

537 SIRA NO'LU VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ KAPSAMINDA “SÜREKLİ VE TEK SEFERLİK YENİDEN DEĞERLEME” UYGULAMALARINA İLİŞKİN ESASLAR

Sirküler No: 2022/59
İstanbul, 24.05.2022

26 Ekim 2021 tarihli Resmî Gazete 'de yayımlanan 7338 sayılı Kanun'un 31 ve 52'nci maddelerinin;

- ✓ **Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298 inci maddesine eklenen (Ç) fıkrasıyla;** enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmediği dönemlerde dileyen mükelleflere, bilançolarında bulunan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini ve bunlar üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları yeniden değerlemeye tabi tutma (**Sürekli Yeniden Değerleme**),
- ✓ **Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 32'nci maddesiyle de;** yeniden değerlendirme yapacak mükelleflerin, istemeleri halinde ilk kez yeniden değerlendirme yapacakları hesap döneminden önceki hesap döneminin sonu itibarıyla bilançolarına kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutabilme (**Tek Seferlik/Geçici Yeniden Değerleme**)

imkânı getirilmiştir.

01.01.2022 tarihinden itibaren yürürlüğe giren yukarıdaki hükümlerin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların yer aldığı 537 sıra numaralı *Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği* 14.05.2022 tarih ve 31835 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanmıştır.

Tebliğ'de sürekli ve tek seferlik/geçici yeniden değerlendirme uygulamaları hakkında detaylı açıklamalar yapılmış olup, öne çıkan hususlara aşağıda bölümler halinde yer verilmiştir.

A- VUK Mükerrer 298'inci Maddesinin (Ç) Fıkrası Kapsamında “Sürekli Yeniden Değerleme” Uygulaması

1.Yeniden Değerleme Yapabilecek Mükellefler

Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri, bilançolarına kayıtlı amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini, yeniden değerlendirme yapma hakkına sahiptir. Ancak;

- ✓ *Sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen iktisadi kıymetler,*
- ✓ *İktisadi kıymetlerin alım, satım ve inşa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde kayıtlı emtia niteliğindeki kıymetler,*

hangi hesapta kayıtlı olduğuna bakılmaksızın yeniden değerlemeye tabi tutulamaz. Ayrıca;

- ✓ *Dar mükellefiyete tabi,*
- ✓ *İşletme hesabı esasına göre defter tutan,*
- ✓ *Serbest meslek kazanç defteri tutan*
- ✓ *Sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve üretimi ile uğraşan,*
- ✓ *Kayıtlarını TL dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilen,*

Mükellefler, VUK mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası hükümlerinden yararlanamaz:

2. Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulabilecek İktisadi Kıymetler

01.01.2022 tarihinden itibaren, enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının gerçekleşmediği dönem sonlarında aktive kayıtlı bulunan amortismanına tabi iktisadi kıymetler yeniden değerlendirme uygulamasına tabi tutulabilir.

Mükellefler, geçici vergi dönem sonlarında da amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini ve bunlara ait amortismanlarını mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutabileceklerdir.

Ayrıca; enflasyon düzeltme şartların gerçekleşmemiş sayıldığı 2022 ve 2023 yılları geçici vergi dönemleri sonlarında da yeniden değerlendirme yapılabilecektir.

Yeniden değerlendirme; enflasyon düzeltmesi yapılması gerekmeyen dönem sonları bilançolarında yer alan amortismanına tabi iktisadi kıymetleri ile bu kıymetlere ilişkin olarak bilançonun pasifinde gösterilen amortismanlar hakkında uygulanır.

Herhangi bir yılda amortisman ayrılmamış ise yeniden değerlemeye esas alınacak tutar bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.

3. Yeniden Değerleme Kapsamına Girmeyen İktisadi Kıymetler

VUK mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında **yeniden değerlemeye tabi tutulabilecek iktisadi kıymetlerin, amortisman tabi iktisadi kıymet niteliğinde olması zorunludur. Bu bakımdan; boş arazi ve arsalar gibi amortisman tabi olmayan iktisadi kıymetler yeniden değerlemeye tabi tutulamaz.** Ayrıca;

- ✓ *Yeniden değerlemenin yapılacağı dönem sonunda aktife kayıtlı olmayan iktisadi kıymetler,*
- ✓ *Yeniden değerlemenin yapılacağı hesap döneminde aktife dahil edilen iktisadi kıymetler,*
- ✓ *Yapılmakta olan yatırımlar,*
- ✓ *İktisadi kıymetlerin yatırım harcamaları,*

yeniden değerlemeye tabi tutulamaz.

4. Yeniden Değerlemeye Esas Değer

Yeniden değerlemede, değerlemenin yapılacağı dönem sonunda yasal defter kayıtlarında yer alan değerler esas alınır.

İktisadi 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, yeniden değerlemeye esas oluşturan değer; kur farkları ve kredi faizleri ile bunlara isabet eden amortismanlar indirilerek tespit edilir.

Örneğin; bir mükellefin, döviz kredisi kullanarak 2021 yılında satın aldığı bir makinenin 2021 yılı sonuna kadar maliyetine eklenen kredi faizleri ve kur farkları ile bunlara isabet amortisman tutarları yeniden değerlendirme kapsamına girmekle birlikte, 2022 ve sonraki yıllarda makinenin maliyetine dahil edilen kredi faizleri ve kur farkları ile bunlara ilişkin amortisman tutarları, yeniden değerlendirme kapsamına girmeyecektir.

İktisadi kıymetlere ilişkin olarak ayrılmış olup bilançonun pasifinde gösterilen amortismanlar yeniden değerlemede dikkate alınır. Ancak, amortismanın herhangi bir yılda eksik ayrılması veya hiç ayrılmamış olması durumunda, yeniden değerlemeye esas alınacak değer, bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.

Örneğin, 2017 yılında aktife giren ve faydalı ömrü 10 yıl olan bir makineye 2019 ve 2020 yıllarında amortisman ayrılmamış ise 2022 yılında yapılacak yeniden değerlemede amortisman değeri saptanırken 2019 ve 2020 yıllarında bu makine için amortisman ayrıldığı varsayılır.

Enflasyon düzeltmesi yapılması şartlarının oluştuğu dönemlerde (şartların gerçekleşmemiş sayıldığı dönemler hariç) yeniden değerlendirilemez. Ancak; şartların gerçekleşmediği dönemi izleyen ilk hesap döneminden itibaren değerlendirilmeye devam olunabilir.

5. Yeniden Değerleme Uygulamasında Serbestlik

Yeniden değerlendirilmesi zorunlu olmadığından mükelleflerin tercihine bırakılmıştır.

Dileyen mükellefler bilançolarında kayıtlı iktisadi kıymetlerini ilgili dönemde yeniden değerlemeye tabi tutmaksızın mevcut durumlarını koruyabilirler.

6. Yeniden Değerleme Yapılabilme Zamanı

Yeniden değerlendirme, 01.01.2022 tarihinden itibaren;

- ✓ *Enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmediği dönemlerde,*
- ✓ *Değerlemenin yapılacağı dönem sonunda, yasal defter kayıtlarında yer alan*

değerler üzerinden yapılır.

VUK (geçici 33. madde) uyarınca 2022 yılı enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmediği dönem olarak kabul edildiğinden, ilk kez 2022 yılında sürekli yeniden değerlendirilebilecektir.

Sürekli yeniden değerlendirme uygulamasında 2022 yılı için aşağıdaki seçenekler bulunmaktadır:

a) Yeniden değerlendirme herhangi bir hesap döneminde yapılmayabilir:

Bu durumda mükellef, dilediği takdirde 2023 yılının geçici vergi dönemlerinde veya enflasyon düzeltmesi yapılmayan dönemlerde sürekli yeniden değerlendirme yapabilir. Ancak; sonraki yıllarda 2022 yılına ait düzeltmeyi yapamaz.

b) 2022 yılı için olması gerekenden daha düşük oranda değerlendirme yapabilir:

Bu durumda, eksik oran uygulanmasından kaynaklanan farkı gidermek amacıyla geçmişe yönelik yeniden değerlendirme yapılması mümkün değildir.

Örneğin, 2022 yılı için yeniden değerlendirme oranı%60 olarak tespit edildiği halde, mükellef tarafından %30 oranı uygulanırsa, 2022 yılından sonraki dönemlerde aradaki %30'luk farkı gidermek için geçmişe yönelik yeniden değerlendirme yapılamayacaktır.

c) 2022 geçici vergi dönemlerinde değerlendirme yapılmadan 2022 sonunda yapılabilir.

d) Aynı hesap dönemi içerisinde; geçici vergi dönemlerinin hiçbirinde ya da herhangi birinde veya birkaçında yeniden değerlendirme yapılmasa bile, sonraki geçici vergi dönemlerinde veya ilgili hesap dönemi sonunda yeniden değerlendirme yapılabilecektir.

e) 2022 geçici vergi dönemlerinde değerlendirme yapıp 2022 sonunda yapılmayabilir.

Geçici vergi dönemlerinde yapılan tercih yıllık uygulamayı bağlamamaktadır. Örneğin 2022 yılı geçici vergi dönemlerinde yeniden değerlendirme yapan mükellef isterse 2022 hesap dönemi sonunda yeniden değerlendirme yapmayabilir.

7. Değerlemede Kullanılacak Oran

a) Genel Uygulama:

Sürekli yeniden değerlendirmede, yeniden değerlemenin yapılacağı yılda belirlenen yeniden değerlendirme oranı kullanılacaktır.

Her yılın yeniden değerlendirme oranı ancak o yıla ait değerlemede dikkate alınabilir. Ayrıca, sürekli yeniden değerlendirme uygulamasından geçici vergi dönemlerinde de yararlanılabildiğinden, geçici vergi dönemlerinde 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 değerinden meydana gelen ortalama fiyat artış oranı esas alınmak suretiyle belirlenecektir.

Buna göre, 2022 yılı birinci geçici vergi döneminde uygulanacak oran;

- ✓ *Kasım, Aralık ve Ocak aylarına ait Yİ-ÜFE değerlerinin ortalamasının,*
- ✓ *Ağustos, Eylül ve Ekim aylarına ait Yİ-ÜFE değerlerinin ortalamasına*

bölünmesi suretiyle %33,63 olarak tespit edildiği 59 sıra no.lu VUK Sirküleriyle duyurulmuştur.

Dolayısıyla, 2022 yılı birinci geçici vergi döneminde yapılacak sürekli yeniden değerlendirme %33,63 oranı kullanılacaktır.

2022 yılı ikinci geçici vergilendirme döneminde uygulanacak oranın belirlenmesinde ise bu defa 2021 yılı Kasım ayından 6 ay sonrası ve 6 ay öncesine ait Yİ-ÜFE değerlerinin ortalamaları dikkate alınarak hesaplama yapılacaktır:

Yİ-ÜFE (Kasım + Aralık + Ocak + Şubat + Mart + Nisan)

Yİ-ÜFE (Mayıs + Haziran + Temmuz + Ağustos + Eylül + Ekim)

Belirtilen aylara ait Yİ-ÜFE rakamları esas alınarak yapılan hesaplama göre 2022 yılı ikinci geçici vergilendirme döneminde uygulanacak oran %61,12 olacaktır.

b) Özel Hesap Dönemine Tabi Mükelleflerde Uygulama:

Kendilerine özel hesap dönemi tayin olunan mükellefler için özel hesap döneminin başladığı takvim yılına ait yeniden değerlendirme oranı esas alınacaktır.

Örneğin, özel hesap dönemi 1/9/– 31/8 olan bir mükellef, 1.9.2022 – 31.8.2023 özel hesap dönemi sonunda sürekli yeniden değerlemeden yararlanmak istemesi halinde 2022 yılı için ilan edilen yeniden değerlendirme oranını kullanacaktır.

a) Devir, Bölünme ve Tür Değişirme Hallerinde Yeniden Değerleme

GVK. 81 inci maddede sayılan devir ve tür değiştirmeleri ile 5520 sayılı Kanuna göre yapılan devir ve bölünme hallerinde, amortismanına tabi iktisadi kıymetler, **devralanlar tarafından** yeniden değerlemeye tabi tutulabilir.

Devredenler ise devir tarihine kadar geçici vergi dönemlerinde yeniden değerlendirme yapabilirler.

b) Faydalı Ömrünü Tamamlayan İktisadi Kıymetlerde Yeniden Değerleme:

Amortismanına tabi olup faydalı ömür süresini tamamlayan iktisadi kıymetler de yeniden değerlemeye tabi tutulabilir.

Ancak bu durumda, faydalı ömrü sona eren iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden, önceki yıllara ilişkin olarak amortisman ayrılamaz.

8. Yeniden Değerleme Uygulaması

Amortismanına tabi iktisadi kıymetler ve bunlara ait amortismanların, yeniden değerlendirme oranı ile çarpılarak yapılan yeniden değerlendirme sonucunda, bilançonun aktif, pasifinden daha yüksek bir değere ulaşmaktadır.

Yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan değer artışının hesaplanmasında **net değer artışı usulü** benimsenmiştir.

Net değer artışının hesaplanabilmesi için yeniden değerlemeden önceki ve sonraki net bilanço aktif değerlerinin saptanması gerekmektedir.

Bu kapsamda; amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin;

- ✓ *Yeniden değerlendirme oranı ile çarpımından sonra bulunacak net bilanço aktif değerinden,*
- ✓ *Yeniden değerlemeden önceki net bilanço aktif değerinin,*

indirilmesi suretiyle hesaplanan değer artışı, **bilançonun pasifinde özel bir fon hesabına** alınır.

Özel fon hesabında; yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışları ayrıntılı olarak gösterilir.

9. Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulan İktisadi Kıymetlerin Elden Çıkarılması

Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin;

- ✓ Satış,
- ✓ Devir,
- ✓ İşletmeden 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 tutulur.

GKV. 81 inci maddesinde sayılan devir ve tür değiştirmeler ile 5520 sayılı Kanuna göre Sermayeye eklenen değer artışları, satış veya herhangi bir şekilde elden çıkarmaya ilişkin kar ve zararın tespitinde dikkate alınmaz.

Ancak, elden çıkarılan iktisadi kıymetlere ait değer artışlarının sermayeye ilavesi halinde, elden çıkarma sırasında birikmiş amortisman olarak varsayılmayan değer artışları, faaliyet süresi içerisinde herhangi bir suretle sermayeden çekilirse, çekilen kısım o dönemin kazancı sayılarak vergiye tabi tutulur.

10. Enflasyon Düzeltmesi Dönemleri ve İzleyen Dönemde Yeniden Değerleme

Enflasyon düzeltmesi yapma zorunluluğunun bulunduğu dönemlerde sürekli yeniden değerlendirme yapılamaz.

Ancak, enflasyon düzeltmesi yapma zorunluluğunun bulunmadığı ilk hesap döneminden itibaren yeniden değerlendirme uygulamasına devam olunabilir.

Bu durumda yapılacak yeniden değerlemede, iktisadi kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş son bilanço değerleri dikkate alınır.

Sürekli yeniden değerlendirme yapılan dönemden sonra enflasyon düzeltmesi yapılması durumunda;

- ✓ Yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan iktisadi kıymetler ile
- ✓ Bunlara ilişkin amortismanlar

en son yapılan yeniden değerlendirme sonucu bulunan değerler dikkate alınarak enflasyon düzeltilmesine tabi tutulur.

Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından önce enflasyon düzeltilmesi yapma zorunluluğunun oluşması halinde;

- ✓ *Yeniden değerlendirme değer artış fonu tutarı, öz sermayeden,*
- ✓ *Değer artış fonu sermayeye eklenmiş ise bu tutar sermaye hesabından*

düşülerek enflasyon düzeltilmesi yapılır.

Dolayısıyla, değer artış fonunun sermayeye eklenmesi sonucu oluşan sermaye artışları sermaye artışı olarak dikkate alınmaz ve enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmaz.

B- VUK Geçici 32'nci Maddesi Kapsamında "Geçici (Tek Seferlik) Yeniden Değerleme" Uygulaması

VUK Geçici 32 ve Mükerrer 298'nci maddesinin (Ç) fıkrası uyarınca; yeniden değerlendirme yapabilecek mükelleflerin istemeleri halinde, ilk kez yapılacak yeniden değerlendirme öncesinde, bilançolarına kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini, önceki hesap döneminin sonu itibarıyla yeniden değerleyebilmelerine imkân sağlanmıştır.

Ancak;

- ✓ *Sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen iktisadi kıymetler,*
- ✓ *İktisadi kıymetlerin alım, satım ve inşaa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde kayıtlı emtia niteliğindeki kıymetler,*

hangi hesapta kayıtlı olduğuna bakılmaksızın VUK. geçici 32'nci madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulamaz.

1. Yeniden Değerleme Yapabilecek Mükellefler

VUK geçici 32 inci maddesi ile tanınan bu imkândan, sürekli yeniden değerlendirme yapabilecek olanlar yararlanabilir.

Dolayısıyla, “Sürekli Yeniden Değerleme” Uygulaması kısmının “1.Yeniden Değerleme Yapabilecek Mükellefler” bölümünde verilen bilgiler bu bölüm için de geçerlidir.

2. Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulabilecek İktisadi Kıymetler

VUK geçici 32’nci madde kapsamında yeniden değerlemenin yapılacağı tarihte,

- ✓ *Aktife kayıtlı bulunan taşınmazlar ile*
- ✓ *Amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler*

geçici (*tek seferlik*) yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanılabilir. Ancak;

- ✓ *Sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen iktisadi kıymetler,*
- ✓ *İktisadi kıymetlerin alım, satım ve inşa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde kayıtlı emtia niteliğindeki kıymetler,*

hangi hesapta kayıtlı olduğuna bakılmaksızın VUK. Geçici 32’nci madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulamaz.

VUK geçici 32’nci madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulacak taşınmazların “*amortismanına tabi iktisadi kıymet*” mahiyetinde olma zorunluluğu bulunmadığından, VUK 32’nci madde hükmünden yararlanmak isteyen mükellefler boş arazi ve arsalarını da yeniden değerlemeye tabi tutabilirler.

Ancak, sürekli yeniden değerlemeye tabi tutulamaz.

3.Yeniden Değerlemeye Esas Değer

Yeniden değerlendirme,

- ✓ *Taşınmazların,*
- ✓ *Amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin,*
- ✓ *Varsa bunlara ait amortismanların,*

“Tek Seferlik Değerleme” yapılacak tarihten önceki hesap döneminin sonu itibariyle yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri üzerinden yapılabilir.

VUK ve ilgili ikincil mevzuat uyarınca maliyet bedeline intikal ettirilen kredi faizleri ve kur farkları da yeniden değerlendirme kapsamına girmektedir.

4. Yeniden Değerleme Uygulamasında Serbestlik

VUK geçici 32'nci madde kapsamında yeniden değerleme yapılması zorunlu olmayıp, bu karar mükelleflerin tercihine bırakılmıştır.

Dileyen mükellefler bilançolarında kayıtlı taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini bu madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutmayarak mevcut durumlarını koruyabilirler.

Önceki bölümde yeniden değerlemeye tabi tutulabileceği belirtilen iktisadi kıymetlerin tamamı veya bir kısmı VUK geçici 32'nci maddesi uygulamasından yararlanılabilir.

5. Yeniden Değerleme Yapılabilme Zamanı

VUK geçici 32'nci maddesi kapsamında yeniden değerleme, VUK mükerrer 298'inci maddesinin () fıkrası uyarınca ilk kez yapılacak yeniden değerleme öncesinde olmak kaydıyla, yalnızca bir defa yapılabilir.

Tek seferlik yeniden değerlemeden yararlanabilmek için sürekli yeniden değerleme yapmak zorunlu değildir. Yani, sürekli yeniden değerleme yapılmadan da tek seferlik yeniden değerlemeden yararlanılabilir

Ancak, sürekli yeniden değerleme yapıldıktan sonra, VUK geçici 32'nci maddesinde düzenlenen yeniden değerleme uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

Buna göre; örneğin, 2022 yılında VUK geçici 32'nci madde uygulanmayıp VUK mükerrer 298- maddesi kapsamında yeniden değerleme yapılırsa, bu tarih sonrasında artık geçici 32'nci maddeden yararlanılamayacaktır.

Ayrıca, buradaki uygulama iktisadi kıymet bazında değil, toplu olarak dikkate alınacaktır.

Bu nedenle, tek seferlik yeniden değerlemeden yararlanmak isteyen mükelleflerin sürekli yeniden değerleme kararlarını verirken bu hususu da göz ardı etmemeleri gerekir.

6. Değerlemede Kullanılacak Oran

Taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin VUK geçici 32'nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre tespit edilen değerleri ve varsa bunlara ilişkin amortismanların yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması suretiyle yeniden değerlendirme sonrası değerleri bulunur.

Bu kapsamda, tek seferlik değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı olarak şöyle olacaktır...

a) Enflasyon düzeltmesine tabi tutulan

i) En son bilançoda yer alan taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler ile bunların amortismanları için;

- ✓ *Sürekli değerlemenin ilk kez yapılacak olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son ayına ait Yİ- ÜFE değerinin,*
- ✓ *Bilançonun ait olduğu tarihi izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine*

bölünmesi ile bulunan oran,

ii) En son bilanço tarihinden sonra iktisap edilen taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler ile bunların amortismanları için,

- ✓ *Sürekli değerlemenin ilk kez yapılacak olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin,*
- ✓ *Bunların iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine*

bölünmesi ile bulunan oran kullanılır.

b) Sonraki dönemlerde enflasyon düzeltmesi yapılmamış olmasına bağlı olarak, daha önce VUK geçici 31'inci maddesinin;

i) Birinci fıkrasında yer alan tarihe kadar (30.09.2018) yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar ve amortismanları için, mükerrer 298-Ç kapsamında ilk kez yapılacak yeniden değerlendirme ilgili olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, 2018 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran,

ii) Yedinci fıkrasında yer alan tarihe kadar (31.12.2021) yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler ile bunların amortismanları için, mükerrer 298-Ç kapsamında ilk kez yapılacak yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, 2021 yılı Haziran ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran,

Maliyet bedeli ile değerlendirilen taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin aktifleştirilmesinden sonra, VUK ve ilgili ikincil mevzuat uyarınca maliyet bedeline intikal ettirilen kredi faizleri ve kur farkları ile diğer giderler için VUK geçici 32'nci maddesi kapsamında parçalı yeniden değerlendirme yapılır ve iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrası değeri bulunur.

Daha önce VUK geçici 31'inci maddesi kapsamında (2018 veya 2021 yılında) yeniden değerlemeye tabi tutulmuş unsurların, tek seferlik yeniden değerlemeye tabi tutulmasında, hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ- ÜFE değerinin;

- *Geçici 31 inci madde kapsamında 2018 yılında yeniden değerlendirme yapılması ancak, aynı maddenin yedinci fıkrası kapsamında 2021 yılında yeniden değerlendirme yapılmaması halinde, 2018 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine,*

- *Geçici 31 inci maddenin yedinci fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapılması halinde, 2021 yılı Haziran ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine,*

bölünmesi ile bulunan oran dikkate alınır.

Daha önce VUK geçici 31 inci maddesi kapsamında (2018 veya 2021 yılında) yeniden değerlemeye tabi tutulmuş binaların, tek seferlik yeniden değerlemeye tabi tutulmasında, daha önce yapılan yeniden değerlendirme sonrası değerler (*geçici 31 inci maddenin yedinci fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapılmışsa bu değerlendirme sonrası değerler*) ile VUK 32'inci maddesi kapsamında yapılacak yeniden değerlemede esas alınması gereken hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin;

✓ *Geçici 31'inci madde kapsamında 2018 yılında yeniden değerlendirme yapılmakla birlikte 2021 yılında yapılmaması halinde, 2018 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine,*

✓ *Geçici 31'inci madde kapsamında yeniden değerlendirme yapılması halinde, 2021 yılı Haziran ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine,*

bölünmesi ile bulunan oran dikkate alınır.

Amortismanına tabi olup faydalı ömrünü tamamlayan iktisadi kıymetler bakımından da tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanılabilir.

7. Yeniden Değerleme Uygulaması

VUK 32'nci maddesi uygulamasında, yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan değer artışını hesaplamada net değer artışı usulü benimsenmiştir.

Net değer artışının hesaplanabilmesi için yeniden değerlemeden önceki ve sonraki net bilanço aktif değerlerinin saptanması gerekmektedir.

Bu kapsamda; amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin,

- ✓ *Yeniden değerlendirme oranı ile çarpımından sonra bulunacak net bilanço aktif değerinden,*
- ✓ *Yeniden değerlemeden önceki net bilanço aktif değerinin,* indirilmesi suretiyle hesaplanan değer artışı, **bilançonun pasifinde özel bir fon hesabına** alınır.

8. Değer Artışının Vergilendirilmesi

VUK geçici 32'nci madde kapsamında yapılan yeniden değerlendirme sonucunda 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 (*kolektif, adi komandit ve adi şirketlerce katma değer vergisi yönünden*) bağlı olunan vergi dairesine beyan edilip, üç eşit taksitte ödenir.

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

Verginin zamanında beyan edilmemesi veya tahakkuk eden verginin taksitlerinin sürelerinde ödenmemesi ya da kısmen ödenmesi halinde VUK geçici 32'nci maddesi hükümlerinden faydalanılamaz.

Bu durumda, söz konusu yeniden değerlendirme işlemleri ve buna ilişkin kayıtlarda gerekli düzeltmelerin yapılmasının yanı sıra, gerekmesi halinde ilgili dönem gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinin de düzeltilmesi zorunludur.

9. Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulan İktisadi Kıymetlerin Elden Çıkarılması

Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin;

- ✓ *Satış,*
- ✓ *Devir,*
- ✓ *İşletmeden çekiş,*
- ✓ *Tasfiye*

gibi nedenlerle elden çıkarılması halinde, bunlara isabet eden ve bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilen değer artışları 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;

- ✓ *Yeniden değerlendirme değer artış fonu tutarı, öz sermayeden,*
- ✓ *Değer artış fonu sermayeye eklenmiş ise bu tutar sermaye hesabından*

düşülerek enflasyon düzeltmesi yapılır.

Dolayısıyla, değer artış fonunun sermayeye eklenmesi sonucu oluşan sermaye artışları sermaye artışı olarak dikkate alınmaz ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz.

C- Ortak Hususlar

1. Özel Fon Hesabındaki Tutarların Başka Bir Hesaba Nakledilmesi veya İşletmeden Çekilmesi

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

Sermayeye eklenen değer artışları işletmeye ilave edilmiş kıymetler olarak kabul edilir.

Böylece sermayeye eklenen değer artışları vergilendirilmemiş olur.

Çünkü, vergiye tabi kazancının tespitinde dönem sonu ve dönem başı öz sermayeleri arasındaki farktan işletmeye ilave edilen kıymetler indirilmekte, işletmeden çekilen kıymetler ise eklenmektedir.

Değer artış fonu hesabındaki tutarların sermayeye ilave edilme dışında başka bir hesaba nakledilen (*geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmesi veya kar dağıtım amacıyla kullanılması vb.*) veya işletmeden çekilen kısmı, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur.

2. Yeniden Değerleme İşlemlerinin Kayıtlarda Gösterilmesi

Gerek sürekli gerekse tek seferlik yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışları ile bunların hesap şekilleri, ayrı ayrı envanter defterlerinin ayrı bir sayfasında ayrıntılı olarak gösterilir.

Bilgilerinize sunulur.

Saygılarımızla.