

11 Ekim 2022

## Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 298/Ç ve Geçici 32'nci Maddeleri Kapsamında Yeniden Değerleme

Enflasyonun şahıslar ve işletmeler üzerinde pek çok olumsuz etkileri olduğu biliniyor. İşletmeler üzerindeki etkilerin en önemlilerinden biri varlıkların güncel değerleriyle mali tablolarda gösterilememesidir. Özellikle taşınmazlar ve amortisman tabi varlıkların maliyet bedelleriyle kayıtlarda yer alması sebebiyle işletmeler; bir taraftan finansman temini konusunda güç duruma düşüyor diğer taraftan örtülü sermaye, finansman gider kısıtlaması ve teknik iflas gibi düzenlemelerin getirdiği sıkışıklıklarla baş etmek zorunda kalıyorlar.

### Enflasyon Düzeltmesi ve Sürekli Yeniden Değerleme

Vergi Usul Kanununda (VUK) bunlar gibi olumsuz etkileri azaltabilecek bir enflasyon düzeltmesi müessesesi mevcuttur. VUK'un mükerrer 298'inci maddesinde yer alan hükümlere göre fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde bilanço esasına göre defter tutan mükellefler tarafından enflasyon düzeltmesi yapılabilir. Ancak bu şartların oluşmaması durumunda enflasyon düzeltmesi yapılamaz.

Ülkemizde enflasyon düzeltmesi en son 2004 hesap dönemi itibarıyla uygulanmıştır. Enflasyon düzeltmesi yapılmasını gerektirecek düzeyde olmasa da bu dönemden itibaren yaşanan enflasyon, işletme bilançolarının bozulmasına sebep olmuştur. Bu sebeple, **enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşmadığı durumlarda** işletmelerin varlıklarının kayıtlı değerlerini güncel değerlerine yaklaştırabilmelerine imkan sağlayan bir yeniden değerlendirme müessesesi, 26.10.2021 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 7338 sayılı Kanunla mezkûr maddeye eklenen (Ç) fıkrası ile yürürlüğe girmiştir. Bu düzenleme her yıl tekrarlanabilecek bir "sürekli yeniden değerlendirme" uygulamasıdır.

Sürekli yeniden değerlendirme uygulamasının getirilmesine rağmen 2021 hesap dönemi sonunda enflasyon düzeltmesi şartları oluşmuştur. İşletmeler yeniden değerlendirme yerine enflasyon düzeltmesini planlarken 29.01.2022 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 7352 sayılı Kanunla VUK'a eklenen geçici 33'üncü madde ile 2021 ve 2022 hesap dönemleri ile 2023 hesap dönemi geçici vergi dönemleri mali tablolarının mükerrer 298'inci madde kapsamındaki şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacağı hüküm altına alınmıştır. Mezkûr maddeye göre, mükerrer 298'inci maddenin (Ç) fıkrası uygulaması açısından (sürekli yeniden değerlendirme), bu dönemler enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmediği dönem olarak değerlendirilecektir. Sonuç olarak bahse konu düzenlemelerle şartları mevcut olduğu halde enflasyon düzeltilmesi yapılmasının önüne geçilmiş fakat yeniden değerlendirme yapılması mümkün kılınmıştır.

### Bilgener Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

Buyaka İş Merkezi  
Kule: 2 No: 22  
34771 Ümraniye/ İstanbul

+90 216 651 4 651  
info@bilgener.com  
**bilgener.com**

Bilgener sahip olduğu yerel uzmanlığı, faaliyete başladığı 1995 yılından beri kazandığı tecrübe ile ahenkli bir şekilde birleştiren Türkiye'nin öncü profesyonel hizmetler sağlayıcı grubudur.

Bilgener'in temel hedefi; Türkiye'de faaliyette bulunan yerel ve global girişimcilerin operasyonel olarak ihtiyaç duydukları üst düzey vergi, denetim ve danışmanlık hizmetlerini tek bir noktadan sunmak suretiyle işlerini daha verimli ve sağlıklı bir şekilde yürütmelerine yardımcı olmaktır.

Bilgener, müşterilerinin sınırsız ötesi muhasebe, denetim, vergi ve danışmanlık ihtiyaçlarına hizmet eden lider profesyonel hizmet firmalarının oluşturduğu Londra merkezli uluslararası bir birlik olan Morison Global'in 2002 yılından beri Türkiye bağımsız üyesidir.

Yazar:  
**Ömer BİNİCİ**  
Yeminli Mali Müşavir

## Bir Seferlik ve Sürekli Yeniden Değerleme

Mükerrer 298/Ç maddesinde yer alan yeniden değerlendirme uygulamasında, iktisadi kıymetlerin ve bunlara ait amortismanların, VUK'ta yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve değerlemenin yapılacağı hesap dönemi sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri dikkate alınır. Bu değerler **yeniden değerlemenin yapılacağı yıla ait olan yeniden değerlendirme oranı** ile çarpılır ve iktisadi kıymetlerin güncellenmiş değeri bulunur.

Dikkat edileceği üzere sürekli yeniden değerlemede, değerlemenin yapılacağı yıla ait yeniden değerlendirme oranı kullanılmaktadır. Bu oranın bir yıllık bir etki doğuracağı için geçmiş dönemlerde aktive alınmış ve maliyet bedeli ile kayıtlarda yer alan iktisadi kıymetleri güncel değerine yaklaştırabilme ihtimali yoktur.

61 numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri ile üçüncü geçici vergilendirme döneminde uygulanacak yeniden değerlendirme oranı **%92,93** olarak duyurulmuştur. Buna göre 2022 hesap dönemi sonu itibarıyla yeniden değerlendirme oranının asgari %100 olacağı tahmin edilmektedir.

Bu şartlar altında; bir işletmenin Ekim/2006'da peşin bedelle 50.000,00.-TL'ye almış olduğu bir fabrika binasını mükerrer 298/Ç maddesine göre 2022 hesap dönemi sonunda yeniden değerleyeceğini ve bu dönem için yeniden değerlendirme oranının da % 100 olduğunu var sayalım. Bu varsayım altında bir yıllık yeniden değerlendirme sonucu fabrika binasının değeri  $50.000 \times (2) = 100.000,00\text{-TL}$  olacaktır. Bu değer fabrika binasının cari değerinden çok uzakta olacağı açıktır.

Bu sorunu bertaraf etmek için mükerrer 298/Ç maddesine paralel olarak 7338 sayılı Kanunla VUK'a, geçici 32'nci madde eklenmiştir. Geçici 32'nci maddeye göre 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 amortisman tabi diğer iktisadi kıymetlerini yeniden değerleyebileceklerdir.

Yapılacak değerlemede dikkate alınacak yeniden değerlendirme oranı; **yeniden değerlendirme yapılacak hesap döneminden önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Yi-ÜFE değerinin iktisadi kıymetlerin iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin Yi-ÜFE değerine bölünmesi** ile bulunan orandır (enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş bilançolar için bilançonun ait olduğu ayı takip eden aya ilişkin Yi-ÜFE değeri dikkate alınacaktır).

"Bir seferlik yeniden değerlendirme" olarak adlandırılabilir olan bu düzenleme ile mükellefler, mükerrer 298/Ç maddesine göre yeniden değerlendirme yapmadan önce aktiflerinde maliyet bedeli ile kayıtlı iktisadi kıymetlerini güncel değerlerine biraz daha yaklaştırma imkânı bulmaktadırlar. Bu sebeple dileyen mükelleflerin önce geçici 32'nci maddeye göre varlıklarını bir seferlik yeniden değerlemeye tabi tutmaları ve ardından mükerrer 298/Ç maddesini uygulamaları isabetli olacaktır.

Bu husus yukarıdaki örnek üzerinden de şu şekilde izah edilebilir: 2022 hesap döneminde yeniden değerlendirme yapmak isteyen işletmenin 2021 hesap dönemi sonu itibarıyla kayıtlarında yer alan söz konusu fabrika binası için geçici 32'ye göre uygulayacağı yeniden değerlendirme katsayısı, 2021/Aralık Yi-ÜFE (1022,25) ile 2006/Kasım Yi-ÜFE (135,33) değerlerinin oranlaması ile bulunacaktır. Bu durumda yeniden değerlendirme katsayısı  $(1022,25/135,33) = 7,55375$ 'tir. Buna göre 2006/Kasım'da 50.000,00.-TL'ye alınmış bir binanın geçici 32'nci maddeye göre yeniden değerlendirilmiş değeri  $(50.000,00 \times 7,55375) = 377.685,00\text{-TL}$  olacaktır.

Geçici 32'nci maddeye göre bu şekilde bir seferlik yeniden değerlendirme yapıldıktan sonra mükerrer 298/Ç maddesine göre sürekli yeniden değerlendirme yapılabilecektir. Böylece daha yüksek tutar üzerinden yeniden değerlendirme yapma imkanı doğmuş

olacaktır.

Şöyle ki geçici 32'nci maddeye göre yeniden değerlendirilmiş fabrika binası mükerrer 298/Ç maddesine göre de yeniden değerlendirildiğinde binanın nihai yeniden değerlendirilmiş tutarı  $(377.685,00 \times 2) = 755.370,00$ .-TL olacaktır (Yeniden değerlendirme oranının %100 olduğu varsayımı altında).

Netice itibarıyla Ekim/2006'da peşin bedelle 50.000,00.-TL'ye alınmış bir fabrika binasının 2022 hesap döneminde yalnızca mükerrer 298/Ç maddesine göre yeniden değerlemesi ile önce geçici 32'nci maddeye göre ve daha sonra 298/Ç'ye göre yeniden değerlemesi arasında  $(755.370,00 - 100.000) = 655.370,00$ .-TL'lik bir fark oluşmaktadır.

### **Geçici 32 ile Mükerrer 298/Ç'nin Mukayesesi**

Görüldüğü üzere bu iki yeniden değerlendirme müessesesi birbirini tamamlayan düzenlemeler olarak kurgulanmıştır. Mükerrer 298/Ç maddesine göre yıllık yeniden değerlendirme yapmadan önce, yeniden değerlendirilecek iktisadi kıymetlerin kayıtlı değeri ne kadar yüksek olursa yıllık yeniden değerlemeden hasil olacak artış tutarı o kadar yüksek olacaktır. Bu sebeple geçici 32'nci maddenin mükerrer 298/Ç'ye göre yapılacak yeniden değerlemeye bir zemin hazırladığı söylenebilir. Ancak bu iki düzenleme arasında kapsadıkları iktisadi kıymetler, vergileme ve değer artış fonunun durumu gibi yönlerden bazı farklılıklar da bulunmaktadır.

Bu farklılıklardan ilki, mükerrer 298/Ç maddesine göre yapılacak yeniden değerlemenin sadece amortisman tabi iktisadi kıymetler için yapılabilecek olmasıdır. Ancak geçici 32'ye göre amortisman tabi olmayan boş arazi ve arsalar için de yeniden değerlendirme yapılabilmesi mümkündür.

Bunun yanında, mükerrer 298/Ç'ye göre yapılacak yeniden değerlendirme sonucu oluşan net değer artışı vergilenmez. Ancak geçici 32 uygulamasından hasil olacak net değer artışı üzerinden %2 vergi ödenir.

Yukarıdaki örnekteki bina için 2021 hesap dönemi sonunda kadarki 16 yılda ayılmış olması gereken amortisman tutarı  $(50.000 \times \%2,5 \times 16) = 20.000,00$ .-TL'dir. Amortismanın yeniden değerlendirme katsayısı ile çarpıldığında yeniden değerlendirilmiş tutarı  $(7,55375 \times 20.000) = 151.074,00$ .-TL olarak bulunur.

Binanın önceki net değeri ile  $(50.000 - 20.000 = 30.000,00$  TL) yeniden değerlendirilmiş net değeri arasındaki fark  $(377.685 - 151.074 = 226.611,00$  TL) yeniden değerlemenin vergi matrahı olup  $(226.611,00 - 30.000 = 196.611,00$  TL) ödenecek vergi  $196.611,00 \times 2\% = 3.932,22$  TL olarak hesaplanır.

Geçici 32'nci maddeye göre oluşan net değer artışı üzerinden bu şekilde vergi hesaplanmasına rağmen mükerrer 298/Ç maddesine göre yapılacak yeniden değerlemede vergi ödenmeyecektir.

Son olarak, mükerrer 298/Ç ye göre yeniden değerlendirme uygulamasında yeniden değerlendirilen iktisadi kıymetlerin elden çıkartılması durumunda bunlara isabet eden değer artış fonu amortismanlar gibi değerlendirilir ve satış karına eklenir. Geçici 32 uygulamasında ise yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışları kazancın tespitinde dikkate alınmaz.

Diğer taraftan, her iki uygulamadan da yararlanabilecek mükellefler aynıdır. Aynı zamanda iktisadi kıymetler değerlendirildikten sonra yeni değerler üzerinden amortisman ayrılabilir.

## Dikkat Edilecek Hususlar

Bahse konu yeniden değerleme uygulamaları mükelleflerin ihtiyarına bırakılmıştır. Bu hususta yeniden değerlemenin oluşturacak olduğu imkanlar ve maliyet mukayese edilerek karar verilmelidir. Bu karar verilirken uzun vadeli olarak düşünülmesinde yarar vardır.

Mükellefler isterlerse geçici 32'nci maddeyi uygulamadan mükerrer 298/Ç'ye göre yeniden değerleme yapabilirler. Ancak yukarıda ifade edildiği üzere, bu durumda iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleri düşük olduğu için yeniden değerleme artışı da düşük kalacaktır.

Aynı şekilde geçici 32'nci maddeye göre yeniden değerleme yapıp mükerrer 298/Ç uygulanmayabilir. Fakat bu durumda da mükerrer 298/Ç'nin uygulanmadığı dönemler için geriye dönük yeniden değerleme yapılamayacağının unutulmaması gerekir. Örneğin 2022 yılında geçici 32'ye göre yeniden değerleme yapıldıktan sonra mükerrer 298/Ç'ye göre yeniden değerleme yapılmaması durumunda 2023 yılına geldiğinde 2022 yılına mahsus yeniden değerleme imkanı ortadan kalkmış olacaktır. Bu durumda sadece 2023 yılı için mükerrer 298/Ç'ye göre yeniden değerleme yapılabilir. Aynı şekilde bir seferlik bir yeniden değerleme düzenlemesi olduğu için aradaki bu döneme ilişkin geçici 32'ye göre de tekrar yeniden değerleme yapılamaz.

Diğer taraftan, mükerrer 298/Ç'ye göre geçici vergi dönemleri itibariyle de yeniden değerleme yapılması mümkündür. 2022 hesap döneminin ilk geçici vergi döneminden itibaren başlayacak yeniden değerlemede esas alınacak yeniden değerleme 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 belirlenecektir.

Son olarak, daha evvel geçici 31'inci madde kapsamında yeniden değerleme yapmış olanların, geçici 32 ve mükerrer 298/Ç maddeleri kapsamında aynı iktisadi kıymetler için yeniden değerleme yapmaları mümkündür. Bu iktisadi kıymetlerin geçici 32'ye göre yeniden değerlemesi yapılırken uygulanacak katsayı Aralık/2021 Yı-ÜFE (1022,25) ile Haziran/2021 Yı-ÜFE (693,54) endekslerinin oranlanması ile bulunacaktır:  $(1022,25/693,54) = 1,47395$ . Bu katsayı ile geçici 31'inci maddeye göre yeniden değerlenmiş tutarlar çarpılarak geçici 32'nci maddeye göre de 2022 yılında yeniden değerleme yapılmış olunur. Bu değerler üzerinden de yukarıda belirtilen usule göre mükerrer 298/Ç'ye göre yeniden değerleme yapabilmek mümkündür.

Saygılarımızla,

## BİLGİLER