YAKLAŞIM

Aylık Dergi • Yıl: 8 • Sayı: 92 • Ağustos 2000 • 4.000.000 TL (KDV Dahil)

Hepsi birbirinden ilginç ve güncel;

• Sedat ÜNALAN • Salih ÖZEL • Selahattin TUNCER
• Süleyman YÜKÇÜ • Oğuz Kürşat ÜNAL • Şükrü KIZILOT
• Billur Yaltı SOYDAN • İhsan ERDOĞAN • Nejat BOZKURT
• Niyazi CANGİR • M. Bahattin KULU • Fazıl AYDIN
• Mehmet ALTINDAĞ • Celal TOZAN • İsmail DOĞANAY
• Mehmet TİMUR • Mehmet KORKUSUZ • Hüseyin IŞIK
• Hasan AYKIN • Mehmet MAÇ • Ömer DUMAN
• Sakıp ŞEKER • A. Murat YILDIZ &Cem YILDIZ
• D. Erkan ATEŞLİ • Tezcan ATAY • Necmettin GÖRMEZOĞLU
• Osman SARAÇ • Mustafa ÇAMLICA • Kazım YILMAZ
• İlhan KIRIKTAŞ • Can EROL • Tayfun BEŞE
• Erdoğan SAĞLAM • Cavit BİLEN • Cahit EVCİL&Tarık JAMALİ
• Hayreddin ERDEM • Ergun ÖZDEMİR • Ramazan CENK
• Kemal OKTAR • Mustafa ÇELEN • Abdullah TOLU
• Sezgin ÖZCAN ve Ekrem SARISU'ya ait

43 makale

• En son tarihli Danıştay Kararları
• Maliye Bakanlığı Özelge ve İç Genelgeleri
• Soru ve Cevaplar • Pratik Bilgiler

92

YENİDEN DEĞERLEME ORANININ HESAPLAMA YÖNTEMİ VE KARŞILAŞILAN SORUNLAR



Mustafa ÇELEN *

I- GİRİŞ

Türk vergi mevzuatı içerisinde yer alan yeniden değerleme kurumu, geçmiş yıllarda işletme aktifine dahil edilmiş amortismana tabi iktisadi kıymetlerin gerçek değerinde enflasyon nedeniyle meydana gelen düşüşleri ortadan kaldırmak ve böylelikle işletme varlıklarının rayiç değerlerini ortaya koymak için meydana getirilmiş bir yapıdır.

Yeniden değerleme müessesesi vergi sistemimize, düzenleme olarak, 1963 yılında Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 11. madde ile gelmiş, ancak 1983 yılına kadar işlerliğe kavuşamamıştır. 1983 yılında 2791 Sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle 31.12.1982 tarihi itibariyle uygulanmak üzere bir defaya mahsus yeniden değerleme imkanı getirilmiş, 1984 yılında yürürlüğe giren 3094 Sayılı Kanun değişikliği ile de yeniden değerleme her yıl uygulanacak şekle dönüştürülmüştür. Daha sonra, 3332 Sayılı Kanun değişikliği sırasında da, geçici 11. maddedeki hüküm, mükerrer 298. maddeye alınmak suretiyle düzenlemenin geçici karakteri de kaldırılmıştır (1).

Bilanço esasına göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri bilançolarına dahil amortismana tabi iktisadi kıymetleri ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları, her hesap dönemi itibarıyla yeniden değerlemeye tabi tutabilirler. Kollektif, adi komandit ve adi şirketler bilanço esasına göre defter tuttuklarından dolayı yeniden değerleme yapabilme hakkına sahiptirler. Buna karşılık basit usulde vergilenen Gelir Vergisi mükellefleri yeniden değerleme yapamazlar. Eğer bu tür mükellefler kendi arzuları ile bilanço esasına göre defter tutma yolunu seçip mükellefiyetlerinin şeklini değiştirirler ise, yeniden değerleme yapma hakkını kazanabilirler. Yeniden değerlemede temel belirleyici bilanço esasına göre defter tutmaktır. Bunun istisnası olarak, 2791 Sayılı Kanun çerçevesinde yapılan değişiklik çerçevesinde imtiyazlı şirketler sayılabilir. İmtiyazlı şirketler yapılan imtiyaz söz-

* **Marmara Üniversitesi İİBF, Maliye Bölümü**

(1) Yılmaz ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayınları, Ankara 1998, s. 953

leşmesi çerçevesinde amortismana tabi sabit kıymetini sözleşmenin diğer tarafına bedelsiz olarak devretmek durumunda olduğundan yeniden değerleme yapmasına izin verilmemiştir (2).

Yeniden değerleme yapmak mükellefin isteğine bağlı bulunmaktadır. Mükellef isterse yeniden değerleme hakkında yararlanmayabilir. Bazı işletmeler finansman gideri kısıtlamasına tabi tutulmamak için yeniden değerleme yapmaktan kaçınabilirler. Ayrıca yeniden değerleme mükelleflerin aktif ve pasif değerlerinde değişikliğe yol açtığı için kar ve zarar rakamlarını perdelemek için de kullanabilmektedir. Bütün bunlarda yeniden değerlemenin bazı dönemler mükellefler tarafından tercih edilmesine karşılık bazı dönemler tercih edilmemesi sonucunu doğurmaktadır. Yalnız İktisadi Devlet Teşekküllerinin yeniden değerleme yapma mecburiyeti vardır.

Dar mükellefiyete tabi olanlar 3824 Sayılı Kanun öncesi yeniden değerlemeden yararlanamaz iken, bu tarihten sonra uygulamalarda değerlemeye izin verilmiştir. Ayrıca 151 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde kooperatiflerin de yeniden değerleme yapma imkanına sahip olduğu açıklanmıştır.

Kanun maddesinde belirtildiği üzere iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenmiş bulunan kur farkları ve kredi faizleri, sinema filmleri, alameti farika hakları, peştemallıklar, ilk tesis ve tazzuv giderleri, organizasyon etüt ve arama giderleri ile mahiyetleri ve amortisman süre ve tarzları itibariyle bunlara benzer sair aktif kıymetler yeniden değerleme kapsamına girmezler.

Bundan başka imtiyaz sözleşmesi kapsamında işletme izni devirleri ve yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yapılan yatırımlar da yeniden değerleme hakkından yararlanamazlar.

Ayrıca hesap dönemi içerisinde aktife giren kıymetler, amortismanı tamamlamış kıymetler ve imal ve inşa aşamasında olan iktisadi kıymetler değerleme kapsamına girmezler. Daha önceleri özel maliyetler bedelleri de yeniden değerlemeye tabi tutulmaz iken, 4369 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik çerçevesinde değerleme kapsamına dahil edilmiştir.

İşletmelerin, bilançolarına kayıtlı olsa bile, yurt dışı faaliyetlerine tahsis ettikleri sabit kıymetler için yeniden değerleme yapmaları mümkün değildir.

Bunların haricinde amortismana tabi bütün sabit kıymetler yeniden değerleme imkanından yararlanabilirler.

II- YENİDEN DEĞERLEMENİN YAPILIŞ ŞEKLİ

Bir hesap dönemi itibariyle yapılacak yeniden değerleme işleminde kullanılacak oran, yeniden değerlemenin yapılacağı yılın Ekim ayından (bu ayda dahil olmak üzere) bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsü'nün Toptan Eşya Fiyatları

(1) A. Bumin DOĞRUSÖZ, **Temel Vergi Kanunları**, 3. Baskı, Lebib Yalkın Yayınları, İstanbul 2000

Genel İndeksi'nde (TEFE) meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Bu oran Maliye Bakanlığı'nca her yıl Aralık ayı içerisinde Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ'leri ile ilan edilmektedir. 1986 yılından günümüze ilan edilen yeniden değerleme oranları ve ilan edildikleri Genel Tebliğ numaraları aşağıdaki Tablo 1'de gösterilmiştir.

Bilançonun aktifine dahil iktisadi kıymetler ve bu kıymetler için geçmiş yıllarda ayrılmış olan amortismanlar, yeniden değerlemenin yapılacağı yıla ait oran ile çarpılmak suretiyle yeniden değerlemeye tabi tutulur. Özel hesap dönemi tayin olunan mükellefler ise, özel hesap döneminin başladığı yıla ait oranı kullanırlar.

Tablo 1. Yeniden Değerleme Oranları ve İlan Edildikleri Genel Tebliğ Numaraları

Yıllar	İlgili Genel Tebliğ	Oran (%)
1986	174	21,7
1987	178	29,1
1988	187	63,2
1989	201	70,4
1990	207	55,5
1991	214	54,1
1992	219	61,5
1993	223	58,4
1994	233	107,6
1995	245	99,5
1996	252	72,8
1997	259	80,4
1998	267	77,8
1999	279	52,1

Yukarıdaki tanım çerçevesinde bir örnek yardımıyla yeniden değerleme oranını hesaplamaya çalışalım. Burada TEFE veri serisi olarak Devlet İstatistik Enstitüsü'nün (DİE) 1994 = 100 bazlı endeksi kullanılacaktır. Hesaplamada yeniden değerlemenin yapılacağı dönem dikkate alınacaktır. Eğer dönem 12 aylık ise, bu on iki aylık endeks değerleri alt alta toplanarak 12'ye bölünecek, diğer bir ifade ile aritmetik ortalaması hesaplanacaktır. Daha sonra aynı işlemler başlangıç ayından önceki on iki ayda da aynen uygulanacaktır. Bulunan 12 aylık ortalama değer önceki on iki aylık ortalama değere bölünecektir. Elde edilen rakam 12 aylık ortalama yüzde değişmeye karşılık gelecektir.

Bu yöntem dahilinde 1999 yılına ait yeniden değerleme oranı Tablo 2'den alınan değerler ile şöyle hesaplanır. 1998 Kasım ve 1999 Ekim ayı dahil olmak üzere her ayın endeks değeri üst üste toplanarak toplam ay adeti olan 12'ye bölünür, yani aritmetik ortalaması alınır. Aynı işlem 1997 Kasım ve 1998 Ekim ayları da dahil olmak üzere bir önceki yıla uygulanır. Cari yıl için bulunan ortalama değer ile bir önceki yıla ait ortalama değer birbirine bölünür. Bulunan rakam 100 ile çarpılıp sonuç 100'den çıkarılır. Bulunan değer o yıl için uygulanacak olan yeniden değerleme oranıdır.

TEFE'deki 12 aylık yüzde değişme DİE tarafından da açıklanmaktadır. Tablo 2'de her aya karşılık gelen rakam bir önceki yılın aynı ayına nazaran ortalama yüzde değişmeyi vermektedir.

$$\frac{(98\ \text{Kasım}) + (98\ \text{Aralık}) + (99\ \text{Ocak}) + (99\ \text{Şubat}) + (99\ \text{Mart}) + (99\ \text{Nisan}) + (99\ \text{Mayıs}) + (99\ \text{Haziran}) + (99\ \text{Temmuz}) + (99\ \text{Ağustos}) + (99\ \text{Eylül}) + (99\ \text{Ekim}) / 12}{(97\ \text{Kasım}) + (97\ \text{Aralık}) + (98\ \text{Ocak}) + (98\ \text{Şubat}) + (98\ \text{Mart}) + (98\ \text{Nisan}) + (98\ \text{Mayıs}) + (98\ \text{Haziran}) + (98\ \text{Temmuz}) + (98\ \text{Ağustos}) + (98\ \text{Eylül}) + (98\ \text{Ekim}) / 12}$$

$$\frac{(1185{,}7 + 1215{,}1 + 1258{,}6 + 1301{,}0 + 1352{,}9 + 1424{,}4 + 1469{,}9 + 1496{,}5 + 1556{,}0 + 1606{,}8 + 1700{,}8 + 1780{,}1)/12}{(747{,}6 + 787{,}7 + 838{,}1 + 877{,}4 + 912{,}7 + 949{,}3 + 980{,}2 + 995{,}5 + 1020{,}7 + 1045{,}3 + 1101{,}2 + 1146{,}8)/12}$$

$$= (1445{,}7 / 950{,}3) \times 100 - 100 = (1{,}521 \times 100) - 100 = 152{,}1 - 100 = 52{,}1$$

TABLO 2 TOPTAN EŞYA FİYAT ENDEKSİ (1994=100)

	YILLAR						
AYLAR	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
OCAK	61,9	148,5	244,8	435,8	838,1	1258,6	2094,0
ŞUBAT	66,7	159,0	259,1	462,8	877,4	1301,0	2179,3
MART	71,4	167,8	277,3	490,7	912,7	1352,9	2246,8
NİSAN	91,7	176,4	299,7	517,9	949,3	1424,4	2300,5
MAYIS	99,5	179,7	313,1	544,8	980,2	1469,9	2339,5
HAZİRAN	102,2	182,0	320,6	563,4	995,5	1496,5	2346,4
TEMMUZ	104,7	186,1	328,2	593,1	1020,7	1556,0	
AĞUSTOS	108,0	190,3	340,6	624,6	1045,3	1606,8	
EYLÜL	112,8	199,1	358,0	663,7	1101,2	1700,8	
EKİM	119,8	206,5	377,6	708,0	1146,8	1780,1	
KASIM	126,6	213,8	396,9	747,6	1185,7	1852,7	
ARALIK	134,7	223,1	412,5	787,7	1215,1	1979,5	

III- ÜÇER AYLIK PEŞİN VERGİ UYGULAMASINDA YENİDEN DEĞERLEME ORANININ HESAPLANMASI

1999 yılında üçer aylık peşin vergi uygulamasına geçilmesi yeniden değerleme oranının üçer aylık olarak açıklanması zorunluluğunu doğurmuştur.

Bu çerçevede Bakanlık 273 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ ile ilk üç aylık değerleme oranını % 9,7; 275 No.lu Genel Tebliğ ile altı aylık değerleme oranını % 24,2; 278 No.lu Genel Tebliğ ile dokuz aylık değerleme oranını % 35,8 ve 279 No.lu Genel Tebliğ ile yıllık değerleme oranını % 52,1 olarak açıklamıştır.

Yazımızın başında kullandığımız hesaplama yöntemi, peşin vergiye uyumlu olarak üçer aylık dönemlerde uygulanır ise yapı şöyle şekillenir; İlk üç aylık dönemdeki peşin vergide değerleme oranı (Kasım 1998, Aralık 1998, Ocak 1999) TEFE (1994 = 100) ay sonları itibariyle toplamlarının aritmetik ortalaması, önceki üç aylık dönemdeki (Ağustos 1998, Eylül 1998, Ekim 1998) TEFE ay sonu değerlerinin aritmetik ortalamasına bölünerek bulunur. Tablodan alınan değerler ile 1999 yılı ilk üç aylık dönem için yapılan yeniden değerleme oranı

hesaplaması aşağıdaki gibidir:

$$\frac{\text{(98 Kasım)+(98 Aralık)+(99 Ocak) /3}}{\text{(98 Ağustos)+(98 Eylül)+(98 Ekim)/3}}$$

$$\frac{(1185,7 + 1215,1 + 1258,6)/3}{(1045,3+ 1101,2+1146,8) / 3}$$

= 1219,8/1097,8 = % 11,1

Bu bulunan oran ile 273 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile açıklanan 1999 yılının ilk üç aylık değerleme oranı arasındaki fark bulunmaktadır. Bu dönemde Bakanlıkça açıklanan yeniden değerleme oranı % 9,7'dir. Genel Tebliğ ile açıklanan bu oran yanlıştır. Açıklanan oranın nasıl bulunduğuna baktığımızda ise, 1994 = 100 başlangıç olarak alınan TEFE'nin 1999 Ocak ayı değerinin 1998 Ekim ayı değerine bölünmesi olduğu görülmektedir.

$$\frac{\text{TEFE (1999 Ocak)}}{\text{TEFE (1998 Ekim)}} = \frac{1258,6}{1146.8} = 9,7$$

Bakanlığın açıkladığı oran ile olması gereken oran arasında (11,1-9,7 =) % 1,4 fark ortaya çıkmaktadır.

Aynı durum ilk altı aylık vergilerin hesaplanmasında da söz konusudur. Buna göre ilk altı aylık yeniden değerleme oranı şöyle hesaplanması gerekir.

$$\frac{\text{(98 Kasım) + (98 Aralık)+ (99 Ocak)+ (99 Şubat)+(99 Mart)+(99 Nisan)/6}}{\text{(98 Mayıs) + (98 Haziran)+ (98 Temmuz) + (98 Ağustos)+ (98Eylül)+ (98 Ekim)/6}}$$

$$\frac{[(1185,7+1215,1+1258,6+1301,1+1352,9+1424,4)/6]}{[(980,2+995,5+1020,7+1045,3+1101+ 1146,8) / 6]}$$

= 1289,6 / 1048,3= 1,230 x 100= 123,0 -100 = 23,0

Bir önceki dönemde olduğu gibi bulunan oran ile 275 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ ile 1999 yılının ilk altı aylık değerleme oranı arasında fark bulunmaktadır. Bu dönemde bakanlıkça açıklanan yeniden değerleme oranı % 24,2'dir. Genel Tebliğ ile açıklanan bu oran bir önceki dönemdeki gibi yanlıştır. Açıklanan oranın nasıl bulunduğuna baktığımızda ise, 1994=100 başlangıç olarak alınan TEFE'nin 1999 Nisan ayı değerinin 1998 Ekim ayı değerine bölünmesi olduğu görülmektedir.

$$\frac{\text{TEFE (1999 Nisan)}}{\text{TEFE (1998 Ekim)}} = \frac{1424,4}{1146,8} = 24,2$$

İlk altı aylık dönem için bakanlığın açıkladığı oran ile olması gereken oran arasında (24,2-23,0 =) % 1,2 fark ortaya çıkmaktadır.

İlk dokuz aylık ve bir yıllık yeniden değerleme oranı hesaplamalarında ise yukarıda bizim açıkladığımız yönteme göre bulunan değerler ile Maliye Bakanlığı'nın Vergi Usul Tebliğlerinde açıkladığı değerlerin aynı olduğu görülmektedir. Bunun anlamı, Bakanlığın ilk üç ve altı aylık dönemlerdeki yeniden değerleme yöntemini değiştirip, bizim yukarıda açıkladığımız yöntemi benimsediğidir.

IV- YENİDEN DEĞERLEME ORANIN BELİRLENMESİNDE KARŞILAŞILAN DİĞER SORUNLAR

Yeniden değerleme oranı (1994 = 100 bazlı) TEFE yardımı ile belirlenmektedir. DİE tarafından hazırlanan bu endeks içeriği mal ve hizmet demeti bazında 1994 yılından bu yana sabit kalmıştır ve değişmemiştir. 7 yılı aşan bir süre içerisindeki toplumdaki mal ve hizmet kümelerine olan talep demetlerinin sürekli değiştiği (örneğin cep telefonu ve internet servis hizmetleri gibi harcama kalemlerinin bütçe-

lerde önemli bir yer işgal etmeye başladığı) düşünüldüğünde mevcut endeksin ülkede yaşanılan fiyat değişmelerini sağlıklı bir şekilde kavrayıp kavramadığı sorunsalı ile karşılaşırız. Endeksi oluşturan mal ve hizmet kümesinin fiyat hareketlerini tam olarak yansıtmaması yeniden değerleme oranının da sağlıklı bir şekilde belirlenmemesine yol açmaktadır. Ayrıca 1994 yılında günümüze ortalama yüzde 75 düzeyinde enflasyon yaşayan bir ülkede oluşturulan fiyat endeksi zincirlerinde de bazı istatistiksel sapmaların görülme olasılığı da artmaktadır. Bu nedenle endeksin mal ve hizmet kümesi ile endeksin başlangıç yılının değiştirilmesi gerekliliği ortadadır.

Diğer taraftan yeniden değerlemeye esas olan TEFE bir önceki yılın Kasım ayı ile mevcut yılın Ekim ayları arasındaki zaman aralığıdır. Bu aralıkta hesaplanan oran o yılın tümünü kapsayan yeniden değerleme oranı olarak dikkate alınmaktadır. Bu da dönemselliğe bağlı hesaplanmak istenen fiyat değişmelerine ve buna bağlı olarak yeniden değerleme oranının da farklılaşmasına yol açmaktadır. Farklılaşmanın nedeni Kasım ve Aralık aylarına ait verilerin açıklanmasına kadar ilgili bazı vergi beyannamelerinin verilmesindeki zorunluluktan kaynaklanmakta idi. Yani böyle bir özel dönemin belirlenmesindeki ana etken istatistiksel sonuçları DİE tarafından geç açıklanması idi. Artık günümüzde böyle bir zorunluluk ortadan kalkmıştır. Bir önceki aya ait enflasyon rakamları ile bir sonraki ayın 4. günü piyasalar kapandıktan sonra yaklaşık saat 17.00'de DİE tarafından açıklanmakta ve web sayfalarından kamuoyuna duyurulmaktadır. Böylelikle yeniden değerlemeye esas alınan TEFE'nin özel dönem bazlı (Ekim-Kasım) değil de mali yıl bazlı (Ocak–Aralık) açıklanabilme imkanı doğmaktadır.

Bu imkana binaen gerek yıllık, gerekse üç aylık dönemlerde açıklanacak yeniden değerleme oranının belirlenmesinde mevcut mali döneme ait olan TEFE kullanılarak hesaplanacak değerin kullanılması daha doğru olacaktır. Böylelikle sabit kıymetlerin reel değerinde enflasyon nedeniyle meydana gelen aşınma tam olarak yansıtılabilecektir. Bu da yeniden değerleme müessesesi ile yapılmak istenen şeyin tam olarak yapılabilmesi anlamına gelmektedir. Ancak bu değişiklik için bir yasal düzenleme yapılması gerekmektedir.

V- SONUÇ

Maliye Bakanlığınca açıklanan ilk iki üçer aylık dönemler için yeniden değerleme oranı yanlışlıklar içermektedir. 9. ve 12. aylar itibariyle açıklanan değerleme oranlarında bu yanlışlıklar giderilmiştir.

Sağlıklı bir yeniden değerleme oranı öncelikle sağlıklı bir fiyat endeksleme sistemini gerektirir. Ülkemizde DİE tarafından açıklanan fiyat endekslerinin mevcut fiyat hareketlerini iyi yansıtabilmesi için çözülmesi gereken birkaç sorundan bahsedilebilir. Bu sorunların çözülmesine yönelik çabalar yeniden değerleme oranının da sağlıklı hale getirilmesinin ön koşuludur. Ayrıca yeniden değerleme için esas alınan dönemin (Ekim-Kasım), mali yıl (Ocak-Aralık) olarak değiştirilmesi gerekmektedir. DİE tarafından hesaplanan TEFE (Ocak-Aralık) değerlerinin açıklanma zamanı buna imkan tanımaktadır.