlerinden indirilmesi suretiyle bulunur.¹²⁵

¹²³V.U.K. G.T. Sıra No:151.

¹²⁴SÖNMEZ, a.g.m., s.165.

¹²⁵Aynı, s.166.

1.6. Yeniden Değerleme Yapmanın Avantajları

Yeniden değerlendirme yapmak suretiyle yükümlünün elde edeceği avantajlar şunlardır:¹²⁶

a. Yeniden değer üzerinden amortisman ayrılmak suretiyle gelir ve kurumlar vergisi matrahının daha düşük olarak tespit edilebilmesi. bu yükümlüyü enflasyondan kısmen korur.

b. Yeniden değerlendirme fonu sermayeye eklenmek suretiyle değerlendirilen sabit kıymetin sonradan satılması halinde daha az satış karının hesaplanması.

c. Bilançonun daha tatminkar ve gerçeğe uygun görünüm kazanması

2. VERGİ KURUMLARINDA YERALAN MAKTU HAD VE TUTARLARIN ENFLASYONA PARALEL OLARAK ARTTIRILMASI

Bilindiği gibi enflasyonist bir ortamda vergi kanunlarında yer alan bir kısım maktu had ve tutarlar zamanla anlamlarını ve etkilerini yitirmektedirler. Söz konusu maktu had ve tutarları aşan yükümlüler için daha çok vergiye tabi kazanç oluşumu daha çok belge düzenine girme gibi sonuçlar doğurmaktadır. Bu yüzden vergi kanunlarında yer alan maktu had ve tutarların her yıl enflasyona

¹²⁶AMAÇ, a.g.m., s.27.

paralel olarak artırılması da enflasyonist ortamda yükümlüleri koruyucu rol oynamaktadır.¹²⁷

Bu anlamda Gelir Vergisi Kanununda yer alan; küçük çiftçi muaflığı için gerekli yıllık satış tutarı ölçüsünü, göçmen ve mülteciler için istisna edelin kazanç ve irat sınırının, mesken olarak kiraya verilen binalardan elde edilen Gayri Menkul Sermaye iradı için tespit edilen istisna irat tutarının, ücretlerde vergi dışı bırakılan indirim tutarlarının serbest meslek erbabı için şehir içi nakil vasıtaları, posta vb. gibi müteferrik giderler için uygulanabilecek götürü gider üst sınırının, değer artış kazançlarında ve arizi kazançlarda vergiye tabi olmayı gerektiren alt sınırların, artan oranların uygulanacağı gelir vergisi tarifesindeki matrah dilimlerinin, hayat standardı esasında dikkate alınacak limilerin her yıl Bakanlar Kurulu Kararı ile enflasyon oranları dikkate alınarak artırılması yükümlüleri korumaktadır.¹²⁸

3. ZİRAİ KAZANÇLARDA MALİYET BEDELİ ARTTIRIMI

Gelir Vergisi Kanununun 52. maddesi gereğince, Kesilip Satılmak üzere ağaç yetiştirilmesi zirai bir faaliyet olup, bu faaliyet sonucunda elde edilen kazanç da zirai kazançtır.

Vergi Usul Kanununun 283. maddesinin ikinci fıkrasına göre, zirai işletmelerde henüz idrak edilmemiş olan mahsuller için yapılan giderler aktifleştirilerek değerlendirilir. 4108 sayılı kanunun 21. maddesiyle 01.01.1995 tarihinden itibaren geçerli olmak ve 02.06.1995 tarihinden itibaren yürürlüğe

¹²⁷Kemal UZUN, "Enflasyonun Mükellefler Üzerindeki Etkisi ve Vergi Kanunlarında Yer Alan Mükellefleri Enflasyona Karşı Koruyan Tedbirler", **Vergi Dünyası**, (S:210, Şubat 1999), s.82.

¹²⁸UZUN, a.g.m., s.82.

girmek üzere Gelir Vergisi Kanununun 57. maddesine eklenen son fıkra hükmüne göre yetişmesi uzun zaman alan ve kesilip satılmak üzere yetiştirilen ağaçların söz konusu maddede yazılı giderlerinden Vergi usul Kanununun 283. maddesi uyarınca aktifleştirilen kısmi, ağaçların satıldığı yıl hariç olmak üzere her takvim yılı için Vergi usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılarak kazancın tespitinde dikkate alınır.¹²⁹

Söz konusu fıkra ile, firkanın ilk kısmında belirtildiği gibi, yetişmesi uzun zaman alan ağaçların kesip satmak üzere faaliyet gösteren çiftçinin söz konusu ağaçları kesip satması halinde elde edeceği zirai kazanç enflasyondan arındırılmaya çalışmıştır. Şöyle ki aksi durumda ağacın yetişmesi sürecinde oluşan ve zamanla gerçek durumu ve gerçek giderleri ifade etmekten çok uzaklaşan aktifleştirilmiş giderler gerçek hasılat ile kıyaslanacak ve gerçekte olması gerekenden daha fazla zirai kazanç ve vergi hesaplanmasına neden olacaktır. Her ne kadar, söz konusu maliyet ağacın satıldığı yıldaki bedel arttırımını kapsamada ve yıllar itibariyle bakıldığında yeniden değerlendirme oranları enflasyon oranlarının altında oluşmuşsada getirilen sözkonusu fıkra zirai kazanç elde eden çiftçileri enflasyonun etkilerinden önemli ölçüde korumaktadır.¹³⁰

4. YATIRIM İNDİRİMİNDE ENDEKSLEME

Ülkemizde belli özelliklerdeki yatırımları teşvik amacıyla yatırım indirimi uygulanmaktadır. Öte yandan, ülkemizde enflasyonun sürekli hale gelmesi nedeniyle yatırımlar için öngörülen bu teşvikinde aşınması söz konusudur.

¹²⁹UZUN, a.g.m., s.83.

¹³⁰Aynı, s.84.

Enflasyon nedeniyle yatırım teşvikindeki aşınmanın telafi edilmesi için belirli şartlarda endeksleme alacağı sağlanmıştır.¹³¹

Yatırım indiriminde temel prensip, kazancın elverişli olduğu ilk yılda indirimin uygulanmasıdır. Ancak yatırım indirimi yanında diğer istisna ve indirimleinde olması halinde, yatırım indiriminin yapılan harcamalara bağlı bir indirim olması nedeniyle, önce kazanç istisnası, sonra hasılat istisnası ve daha sonrada harcamalara bağlı istisna ve indirimler, kazançtan indirilecektir.¹³²

4.1. Yatırım İndiriminde Endeksleme Uygulaması

Yatırım indiriminin ilgili yıl kazancının yeterli olmaması nedeniyle indirilemeyip sonraki yıllara devretmesi durumunda dönem sonlarında yapılacak endekslemenin ne şekilde olacağını örneklerle açıklayabiliriz.

4.1.1. Endekslemenin 4369 Sayılı Kanunla Değişmeden Önceki Uygulaması

Ek:4'ncü maddenin 4369 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükmü ile Gelir Vergisi kanununun geçici 43'üncü maddesi hükmü uyarınca; yatırım indirimine ilişkin endeksleme uygulaması, 01.01.1995 tarihinden sonra alınan yatırım teşvik belgelerine ilişkin yatırım harcamalarının ilgili yıl kazancından indirilemeyen yatırım indirimi tutarına, izleyen üç yıl ile sınırlı olarak yapılabilmekteydi. Bu nedenle 1999 yılında, 1995 yılına ilişkin kazancın yeterli olmaması nedeniyle indirim konusu yapılamayan (01.01.1995 tarihinden sonra

¹³¹Mürsel Ali KAPLAN, "Yatırım İndirimi ve Dönem Sonlarında Endeksleme Uygulaması", *Vergi Dünyası*, (S:220, Aralık 1999), s.221.

¹³²Hukuk Danışma Komisyonunun 07.05.1985 tarih ve 263/3 genel sıra no'lu kararı.

alınan yatırım teşvik belgelerine ilişkin yatırım harcaması olması şartıyla) ve bu nedenle sonraki yıllara devreden yatırım indirimi tutarlarında endeksleme yapılırken, üç yıllık süreye dikkat edilmesi gerekmektedir.¹³³

Örneğin, 1995 yılına ait yatırım indirimi tutarının tamamının indirilememesi nedeniyle 1999 yılına devrettiği durumda, 1991 yılından devreden yatırım indirimi tutarına (Endekslemede üç yıllık süre sınırlaması nedeniyle) son defa 1998 yılında endeksleme yapabilecektir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, ilgili yıl kazancından indirilemeyen yatırım indirimi tutarına üç yıl süreyle endeksleme yapılırken aşağıdaki noktaları dikkat edilmesi gerekmektedir.

a. Yapılan yatırımın, yatırım indirimi uygulamasına ilişkin açıklanan şartları topluca taşıması sonucu yatırım teşvik belgesine dayandırılması gerekir. Teşvik belgesiz yatırımlar endekleme uygulamasından yararlanamazlar.

b. Teşvik belgesinin 01.01.1995 tarihinden sonra 01.01.1998 tarihinden önce alınmış olması gerekmektedir. (01.01.1998 tarihinden sonraki yatırım teşvik belgeleri kapsamında yapılan yatırım harcamalarına süresiz endeksleme yapılabilir.).

c. Endeksleme, ancak önceki yıllarda kazanan yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen ve bir sonraki yıla devreden yatırım indirimi tutarına uygulanabilir.

¹³³KAPLAN, a.g.m., s.226.

d. 1995 yılından devreden yatırım indirim tutarına, son defa 1998 yılında endeksleme yapabilecektir.

Yatırım indiriminde Endeksleme uygulamasının, bir veya birden fazla teşvik belgesi alan yükümlüler tarafından ne şekilde yapılacağını örnekler yardımıyla açıklayalım.¹³⁴

4.1.1.1. Bir Yatırım Teşvik Belgesi Olan Yükümlülerden Endeksleme Uygulamasına Örnek

Örnek 1: (A) Anonim Şirketi 1995-1999 yıllarında teşvik belgesi kapsamında 9.000.000.000 liralık yatırım harcaması yapmıştır. Şirketin 10.03.1995 tarihinde aldığı yatırım teşvik belgelerinin yararlanabilecek teşvik tedbirleri bölümünde, %30 oranında yatırım indirimi hakla bulunmaktadır. Şirketin yıllar itibariyle yatırım indirimi kapsamındaki yatırım harcamaları ile yatırım indirimi uygulanabilecek kazancı aşağıda verilmiştir. Şimdi endeksleme katsayısının (yeniden değerlendirme) oranının da her yıl için %50 olduğunu varsayalım:

Yıllar	Yatırım	Yatırım İndirimi
	Harcaması (TL)	Uygulanabilecek Dönem Kazancı (TL)
1995	2.400.000.000	120.000.000
1996	2.000.000.000	300.000.000
1997	2.400.000.000	520.000.000
1998	1.600.000.000	560.000.000
1999	600.000.000	4.075.00.000

¹³⁴Mehmet BEKİR, "Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Etkisi", **Vergi Sorunları**, (S:97), s.143.

1995 Yılındaki Uygulama

- Yapılan yatırım harcaması
2.400.000.000 TL
 - Yatırım indirimi Oranı %30
 - İndirilebilecek indirim tutarı 720.000.000 TL
 - Yatırım İndirimi Uygulanabilecek kazanç(-) 120.000.000 TL
-
- Devreden yatırım indirimi
600.000.000 TL

1996 Yılındaki Uygulama

- Yapılan yatırım harcaması
2.000.000.000 TL
- Yatırım indirimi Oranı %30
- İndirilebilecek yatırım indirim tutarı 600.000.000 TL
- 1995 yılından devreden yatırım indirimi tutarının endekslenmesi sonucu indirilebilecek tutar +900.000.000 TL
(600.000.000x1,5=900.000.000) 1.500.000.000 TL
- Yatırım İndirimi Uygulanabilecek kazanç(-) 300.000.000 TL
- Uygulanamayan ve bir sonraki yıla devreden

yatırım indirimi tutarı	
(1995 yılına ait olan kısım 600.000.000)	
(1996 yılına ait olan kısım 600.000.000)	1.200.000.000
TL	

1997 Yılındaki Uygulama

- Yapılan yatırım harcaması
2.400.000.000 TL
- Yatırım indirimi Oranı %30
- İndirilebilecek yatırım indirim tutarı 720.000.000
TL
- Bir önceki yıldan devreden yatırım indirimi tutarının endekslenmesi sonucu indirilebilecek tutar
- 1995 yılına ilişkin olup indirilemeyen Yatırım indirimi tutarı (600.000x1.5=900.000.000)
- 1996 yılına ilişkin olup indirilemeyen Yatırım indirimi tutarı
(600.000.000x1.5=900.000.000) +1.800.000.000
TL
- İndirilebilecek toplam yatırım indirimi tutarı 2.520.000.000
TL
- (-)520.000.000
TL
- Uygulanamayan ve bir sonraki yıla devreden yatırım indirimi tutarı
(1995 yılına ait olan kısım 380.000.000)

(1996 yılına ait olan kısım 900.000.000)

(1997 Yılına ait olan kısım 720.000.000) 2.000.000.000

TL

1998 Yılındaki Uygulama

- Yapılan yatırım harcaması

1.600.000.000 TL

- Yatırım indirimi oranı %30

- İndirilebilecek yatırım indirimi tutarı 480.000.000

TL

- Bir önceki yıldan devreden yatırım indirimi tutarının endekslenmesi sonucu indirilebilecek tutar

- 1995 yılına ilişkin olup indirilemeyen yatırım indirimi tutarı $(380.000.000 \times 1,5 = 570.000.000)$

- 1996 yılına ilişkin olup indirilemeyen yatırım indirimi tutarı $(900.000.000 \times 1,5 = 1.350.000.000)$

- 1997 yılına ilişkin olup indirilemeyen yatırım indirimi tutarı $(720.000.000 \times 1,5 = 1.080.000.000)$

+3.000.000.000 TL

- İndirilebilecek toplam yatırım indirimi tutarı 3.480.000.000

TL

- Yatırım indirimi uygulanabilecek kazanç 560.000.000

TL

- Uygulanamayan ve bir sonraki yıla devreden yatırım indirimi tutarı

(1995 yılına ait olan kısım 10.000.000)

(1996 yılına ait olan kısım 1.350.000.000)	
(1997 yılına ait olan kısım 1.080.000.000)	
(1998 yılına ait olan kısım 480.000.000)	2.920.000.000

TL

1999 Yılındaki Uygulama

- Yapılan yatırım harcaması
600.000.000 TL
- Yatırım indirimi oranı %30
- İndirilebilecek yatırım indirimi tutarı 180.000.000
TL
- Bir önceki yıldan devreden yatırım indirimi tutarının endekslenmesi sonucu indirilebilecek tutar (+) 4.375.000.000
TL
- 1995 yılına ilişkin olup indirilemeyen yatırım indirimi tutarı (10.000.000)
- 1996 yılına ilişkin olup indirilemeyen yatırım indirimi tutarı
(1.350.000.000x1,5-1.620.000.000)
- 1998 yılına ilişkin olup indirilemeyen yatırım indirimi tutarı
(480.000.000x1,5=720.000.000)
- İndirilebilecek toplam yatırım indirimi tutarı 4.555.000.000
TL
- Yatırım indirimi uygulanabilecek kazanç(-) 4.075.000.000
TL

- Uygulanmayan ve bir sonraki yıla devreden yatırım indirimi tutarı
(1998 Yılına ait olan kısım 300.000.000)
(1999 yılına ait olan kısım 180.000.000) 480.000.000
TL

Yukarıdaki örnekte yeralan 1999 yılı uygulamasında, 1995 yılından itibaren indirim konusu yapılamıyarak 1999 yılına devreden 10.000.000 TL'lik yatırım indirimi tutarının 1999 yılında endekslemeye tabi tutulmadağına dikkat edilmektedir.

Diğer taraftan, ilgili yıl kazancının yeterli olmaması nedeniyle sonraki yıllara devreden yatırım indirimi tutarlarında eski tarihli indirim tutarından başlanarak sırasıyla indirim konusu yapıldığı görülecektir. Örneğimizde yükümlünün 2000 ticari yılı kazancının 700.000.000 TL olduğunu varsayalım. Bu durumda, örnekte önceki yıllarda yapıldığı gibi,

- Bir önceki yıldan devreden yatırım indirimi tutarının endekslenmesi sonucu indirilebilecek tutar 720.000.000
TL
- 1998 yılına ilişkin olup indirilemeyen yatırım indirimi tutarı
(300.000.000x1,5=450.000.000)
- 1999 yılına ilişkin olup indirilemeyen yatırım indirimi tutarı
(180.000.000x1,5=270.000.000)

• Yatırım indirimi uygulanabilecek kazanç	(-)700.000.000
TL	
• Uygulanmayan ve bir sonraki yıla devreden yatırım indirimi tutarı	
(1999 yılına ait kısım)	20.000.000
TL	

kalan 20.000.000 TL 1999 yılına ilişkin indirilemeyen yatırım indirimi tutarıdır.

Ayrıca 01.01.1999 tarihinden önceki dönemlere ait indirim konusu yapılmayıp sonraki yıllara devreden yatırım indirimi tutarları (01.01.1995 tarihinden sonra fakat 01.01.1998 tarihinden önceki dönemlerde alınmış yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırım harcamaları olması durumunda) sonraki yıllarda endekslenmeye tabi tutulurken, izleyen ilk üç yılda endekslene yapılabilecektir.¹³⁵

4.1.1.2. Birden Fazla Yatırım Teşvik Belgesi Olan Yükümlülerde Endekslene Uygulamasına Örnek

Örnek 2: (B) Limited Şirketi, 1995-1997 yıllarında gerçekleştirilmek üzere %70 oranlı olan ve 10 milyar lira tutarındaki yatırım için (X) teşvik belgesini; 1996-1998 tarihleri arasında gerçekleştirilmek üzere %30 oranlı olan ve 12 milyar lira tutarındaki yatırım içinde (Y) teşvik belgesini almış olsun. Endekslene katsayısının (yeniden değerlendirme oranının) da her yıl için %50

¹³⁵KAPLAN, a.g.m., s.230.

olduğunu varsayalım. Şirketin 1999 yılına gelindiğinde önceki yıllardan devreden yatırım indirimi tutarları ile 1999 yılı kazancı aşağıdaki gibidir.¹³⁶

- (Y) belgesine ait olup 1996 yılından kalan 80.000.000 TL yatırım indirimi tutarı (1997 ve 1998 yıllarında endekslenmeye tabi tutulmuştur).
- (X) belgesine ait olup 1997 yılından kalan 2.100.000.000 TL yatırım indirimi tutarı (1998 yılında endekslenmeye tabi tutulmuştur).
- (Y) belgesine ait olup 1997 yılından kalan 1.200.000.000 TL yatırım indirimi tutarı (1998 yılında endekslenmeye tabi tutulmuştur).
- (Y) belgesine ait olup 1998 yılından kalan 720.000.000 TL yatırım harcaması,
- 1999 yılı kurum kazancı 4.150.000.000 TL.

Bu verilenler ışığında şirketin 1999 yılı endekslene uygulaması aşağıdaki şekilde olacaktır:

- Her iki belgeye ilişkin devreden yatırım indirimi tutarının endeklenmesi sonucu indirilecek tutar 6.150.000.000 TL
- (Y) belgesine ait olup 1996'dan devreden yatırım indirimi tutarı
(80.000.000x1,5=120.000.000)
- (X) belgesine ait olup 1997'den devreden yatırım indirimi tutarı

¹³⁶KAPLAN, a.g.m., s.231.

- (2.100.000.000x1,5=3.150.000.000)
- (Y) belgesine ait olup 1997'den devreden yatırım indirimi tutarı
(1.200.000.000x1,5=1.800.000.000)
 - (Y) belgesine ait olup 1998'den devreden yatırım indirimi tutarı
(720.000.000x1,5=1.080.000.000)
 - Yatırım indirimi uygulanabilecek kazanç (-)4.150.000.000
- TL
- Uygulanamayan ve bir sonraki yıla devreden yatırım indirimi tutarı 2.000.000.000
- TL
- (Y) belgesine ait olup 1997'den kalan
920.000.000
- (Y) belgesine ait olup 1998'den kalan
1.080.000.000

Örnekte görüldüğü gibi, birden fazla teşvik belgesi olması durumunda hangi belgeye ait olursa olsun önce eski tarihli harcamaya ait tutar indirim konusu yapılacaktır. Ayrıca daha önceki örnekte de belirttiğimiz gibi, 01.01.1998 tarihinden önceki dönemlere ilişkin alınan yatırım teşvik belgelerine dayalı yatırım harcamalarına (01.01.1995 tarihinden sonra olması şartıyla) izleyen ilk üç yılda endeksleme yapabilecektir.¹³⁷

¹³⁷Aynı, s.231.

4.1.2. Endekslemenin 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik Sonrası Uygulaması

4369 Sayılı Kanunla, endeksleme uygulamasında üç yıl sınırlaması kaldırılmıştır. Böylece endeksleme uygulaması sürekli hale getirilmiştir. Yapılan bu değişikliğe göre 01.01.1998 tarihinden itibaren alınan yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırım harcamaları ile ilgili olarak, kazancın yeterli olmamasından dolayı, ilgili yıl kazancından indirilemeyen tutar, izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılarak sürekli olarak endekslenebilecektir. Ancak, 4369 sayılı kanun değişikliğinden önce olduğu gibi teşvik belgesiz yatırımlar, endeksleme uygulamasından yararlanamayacaklardır.¹³⁸

5. YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNDE KAZANCIN İŞİN BİTTİĞİ YILDA TESPİTİ VE BUNA İLİŞKİN VERGİNİN TAKİP EDEN YILDA ÖDENMESİ

Gelir Vergisi Kanununun 42 ve 44. maddelerinde düzenlenmiş bulunan birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde, kar ve zararın işin bittiği yılda kesin olarak tespit edilmesi ve o yılın geliri olarak beyan edilmesi durumu da yükümlüleri enflasyon ortamında rahatlatan bir müessesedir.¹³⁹ Kesin olmamakla beraber sözkonusu taahhüt işlerinde iş bitmeden önce de belirli periyotlarda maliyetler ve hasılatlar oluşmaktadır. İşin bitim yılından önceki yıllarda oluşan kati olmayan hasılat maliyet farkına ait verginin işin bitiminde gerçekleşen nominal değeriyle dikkate alınması yükümlüler lehine bir sonuç doğurmaktadır. Ancak Gelir Vergisi kanununun 42-44 maddelerinde

¹³⁸Aynı, s.232.

¹³⁹UZUN, a.g.m., s.77.

düzenlenmiş bulunan bu uygulama bu şekliyle uygulandığında enflasyonist bir ortamda yükümlüler heline bariz olumlu sonuç yaratacakken Gelir Vergisi Kanununun 94/3 maddesinde yer alan tevkifat uygulaması enflasyonist ortamdaki bu etkiyi azaltmakta hatta yok etmektedir.¹⁴⁰

Şöyle ki, halen Gelir Vergisi Kanununun 94/3 maddesi uyarınca bir fazla takvim yılına sirayet eden İnşaat ve Onarma işlerinde bu işleri yapanlara istihkak bedelleri üzerinden ödeme esnasında %5 gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır. Söz konusu kesinti işin bitiminde kesin olarak belirlenecek kar ve zarara göre hesaplanacak vergiye mahsup edilmek üzere yapılmaktadır. İstihkak bedeli üzerinden yapılan %5 oranındaki kesinti ciro üzerinden %10 karlılıkla çalışan bir firma açısından %50 oranındaki bir verginin yıllık beyanname ile beyan edilme durumuna göre daha da önceden ödenmesi anlamına gelmektedir ki bu durum enflasyonist ortamda Gelir Vergisi Kanununun 42-44 maddeleri arasında yer alan vergileme rejiminin olumlu etkisini yitirmesine sebep olmaktadır. Ancak istihkak bedelleri üzerinden yapılan %5 kesintiye rağmen aşırı kar elde eden firmalar için yine vergilemenin işin bitiminde yapılması enflasyonist ortamda olumlu etki yapılabilecektir.¹⁴¹

6. GEÇİCİ VERGİ

Geçici vergi; kazanç vergileri ile ilgili olarak henüz vergileme dönemleri kapanmadan, cari dönemin kazanç vergisine (gelir veya kurumsal vergisine) mahsuben önceden hesaplanan ve tahsil edilen bir tür peşin vergidir.¹⁴²

¹⁴⁰UZUN, a.g.m., s.78.

¹⁴¹Aynı, s.77.

¹⁴²M. Emin AKYOL, Muzaffer KÜÇÜK, "Geçici Vergi Uygulaması", **Vergi Dünyası**, (S:232, Aralık 2000).

Türk vergi sisteminde kazanç üzerinden alınan vergiler, gelirin elde edildiği dönemi izleyen üçüncü ay ile dokuzuncu ay arasında kamu gelirin dönüşmektedir. Bu süreye bir yıllık kazanç tespit dönemi de eklendiğinde devlet, kazanç üzerinden alınan vergileri gecikmeli olarak tahsil edebilmektedir.

Enflasyonun artması ile birlikte sözkonusu gecikmenin maliyetinde artma eğilimi göstermektedir. Bu nedenle kamu idaresi kazanç üzerinden alınan vergilerin devlet kasasına gecikmeli olarak girmesini önlemek için, söz konusu vergilerin tahsilini öne almıştır.

6.1. Geçici Verginin Genel Çerçevesi

6.1.1. Mükellefiyet

6.1.1.1. Gelir Vergisinde

Geçici vergi, düzenlemesi hem gelir vergisi yükümlüleri, hem de kurumlar vergisi yükümlüleri için aynıdır. Bu düzenleme Gelir Vergisi kanununun mükerrer 120'nci maddesinde yer almakta, kurumlar vergisi kanununda ise Gelir Vergisi Kanunundaki hükme göndermede bulunmaktadır.¹⁴³

4369 Sayılı Kanundan sonra ticari kazanç basit usulde, işletme hesabı veya bilanço esasında tespit edilmektedir. Ancak kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı Gelir Vergisi Kanununun 120. maddesinde yer alan parantez içi hükümle geçici vergi kapsamı dışında tutulmuştur. Bu durumda

¹⁴³Kurumlar Vergisi Kanunu md. 25.

kazançları işletme hesabı veya bilanço esasında belirlenen ticari kazanç sahipleri geçici vergisinde yükümlüleri olmaktadır.¹⁴⁴

Serbest meslek kazançlarının tespitinde götürü usul 4368 sayılı kanunla kaldırılmıştır. Serbest meslek erbabının kazancı sadece gerçek usulde tespit edilmektedir. Serbest meslek erbabında geçici verginin yükümlüleridir.¹⁴⁵

6.1.1.2. Kurumlar Vergisinde

Kurumlar vergisi kanununun 25.'nci maddesine göre geçici vergi yükümlüleri aynı kanunun 1'nci maddesinde kurumlar vergisine tabi olduğu belirtilen kurumlardır. Bu durumda Kurumlar Vergisi Kanununun 1.'nci maddesine göre kurumlar vergisi yükümlüleri olan;

- Sermaye şirketleri (Anonim, Limited),
- Kooperatifler,
- İktisadi Kamu Müesseseleri,
- Dernek, vakıf, sendikalar,
- İş ortaklıkları,

geçici verginin de yükümlüleridir.¹⁴⁶

Kurumlar vergisi yükümlülerinin geçici vergi karşısındaki durumlarında aşağıdaki haller özellik taşır.

¹⁴⁴AKYOL-KÜÇÜK, a.g.m., s.32.

¹⁴⁵Aynı, s.31.

¹⁴⁶Aynı, s.32.

- Eshamlı komandit şirketlerde komandite ortağın kazançtan aldığı pay ticari kazanç , komanditer ortağın aldığı pay da menkul sermaye iradidir. Eshamlı komandit şirketin kurumlar vergisi matrahı hesaplanırken komandite ortağa isabet eden tutar kazançtan düşülür.¹⁴⁷ Bu nedenle eshamlı komandit şirketlerin kurumlar vergisi ve geçici vergi matrahları komanditerlerin payına isabet eden tutardan oluşur.

- 4369 sayılı Kanunla İş ortaklarının kurumlar vergisi yükümlüsü olmaları ihtiyari hale getirilmiştir. İş ortaklıkları istenirse kurumlar vergisi kapsamında vergilenir, istenirse adi ortaklık olarak vergilenir.

- Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcisi bulunan dar mükellef kurumlar faaliyetleri dolayısıyla geçici vergi ödeyeceklerdir. öte yandan dar mükellef kurumlar ancak ticari faaliyette bulunmaları halinde geçici vergi mükellefi olurlar.

Tam mükellef kurumların elde ettikleri kazanç ve iratlar kurum kazancı olarak adlandırılır ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.¹⁴⁸ Başka bir deyişle tam mükellef kurumlarla elde edilen kazanç ve iratların tamamı geçici vergiye tabi bulunmaktadır.

Dar mükellef kurumlarda ise durum daha farklıdır. bunlarda kurum kazanç ticari kazanç dışında kalan kazanç ve iratlardan oluşuyor ise, kurumlar vergisi matrahı Gelir Vergisi Kanununu bu tür kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümlerine göre belirlenir. Bu durumda vergileme Kurumlar Vergisi

¹⁴⁷Kurumlar Vergisi Kanunu md. 14/5.

¹⁴⁸Kurumlar Vergisi Kanunu md. 13/2.

Kanununun 22 ve 24.'ncü maddelerine göre yapılır. Bu yüzden kazançları ticari kazanç ve iratlardan işaret olan dar mükellef kurumların geçici vergi mükellefiyeti söz konusu değildir.¹⁴⁹

6.1.2. Kazanç Tespiti

6.1.2.1. Serbest Meslek Kazancıda

Gelir Vergisi Kanununun 65.'nci maddesinde her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancı olarak belirlenmiş ve serbest meslek faaliyeti de sermayeden ziyade şahsi merciye ilmi veya mesleki bilgiye dayanan ve ticari maliyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır şeklinde tanımlanmıştır.¹⁵⁰

Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer surette sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır.

Geçici vergiye esas serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilecek giderler Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinde 10 bent halinde sayılmıştır. Kazanç tespitinde serbest meslek hasılatından bu giderler indirilecek, aynı maddenin son fıkrasında belirtilen giderler de indirim konusu yapılamayacaktır.¹⁵¹

¹⁴⁹AKYOL-KÜÇÜK, a.g.m., s.32.

¹⁵⁰Aynı, s.32.

¹⁵¹Aynı, s.33.

6.1.2.2. Ticari Kazançta

Ticari Kazançta ilişkin esaslar Gelir Vergisi Kanunu'nun 37-59.'cu maddeleri arasında düzenlenmiş olup, kanunun 37.'nci maddesinde ticari kazanç "her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançtır" olarak tanımlanmıştır.¹⁵²

Ticari faaliyette sermaye ve emekten oluşan sürekli bir organizasyon vardır. Ancak ticari kazancı belirleyen unsur ticari faaliyeti belirleyen unsur "ticari faaliyette devamlılıktır. Bu nedenle arizi olarak yapılan ticari işlerden elde edilen kazançlar ticari kazanç olarak değil, "diğer kazanç ve irat" olarak vergilendirilmekte olup geçici verginin kapsamı dışındadır.

Ticari kazanç elde eden mükellefler gelir vergisi uygulamasında;

- Esnaf muafliğından yararlanıp gelir vergisi dışında kalanlar,
- Esnaf muafliğından yararlanmayıp gelir vergisine tabi olanlar olmak üzere iki gruba ayrılırlar.¹⁵³

Gelir Vergisine tabi olan ticari kazançları,

- Basit usulde,
- İşletme hesabı esasında,
- Bilanço esasında

olmak üzere üç esasta tespit edilmektedir.

¹⁵²Gelir Vergisi Kanunu md. 37.

¹⁵³AKYOL-KÜÇÜK, a.g.m., s.33.

Basit usulde kazanç tespiti Gelir Vergisi kanununun 47 ve 48.'nci maddelerinde yer alan basit usule tabi olmanın genel ve özel şartlarını haiz şahıs işletmeleri ve adi ortaklıklar için söz konusu olup bu kazançlar geçici verginin kapsamı dışındadır.

Basit usule tabi olmanın genel veya özel şartlarını taşımayanlar Vergi Usul Kanununun 177.'nci maddesi uyarınca birinci sınıf tüccar sayılıyorsa bilanço esasına göre, birinci sınıf tüccar kapsamına girmiyorsa ikinci sınıf tüccar olarak işletme hesabı esasına göre kazanç tespiti yaparlar.¹⁵⁴

Bu durumda ticari kazançta geçici vergi yükümlülüğü, kazançları işletme hesabı veya bilanço esasına göre tespit edilenleri kapsamaktadır. Bu nedenle geçici vergiye esas ticari kazancın tespiti işletme hesabı veya bilanço esasına göre yapılabilecektir.¹⁵⁵

6.1.3. Geçici Verginin Beyan ve Mahsubu

6.1.3.1. Beyan

Geçici vergi, gelir vergisi yükümlülerinde %15, kurumlar vergisi yükümlülerinde %20'dir. Geçici vergi dönem geçici vergi matrahına uygulaması suretiyle hesaplanır. Hesaplanan geçici vergiden, aynı yıla ilişkin bir önceki veya daha önceki döneme ilişkin olarak ödenmiş olan geçici vergi toplamı düşülür.¹⁵⁶ Bunun nedeni geçici vergi matrahının kümülatif esasa göre tespit

¹⁵⁴AKYOL-KÜÇÜK, a.g.m., s.34.

¹⁵⁵AKYOL-KÜÇÜK, **Yeni Sisteme Göre Geçici Vergi Uygulama Esasları**, (Ankara, Ağustos 2000), s.47.

¹⁵⁶AKYOL-KÜÇÜK, a.g.m., s.36.

edilmesidir. Yani ikinci, üçüncü ve dördüncü vergilendirme dönemi kazançları, aynı takvim yılına ilişkin önceki dönem geçici dönem kazançlarını da kapsar. Ayrıca dönem içinde yapılan stopaj gelir vergisi ödemeleri geçici vergiden mahsup edilir.¹⁵⁷ Ancak geçici vergi matrahına girmeyen kazanç unsurlarına ilişkin olarak yapılan stopajlar hesaplanan geçici vergiden mahsup edilemeyecektir. Stopaj yoluyla ödenen vergilerin geçici vergiden mahsup edilmesi için, geçici vergi beyannamesinde gösterilmesi ve ayrıca belgelendirilmesi gerekmektedir.

Gelir ve Kurumlar vergilerine ilişkin olarak hesaplanan geçici vergiler geçici vergi dönemini izleyen ikinci ayın 15'inci iş günü akşamına kadar beyan edilir.¹⁵⁸

6.1.3.2. Mahsup

Yıl içinde ödenen geçici vergi, yıl sonunda tarh edilecek cari dönem (gelir veya kurumlar) vergisine mahsup edilir. Ayrıca dönem içinde kesinti yoluyla ödenen vergilerin de yıllık kazanç vergisinden mahsup edilmesi gerekmektedir.¹⁵⁹

Mahsup edilecek geçici vergi tuturının yükümlünün ilgili dönem kazanç vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen kısım yükümlünün diğer vergi borçlarına mahsup edilebilecektir. Yükümlünün hiçbir vergi borcuna mahsup edilemeyen geçici vergi tutarı, bu yılın sonuna kadar talebi üzerine yükümlüye red ve iade edilecektir.¹⁶⁰

¹⁵⁷AKYOL-KÜÇÜK, a.g.m., s.37.

¹⁵⁸Aynı, s.38.

¹⁵⁹Aynı, s.39.

¹⁶⁰Gelir Vergisi Kanunu mükerrer madde 120/5.

Tahakkuk eden yıllık kazanç vergisinden mahsup edilecek geçici verginin ilgili dönemde hesaplanarak tahakkuk ettirilmesi yeterli olmayıp, geçici verginin aynı zamanda ödenmiş olması gerekmektedir. İlgili geçici vergilendirme döneminde hesaplanarak tahakkuk ettirilmiş geçici vergi tutarı, mahsup edileceği dönemlerde (kurumlarda 30 Nisan, Gelir Vergisi yükümlülerinde 31 Mart) ödenmemiş ise yıllık kazanç vergisinden mahsup edilemez.¹⁶¹

¹⁶¹AKYOL-KÜÇÜK, a.g.m., s.40.

SONUÇ

Gelir vergisi, enflasyondan en fazla etkilenen bir vergi türüdür. Enflasyon gelir vergisinde yer alan ve önemli bir özellik olan şahsiliği olumsuz yönde etkilemektedir. Yükümlünün ödeme gücüne göre vergilenmesinde yararlanılan önemli unsurlardan biri olan maktu indirimler zamanla oluşan fiyat artışları ile etkilerini yitirmektedirler. Yine ödeme gücüne göre vergilemeye ulaşılmakta kullanılan unsurlardan biri olan artan oranlı tarifeler enflasyonist ortamda vergi yükünün düşük ve orta gelirli aleyhine bozulmasına sebep olmaktadır. Şöyle ki gerçekte olmayan parasal gelir artışları artan oranlılık nedeniyle daha yüksek oranda vergi artışına sebep olmaktadır.

Enflasyonist ortamlarda vergi kanunlarında yer alan bir takım istisna ve muafiyetler de yıpranmaya uğramakta, ve enflasyona göre ayarlanma zorunluluğu doğurmaktadır. Örneğin gelir vergisi kanunumuzda yer alan esnaf muaflığı, küçük çiftçi muaflığına ilişkin parasal hadler zamanla enflasyona karşı yıpranmaya uğramakta ve her yıl ayarlanma zorunluluğu doğmaktadır.

Enflasyonist dönemlerde vergi kanunlarında yer alan ve vergilendirme dönemleri itibariyle sonraki dönemlere taşınabilen birtakım teşvik unsurları da reel etkilerini takip eden yıllarda önemli ölçüde yitirmektedirler. Örneğin cari yılda kazancın yetersizliği nedeniyle indirilemeyen ve sonraki yıllara devrolunan yatırım indirimi (Bu olumsuz etkiyi gidermek için endeksleme uygulaması getirilmiştir). Takip eden yıllarda mahsup edilecek olan geçmiş yıl zararları devrolunan şirketlerin zararları ve takip eden vergilendirme dönemlerine sarkan kazanç istisnaları zamanla artan parasal büyüklükler karşısında sabit kalmaları nedeniyle reel etkilerini yitirmektedirler.

Enflasyonun kurumlar vergisi üzerindeki etkisi de büyük önem taşımaktadır. Enflasyonun bilanço ve gelir tablosu üzerinde olumsuz etkisi mevcuttur. bilançolarda yer alan aktif ve pasif kalemler zamanla değişen fiyat hareketlerine göre ayarlanmazlar ise yükümlüler açısından anlamlarını yitirirler.

Enflasyonist ortamda zamanla anlamlarını yitiren aktif kıymetlerin maliyet bedelleri üzerinden ayrılan amortismanlar reel gider etkilerinin çok altında bir etki yaparak reel olmayan parasal karların oluşmasına neden olmakta ve bu karlar üzerinden hesaplanan ve ödenen vergiler ve dağıtılan karlar yükümlülerin öz sermayelerini ve mali güçlerini zayıflatmaktadır.

Aktifte yer alan dövizlerin ve döviz üzerinden olan alacakların yıl sonlarında değerlenmeleri ile ortaya çıkan kur farklarının tamamına yakınının sebebi de enflasyonist ortamdır. Bu nedenle reel satın alma gücü sabit kaldığı halde söz konusu dövizin veya döviz üzerinden alacağın bir kısmının vergi olarak ödenmesi yükümlülerin sermayelerinin satın alma gücünün azalmasına neden olmaktadır.

Sonuç olarak enflasyonun vergisel açıdan bakıldığında yükümlüler üzerindeki etkisi büyüktür. Enflasyonist ortamda büyüyen parasal büyüklükler gerçekte olmayan karların oluşmasına ve bunlar üzerinde vergi ödenmesine neden olmaktadır. Ancak yine de enflasyonist ortamlarda yükümlüleri enflasyona karşı koruyan tedbirler de az değildir. Vergi kanunlarında yer alan söz konusu tedbirlerin yükümlüleri ne derece korudukları açık değildir. Her yükümlünün enflasyondan etkilenme derecesi farklı olduğundan enflasyonun etkilerinin tamamen yok edilmesi mümkün değildir. Ancak yine de söz konusu tedbirlerin etkili hale getirilmesi reel olmayan enflasyon geliri üzerinden vergi alınmamaya çalışılması gelirin gerçekliği ve ödeme gücüne göre vergi ödenmesi normatif vergileme prensipleri gereğidir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Nalan. **Enflasyon Muhasebesi**, A.Ü. İ.T.İ.A. Mali Bilimler ve Muhasebe Y.O. Yay., Ankara, 1980.
- AKYOL, M. Emin ve KÜÇÜK, Muzaffer. "Geçici Vergi Uygulaması", **Vergi Dünyası**, S:232, Aralık 2000.
- AKYOL, M. Emin ve KÜÇÜK, **Yeni Sisteme Göre Geçici Vergi Uygulama Esasları**, Ankara, Ağustos 2000.
- AMAÇ, Mehmet. "Yeniden Değerleme Esasları", **Vergi Dünyası**, S:232, Aralık 2000.
- ATAÇ, Beyhan. **Maliye Politikası**, Araştırma Çalışmaları Vakfı, 1997
- AYBOĞA, Hanifi. "Enflasyonun İşletmelere Etkisini Gidermek Amacıyla Vergi Mevzuatında Yapılan Düzenlemeler", **İ.Ü. İşletme Fak. Dergisi**, C:2, Nisan 1998, İstanbul.
- AYDIN, İzzet. **Parasal Düzeltme, Enflasyon Hızının Düşürülmesi ve Faktör Maliyet Modelleri, Enflasyonun Dinamik Analiz Modelleri**, İstanbul Üniversitesi Yayını, 1979.
- AYDIN, Y. ve ÖZULUÇAN, A. "Enflasyonist Dönemlerde İşletmelerin Özsermayelerini Koruyabilmek İçin V.U.K. Tarafından Önerilen

Yöntemler”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, S:133, Mayıs 1999, Ankara.

BEKİR, Mehmet. “Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Etkisi”, **Vergi Sorunları**, S:97.

BULUTOĞLU, Kenan. **Kamu Ekonomisine Giriş**, Filiz Kitapevi, Beyazıt/İstanbul, 1981.

BULUTOĞLU, Kenan. **Türk Vergi Sistemi**, Cilt: 1, Sekizinci Baskısı, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1988.

COSTALES, S.B. ve SUZUROM, Geza. **The Guide to Under Standing Financial Stataments**, Second Edition, 1994.

ÇİFTÇİ, Yavuz. “Enflasyonun Muhasebe Verileri Üzerindeki Etkileri ve Enflasyon Muhasebesi Verileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S:109.

DAPUCH, Nicolas ve PINCUS, Martan. “Endemec on the Choice of Luventory Accounting Method, LIFO Versus FIFO”, **The Journal of Accounting Research**.

ERSOY, Ayten. “Enflasyonist Ortamlarda Stok Değerleme Yöntemlerinin Seçimi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S:75.

FERMAN, Cumhuri. **Fiyat Hareketlerinin Muhasebe Prensipleri Üzerine Etkisi ve Bilanço Teorileri**, Ankara SBF, 1954.

GÜVEMLİ, Oktay. **Amortisman ve Uygulamaları**, Sağlayan Kitabevi, İstanbul 1989.

HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem. "Enflasyon Muhasebesi", **Vergi Dünyası**, Temmuz 1997, Ankara.

HEREKMAN, Aykut. **Kamu Maliyesi**, Cilt II, Sevinç Matbaası, Ankara, 1989.

KAPLAN, Mürsel Ali. "Yatırım İndirimi ve Dönem Sonlarında Endeksleme Uygulaması", **Vergi Dünyası**, S:220, Aralık 1999.

KENNEDY, Ralph D. & MCMALLEN, Stewart. **Finansal Durum Tabloları**, (Çev: Atilla Gönemli), İ.Ü. İşletme İktisadi Enstitüsü Yay., İstanbul, 1967.

KIESO, Donald E. ve WEYGANT, Jerney. **Intermediate ise Cocemting**, Fifth Edition, 1980.

KIZILOT, Şükrü ve EYÜPGİLLER, Saygın. **Türk Vergi Sistemi**, G.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:10945, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1987.

MICHAEL, Granof. **Accobinting For Managers and Investors**, 1983.

MORSE Dale ve RICHARSON, Gordan. "LIFO/Fifadecission", **Journal of Accounting Research** , V.21 No. 1.

NADAROĞLU, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**, İstaanbul, Sermet Matbaası.

NOWOTNY, Emerol. "Inflation and Taxation; Reviewing The Macro Economic Issues", **Journal of Economic Litarature**, Vol:XVIII, Eylül, 1980.

OCAKÇIOĞLU, Bora. "Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Bozucu Etkilerine Karşı Tedbirler", **Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri**.

ÖNCEL, Yenal. **İstisna ve Muafiyet Hükümlerinin Enflasyondan Etkilenmesi**.

ÖZGÜR, Feridun. **Muhasebe İlkeleri**, 7. Baskı, İ.Ü. İşletme Fakültesi İşletme Enstitüsü Yayınları, İstanbul 1992.

PEHLİVAN, Osman. "Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkisi", **Vergi Dünyası Dergisi**, 1999.

PEKER, Alparslan. **Enflasyon Ortamında Stok Değerleme Yöntemleri ve LIFO**, 1975, İstanbul Üni. Yayınları.

PEKİNER, Kamuran. **İşletme Denetimi**, İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yay., İstanbul, 1975.

SÖNMEZ, Erdal. "Yeniden Değerleme", **Vergi Dünyası**, S:22, 1999.

SUNDER, Shyam. "A Note on The Economic Impact of the LIFO Method of Inventory Valuation", **The Accounting Review**, 1976, Cilt:51.

ŞEKER, Sakıp. "Son Giren-İlk Çıkar Yönteminin Vergisel Boyutu", **Yaklaşım**, Yıl:2, S:21.

ŞENATALAR, Burhan. "Enflasyonun Gelir Vergisine Etkileri ve İndeksleme", Yayınlanmamış Doçentlik Tezi, İ.Ü. İktisat Fak., 1978.

TANZİ, Vito. **Inflation and Personal Income Tax**, NewYork, 1980.

TEKİN, Fazıl. **Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması**, Eskişehir, İ.T.İ.A. Yayını.

TOROSLU, Vefa. "Reeskont İşlemleri", **Vergi Dünyası**, Aralık 1996.

TUAN, A. Kadir. **Yönetim Muhasebesi**, Adana 1976.

TURHAN, Salih. **Vergi Teorisi**, İ.Ü. İktisat Fak. Maliye Enstitüsü Yayını, 1977.

ULUATAM, Özhan. **Enflasyon ve Devlet Gelirleri 1963-1978**, Ankara SBF Yay. No:462, Ankara, 1981.

ULUATAM, Özhan. "Enflasyon ve Vergileme", **VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu**, A.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Yay., Şafak Matbaacılık, Ankara 1990.

UZUN, Kemal. "Enflasyonun Mükellefler Üzerindeki Etkisi ve Vergi Kanunlarında Yeralan Mükellefleri Enflasyona Karşı Koruyan Tedbirler", **Vergi Dünyası**, S:210, Şubat 1999.

YOSEF, Sasson ve SEN, Pradgat K. "On Optimal Chakece of Inventory Accounting Method", **The Accounting Review**, 1992, Vol:67.

Hukuk Danışma Komisyonununun 07.05.1985 tarih ve 263/3 genel sıra no'lu kararı.

V.U.K. Mükerrer Md. 298/1-10.