

YENİDEN DEĞERLEME VE İŞ ORTAKLIKLARI

A.Bumin DOĞRUSÖZ *

(YAKLAŞIM/KASIM-1993)

I. GİRİŞ

Paranın satınalma gücünün her yıl giderek önemli ölçüde düşmesi sonucu fiyat ve değer değişimlerinin muhasebeye yansıtılması çalışmalarının bir ürünü olan yeniden değerlendirme, muhasebe verilerinin cari değerlerle gösterilmesini sağlamak için yararlanılan araçlardan biridir.

Yeniden değerlendirme, hukukumuzda ilk defa. Vergi Usul Kanunu'nda 1963 yılında yapılan değişiklikle kabul edilen bir geçici madde ile girmişse de, değerlendirme katsayılarının Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilmemesi dolayısıyla uygulamaya geçirilememiştir. Daha sonra, iktisadi devlet teşekküllerini düzenleyen 440 sayılı Kanunda konumuza ilişkin olarak yer alan düzenleme de (geçici madde 2) aynı sebeble uygulanamamıştır. Konu nihayet, Vergi Usul Kanunu'nun geçici 11. maddesinin 2791 sayılı Kanunla yeniden düzenlenmesi ile uygulanabilir bir düzenlemeye kavuşturulabilmiştir. Yeniden değerlendirme müessesesinin yaşama geçirilmesinin gerekçesi, 2791 sayılı Kanunun Hükümet Gerekçesinde, işletmeleri tekrar sağlığa kavuşturma, vergilemedeki adaletsizliği giderme ve enflasyonun vergilenmesini önleme amaçları olarak açıklanmıştır. Nihayet, para değerindeki değişim ve düşüş oranının azaltılamamasının da etkisi ile sürekli bir uygulamaya kavuşan yeniden değerlemenin yer aldığı maddenin yeri ve numarası, geçici madde ile düzenlenmesinin tedvin tekniğine aykırılığının da etkisi ile, 3332 sayılı Kanunla mükerrer 298 olarak değiştirilmiştir.

II. YENİDEN DEĞERLEME OLANAĞI TANINAN MÜKELLEFLER

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinde, bütün gelir (ticari ve zirai kazanç sahipleri anlamında) ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, bilanço esasına göre defter tutmaları kaydıyla, bilançolarının aktifinde kayıtlı iktisadi kıymetleri bazı istisnalar dışında yeniden değerlemeye tabi tutabilmeleri olanağı hükme bağlanmıştır. Ayrıca bu olanak, ortakları dolayısıyla gelir vergisi ile vergilendirilen kolektif, adi komandit şirketlerle adi şirketlere de tanınmıştır. Ancak imtiyazlı şirketler, anılan maddenin birinci fıkrasında parantez içi hükümlerle kapsam dışında bırakılmışlardır.

Görüldüğü gibi, işletme hesabı esasına göre defter tutan ticari kazanç ve zirai işletme hesabı esasına göre kazancını saptayan zirai kazanç sahipleri ile aldıkları özel izin uyarınca işletme hesabı esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri ile imtiyazlı şirketler hariç olmak üzere bütün gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yeniden değerlendirme yapabilmektedirler.

Yeniden değerlendirme, iktisadi devlet teşekkülleri dışında kalan mükelleflere ihtiyari olarak tanınmış bir haktır. Mükellefler dilerse, bu haklarından yararlanmayarak yeniden değerlendirme yapmayabilirler. Yeniden değerlemenin ihtiyari bir hak olması dolayısıyla daha önce yeniden, değerlendirme yapılmayan yıllar için geriye



dönük olarak yeniden değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Geçmiş dönemlerde yeniden değerlendirilmesi yapılamamış olmasının bir mücbir sebebe dayanması halinde dahi, Vergi Usul Kanunu'nun mücbir sebep hükümlerinden yararlanmak mümkün değildir. Zira mücbir sebep nedeniyle sürelerin işlememesi kuralı, vergisel ödevlerle ilgili sürelerde geçerlidir⁽¹⁾

///. YENİDEN DEĞERLEME AÇISINDAN İŞ ORTAKLIKLARI

İş ortaklığı kavramı hukukumuzda, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde 3332 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucu girmiş ve aynı Kanunla anılan Kanuna eklenen mükerrer 6. madde ile tanımlanmaya çalışılmıştır. Bu tanıma göre iş ortaklığı, kurumlar vergisi mükelleflerinin kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ile yahut gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardır.

İş ortaklıklarının kurumlar vergisine girişi, bu Kanunun gerekçesinde şu şekilde açıklanmıştır. "Türkiye'nin dış dünya ile olan ekonomik ilişkilerinin artması sonucu iş ortaklığı (joint venture) şeklindeki kuruluşların sayısı giderek artmaktadır. Bu kuruluşlar kazancı paylaşmak amacıyla kurulan ortaklıklar olup, belli bir işin yapılmasını müştereken taahhüt etmektedirler. Diğer bir anlatımla; her ortak işin belli bir bölümünün yapımını taahhüt etmeyip (consortium) topluca işin tamamını müştereken yapacaklarını taahhüt etmektedirler" ⁽²⁾

Vergi hukuku açısından kurum olarak kabul edilen iş ortaklığı, tüzel kişiliği olmayan ve özel hukuk bakımından adi şirket statüsünde kabul edilen bir şirkettir. Her ne kadar vergi hukukunun diğer hukuk dalları karşısındaki bağımsızlığı açısından eleştirmek mümkün olmasa da, vergi hukuku ile yaratılmaya çalışılan bu ortaklık tipinin, kurumlar vergisi mükellefleri arasında bir çelişki yarattığı muhakkaktır. Zira özel hukukta özel bir düzenlemeye sahip olmaması dolayısıyla bir sorun yumağı haline gelen iş ortaklığını yeni bir hukuki tip kurum gibi kabul etmek yerine, bu ortaklıklarda oluşan kazancın ortaklar arasında paylaştırılmasından sonra kurumlar veya gelir vergisine tabi tutulması yolu ile vergilendirilmesi, kanaatimizce tercih edilebilirdi⁽³⁾

İş ortaklıklarının taşınması gereken özellikler, 31 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Bu özellikleri değerlendirmeyi, konumuz açısından dışarıda bırakıyoruz⁽⁴⁾

İş Ortaklıklarının defter tutma bakımından tabi olacakları esas. Vergi Usul Kanunu'nun 177. maddesine göre, yaptıkları işin cirosuna göre belirlenecektir. Zira anılan maddenin 4 numaralı bendi, her türlü ticaret şirketinin bilanço esasına göre defter tutacağını hükme bağlamakla birlikte parantez içi hükümlerle, adi şirketleri bu kuraldan istisna etmiştir. Bu nedenle ciroları, 177. madde ile belirlenen hadleri aşmayan iş ortaklıkları işletme hesabı esasına göre defter tutma olanağına sahiptir. Ancak gerek teşvik mevzuatının etkisi gerek diğer muhasebe ve vergi avantajlarından doğan sebeplerle, bütün iş ortaklıkları bilanço esasına göre defter tutmaktadırlar.

İş ortaklıklarını konumuz açısından değerlendirecek, çok basit bir mantıkla şu sonuca ulaşabilir.

- iş ortaklığı bir kurumlar vergisi mükellefidir,
- iş ortaklığı bilanço usulüne göre defter tutmaktadır.

O halde iş ortaklıkları da, iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutabilirler.

IV. YENİDEN DEĞERLEME KONUSUNDA MALİYE BAKANLIĞINA TANINAN YETKİLER



Yeniden değerleme konusunda Maliye ve Gümrük Bakanlığına tanınan ilk yetki, yeniden değerleme yapılırken iktisadi kıymete ve birikmiş amortismanlara uygulanacak yeniden değerleme oranını açıklama yetkisidir. Maliye ve Gümrük Bakanlığına verilen bu yetki takdiri olmayıp bir bağlı yetki biçimindedir. Bakanlık, her yıl yetkisini kullanarak, yeniden değerleme oranını ilan etmek zorundadır. Bakanlığın bir genel tebliğle duyurduğu bu oran, kurucu bir oran olmayıp, belli bir hususun ilanı niteliğindedir. Bakanlığın bu görevini yapmaması, bir başka anlatımla, yeniden değerleme oranını doyurmaması, mükelleflerin yeniden değerleme yapma olanağını ortadan kaldırmaz. Zira mükelleflerin uygulayacakları oran, zaten Kanunla belirlenmiştir. Kanuna göre (mükerrer md.298/10), bir hesap dönemi sonu itibariyle yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerleme oranı, yeniden değerleme yapılacak yılın ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsünün Toptan Eşya Fiyatları Genel indeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır.

Bakanlığın bu yetkisine dayanarak, 3332 sayılı Kanunla katsayı sisteminin terkinden bu yana belirlediği oranlar şunlardır.

Yılı _____	Oranın belirfendiği Genel Tebliğ No	Oran
1985	166	35,9
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

Maliye ve Gümrük Bakanlığına yeniden değerleme konusunda tanınan asıl yetki, mükerrer 298. maddenin son fıkrasında hükme bağlanmıştır. Fıkraya göre, "yeniden değerlemeye ilişkin diğer hususları tespit etmeye, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için yukarıdaki esaslar dışına çıkan uygulamalar ile devir ve nevi değiştirmeleri önleyici düzenlemeler getirmeye Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir". Fıkranın yorumu, vergi hukuku ilkeleri ve özellikle vergilerin yasallığı ilkesi açısından değerlendirilmesi, son derece önem taşıyan bir konudur. Bu fıkra hükmü ile verilen yetki, hiç bir zaman, yeniden değerleme yapma olanağına sahip mükellefleri belirleme yetkisini veya kanunla belirlenen yeniden değerleme yapma olanağına sahip mükelleflerin kapsamında değişiklik yapma yetkisini içeremez ve içermemektedir. Zira bir mali yükümlülük getirmek veya bir mali yükümlülüğü kaldırmak yahut hafifletmek veya vergiye tabi yahut vergi dışı fonlar oluşturulmasını öngörmek yetkisi. Anayasamızın 73. maddesi gereği yasama organına aittir(5). Yasama organı bu yetkisini, yürütme organına devredemez. Dolayısıyla, yürütme organına tanınan yetkilerde bu doğrultuda yorumlanamaz. Danıştayımızın yine yeniden değerleme konusunda ve gelir vergisi mükelleflerinin yeniden değerleme fonlarını sermayelerine eklemelerine ilişkin 151 sayılı Vergi Usul Genel Tebliğindeki bir düzenlemeye ilişkin olarak verdiği bir kararda(6) da vurguladığı gibi. Anayasamızın 73. maddesinde ifadesini bulan vergilerin kanuniliği ilkesi karşısında kanun ile tanınan bir olanağın, Bakanlıkça yapılan bir düzenleme ile değiştirilmesi veya kaldırılması mümkün değildir.

V. İŞ ORTAKLIKLARI VE YENİDEN DEĞERLEME

Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 1991 yılı için yeniden değerlendirme oranını belirlediği 214 sayılı Genel Tebliğ ile, mükerrer 298. maddenin son fıkrasındaki yetkiye dayanarak, kurumlar vergisi mükelleflerinden iş ortaklıklarının yeniden değerlendirme yapamayacaklarını hükme bağlamıştır.

Bakanlık bu düzenlemesini "iş ortaklıkları, belli bir işin

birlikte yapılmasını taahhüt eden kuruluşlar olduklarından uzun süreli bir faaliyetleri olmaması" biçiminde ve katılma olanağı bulamadığımız(7) bir gerekçeye dayandırmıştır.

Bakanlık, bu düzenlemesi ile kendisine tanınan yetki sınırlarını aşmış ve yetkisini vergilerin kanuniliği ilkesini ihlal edecek şekilde geniş yorumlamıştır.

İdari Yargılama Usulü Kanununun 2. maddesine göre, bir idari işlem olan genel tebliğlerin de, bütün idari işlemler gibi içermesi gereken beş unsur (yetki, şekil, sebep, amaç, konu unsurları) yönünden de hukuka uygun olması gerekir. Bu unsurlardan biri de yetki unsurudur. Bu açıdan bakıldığında "iş ortaklıklarının yeniden değerlendirme yapamayacaklarına" ilişkin genel tebliğ hükmü, yetki unsuru dolayısıyla hukuka aykırıdır.

Nitekim yetki unsuru yönünden hukuka aykırı olan bu düzenleme, Danıştay 4. Dairesinin E.1992/688 K.1993/3172 sayı ve 22.6.1993 tarihli karar ile iptal edilmiştir. Yukarıda açıkladığımız ve daha önce de bu konuya ilişkin olarak savunduğumuz görüş(8) doğrultusundaki kararın hüküm kısmı ve gerekçesini aynen aşağıya aktarıyoruz.

"Anılan maddenin (V.U.K. mük.md.298) son fıkrası ile Maliye ve Gümrük Bakanlığına tanınan yetki, Kanun yapma tekniği bakımından bir maddede bulunmasına gerek görülmemesi ve Kanunda belirtilen esaslar dışına çıkan uygulamalar konusunda düzenleme yapmaya yöneliktir. Aksine bir uygulamayla, Bakanlığa yeniden değerlendirme yapabilecek gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin kapsamını daraltma imkanı tanınmamıştır. Esasen Anayasa ile Kanunun kapsamını daraltma, genişletme konusunda yasama organına yetki verilmiş olup, kanunla da olsa bu yetkinin devri mümkün değildir. Kanunla iş ortaklıklarına tanınan yeniden değerlendirme imkanı ve rü yolla sağlanan vergi avantajı tebliğle getirilen bir düzenleme ile ortadan kaldırılamaz, idare kanunun öngördüğünden daha fazla vergi alınması sonucunu doğuracak nitelikte işlem tesis edemez. Nitekim Anayasanın 73. maddesinde vergi, resim, ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği ve kaldırılacağı belirtilmiştir.

Bu durumda Kanunda iş ortaklıklarının yeniden değerlendirme yapacaklarına ilişkin açık bir hüküm mevcutken, Tebliğle getirilen bir düzenleme sonucu iş ortaklıklarının yeniden değerlendirme yapma imkanlarının kaldırılmasında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Bu nedenlerle 214 sıra no'lu Vergi Usul Kanununun Genel Tebliğinin uyuşmazlık konusu olan bölümünün iptaline (...) oybirliği ile karar verildi."

* Marmara Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Mali Hukuk Öğretim Üyesi.

(1) Bu konuda bk. Tugay YÜCEL, "Mücbir Sebepler ve Sonuçları" Yaklaşım, Yıl: 1 S: :5, s: 42.

(2) T.B.M.M. Tutanak Dergisi, S sayısı: 357, s:18.

- (3) Aynı doğrultuda bkz. DAYINLARLI, K.Joint Venture Sözleşmesi, Ankara 1989, s: 184185
- (4) İş Ortaklıkları hakkında geniş bilgi için bkz. Şükrü KIZILOĞLU; Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması, c:1, Ankara 1990, s: 149, 163.
- (5) Vergilerin yasallığı ilkesi açısından vergilendirme yetkisinin değerlendirilmesi hakkında geniş bilgi için bkz. Nami ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, Ankara. 1981; Ahmet KUMRULU, "**Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri**", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, c:36, s:14; A.Bumin DOĞRUSÖZ, **Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü** Vergi Dünyası, S:16, s: 1626
- (6) Danıştay 4. Dairesi T.27.9.1990 E.1988/5343 K.1990/2461; Bu kararın tahlili için bkz. A.BuminDOĞRUSÖZ/'Gelir Vergisi Mükelleflerinin Yeniden Değerleme Fonlarını Sermayelerine Klemeleri" Dünya, 5.12.1991
- (7) Aksi görüş için bkz. Erdoğan ARSLAN, E., **Yeniden Değerleme (I)**, Maliye Postası, yıl: 14,3:294(1.12.1992) s:41.
- (8) Bkz. A.BuminDOĞRUSÖZ, Yeniden **Değerlemede Bazı Sorunlar**, Dünya, 19.12.1991