

30.05.2022

SİRKÜLER 2022/28: Yeniden Değerleme Uygulaması Konusunda 537 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Yayınlandı

26 Ekim 2021 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiş olan 14.10.2021 tarih ve 7338 sayılı “Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” un;

- 31’inci maddesi ile VUK’un mükerrer 298 inci maddesi başlığı **“Enflasyon düzeltmesi, yeniden değerlendirme oranı ve yeniden değerlendirme:”** şeklinde değiştirilmiş ve maddeye tekrardan, **yeniden değerlendirme uygulamasını getiren** (Ç) fıkrası eklenmişti. Yapılan bu değişiklik ile, tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri (enflasyon düzeltmesi yapanlar ile kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilenler hariç) 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 maddede düzenlenen bazı şartlar doğrultusunda yeniden değerlendirme imkanı getirilmişti (**Sürekli yeniden değerlendirme uygulaması**).
- 52. Maddesi ile VUK’na eklenen **Geçici 32. Madde ile de**, VUK Mükerrer 298. Maddesine eklenen (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapabilecek mükelleflere, anılan fıkra uyarınca ilk kez yeniden değerlendirme yapacakları hesap döneminden önceki hesap döneminin sonu itibarıyla **bilançolarında kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanlara tabi iktisadi kıymetlerini** ve bunlar üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları bu geçici maddede belirtilen şartlarla yeniden değerlendirme imkanı getirilmişti. (**Tek seferlik yeniden değerlendirme**)

Her iki Değişiklik **1/1/2022 tarihinde** yürürlüğe girmiş olup, 14 Mayıs 2022 tarihli Resmi Gazete’de sürekli ve geçici yeniden değerlendirme uygulamalarına ilişkin 537 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayımlanmıştır. Sirkülerimizde tebliğ düzenlemeleri özetlenmiştir.

A- VUK MÜKERRER 398. MADDESİ KAPSAMINDA SÜREKLİ YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMASI

1- Yeniden Değerleme Yapabilecek Mükellefler

Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan; kolektif, adi komandit ve adi şirketler de dahil olmak üzere ferdi işletme sahibi gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri bilançolarına kayıtlı amortismanlara tabi iktisadi kıymetlerini, yeniden değerlendirme hakkına sahiptir.

2- Yeniden Değerleme Yapamayacak Mükellefler

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 iştirak eden mükellefler.

Kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilen mükellefler.

3- Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulabilecek İktisadi Kıymetler

Enflasyon düzeltilmesi yapılması gerekmeyen dönem sonları bilançolarına dahil **amortismanına tabi iktisadi kıymetleri** ile **bu kıymetlere ilişkin** olarak bilançonun pasifinde gösterilen **amortismanlar** yeniden değerlemeye tabi tutulur.

Kapsama giren mükelleflerin kiralamaya konu ettikleri iktisadi kıymetler, emtia niteliğinde olanlar hariç, yeniden değerlemeye tabi tutulabilir.

GVK 81 inci maddesinde sayılan devir ve tür değiştirme halleri ile KVK'na göre yapılan devir ve bölünme hallerinde, devrolunan veya bölünen işletmeler/şirketler tarafından iktisap edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetler devralanlar tarafından yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir.

4- Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulamayacak İktisadi Kıymetler

Bu niteliklerini korudukları müddetçe 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 bulunan emtia niteliğindeki kıymetler,

Boş arazi ve arsalar gibi amortismanına tabi olmayan iktisadi kıymetler.

Yeniden değerlemenin yapılacağı dönem sonu itibarıyla aktife kayıtlı olmayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler.

Yeniden değerlemenin yapılacağı hesap döneminde aktife dahil edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetler. Bu kapsamda, yapılmakta olan yatırımlar 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.

5- Yeniden Değerleme Zamanı

Enflasyon düzeltilmesi yapma şartlarının gerçekleşmediği dönem sonları itibarıyla yeniden değerlendirilebileceğinden kapsama giren mükellefler geçici vergi dönem sonlarında amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini ve bunlara ait amortismanlar yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir.

Mükellefler tercihinin bağlı olarak istedikleri geçici vergi dönemi sonunda yeniden değerlendirilebileceklerdir.

VUK Geçici 33 üncü maddesi uyarınca şartların gerçekleşmemiş sayıldığı 2022 ve 2023 hesap dönemleri geçici vergi dönemleri sonları itibarıyla yeniden değerlendirilebilecektir.

6- Yeniden Değerlemeye Esas Değer

Yeniden değ erlemenin yapılacağı dönem sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan amortismanına tabi iktisadi kıymetler ve bunlara ait amortismanların değ erleri dikkate alınacaktır. İktisadi kıymetlerin amortismanının herhangi bir yılda eksik ayrılması veya hiç ayrılmamış olması durumunda, yeniden değ erlemeye esas alınacak değ er, bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenecektir.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenmiş (iktisadi kıymetlerin aktifle tirildiği hesap döneminde ilişkin olanlar hariç) kur farkları ve kredi faizleri ile bunlara isabet eden amortismanlar yeniden değ erlemeye tabi tutulmayacaktır. VUK Geçici 31 ve/veya 32nci maddeleri kapsamında hesaplanan yeniden değ erleme farklarının da kur farkları ve kredi faizleri ile amortismanlarına isabet eden kısmı da dikkate bu değ erleme işleminde dikkate alınmayacaktır.

Yeniden değ erleme yapması zorunlu olmayıp, dileyen mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin tamamı veya bir kısmını değ erlemeye tabi tutabilecektir. Bu tercih geçici vergi veya hesap dönemi sonu itibarıyla de farkli kullanılabilecektir.

7- Yeniden Değ erleme Oranı

Yapılacak değ erlemede, yeniden değ erleme oranı ilgili yıl için Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilen oran dikkate alınacaktır.

Kendilerine  zel hesap dönemi tayin olunan mükellefler için, özel hesap döneminin ba ladığı takvim yılına ait oran esas alınacaktır.

Her yılın yeniden değ erleme oranı ancak o yıla ait değ erlemede nazara alınabilir

8- Yeniden Değ erleme Uygulaması

Kapsama giren amortismanına tabi iktisadi kıymetler ve bunlara ait amortismanların, yeniden değ erlemeye esas değ erlerinin, yeniden değ erleme oranı ile çarpılması suretiyle yapılan yeniden değ erleme sonucunda, ortaya çıkan net değ er artışı yeniden değ erlemeye tabi tutulan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden net değ er artışlarını ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabına alınır

Net değ er, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin değ erleme öncesinde ve değ erleme sonrasındaki aktif değ erlerinden birikmiş amortismanların düşülmesinden sonraki tutardır. Bu kapsamda amortismanların yeniden değ erlenmi  tutarlarının belirlenmesinde, amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması halinde amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılır.

Faydalı  m r süresi tamamlanmamış amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değ erleme sonrasında bulunan değ erleri üzerinden amortisman ayrılmaya devam edilir.

Kendilerine  zel hesap dönemi tayin edilmiş olan mükellefler, 2022 yılında ba layan hesap döneminden itibaren yeniden değ erleme yapabilecektir.

9- Yeniden Değ erlemeye Tabi Tutulan İktisadi Kıymetlerin Elden  ıkarılması

Yeniden değ erlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satış, devir (GVK 81 inci maddesi ve KVK'na göre yapılan devir ve bölünme halleri hariç) işletmeden  eki , tasfiye gibi nedenlerle elden çıkarılması halinde, bunlara isabet eden ve bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilen değ er 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.

Sermayeye ilave edilen değer artışları, faaliyete devam edilen süre içerisinde herhangi bir suretle sermayeden çekilirse, çekilen kısım o dönemin kazancı sayılarak vergiye tabi tutulacaktır.

10- Özel Hesap Dönemine Geçiş veya zel Hesap Döneminden Takvim Yılı Esasına Dönüşte Ortaya ıkan Kıst Hesap Dönemi İçin Yeniden Değerleme

Takvim yılı içinde kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerin, özel hesap dönemine geçmeleri ya da özel hesap döneminden takvim yılı esasına dönmeleri sırasında ortaya çıkan kıst hesap dönemi için, bir önceki yılın Kasım ayından başlamak üzere, söz konusu kıst dönem dahilindeki ay sayısı kadarlık dönemde, kıst dönem dahilindeki ay sayısı kadarlık bir önceki döneme göre Yİ-ÜFE değerinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranı esas alınmak suretiyle yeniden değerleme yapılabilir.

B- VUK GEÇİCİ 32. MADDESİ KAPSAMINDA TEK SEFERLİK YENİDEN DEğERLEME UYGULAMASI

Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 298 inci maddesinin () fıkrası uyarınca yeniden değerleme yapabilecek mükellefler, istemeleri halinde ilk kez yapılacak bu yeniden değerleme öncesinde, bilançolarına kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini, bu ilk kez yapılacak yeniden değerlemeden önceki hesap döneminin sonu itibarıyla VUK Geçici 32. Maddeye göre yeniden değerleyebileceklerdir.

1- Yeniden Değerleme Yapabilecek Mükellefler

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 bilançolarına kayıtlı amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini, yeniden değerleme hakkına sahiptir.

2- Yeniden Değerleme Yapamayacak Mükellefler

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.

3- Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulabilecek İktisadi Kıymetler

Geçici 32. Madde kapsamında yeniden değerleme yapılacak tarih itibarıyla aktifte kayıtlı bulunan **taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler** yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir.

Taşınmazlar bu yeniden değerleme uygulaması kapsamında olduğundan, boş arazi ve arsalar da yeniden değerlemeye tabi tutulabilir.

Kapsama giren mükelleflerin kiralamaya konu ettikleri iktisadi kıymetler, emtia niteliğinde olanlar hariç, yeniden değerlemeye tabi tutulabilir.

GVK 81 inci maddesinde sayılan devir ve tür değıştirme halleri ile KVK'na göre yapılan devir ve bölünme hallerinde, devrolunan veya bölünen işletmeler/şirketler tarafından iktisap edilen amortismanı tabi iktisadi kıymetler devralanlar tarafından yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir.

4- Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulamayacak İktisadi Kıymetler

Bu niteliklerini korudukları müddetçe 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 bulunan emtia niteliğindeki kıymetler,

Yeniden değerlemenin yapılacağı tarih itibarıyla aktife kayıtlı olmayan taşınmazlar ve amortismanı tabi iktisadi kıymetler.

5- Yeniden Değerleme Zamanı

VUK Geçici 32nci maddesi kapsamındaki tek seferlik yeniden değerlendirme, VUK mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası uyarınca ilk kez yapılacak yeniden değerlendirme öncesinde olmak kaydıyla, yalnızca bir defa yapılabilir.

VUK Mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yeniden değerlendirme, **en erken 2022 yılının birinci geçici vergi dönemi itibarıyla yapılabileceğinden, bu yeniden değerlendirme yapılmadan önce Geçici 32nci madde kapsamında yeniden değerlendirme yapılabilmesi mümkündür.**

VUK geçici 32nci maddesi kapsamında yeniden değerlendirme yapmakla birlikte, yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden sonraki hesap dönemi için VUK mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapmayan mükellefler, daha sonraki dönemlerde mezkûr fıkra kapsamında ilk kez yeniden değerlendirme yapmak istemeleri halinde, aynı iktisadi kıymet için VUK geçici 32nci maddesi kapsamında tekrar yeniden değerlendirme yapamazlar.

VUK geçici 32nci maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar ve amortismanı tabi diğer iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından önce, VUK mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası uyarınca ilk kez yeniden değerlendirme yapılmadan aynı maddenin (A) fıkrası kapsamında enflasyon düzeltmesi yapılması, geçici 32nci madde imkânından yararlanılmasına engel teşkil etmemektedir.

VUK geçici 32nci maddesi imkânından yararlanılmadan ve mezkûr (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yeniden değerlendirme yapılmadan, enflasyon düzeltmesi yapılması ve enflasyon düzeltmesinin yapıldığı hesap dönemini müteakip hesap döneminde enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının tekrar oluşmasına rağmen, mezkûr (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yeniden değerlemenin yapılmaması halinde, sonraki dönemlerde ilk kez (Ç) fıkrası kapsamında yapılacak yeniden değerlendirme öncesinde, önceki hesap dönemi sonu itibarıyla geçici 32nci madde kapsamında yeniden değerlendirme yapılabilir.

VUK mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yeniden değerlendirme yapıldıktan sonra VUK geçici 32nci maddesi imkânından yararlanılamaz.

Kapsam dahilindeki amortismanı tabi iktisadi kıymetlerden bir kısmının mezkûr (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olması ancak bu değerlendirme öncesinde geçici 32nci madde

imkânından kapsama giren iktisadi kıymetler bakımından tamamen veya kısmen yararlanılmamış olması halinde, mezkur **(Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yapılan yeniden değerlemede dikkate alınmayan iktisadi kıymetlerin sonraki dönemlerde ilk kez yeniden değerlemeye tabi tutulacak olması gibi durumlarda**, mezkûr (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yapılan yeniden değerlendirme sonrasında geçici 32nci madde imkânından yararlanma imkanı vermemektedir.

VUK mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yapılacak yeniden değerlendirme öncesinde olmak kaydıyla; kapsama giren iktisadi kıymetler bakımından geçici 32nci madde imkânından kısım kısım olarak, diğer bir ifade ile farklı zamanlarda farklı iktisadi kıymetler bakımından yararlanılabilir.

6- Yeniden Değerlemeye Esas Değer

Yeniden değerlendirme VUK geçici 32nci maddesi kapsamında **yeniden değerlendirme yapılacak tarihten önceki hesap döneminin sonu itibarıyla** taşınmazlar ile amortismanlara tabi diğer iktisadi kıymetlerin ve varsa bunlara ait amortismanların VUK değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve bu yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri üzerinden yapılacaktır.

Amortismanlara tabi iktisadi kıymetlerin amortismanının herhangi bir yılda eksik ayrılması veya hiç ayrılmamış olması durumunda, yeniden değerlemeye esas alınacak değer, bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.

Maliyet bedeline intikal ettirilen kredi faizleri ve kur farkları da yeniden değerlendirme kapsamına girmektedir.

7- Yeniden Değerleme Oranı

Taşınmazlar ve amortismanlara tabi diğer iktisadi kıymetlerin VUK geçici 32nci maddesine göre tespit edilen değerleri ve varsa bunlara ilişkin amortismanları maddede öngörülen şekilde tespit edilen yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması suretiyle yeniden değerlendirme sonrası değerleri bulunur. Buna göre VUK geçici 32nci maddesi kapsamında yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı olarak;

- a) VUK mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasına göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulan;
 - i) En son bilançoda yer alan taşınmazlar ve amortismanlara tabi diğer iktisadi kıymetler ile bunların amortismanları için, anılan maddenin (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yapılacak yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, söz konusu bilançonun ait olduğu tarihi takip eden aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran,
 - ii) En son bilanço tarihinden sonra iktisap edilen taşınmazlar ve amortismanlara tabi diğer iktisadi kıymetler ile bunların amortismanları için, anılan maddenin (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yapılacak yeniden değerlemenin ilgili 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,
- b) Sonraki dönemlerde enflasyon düzeltmesi yapılmamış olmasına bağlı olarak, daha önce VUK geçici 31 inci maddesinin;
 - i) Birinci fıkrasında yer alan tarihe kadar yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar ve amortismanları için, mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yapılacak 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 oran,
 - ii) Yedinci fıkrasında yer alan tarihe kadar yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar ve amortismanlara tabi diğer iktisadi kıymetler ile bunların amortismanları için, mükerrer 298 inci

maddenin (Ç) fıkrası 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, kullanılır.

VUK geçici 32 nci maddesi) kapsamında yapılacak yeniden değerlendirme işleminde kullanılacak yeniden değerlendirme oranlarının hesabında dikkate alınacak Yİ-ÜFE değerleri, Türkiye İstatistik Kurumunun resmi internet sayfasında yayımlanan değerlerdir.

Yİ-ÜFE değerlerine göre bulunacak ve yeniden değerlemeye esas olacak katsayının hesabında, kesirli **(virgülden sonraki) kısım 5 (beş) hane olarak** dikkate alınacaktır.

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

GVK 81 inci maddesinde sayılan devir ve tür değiştirme halleri ile KVK'na göre yapılan devir ve bölünme hallerinde, devrolunan veya bölünen işletmeler/şirketler tarafından iktisap edilen iktisadi kıymetlerin devralınanlar tarafından yeniden değerlendirilmesinde kullanılacak yeniden değerlendirme oranının hesabında, söz konusu iktisadi kıymetlerin devir eden, tür değiştiren veya bölünen işletme/şirket tarafından iktisap edildiği tarih esas alınacaktır. Bu durumda bunlar tarafından daha önce yapılmış; enflasyon düzeltmesi ve geçici 31 inci madde kapsamındaki yeniden değerlendirme de oran hesaplamasında dikkate alınacaktır.

Finansal kiralama yoluyla **iktisap edilen ve mülkiyeti devralınmış olan** taşınmazlar ve amortismanla tabi diğer iktisadi kıymetlere ait yeniden değerlendirme oranının belirlenmesinde iktisap tarihi olarak, daha önce enflasyon düzeltmesi ve geçici 31 inci madde kapsamında yeniden değerlendirme yapılmamış olması kaydıyla, kiracının kullanma hakkını aktifleştirdiği tarih esas alınır.

Finansal kiralama yoluyla **iktisap edilen ve mülkiyeti devredilmemiş** taşınmazlar ve amortismanla tabi diğer iktisadi kıymetlere ait kullanım hakkına ilişkin yeniden değerlendirme oranının belirlenmesinde de iktisap tarihi olarak, kiracının kullanma hakkını aktifleştirdiği tarih esas alınacaktır. Kullanım hakkı bu kapsamda yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar ve amortismanla tabi diğer iktisadi kıymetler, mülkiyetinin devralınmasını müteakiben geçici 32nci madde kapsamında tekrar yeniden değerlemeye tabi tutulamaz.

Vergi Usul Kanunu uyarınca maliyet bedeli ile değerlendirilen taşınmazlar ve amortismanla tabi diğer iktisadi kıymetlerin **aktifleştirilmesinden sonra maliyet bedeline intikal ettirilen kredi faizleri ve kur farkları ile diğer giderler** için Kanunun geçici 32nci maddesi kapsamında aşağıdaki şekilde hesaplanacak **parçalı yeniden değerlendirme** yapılır ve iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrası değeri bulunacaktır:

- Taşınmazlar ve amortismanla tabi diğer iktisadi kıymetlerin, ilgili hesap döneminin son ayına ilişkin yasal defter kayıtlarında yer alan maliyet bedeline dahil edilen her bir maliyet unsurunun yeniden değerlemeye tabi tutulmasında, VUK geçici 32 nci maddesi kapsamında yapılacak yeniden değerlemede esas alınması gereken hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, **ilgili maliyet unsurunun aktifleştirildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi** ile bulunan oran dikkate alınır. Söz konusu iktisadi kıymetlere ait **amortismanların yeniden değerlendirilmesinde** ise yeniden değerlemeye esas alınan toplam amortisman rakamı içerisinde yer alan her bir maliyet unsuruna tekabül eden amortisman tutarı için, ilgili maliyet unsurunun düzeltilmesinde kullanılan oran dikkate alınarak yeniden değerlendirme yapılır.
- Daha önce VUK geçici 31 inci maddesi kapsamında (2018 veya 2021 yılında) yeniden değerlemeye tabi tutulmuş yukarıda belirtilen kapsam dahilindeki unsurların, aynı Kanunun geçici 32 nci maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmasında, maliyeti içerisinde

yer aldıkları ilgili iktisadi kıymetin yeniden değerlemeye tabi tutulmasına bağlı olarak, daha önce yapılan söz konusu yeniden değerlemeler sonrası değerler (geçici 31 inci maddenin yedinci fıkrası kapsamında yeniden değerlendirilmişse bu değerlendirme sonrası değerler) ile VUK geçici 32 nci 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 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.

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 hesaplanacaktır. 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.
- Bu binaların amortismanında kullanılacak yeniden değerlendirme oranı ise, binanın aktifleştirildiği tarihe göre bulunur.

Daha önce VUK geçici 31 inci maddesi kapsamında (2018 veya 2021 yılında) yeniden değerlemeye tabi tutulmuş yukarıda belirtilen kapsam dahilindeki binaların yeniden değerlemeye tabi tutulmasında, daha önce yapılan söz konusu yeniden değerlendirme sonrası değerler (geçici 31 inci maddenin yedinci fıkrası kapsamında yeniden değerlendirilmişse bu değerlendirme sonrası değerler) ile aynı Kanunun geçici 32nci 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 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.

Amortismanına tabi olup faydalı ömür süresini tamamlayan iktisadi kıymetler bakımından da bu yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanılabilir.

8- Yeniden Değerleme Uygulaması

Yeniden değerlemede, yeniden değerlemede esas alınması gereken hesap döneminin sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri dikkate alınacaktır.

Net değer, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin değerlendirme öncesinde ve değerlendirme sonrasındaki aktif değerlerinden birikmiş amortismanların düşülmesinden sonraki tutardır. Bu kapsamda amortismanların yeniden değerlendirilmiş tutarlarının belirlenmesinde, amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması halinde amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılır.

Yeniden değerleme neticesinde (iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeden önceki net bilanço aktif değerinin, yeniden değerleme oranı ile çarpımından sonra bulunacak net bilanço aktif değerinden indirilmesi suretiyle) hesaplanan değer artışı, yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışları ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabına alınır.

Faydalı ömür süresi tamamlanmamış amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerleme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortisman ayrılmaya devam edilir.

9- Değer Artışının Vergilendirilmesi

VUK Geçici 32. Maddesi kapsamında bir kerelik yapılan yeniden değerleme neticesinde hesaplanan ve pasifte özel bir fon hesabında gösterilen **değer artışı tutarı üzerinden %2 oranında** hesaplanan vergi, yeniden değerleme 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 edilerek, üç eşit taksitte (ilk taksiti beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitler sırasıyla beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere) ödenir.

Söz konusu beyanname, gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerini (kollektif, adi komandit ve adi şirketlerde katma değer vergisi beyannamesini) elektronik ortamda vermek zorunda olan mükellefler tarafından elektronik ortamda, bu zorunluluğa tabi olmayan mükellefler bakımından ise örneği bu Tebliğ ekinde (Ek-1) yer alan beyanname kullanılmak suretiyle kâğıt ortamında ilgili vergi dairesine verilir.

Bu vergi; gelir ve kurumlar vergilerinden mahsup edilmeyecektir. Ödenen vergi gelir ve kurumlar vergileri matrahlarının tespitinde gider olarak da dikkate alınamayacaktır.

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

10- 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.

C- HER İKİ DEĞERLEME İŞLEMİNDE ORTAK HUSUSULAR

1- Değer Artış Tutarlarının Kaydedildiği Özel Fonun Başka Bir Hesaba Nakledilmesi veya İşletmeden Çekilmesi

Sürekli veya tek seferlik değerleme sonucunda 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 dağıtımı sayılmaz.

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. Buna göre, yeniden değerlendirme sonucu bulunan ve fon hesabında yer alan değer artış tutarının geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmesi veya kar dağıtım amacıyla kullanılması durumunda, söz konusu işlemlere konu edilen tutarlar işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur.

Tasfiye halinde de değer artış fonunun bu kapsamda işletmeden çekildiği kabul edilmektedir.

GVK 81 inci maddesinde sayılan devir ve tür değiştirme halleri ile KVK'na göre yapılan devir ve bölünme hallerinde, fon hesabında yer alan tutarlar işletmeden çekilmiş veya başka bir hesaba nakledilmiş sayılmaz.

2- Yeniden Değerleme İşlemlerinin Kayıtlarda Gösterilmesi

Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışları (VUK geçici 32 nci maddesi ve mükerrer 298 inci maddesinin Ç fıkrası kapsamında hesaplananlar ayrı ayrı) ile bunların hesap şekilleri, envanter defterlerinin ayrı bir sayfasında ayrıntılı olarak gösterilecektir. Buna göre;

- a) Yeniden değerlendirme sırasında bilançonun aktifinde kayıtlı iktisadi kıymetlerin her birinin aktife girdiği hesap dönemi ile bu kıymetler üzerinden değerlemede dikkate alınan tarihe kadar ayrılan ve ayrılmış sayılan amortismanlar ayrı ayrı tespit edilir.
- b) Yeniden değerlendirme oranının uygulanmasından sonra her iktisadi kıymet ve amortismanlarının yeni değerleri gösterilir.
- c) Yeniden değerlendirilen iktisadi kıymetler ve amortismanları ayrı ayrı ele alınarak değerlemeden önceki ve değerlemeden sonraki net bilanço aktif değerleri hesaplanır.
- ç) Bu işlemlerin tamamlanmasından sonra her iktisadi kıymete ait değer artışları ile toplam değer artışı bulunur.

Yeniden değerlendirilen iktisadi kıymetlerin envanter defteri kayıtlarının aşağıda belirtilen hususları gösterecek şekilde yapılması gerekmektedir.

- a) Cinsi,
- b) Aktife giriş tarihi,
- c) Amortisman oranı,
- ç) Yeniden değerlemenin yapılacağı dönemin son günü itibarıyla aktife kayıtlı değeri,
- d) Yeniden değerlemeye esas değeri,
- e. Yeniden değerlemenin yapılacağı dönemin son günü itibarıyla birikmiş amortisman tutarı (ayrılmış sayılanlar dahil edilir),
- f) Yeniden değerlemeden önceki net bilanço aktif değeri,
- g) Yeniden değerlendirme oranı,
- ğ) Yeniden değerlemeden sonraki değeri,
- h) Birikmiş amortismanın yeniden değerlemeden sonraki değeri,
- ı) Yeniden değerlemeden sonraki net bilanço aktif değeri,
- i) Değer artışı.