

Tarih : 14.05.2022

Sayı : 2022 / 41

Konu : Yeniden Değerleme Uygulamasına İlişkin 537 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği Hk.

14.05.2022 tarih ve 31835 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 537 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle 7338 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen; mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası ile geçici 32. maddesi kapsamında iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeye tabi tutulması konularında açıklamalara yer verilmiştir. Yapılan açıklamaların geniş özetine aşağıda yer verilmiştir.

1. VUK Mükerrer 298. Maddesi Ç Fıkrası Kapsamında Sürekli Yeniden Değerleme Yapılmasına İlişkin Açıklamalar

VUK mükerrer 298. maddesi Ç fıkrasıyla, 01.01.2022 tarihinden itibaren enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmediği hesap dönemlerinde, fıkrada öngörülen kapsam ve şartlar dahilinde dönem sonları ve geçici vergi dönemleri itibarıyla değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve değerlemenin yapılacağı dönem sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerler üzerinden amortisman tabi iktisadi kıymetlerin ve bunlara ait amortismanların yeniden değerlemeye tabi tutulabilmesi mümkündür.

Tam mükellefiyete tabi ve 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 bu kapsamda uygulamadan yararlanabileceklerdir.

Aşağıda yer alan mükellefler ise bu uygulamadan yararlanamayacaklardır:

- Dar mükellefiyet esasında vergilendirilen mükellefler,
- İşletme hesabı (zirai işletme hesabı dahil) esasına göre defter tutan mükellefler,
- Serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı mükellefler,
- Münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler,
- Kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilen mükellefler.

1.1. Sürekli Yeniden Değerleme Yapılmasına İlişkin Dikkat Edilecek Hususlar

Yeniden değerlendirme yapılırken aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir:

- Amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda, yeniden değerlemeye esas alınacak tutar bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.
- Sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen iktisadi kıymetler yeniden değerlemeye tabi tutulamayacaktır.
- İktisadi kıymetlerin alım, satım ve inşa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde kayıtlı bulunan emtia niteliğindeki kıymetler, hangi hesapta izlendiği/kayıtlı olduğu önemli olmaksızın, yeniden değerlemeye tabi tutulamaz.
- Kiralamaya konu edilen iktisadi kıymetler, emtia niteliğinde olanlar hariç, yeniden değerlemeye tabi tutulabilir.
- Boş arazi ve arsalar gibi amortisman tabi olmayan iktisadi kıymetler yeniden değerlemeye tabi tutulamaz.
- Amortisman tabi iktisadi kıymetler için aktife dahil edildikleri hesap döneminde yeniden değerlendirme yapılamayacaktır.

- Faydalı ömür süresi tamamlanmamış amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortisman ayrılmaya devam edilecektir.
- Yapılmakta olan yatırımlar veya iktisadi kıymetlerin yatırım harcamaları yeniden değerlemeye tabi tutulamayacağı gibi, yatırımın tamamlanmasını müteakiben ilgili hesaba aktarılan amortisman tabi iktisadi kıymetin de aktifleştirildiği hesap döneminde yeniden değerlemeye tabi tutulması imkânı bulunmamaktadır.
- Amortisman tabi iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenmiş (iktisadi kıymetlerin aktifleştirildiği hesap dönemine ilişkin olanlar hariç) kur farkları ve kredi faizleri ile bunlara isabet eden amortismanlar yeniden değerlendirme kapsamına girmediğinden, söz konusu kur farkları ve kredi faizleri ile bunlara isabet eden amortismanlar tenzil edilmek suretiyle tespit edilir. Örneğin, 2021 yılında iktisap edilen makinenin maliyetine eklenen 2021 yılı sonuna kadar oluşan kredi faizleri ve kur farkları ile bunlara tekabül eden amortisman tutarları yeniden değerlendirme kapsamına girmekte, ancak 2022 ve sonraki yıllara ilişkin olarak anılan makinenin maliyetine dahil edilen kredi faizleri ve kur farkları ile bunlara tekabül eden amortisman tutarları, yeniden değerlendirme kapsamına girmemektedir.
- Enflasyon düzeltilmesinin yapıldığı dönemlerde yeniden değerlendirme yapılmayacaktır. Enflasyon düzeltilmesinin yapıldığı dönemi takip eden dönemlerde yeniden değerlendirme yapılması mümkün olup bu durumda yeniden değerlemeye esas olan tutarlar enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmuş son bilançoda yer alan tutarlar olacaktır.
- Dileyen mükellefler bilançolarında kayıtlı iktisadi kıymetlerini ilgili dönemde yeniden değerlemeye tabi tutmayarak mevcut durumlarını muhafaza edebilir.
- Yeniden değerlemeye tabi tutulabileceği belirtilen iktisadi kıymetlerin tamamı veya bir kısmı için yeniden değerlendirme yapılması mümkündür.
- Yeniden değerlemenin herhangi bir hesap döneminde yapılmaması veya değerlendirme oranının düşük uygulanmasından dolayı, daha sonraki hesap dönemlerinde, geçmiş hesap dönemlerine ilişkin yeniden değerlendirme yapılamayacaktır.
- Aynı hesap dönemi içerisinde; geçici vergi dönemlerinin hiçbirinde ya da herhangi bir veya daha fazla geçici vergi dönemlerinde yeniden değerlendirme yapılmaması, sonraki geçici vergi döneminde veya ilgili hesap dönemi sonunda yeniden değerlendirme yapılmasına engel teşkil etmeyecektir.
- Öteden beri kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan mükellefler, 2022 yılında başlayan hesap döneminden itibaren yeniden değerlendirme yapabilir.

1.2. Sürekli Yeniden Değerleme Hesabında Dikkat Edilecek Hususlar

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve değerlemenin yapılacağı dönem sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri ve bunlara ilişkin amortismanların, yeniden değerlemenin yapılacağı yıla ait olan yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması suretiyle yeniden değerlendirme sonrası değerleri bulunacaktır. Yapılacak değerlemede, yeniden değerlendirme oranı olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilen oran dikkate 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 Yİ-ÜFE değerinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranı esas alınmak suretiyle belirlenecektir.

Amortisman tabi olup faydalı ömür süresini tamamlayan iktisadi kıymetler de yeniden değerlemeye tabi tutulabilir. Ancak bu durumda, faydalı ömrü sona ermiş amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden, daha önceki yıllarda ayrılmamış amortismanlara ilişkin olarak amortisman ayrılamaz.

Yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan net değer artışının hesabında yeniden değerlemeden önceki ve sonraki net bilanço aktif değerlerinin tespiti gerekmektedir. Hesaplanan değer artışı, yeniden değerlemeye tabi tutulan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışları ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabına alınacaktır.

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 dağıtım 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 tutulur. Tasfiye halinde de bu kapsamda işlem tesis edilir. Ancak, tasfiye nedeniyle satılan, devredilen veya işletmeden çekilen iktisadi kıymetlere ait, yeniden değerlemeden kaynaklı değer artışları aynen amortismanlar gibi muameleye tabi tutulacaktır. 193 sayılı Kanununun 81. maddesinde sayılan devir ve tür değiştirme halleri ile 5520 sayılı Kanuna göre yapılan devir ve bölünme hallerinde, söz konusu fon hesabının devrolunduğu kurumlar için de bu düzenlemeler geçerli olacaktır.

1.3. Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulan İktisadi Kıymetlerin Elden Çıkarılması

Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satış, devir (193 sayılı Kanununun 81. maddesinde sayılan devir ve tür değiştirme halleri ile 5520 sayılı Kanuna göre yapılan devir ve bölünme halleri kapsamında yapılanlar hariç), 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.

Sermayeye ilave edilen değer artışları, satış veya herhangi bir şekilde elden çıkarmaya ilişkin kar ve zararın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

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 tutulur.

193 sayılı Kanununun 81. maddesinde sayılan devir ve tür değiştirme halleri ile 5520 sayılı Kanuna göre yapılan devir ve bölünme hallerinde, söz konusu fon hesabının devrolunduğu kurumlar için de yukarıdaki düzenlemeler geçerli olacaktır.

2. VUK Geçici 32. Maddesi Kapsamında Yeniden Değerleme Yapılmasına İlişkin Açıklamalar

VUK geçici 32. maddesi kapsamında, değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve değerlemenin yapılacağı dönem sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerler üzerinden taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir.

Bu kapsamdaki yeniden değerlemeden yararlanabilecek olanlar VUK mükerrer 298. maddesi Ç fıkrası kapsamında sürekli yeniden değerlendirme yapanlarla aynı olup sirkülerimizin 1. Bölümünde yer almıştır.

2.1. VUK Geçici 32. Maddesi Kapsamında Yeniden Değerleme Yaparken Dikkat Edilecek Hususlar

- Sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen iktisadi kıymetler yeniden değerlemeye tabi tutulamayacaktır.
- İktisadi kıymetlerin alım, satım ve inşaa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde kayıtlı bulunan emtia niteliğindeki kıymetler, hangi hesapta izlendiği/kayıtlı olduğu önemli olmaksızın, yeniden değerlemeye tabi tutulamaz.
- Kiralamaya konu edilen iktisadi kıymetler, emtia niteliğinde olanlar hariç, yeniden değerlemeye tabi tutulabilir.
- Yeniden değerlemeye tabi tutulacak taşınmazların, aynı Kanun uygulamasında amortismanına tabi iktisadi kıymet mahiyetinde olması zorunluluğu bulunmadığından, müessese hükümlerinden faydalanmak isteyen

mükelleflerce boş arazi ve arsalar da yeniden değerlemeye tabi tutulabilir. Ancak, bu kıymetler aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında, ilk kez veya sonraki dönemlerde yapılmasına bakılmaksızın, yeniden değerlemeye tabi tutulamaz.

- Amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda, yeniden değerlemeye esas alınacak tutar bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.
- Faydalı ömür süresi tamamlanmamış amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortisman ayrılmaya devam edilecektir.
- Maliyet bedeline intikal ettirilen kredi faizleri ve kur farkları da yeniden değerlendirme kapsamına girmektedir.
- Dileyen mükellefler bilançolarında kayıtlı taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini dahilinde yeniden değerlemeye tabi tutmayarak mevcut durumlarını muhafaza edebilirler.
- Yeniden değerlemeye tabi tutulabileceği belirtilen iktisadi kıymetlerin tamamı veya bir kısmı (farklı zamanlarda farklı iktisadi kıymetler) için VUK geçici 32. maddesi uygulamasından yararlanılabilir.
- VUK geçici 32. maddesi kapsamında yeniden değerlendirme, aynı Kanunun mükerrer 298. maddesinin Ç fıkrası uyarınca ilk kez yapılacak yeniden değerlendirme öncesinde olmak kaydıyla, yalnızca bir defa yapılabilir.
- VUK mükerrer 298. Maddesinin Ç fıkrası uyarınca yeniden değerlendirme yapılmış ise geçici 32. madde kapsamında yeniden değerlendirme yapılamayacaktır.
- VUK geçici 32. maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından önce, aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin Ç fıkrası uyarınca ilk kez yeniden değerlendirme yapılmadan enflasyon düzeltmesi yapılması, geçici 32. madde imkânından yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.
- VUK geçici 32. maddesi kapsamında ve VUK mükerrer 298. maddesinin Ç fıkrası uyarınca yeniden değerlendirme yapılmadan enflasyon düzeltmesi yapılması ve müteakip dönemlerde Ç fıkrası öncesinde geçici 32. maddesi kapsamında yeniden değerlendirme yapılabilecektir.

2.2. VUK Geçici 32. Maddesi Kapsamında Yeniden Değerleme Hesabında Dikkat Edilecek Hususlar

Taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesinde değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve değerlemenin yapılacağı dönem sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerler ve varsa bunlara ilişkin amortismanların maddede öngörülen şekilde tespit edilen yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması suretiyle yeniden değerlendirme sonrası değerleri bulunacaktır.

Yeniden değerlendirme oranı olarak; enflasyon düzeltmesinin yapılmış olup olmadığına bağlı olarak Yİ-ÜFE değerlerinin birbirlerine bölünmesi suretiyle hesaplanacaktır.

Yeniden değerlemeye tabi tutulan amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ait birikmiş amortismanlar da ilgili oldukları iktisadi kıymetlere uygulanan katsayı ile yeniden değerlemeye tabi tutulur.

En son enflasyon düzeltmesi yapılan bilanço tarihinden sonra inşa edilerek aktifleştirilen binaların yeniden değerlemeye tabi tutulmasında, mükelleflerce bina maliyet bedeline dahil edilen arsa payı bedeli ile diğer maliyet unsurları ayrıştırılmak sureti ile yeniden değerlendirme sonrası tutar hesaplanır. Buna göre, bu binaların yeniden değerlendirme sonrası değerlerinin hesaplanmasında, arsa payı için arsanın iktisap tarihine (arsa, enflasyon düzeltmesi yapılmış en son bilanço tarihinden önce iktisap edilmiş ise enflasyon düzeltmesi yapılmış son bilanço tarihine) göre bulunacak yeniden değerlendirme oranı, diğer maliyet unsurları için ise binanın aktifleştirildiği tarihe göre bulunacak yeniden değerlendirme oranı dikkate alınır.

Yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan net değer artışının hesabında yeniden değerlemeden önceki ve sonraki net bilanço aktif değerlerinin tespiti gerekmektedir. Hesaplanan değer artışı, yeniden değerlemeye tabi tutulan

amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışları ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabına alınacaktır.

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 dağıtım 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 tutulur. Tasfiye halinde de bu kapsamda işlem tesis edilir. 193 sayılı Kanunun 81. maddesinde sayılan devir ve tür değiştirme halleri ile 5520 sayılı Kanuna göre yapılan devir ve bölünme hallerinde, söz konusu fon hesabının devrolunduğu kurumlar için de bu düzenlemeler geçerli olacaktır.

2.3. Değer Artışının Vergilendirilmesi

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 (kollektif, adi komandit ve adi şirketlerce katma değer vergisi yönünden) bağlı olunan vergi dairesine 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) ödenir.

Beyan edilen tutarın tamamının ilk taksit ödeme süresi içerisinde ödenebilmesi mümkün olduğu gibi, ikinci ve üçüncü taksitlerin toplamının ikinci taksit ödeme süresi içerisinde ödenebilmesi de mümkündür.

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

Değer artışı üzerinden %2 oranında hesaplanan verginin zamanında beyan edilmemesi veya tahakkuk eden verginin taksitlerinin sürelerinde ödenmemesi ya da kısmen ödenmesi halinde VUK geçici 32. maddesi hükümlerinden faydalanılamaz.

2.4. Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulan İktisadi Kıymetlerin Elden Çıkarılması

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.

Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından önce, enflasyon düzeltmesi yapma zorunluluğunun oluşması halinde, öz sermaye kalemlerinin enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasında, yeniden değerlendirme değer artış fonu öz sermayeden düşülmek suretiyle enflasyon düzeltmesi yapılır. Değer artış fonunun sermayeye eklenmiş olması halinde de, bu tutar sermaye hesabından düşülerek enflasyon düzeltmesi yapılır.

193 sayılı Kanunun 81. maddesinde sayılan devir ve tür değiştirme halleri ile 5520 sayılı Kanuna göre yapılan devir ve bölünme hallerinde, söz konusu fon hesabının devrolunduğu kurumlar için de yukarıdaki düzenlemeler geçerli olacaktır.

[537 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği](#)

Saygılarımızla...