

No : 2022-31

Konu : Yeniden Gelen Yeniden Değerleme Uygulaması Tebliğ Taslağı

Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair 7338 sayılı Kanun Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nun “*Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme Oranı*” başlıklı mükerrer 298’inci maddesinde, kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100’den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10’dan fazla olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda enflasyon düzeltmesi yapabileceği belirtilmiştir. Ancak, 2004 yılından sonra anılan maddenin aradığı şartlar oluşmadığı için mükelleflerin kayıtlarında yer alan iktisadi kıymetler giriş tarihli maliyetle kalmıştır.

25.05.2018 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 7144 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu’na eklenen geçici 31’inci madde uyarınca, mükelleflerin aktiflerinde yer alan taşınmazların değerinin Yİ-ÜFE değerindeki artış oranı dikkate alınarak, yeniden belirlenmesine imkân sağlanmış, uygulamadan yararlanmak isteyen mükellefler **yalnızca taşınmazlarını, 30 Eylül 2018** tarihine kadar anılan Kanunda belirtilen şartlarla değer artış tutarı üzerinden **%5 oranında** hesaplanan vergi ile yeniden değerlenmişlerdir.

2018 yılındaki uygulamadan 1073 mükellef yararlanmış, 5,8 Milyar TL’lik gayrimenkul yeniden değerlemeye tabi tutulmuş ve değerlendirme sonrası bu gayrimenkuller 9,9 Milyar TL olarak bilançolarda yer almıştır. Bu sayede 4,1 Milyar TL’lik değer artışı gerçekleşmiş ve yaklaşık 208 milyon TL vergi tahakkuk etmiştir.

7326 sayılı Kanunla, VUK’un geçici 31’inci maddesinde yapılan yeni düzenlemeler çerçevesinde, taşınmazların ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesine olanak sağlanmıştır. Getirilen düzenleme uyarınca, yalnızca taşınmazlar değil, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin de yeniden değerlemeye tabi tutulabileceği belirtilmiş, önceki düzenlemede değer artışları üzerinden %5 oranında hesaplanan verginin oranı ise **%2’ye** düşürülmüştür.

7326 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme kapsamında 30 Eylül 2021 tarihi itibarıyla **2.194 mükellef** yeniden değerlendirme yapmış, 34,9 milyarlık taşınmaz ve amortismanına tabi iktisadi kıymet değerlendirilerek 66 milyar TL tutarına ulaşmış ve 31 milyar TL’lik değer artışı üzerinden 621 milyon TL ve 104,4 milyon TL vergi tahsil edilmiştir.

7338 sayılı Kanun ile 213 sayılı VUK’un mükerrer 298’inci maddesinin başlığı “*Enflasyon Düzeltmesi, Yeniden Değerleme Oranı ve Yeniden Değerleme*” şeklinde değiştirilmiş ve maddeye (Ç) fıkrası eklenmiştir.

- Düzenlemeye göre Kolektif, Adi Komandit ve Adi Şirketler dahil olmak üzere tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, söz konusu maddenin (A) fıkrasında yer alan enflasyon düzeltmesi yapma **şartlarının gerçekleşmediği hesap dönemlerinin sonu itibarıyla,**

bilançolarına dahil bulunan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini ve bunlar üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları madde kapsamında bulunan şartlar doğrultusunda yeniden değerlendirilmiştir.

- Düzenlemeye ilişkin olarak getirilen şartlardan bazıları şöyledir;
 - İktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenmiş bulunan (iktisadi kıymetlerin aktifleştirildiği hesap dönemine ilişkin olanlar hariç) kur farkları ve kredi faizleri bu uygulamada yeniden değerlendirilmez.
 - Yeniden değerlemenin yapılacağı hesap dönemi sonu itibariyle 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.
 - Geçici vergi dönemleri itibariyle 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.
 - Yeniden değerlendirme neticesinde iktisadi kıymetlerin değerinde meydana gelen değer artışı, her bir iktisadi kıymete isabet eden değer artışı ayrıntılı olarak görünecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir.
 - Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artış 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 ve kurumlar vergisine tabi tutulur. Sermayeye eklenen değer artışları, ortaklar tarafından işletmeye ilave edilmiş kıymetler olarak kabul edilir, bu işlemler kar dağıtımını sayılmaz.
 - Hesap dönemi içinde aktife giren iktisadi kıymetler için aktife girdiği hesap döneminde, yeniden değerlendirilmez.
 - (A) fıkrası uyarınca enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların olduğu dönemlerde, (Ç) fıkrası uyarınca yeniden değerlendirilmez.
 - Yeniden değerlemenin herhangi bir yılda yapılmaması durumunda, sonraki hesap dönemlerine ilişkin olarak (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirilmez.

Enflasyon düzeltmesi 2024' kadar yok

VUK'un geçici 33'üncü maddesinde, "Geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere 2021 ve 2022 hesap dönemleri (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2022 ve 2023 yılında biten hesap dönemleri itibarıyla) ile 2023 hesap dönemi geçici vergi dönemlerinde mükerrer 298'inci madde kapsamındaki enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın mali tablolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz.

7338 sayılı Kanun ile ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanununa "**Geçici Madde 32**" eklenmiştir. Buna göre;

- Mükerrer 298'inci maddeye eklenen (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirilecek olan mükellefler, ilk kez yeniden değerlendirilecek hesap döneminden önceki hesap döneminin sonu itibarıyla bilançolarına kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Geçici Madde 32 kapsamında bulunan şartlarla yeniden değerleyebilirler.
- Taşınmazlar ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin ve bunlara ilişkin amortismanların yeniden değerlendirilecek oranları ile çarpılması suretiyle yeniden değerlendirilecek sonraki değerleri bulunur. Yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirilecek oranları aşağıdaki tabloda detaylı olarak gösterilmiştir;

Mükerrer 298'inci Maddenin (A) fıkrasına göre Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulan		Daha Önce Kanunun Geçici 31. Maddesine Göre	
En Son Bilançoda Yer Alan taşınmazlar ve ATİK ve bunların amortismanları için;	En Son Bilanço tarihinden sonra iktisap edilen taşınmazlar ve ATİK ve bunların amortismanları için;	30.09.2018 tarihine kadar yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar ve amortismanları için;	31.12.2021 tarihine kadar yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar ve ATİK ile bunların amortismanları için;
(Ç) fıkrası kapsamında yapılacak yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE değeri / Söz konusu bilançonun ait olduğu tarihi takip eden aya ilişkin Yİ-ÜFE değeri	(Ç) fıkrası kapsamında yapılacak yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE değeri / Bunların iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değeri	(Ç) fıkrası kapsamında yapılacak yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE değeri / 2018 yılı Mayıs ayı Yİ-ÜFE değeri	(Ç) fıkrası kapsamında yapılacak yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE değeri / 2021 yılı Haziran ayı Yİ-ÜFE değeri

*Yİ-ÜFE İbaresi: Türkiye İstatistik Kurumunun her ay için belirlediği 1/1/2005 tarihinden itibaren üretici fiyatları endeksi (ÜFE) değerlerini, 1/1/2014 tarihinden itibaren yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) değerlerini ifade eder.

- Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı üzerinden %2 oranında hesaplanan vergi, yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın sonuna kadar beyanname ile gelir ve kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve üç eşit taksitte ödenebilecektir.
 - İlk taksit beyanname verme süreci içinde, izleyen taksitler beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere ödenebilir.
 - Ödenen vergi, gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecek olup, ayrıca gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir.
 - Beyanın zamanında yapılmaması ya da tahakkuk eden verginin zamanında ödenmemesi halinde madde hükümlerinden faydalanılamayacaktır.
- Geçici Madde 32 kapsamında yeniden değerlendirme sadece bir kez, Kanunun mükerrer 298. Maddesinin (Ç) fıkrası uyarınca yapılacak yeniden değerlendirme öncesinde olmak üzere yapılabilecektir.
- Geçici 32. Madde kapsamında yeniden değerlendirme yapmakla birlikte yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden sonraki hesap dönemi için mükerrer 298. Maddenin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapmayan mükellefler, daha sonraki dönemlerde mezkûr fıkra kapsamında yapacakları yeniden değerlemede tekrar geçici 32. Madde kapsamında yeniden değerlendirme yapamayacaklardır.

Konuyla ilgili olarak bir Genel Tebliğ Taslağı hazırlanmıştır.

Özetle, VUK geçici madde 31’de yer alan iki değerlendirme (2018 ve 2021) ile büyük ölçüde paralellik taşımaktadır. Kolaylık olması açısından 298/Ç uygulaması sürekli yeniden değerlendirme olarak geçici 32’nci madde ile öngörülen değerlendirme ise geçici yeniden değerlendirme olarak, anılmıştır. Geçici 32. maddeye göre yapılan yeniden değerlemede %2 vergi öngörülmekte olduğu için buna “vergili yeniden değerlendirme” de diyebiliriz. Tebliğ Taslağına [linkten](#) ulaşabilirsiniz.

Daha önce uygulanan yeniden değerlendirme uygulamalarından bir tanesi %5 vergili ve diğeri ise %2 vergili olarak yapılmıştı. Bu kez 7338 sayılı Kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanununa eklenen; mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası ile vergisiz ve geçici 32’nci maddesi kapsamında vergili olarak iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesine yönelik bir düzenleme mevcuttur.

Tebliğ taslağı incelendiğinde her iki değerlendirme türünde de;

- Araştırma ve geliştirme harcamalarının da yeniden değerlemeye tabi olduğu görülmektedir. (Ek: Beyanname eki dipnot 10)
- Taslak Tebliğde geçici vergi dönemlerinde uygulama yapılabileceği, yıllık olarak da tercih de bulunulabileceği;

- Geçici vergi dönemlerinin tamamında yeniden değerlendirme yapmış olmanın, yılın tamamında da yeniden değerlendirme yapmayı gerektirmediği;
- Yeniden değerlendirme sonrasında bakiye değerın amortismanında kalan sürenin kullanılacağı, amortisman süresini uzatmadığı ve itfa edilmemiş bir değer kalmayacağı ve bu uygulamanın 530 nolu VUK GT ile de paralel olduğu anlaşılmaktadır.
- Tebliğ'e göre yapılmakta olan yatırımlar (258 hesap) veya iktisadi kıymetlerin yatırım harcamaları yeniden değerlemeye tabi tutulamayacağı gibi, yatırımın tamamlanmasını müteakiben ilgili hesaba aktarılan amortismanına tabi iktisadi kıymetin de aktifleştirildiği hesap döneminde yeniden değerlemeye tabi tutulması imkânı bulunmamaktadır.
- Temel fark olarak, vergili yeniden değerlemede boş arazi ve arsalar amortismanına tabi olmasa da değerlendirilmemektedir. Sürekli yeniden değerlendirme uygulamasında ise sadece ATİK'ler yeniden değerlendirilmemektedir.
- Sürekli olarak adlandırılan yeniden değerlendirme vergi öngörülmemiştir.
- Her iki uygulamada da iktisadi kıymetlerin tamamı veya bir kısmı uygulamadan yararlanabilecektir.
- Ortak noktalar olarak her iki uygulamada da özel bir fon hesabına alınan değer artış tutarları fonda tutulabilir, sermayeye eklenebilir, bu işlemler kar dağıtımını sayılmayacaktır.
- Ancak fona alınan tutar başka bir hesaba nakledilirse gelir veya kurumlar vergisine tabi olmaktadır.

Tebliğ Taslağı GİB web sayfasında görüş ver önerilere açılmış durumdadır. 2022 ilk geçici vergi uygulamasında da kullanılacağı için yakında yayımlanması beklenmelidir.

Bu bülten ile ilgili sorularınız için danışmanlarımızla iletişime geçebilirsiniz.

Sevgi & Saygılarımızla,

Tax & International Advisory | Taxia & Taxademy