



Yeniden Değerleme Müessesesi

DUAYEN
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Yeniden Değerleme

Yeniden değerlendirme; işletmelerin faaliyetlerini yürütebilmeleri için iktisap ettikleri ve kayıtlara maliyet bedeli ile alınan maddi ve maddi olmayan duran varlıkları (binalar, makine ve teçhizat, taşıtlar, demirbaşlar, haklar vs...) yıl içerisinde fiyatlar genel seviyesindeki artıştan kaynaklı olarak, muhasebe kayıtlarındaki değerlerin güncellenmesi bir nevi iktisadi kıymetin değerinin enflasyonist etkilere karşı yeniden belirlenmesi olarak tanımlamak mümkündür.

Yeniden değerlendirme uygulaması 2003 yılına kadar enflasyon düzeltmesi adıyla ülkemizde uygulanmış, 2003 yılı sonrasında enflasyon düzeltmesi uygulamasına son verilmiştir. Ancak ilerleyen süreçte enflasyonun da etkisiyle iktisadi kıymetlerin değerini yeniden belirlemek ihtiyacı hasıl olmuş ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na Geçici 31'inci madde eklenmiştir. Geçici 31'inci maddenin akabinde duran varlıklarda yeniden değerlendirme hükümlerinin uygulanabileceği Geçici 32'nci madde ve nihayetinde 01.01.2022 tarihinden itibaren yürürlükte bulunan Mükerrer 298/Ç maddesi yasal mevzuatı eklenmiştir.

Bu itibarla iş bu sirkülerimizde 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Geçici 32'nci maddesi ve Mükerrer 298/Ç maddesi hakkında açıklamalara yer verilecektir.

1. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Geçici 32'nci Maddesi Bağlamında Yeniden Değerleme

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Geçici 32'nci maddesinde “*Bu maddeyi ihdas eden Kanunla mükerrer 298 inci maddeye eklenen (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapabilecek olan mükellefler, anılan fıkra uyarınca ilk kez yeniden değerlendirme yapacakları hesap döneminden önceki hesap döneminin sonu itibarıyla bilançolarına kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini (bu niteliklerini korudukları müddetçe sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmaz ve iktisadi kıymetler hariç) aşağıdaki şartlarla yeniden değerleyebilirler.*

a) Yeniden değerlemede, taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin ve bunlara ait amortismanların, bu Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası uyarınca ilk kez yeniden değerlendirme yapılacak hesap döneminden önceki hesap döneminin sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri dikkate alınır. Amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda, yeniden değerlemeye esas alınacak tutar bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.

b) Taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin (a) bendine göre tespit edilen değerleri ve bunlara ilişkin amortismanların yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması suretiyle yeniden değerlendirme sonrası değerleri bulunur.

...”

Hükmü yer almaktadır.

Yukarıda belirtilen kanun hükmünden anlaşılacağı üzere, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298/Ç maddesi uyarınca ilk kez yeniden değerlendirilecek olan tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında yeniden değerlendirilecek hesap döneminden önceki hesap dönemi sonunda bilançolarında yer alan taşınmazlar ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutabileceklerdir.

Keza 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Geçici 32'nci maddesi kapsamında yapılacak yeniden değerlendirilecek, sürekli olan bir yeniden değerlendirilecek yöntemi olmayıp, tek seferlik bir yeniden değerlendirilecek yöntemidir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Geçici 32'nci maddesi kapsamında yapılacak yeniden değerlendirilemede taşınmazların amortismanına tabi iktisadi kıymet olmasına gerek bulunmamaktadır. Yani mükellefler isterlerse amortismanına tabi olmayan boş arazi ve arsalarını da yeniden değerlendirilemeye tabi tutabileceklerdir.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin amortismanının herhangi bir yılda eksik ayrılması veya hiç ayrılmamış olması durumunda, yeniden değerlendirilemeye esas alınacak değer, bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenecektir.

Yeniden değerlendirilecek, iktisadi kıymetlerin ve varsa bunlara ait ayrılmış amortismanların, geçici 32'nci madde kapsamında yeniden değerlendirilecek tarihten önceki hesap döneminin sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri üzerinden yapılacaktır.

Değer artışının hesaplanabilmesi için yeniden değerlendirilemeye esas alınan değerlerin (yeniden değerlendirilemede esas alınması gereken hesap döneminin sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerlerin), yeniden değerlendirilemeden önceki ve yeniden değerlendirilemeye tabi tutulduktan sonraki tutarları arasındaki fark iktisadi kıymetin net bilanço aktif değerleri olarak kabul edilecektir.

Yeniden değerlendirilecek neticesinde (iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilemeden önceki net bilanço aktif değerinin, yeniden değerlendirilecek oranı ile çarpımından sonra bulunacak net bilanço aktif değerinden indirilmesi suretiyle) hesaplanan değer artışı, yeniden değerlendirilemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışları ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabına alınacaktır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Geçici 32'nci maddesi kapsamında yapılacak yeniden değerlendirilecek, zorunlu olmayıp ihtiyari bir uygulamadır.

163 ve 334 No'lu Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca iktisadi kıymetin iktisap edildiği yılda maliyetine intikali zorunlu olan, sonraki dönemlerde de maliyete ilave edildiği varsayılan kredi faizleri ve kur farkları da yeniden değerlendirilemeye tabi tutulabilecektir. Zira bu iki kavram maliyet bedeli içerisinde yer alabilmektedir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Geçici 32'nci maddesi kapsamında yeniden değerlendirme yapıp, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298/Ç maddesine istinaden yeniden değerlendirme yapmayan mükellefler, daha sonradan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298/Ç maddesine istinaden yeniden değerlendirme yapmak istediklerinde tekrar Geçici 32'nci maddesi kapsamında yeniden değerlendirme yapamazlar.

Yeniden değerlendirme neticesinde hesaplanan ve pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı üzerinden % 2 oranında hesaplanan vergi, yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın son günü akşamına kadar gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesi müdürlüğüne beyan edilip, üç eşit taksitte (ilk taksiti beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitler sırasıyla beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere) ödenecektir.

Bu vergi; gelir ve kurumlar vergilerinden mahsup edilmeyeceği gibi, gelir ve kurumlar vergileri matrahlarının tespitinde gider olarak da dikkate alınamaz.

Değer artışı üzerinden % 2 oranında hesaplanan verginin zamanında beyan edilmemesi veya tahakkuk eden verginin taksitlerinin sürelerinde ödenmemesi ya da kısmen ödenmesi halinde 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Geçici 32'nci maddesi hükümlerinden faydalanılamayacaktır.

Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satış, devir, işletmeden çekiş, tasfiye gibi nedenlerle elden çıkarılması halinde, bunlara isabet eden ve pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarları, kazancın tespitinde dikkate alınmaz ve fon hesabı kayıtlarda kalmaya devam eder.

Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı, değer artış fonu hesabında tutulabileceği gibi mükellefler tarafından istenildiğinde kısmen veya tamamen sermayeye ilave edilebilir. Bu işlemler kâr dağıtımı sayılmaz.

Söz konusu fon hesabındaki tutarların sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

2. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 298/Ç Maddesi Bağlamında Yeniden Değerleme

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 298/Ç Maddesinde "Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri (kollektif, adi komandit ve adi şirketler dâhil, (A) fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamında söz konusu fıkranın (1) numaralı bendinde yer alan şartlara bakılmaksızın enflasyon düzeltmesi yapanlar ile kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilenler hariç), (A) fıkrasında yer alan enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının gerçekleşmediği hesap dönemlerinin sonu itibarıyla, bilançolarına dâhil bulunan amortisman tabi iktisadi kıymetlerini (bu niteliklerini korudukları müddetçe sat-kirala-geri al işlemine veya kira

sertifikası ihracına konu edilenler hariç) ve bunlar üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları aşağıda belirtilen şartlar doğrultusunda yeniden değerleyebilirler.

1. İktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenmiş bulunan (iktisadi kıymetlerin aktifleştirildiği hesap dönemine ilişkin olanlar hariç) kur farkları ve kredi faizleri (bunlara isabet eden amortismanlar dâhil) yeniden değerlendirilmez.

2. Yeniden değerlemede, iktisadi kıymetlerin ve bunlara ait amortismanların, bu Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve değerlemenin yapılacağı hesap dönemi sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri dikkate alınır. Amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda, yeniden değerlemeye esas alınacak tutar bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.

3. İktisadi kıymetlerin (2) numaralı bende göre tespit edilen değerleri ve bunlara ilişkin amortismanların, yeniden değerlemenin yapılacağı yıla ait olan yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması suretiyle yeniden değerlendirme sonrası değerleri bulunur.

Yapılacak değerlemede yeniden değerlendirme oranı olarak (B) fıkrasında belirtilen oran dikkate alınır. Kendilerine özel hesap dönemi tayin olunan mükellefler için, özel hesap döneminin başladığı takvim yılına ait oran esas alınır.

Geçici vergi dönemleri itibarıyla yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı, bir önceki yılın Kasım ayından başlamak üzere; 3, 6 ve 9 uncu aylarda bir önceki 3, 6 ve 9 aylık dönemlere göre Türkiye İstatistik Kurumunun Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranı esas alınmak suretiyle belirlenir.

4. Yeniden değerlendirme neticesinde iktisadi kıymetlerin değerinde meydana gelen değer artışı, yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışı ayrıntılı olarak görünecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. Değer artışı, iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrası ve yeniden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değerleri arasındaki farktır. Net bilanço aktif değeri, iktisadi kıymetlerin bilançonun aktifinde yazılı değerlerinden, pasifte yazılı amortismanların tenzili suretiyle bulunan değeri ifade eder. İktisadi kıymetler için amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda söz konusu değer, bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.

5. İktisadi kıymetlerini bu fıkra kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutan mükellefler bu kıymetlerini, yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortisman tabi tutmaya devam ederler. Yeniden değerlemeye tabi tutulanların her birine isabet eden değer artışları ile bunların hesap şekilleri amortisman kayıtlarında ayrıntılı olarak gösterilir.

6. Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarının, sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur. Sermayeye eklenen değer artışları, ortaklar tarafından işletmeye ilave edilmiş kıymetler olarak kabul edilir. Bu işlemler kâr dağıtımını sayılmaz.

7. Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması (satış, devir, işletmeden çekiş, tasfiye gibi) halinde, bunlara isabet eden pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışları aynen amortismanlar gibi muameleye tabi tutulur.

8. Her yılın yeniden değerlendirme oranı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir. Yeniden değerlemenin herhangi bir yıl yapılmamasından veya değerlendirme oranının düşük uygulanmasından dolayı daha sonraki yıllarda geçmiş dönemlere ilişkin yeniden değerlendirme yapılamaz.

9. Hesap dönemi içinde aktife giren iktisadi kıymetler için aktife girdiği hesap döneminde, yeniden değerlendirme yapılmaz.

10. Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından önce (A) fıkrasında belirtilen enflasyon düzeltmesi yapılmasına ilişkin şartların oluşması halinde, anılan fıkranın (7) numaralı bendi uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılır. Söz konusu bent gereği öz sermaye kalemlerinin düzeltilmesinde bu madde kapsamındaki yeniden değerlendirme değer artışı öz sermayeden düşülür. Ayrıca mezkûr değer artışı fonunun sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları sermaye artışı olarak dikkate alınmaz ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz.

11. (A) fıkrası uyarınca enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluştuğu dönemlerde, bu fıkra uyarınca yeniden değerlendirme yapılmaz. Anılan fıkrada belirtilen enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşmadığı ilk hesap döneminden itibaren, bu fıkra hükümleri uyarınca yeniden değerlendirme uygulamasına devam olunabilir. Bu durumda iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemesine esas değerler olarak, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş son bilançoda yer alan değerler dikkate alınır. Bu değerlerin tespitinde, iktisadi kıymetler için amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda, bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılır.

12. Bu fıkra kapsamında yeniden değerlendirme yapılan hesap döneminden sonra (A) fıkrası uyarınca enflasyon düzeltmesi şartlarının yeniden oluşması durumunda, bu fıkra hükümlerine göre yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan iktisadi kıymetler ile bunlara ilişkin amortismanlar düzeltilmiş son değerleri dikkate alınarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulur.

13. Yeniden değerlemenin herhangi bir yılda yapılmaması durumunda, sonraki hesap dönemlerine ilişkin olarak bu fıkra kapsamında yeniden değerlendirme yapılabilir.

...”

Hükmü yer almaktadır.

Söz konusu kanun hükmünden anlaşılacağı üzere, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 298/Ç Maddesi kapsamında yeniden değerlemeden, tam mükellefiyete tabi bilanço esasına göre defter tutan; kollektif, adi komandit ve adi şirketler de dahil olmak üzere ferdi işletme sahibi gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilecektir. Bu bağlamda serbest meslek erbapları, işletme hesabı esasına göre defter tutanlar, dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanamazlar.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 298/Ç Maddesi kapsamında yapılacak yeniden değerlendirme Geçici 32'nci maddeden farklı olarak sadece amortisman tabi iktisadi kıymetler için yapılabilmektedir. Yani Geçici 32'nci madde de olduğu gibi boş arazi ve arsa Mükerrer 298/Ç Maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulamaz. Amortisman tabi iktisadi kıymetler için yeniden değerlendirme yapılırken, eğer herhangi bir yıl ayrılmamış veya eksik ayrılmış amortisman varsa, o yıl için tam amortisman ayrılmış şekilde değerlendirme yapılacaktır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 298/Ç Maddesi kapsamında yapılacak yeniden değerlendirme Geçici 32'nci maddeden farklı olarak bir iktisadi kıymet eğer yeniden değerlemeye tabi tutulacaksa, yeniden değerlemeye tabi tutulacağı hesap dönemden önceki hesap dönemi sonu itibariyle mutlaka aktive kaydedilmiş olması gerekecektir. Yani yeniden değerlemeye tabi tutulacak hesap dönemi içerisinde iktisap edilmiş iktisadi kıymetler için yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanılamayacaktır.

163 ve 334 No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği bağlamında iktisadi kıymetin maliyetine intikali zorunlu olan kur farkları ve kredi faizleri ile bunlara isabet eden amortismanlar yeniden değerlendirme kapsamına girmemekte olup değerlemeye esas değerlerin tespitinde söz konusu kur farkları ve kredi faizleri ile bunlara isabet eden amortismanlar tenzil edilecektir.

Mükelleflerin geçici vergi dönem sonlarında amortisman tabi iktisadi kıymetlerini ve bunlara ait amortismanlarını 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında yeniden değerleyebilmeleri mümkündür. **Bu itibarla 2022 hesap dönemi 3'üncü geçici vergi döneminde belirlenen yeniden değerlendirme oranı % 92,93 olarak kabul edilmiştir.**

Bu bağlamda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında yapılan yeniden değerlendirme yine Geçici 32'nci maddeden farklı olarak herhangi bir vergiye tabi değildir.

Yeniden değerlendirme neticesinde hesaplanan değer artışı, yeniden değerlemeye tabi tutulan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışları ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabına alınacaktır.

Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satış, devir, işletmeden çekiş, tasfiye gibi nedenlerle elden çıkarılması halinde, bunlara isabet eden ve bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilen değer artışları aynen amortismanlar gibi muameleye tabi tutulacaktır.

Ancak, elden çıkarılan iktisadi kıymetlere ait değer artışlarının sermayeye ilavesi halinde, elden çıkarma sırasında birikmiş amortisman gibi mütalaa edilmeyen değer artışları, faaliyete devam edilen süre içerisinde herhangi bir suretle sermayeden çekilirse, çekilen kısım o dönemin kazancı sayılarak vergiye tabi tutulacaktır.

Tarih:01.10.2022
Sayı: DYN-2022-18

DUAYEN
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş