

VUK Mükerrer 298 ile Yeniden Değerlemede Yeni Dönem Ve Geçici Maddeler

Giriş: Yeniden değerlendirme, işletmelerin aktiflerinde yer alan sabit kıymetlerinin kayıtlı değerinin enflasyon nedeniyle uğramış olduğu değer kaybının belirli bir oran üzerinden hesaben artırarak güncel piyasa değerinin korunması işlemi olarak ifade edilebilir.

213 sayılı VUK mükerrer 298/B maddesinde Yeniden değerlendirme oranı, *"Yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dâhil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsünün Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır."* şeklinde tanımlanmıştır.

Bilindiği üzere Yeniden Değerleme Müessesesi Türk vergi mevzuatında ilk defa 1963 yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 205 sayılı Kanun'la eklenen geçici 11. madde ile dâhil oldu. Daha sonra geçici madde 3332 sayılı Kanunun 16 ncı maddesi ile mükerrer 298. maddeye taşınarak uygulandı. 2003 yılında 5024 sayılı kanunun 2. maddesinde yer alan düzenleme ile yeniden değerlemenin yerine enflasyon düzeltmesi uygulaması getirildi. 2003 ve 2004 yıllarında enflasyon düzeltmesi ile kayıtlarda gerekli düzeltmeler yapıldı. 2005 - 2018 döneminde enflasyon düzeltmesi koşulları oluşmadığı için (kuyumcular hariç) işletme kayıtlarında yer alan sabit kıymetlerin (duran varlıkların) yeniden değerlemesi gündeme gelmedi.

Yazımızın konusu 213 sayılı VUK'nun mükerrer 298 maddesi ile 01.01.2022 tarihinden itibaren uygulanmak üzere vergi sistemimizde yeniden uygulamaya konulan yeniden değerlendirme uygulamasının 213 sayılı VUK'nun Geçici 31 ve Geçici 32 maddesinde yer alan düzenlemeler ile birlikte incelemesi ve sonuçlarının değerlendirilmesini oluşturmaktadır.

Konuya İlişkin Yasal Düzenlemeler:

2003 yılında 5024 sayılı kanunla yapılan düzenleme ile 213 sayılı VUK'un mükerrer 298 maddesinde yer alan "Enflasyon Düzeltmesi" uygulamasının yürürlüğe girmesiyle "Yeniden Değerleme" uygulamasına son verilmiştir. 2018 Yılında 7144 Sayılı Kanunun 5.maddesiyle 213 sayılı VUK'a eklenen geçici 31'inci madde ile isteyen mükelleflerin 30.09.2018 tarihine kadar belirlenen şartlarla yeniden değerlendirme yapma imkânı getirildi. Getirilen bu uygulama belirli bir süre için sınırlanmış olması ve değerlendirme sonrası oluşan değer farkları için %5 vergi yükü nedeniyle ilgi görmedi. 2021 yılında yürürlüğe giren 7326 Sayılı Kanunun 11.maddesinde yapılan düzenlemeyle 213 sayılı VUK'un Geçici 31.maddesine eklen bent ile yeniden değerlendirme yapılacak sabit kıymetlerin kapsamı genişletildi. Değer artışı üzerinden hesaplanacak vergi yükü oranı %2 olacak şekilde yeniden düzenlenirken yeniden değerlendirme yapılmasına ilişkin süre de 31.12.2021 tarihi olarak belirlendi. Yapılan düzenlemelerin uygulamasına ilişkin olarak 06.07.2018 tarihinde 500 nolu VUK genel tebliği ve 16.07.2021 tarihinde 530 sayılı VUK genel tebliği yayınlanmıştır.

26.10.2021 tarihinde 31640 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 31.maddesinde yapılan düzenlemede. "213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin başlığı *"Enflasyon düzeltmesi, yeniden değerlendirme oranı ve yeniden değerlendirme:"* şeklinde değiştirilmiş ve 01.01.2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yeniden değerlendirme yeniden kalıcı hale getirilerek geçici vergi dönemlerinde de yeniden değerlendirme yapma imkânı sağlanmıştır. (VUK'un mükerrer 298 maddesi yeniden değerlendirme işlemi için 2022 yılı içinde uygulama tebliğinin yayınlanması beklenilmektedir)

Uygulama ve Kapsamı

213 sayılı VUK mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrasında yer alan düzenleme 01.01.2022 tarihinden itibaren yeniden değerlendirilecek mükellefler hesap döneminden önceki hesap döneminin sonu itibarıyla *"Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının gerçekleşmediği hesap dönemlerinin sonu itibarıyla, bilançolarına dâhil bulunan amortismanlara 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 değerleyebilecekler"* şeklindedir

Değerleme öncesinde herhangi bir yılda amortisman ayrılmamış olması durumunda, yeniden değerlemeye esas alınacak amortisman tutarı bu iktisadi kıymete ilişkin amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak hesaplama yapılacaktır. Bu madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutan mükellefler, bilançolarına dâhil bulunan amortismanlara tabi iktisadi kıymetlerini yapılan yeniden değerlendirme sonrasında hesaplanan yeni değerleri üzerinden amortismanlara tabi tutmaya devam edecekler.

Yeniden değerlendirme sonrasında oluşan ve pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı, sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde yeniden değerlendirme işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin işletmeden çekildiği dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Konuya ilişkin yasal düzenlemelerden anlaşılabileceği üzere 7338 sayılı kanuna göre 01.01.2022 tarihinden itibaren yeniden değerlendirilecek mükellefler için 213 sayılı VUK'a eklenen geçici 32 madde kapsamında yeniden değerlendirme işleminde uygulama aşağıdaki şekilde olacaktır;

- Yeniden değerlendirme sonucunda hesaplanan değer artışı tutarı (pasifte özel bir fon hesabında gösterilen) üzerinden %2 oranında vergi hesaplanır.
- Yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyanname ile beyan edilir.
- İlk taksiti beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitler beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenir.
- Bu kapsamda ödenen vergi; gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilmez, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmez.
- Beyanın zamanında yapılmaması ya da tahakkuk eden verginin süresinde ödenmemesi halinde bu madde hükümlerinden faydalanılamaz.

Yapılan düzenlemedeki diğer önemli husus ise bu madde kapsamında Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası uyarınca yapılacak yeniden değerlendirme öncesinde **VUK geçici 32 madde kapsamında sadece bir kez yeniden değerlendirilebiliyor olmasıdır.**

Şöyle ki bu madde kapsamında yeniden değerlendirme yapmakla birlikte yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden sonraki hesap dönemi için mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapmayan mükellefler, daha sonraki dönemlerde mezkûr fıkra kapsamında yapacakları yeniden değerlemede tekrar bu madde kapsamında yeniden değerlendirme yapma imkânı bulunmamaktadır.

VUK geçici 32 madde kapsamında yeniden değerlendirilecekler için dikkate alınması gereken ve önem arz eden diğer bir hususta VUK geçici 31 madde yer alan 7144 sayılı kanun ve 7326 sayılı kanuna göre yapılan yeniden değerlendirme işlemidir.

Buna göre 01.01.2022 tarihinden sonra yapılacak yeniden değerlendirme işleminden önce 213 sayılı kanunun geçici 31 inci maddesi kapsamında yeniden değerlendirme yapan mükellefler istemeleri halinde;

2018 yılında 7144 sayılı kanun kapsamında yeniden değerlemeye tabi tuttukları sabit kıymetleri için yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı olarak, yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, 2018 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oranı,

2021 yılında 7326 sayılı kanun kapsamında yeniden değerlemeye tabi tuttukları sabit kıymetleri için 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 oranını dikkate alarak değerleyecekleri taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini değerleyecekleri tarih itibarıyla yeniden değerlemeye tabi tutacaklardır.

Bu maddede yer alan diğer bir düzenleme ise enflasyon düzeltmesi yapılmasına ilişkin şartların oluşması halinde enflasyon düzeltmesi ile ilgili düzeltilmedir. Buna göre bu madde kapsamında yeniden değerlendirme yapılan taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından önce 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası uyarınca yeniden değerlendirme yapılmadan enflasyon düzeltmesi yapılmasına ilişkin şartların oluşması halinde, bu madde gereğince oluşan değer artışı fonu özsermayeden düşülmek suretiyle mezkûr madde uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılacak olmasıdır.

Yeniden değerlendirme ile ilgili uygulamaya konulan düzenlemelere baktığımızda 7326 sayılı kanunla getirilen düzenlemede "**Taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler**" tanımı yer alırken. 7338 sayılı kanunla getirilen uygulamadaki "**Bilançolarına dâhil bulunan amortismanına tabi iktisadi kıymetler**" olarak tanımlanmaktadır. Geçici maddeler kapsamında değerlendirme yapacakların bu hususu da dikkate almaları gerekmektedir.

Sonuç: Yukarıda yer alan yasal düzenlemelere göre 01.01.2022 tarihinden itibaren 213 sayılı VUK'nun mükerrer 298 maddesi (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapacak mükelleflerin 7338 sayılı kanunla getirilen uygulamada 7144 ve 7326 sayılı kanunlarda yer alan düzenlemelerde dikkate alınarak işlem yapması önem arz etmektedir.

Yaklaşık on beş yıldır uygulama alanı sınırlı olan yeniden değerlendirme sistemi ekonomik şartların getirdiği zorunluluk nedeniyle yeniden vergi sistemimize eklendi. Yasal düzenlemeleri dikkate aldığımızda yeniden değerlemenin uygulanmasına ilişkin önemli tarih 213 sayılı VUK eklenen geçici 32.madde ve 213 sayılı VUK eklenen mükerrer 298 madde (Ç) fıkrası için 01.01.2022 tarihidir.

Örnek vermek gerekirse 100.000,00 TL değerindeki bir iktisadi kıymetin geçici 32 madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulması ve değerlemeye tabi tutulan bu iktisadi kıymetin 01.01.2022 tarihinden sonra yapılacak yeniden değerlendirme sonrası oluşacak değeri ile geçici 32 madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmadan kayıtlı son aktif değeri üzerinden 01.01.2022 tarihinden sonra yeniden değerlendirme tabi tutulması halinde **iktisadi kıymetin yeni aktif değeri, yeni aktif değeri üzerinden ayrılacak amortisman tutarı ve bu tutarın ödenecek gelir veya kurumlar vergisine etkisi ile geçici 32.madde kapsamında ödenecek %2'lık vergi yükü doğru bir şekilde analiz edilmelidir.**

Yeniden değerlendirme konusunda **meslek mensuplarının mesleki bilgi ve birikimleri ile yapacakları çalışmayla hizmet verdikleri müşterilerine bugün ödeyeceği vergiyi değil ileriki hesap dönemlerinde kaçınacağı vergi yükünü hesaplaması ile vergi planlaması konusunda önemli katkı vereceklerdir.** Vergi mükellefleri için yeniden değerlendirme yapmak ihtiyari bir uygulama olduğu için zorunlu değildir. Mükelleflerin bilançolarında kayıtlı iktisadi kıymetlerini olumsuz ekonomik şartlar karşısında yeniden değerlemeye tabi tutarak koruma yönünde tercihlerini kullanmaları önerimizdir.

Not: 01.01.2022 tarihinden sonra VUK'un mükerrer 298 maddesi yapılacak olan belirli bir tutarın üzerinde yapılacak olan Yeniden Değerleme işlemleri için YMM tasdik raporu düzenlenmesi zorunluluğu unutulmamalıdır.

Kaynak. <http://www.gaziantepymmo.org>