



KANIT YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Sakıp ŞEKER Sicil No : 861 Mühür No: 898 Ankara YMM Odası
Adres : Ahlatlıbel Mah. 1822. Sok. No:70 Çankaya/ ANKARA Tel : (312) 417 05 96 - 489 20 18
Vergi Dairesi: Doğanbey Vergi Kimlik No : 4960640814 Fax: (312) 417 66 73
Web: www.kanitymm.com.tr E-mail: sakipseker@kanitymm.com.tr

Ankara, 27.12.2021

Sirküler No:2021/46

Yeniden Değerleme ve Enflasyon Düzeltmesi Konusundaki Açıklamalarımız

Yeniden değerlendirme konusunda 3 farklı düzenlemenin bulunması ve enflasyon düzeltmesi şartlarının ortaya çıkması kafaları karıştırdı. Konuyla ilgili açıklamalarımız aşağıda yer almaktadır.

I- YENİDEN DEĞERLEME KONUSU

a) 7326 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununun Geçici 31. Maddesinde Yapılan Düzenleme İle 31.12.2021 Tarihi Sonuna Kadar Yapılabilecek Yeniden Değerleme İşlemi

7326 sayılı Kanununa göre yapılacak yeniden değerlemenin kapsamına işletmelerin 09.06.2021 tarihinde aktiflerine kayıtlı amortisman tabi iktisadi kıymetler ile taşınmazlar girmektedir. Buna göre **09.06.2021 tarihinde** işletme kayıtlarında bulunan amortisman tabi iktisadi kıymetler (**demirbaşlar, taşıtlar, makine, tesis ve cihazlar, gayri maddi haklar, binalar**) ile taşınmazlar (**arsa ve araziler**) yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir. Bu kanun hükmüne göre yapılacak yeniden değerlendirme fonu üzerinden hesaplanacak %2 oranındaki vergi üç taksitte ödenebilecektir. Bu kanun hükmünden yararlanılabilmesi için 31.12.2021 tarihi itibarıyla düzenlenecek beyannamenin 31.01.2022 tarihine kadar ilgili vergi dairesine internet ortamında verilmesi ve verginin 1. Taksitinin 31.01.2022 tarihinde 2. Taksitinin 31.3.2022 tarihinde, 3. Taksitinin 31.5.2022 tarihinde ödenmesi gerekmektedir. Tahakkuk edecek verginin tamamının beyanname verme süresi sonunda ödenmesi mümkündür. Ödenecek vergi gelir/kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu edilemeyecek, diğer bir ifade ile kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilecektir.

Sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmaz ve iktisadi kıymetler kanun kapsamına girmemektedir.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan 530 nolu VUK Genel Tebliğinde, “*Sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen iktisadi kıymetler ile iktisadi kıymetlerin alım, satım ve inşaa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde kayıtlı bulunan **emtia niteliğindeki kıymetler**, bahse konu fıkra kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulamaz. Kapsama giren işletmelerin kiralamaya konu ettikleri iktisadi kıymetler emtia niteliğinde bulunmadığından, yeniden değerlemeye tabi tutulabilir*” denilmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı inşaat işleri ile uğraşan mükelleflerin aktiflerine kayıtlı arsa ve arazilerin **tamamının emtia niteliğinde** olduğu görüşündedir. Bizim görüşümüze göre, henüz yap-sat amacıyla yapılacak inşaat işine tahsis edilmemiş, yani inşaat ruhsatı alınmamış olan arsa ve arazilerin söz konusu değerlendirme imkanından yararlanması gerektiği yönündedir. Bu durumda beyannamenin ihtirazi kayıtlı verilmesinde fayda bulunmaktadır.

Öte yandan, yeniden değerlendirilen iktisadi kıymetlerin aktifleştirilmesinden sonra maliyet bedeline eklenen giderler ile 163 ve 334 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca maliyet bedeline dâhil edilen **kredi faizleri ve kur farkları için parçalı yeniden değerlendirme** yapılacak ve iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrası değeri bulunacaktır.

b) 7338 Sayılı Kanunun ile Vergi Usul Kanununa Eklenen Geçici 32. Maddeye Göre İlk Kez Yapılacak Yeniden Değerleme İşlemi

7338 Sayılı Kanunun ile Vergi Usul Kanununa eklenen Geçici 32. Madde hükmü ise 1.1.2022 tarihinde yürürlüğe girecektir. Söz konusu düzenleme 7326 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununa eklenen **geçici 31. Madde hükmü ile paralellik göstermektedir.**

Şöyle ki, Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin (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 amortismanla tabi diğer iktisadi kıymetler yeniden değerlendirilebilecektir. Bu madde kapsamında yeniden değerlendirme **sadece bir kez**, bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası uyarınca yapılacak yeniden değerleme öncesinde olmak üzere yapılabilecektir.

Bu madde hükmüne göre yeniden değerlendirme yapılacak sabit kıymetlerin 31.12.2021 tarihi itibarıyla kayıtlara girmiş olması gerekmektedir. 1.1.2022 tarihinde işletme kayıtlarında bulunan amortismanla tabi iktisadi kıymetler (**demirbaşlar, taşıtlar, makine, tesis ve cihazlar, gayri maddi haklar, binalar**) ile taşınmazlar (**arsa ve araziler**) 2022 yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir. Bu kanun hükmüne göre yapılacak yeniden değerlendirme fonu üzerinden hesaplanacak %2 oranındaki vergi Geçici 31. Maddede olduğu gibi üç taksitte ödenebilecektir. Geçici 31. Maddenin yürürlük tarihi 31.12.2021 tarihinde sona ereceği halde geçici 32. Madde hükmünde yararlanmak için herhangi bir süre sınırlaması yoktur. Ancak, VUK'un mükerrer 298. Maddesine göre yeniden değerlendirme yapacak olan işletmelerin öncelikle bu madde hükmüne göre yeniden değerlendirme yapmaları zorunludur. Bu zorunluluğun nedeni, Geçici maddeler göre yapılan yeniden değerlendirme işlemi sonunda hesaplanan değer artış fonu üzerinden %2 oranında verginin ödenmesini temin etmek ve yeniden değerlendirme yapan mükellefler arasında eşitliği sağlamak olmalıdır.

c) Sürekli Yeniden Değerleme Uygulaması

7338 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununun **mükerrer 298 inci maddesine eklenen** (Ç) fıkrası hükmüne göre, 01.01. 2022 tarihinden itibaren enflasyon düzeltme şartlarının oluşmaması halinde işletmeler aktiflerine kayıtlı amortismanla tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerleyebilecek, ancak amortismanla tabi olmayan **arsa ve araziler** yeniden değerlemeye tabi tutulamayacaktır. Bununla birlikte geçici 32. Maddeye göre ilk kez yapılan yeniden değerlendirme işleminde arsa ve arazi için de yeniden değerlendirme yapılacak, izleyen yıllarda yapılamayacaktır.

- Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan **gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri** (kollektif, adî komandit ve adî şirketler dâhil) **enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının gerçekleşmediği hesap dönemlerinin sonu** itibarıyla yeniden değerlendirme yapabileceklerdir.

- Tam mükellefiyete tabi mükellefler bilançolarına dâhil bulunan amortismanla tabi iktisadi kıymetlerini (sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilenler hariç) ve bunlar üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanlarını **01.01.2022** tarihinden itibaren geçici vergi dönemleri itibarıyla yeniden değerleyebileceklerdir. Yeniden değerlendirme işleminde;

- İktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenmiş bulunan (iktisadi kıymetlerin aktifleştirildiği hesap dönemine ilişkin olanlar hariç) **kur farkları ve kredi faizleri** (bunlara isabet eden amortismanlar dâhil) yeniden değerlendirme kapsamına girmemektedir.

- Yeniden değerlemede, iktisadi kıymetlerin ve bunlara ait amortismanların, bu Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve değerlemenin yapılacağı hesap dönemi sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri dikkate alınır. Amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması

durumunda, yeniden değerlemeye esas alınacak tutar, bu **amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak** belirlenecektir.

- İktisadi kıymetler yeniden değerlemenin yapılacağı yıla ait olan yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması suretiyle yeniden değerlendirme sonrası değerleri bulunacaktır.

- **Özel hesap dönemi tayin olunan mükellefler**, özel hesap döneminin başladığı takvim yılına ait oranı esas alacaktır.

- 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 Türkiye İstatistik Kurumunun **Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksinde (Yİ-ÜFE)** meydana gelen ortalama fiyat artış oranı esas alınmak suretiyle belirlenir.

- Yeniden değerlendirme neticesinde iktisadi kıymetlerin değerinde meydana gelen değer artışı, yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin **her birine isabet eden değer artışı ayrıntılı olarak görünecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında** gösterilecektir.

- İktisadi kıymetlerini bu fıkra kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutan mükellefler bu kıymetlerini, yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortisman tabi tutmaya devam edeceklerdir.

- Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı fonunun, 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 tutulacaktır.

- Sermayeye eklenen değer artışları, **ortaklar tarafından işletmeye ilave edilmiş kıymetler olarak kabul edilecektir. Bu işlemler kâr dağıtım sayılacaktır.**

- Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması (satış, devir, işletmeden çekiş, tasfiye gibi) halinde, bunlara isabet eden pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışları aynen amortismanlar gibi muameleye tabi tutulacaktır. Bu nedenle mükerrer 298/C maddesine göre hesaplanacak değer artışı fonlarının öncelikle sermayeye ilave edilmesi gerekmektedir. Yukarıda belirtildiği üzere, Geçici 31 ve Geçici 32. Maddelere göre yapılan yeniden değerlendirme işlemlerinde %2 vergi ödendiği için söz konusu fonlar sermayeye ilave edilmese dahi ilgili iktisadi kıymetin elde çıkarılması halinde birikmiş amortisman gibi kara ilave edilmeyecektir.

- Yeniden değerlemenin herhangi bir yıl yapılmamasından veya değerlendirme oranının düşük uygulanmasından dolayı daha sonraki yıllarda geçmiş dönemlere ilişkin yeniden değerlendirme yapılamayacaktır.

- Hesap dönemi içinde aktife giren iktisadi kıymetler için aktife girdiği hesap döneminde, yeniden değerlendirme yapılamayacaktır.

- Kanuna eklenen geçici 32. Maddeye göre, 2018 yılında yayımlanan 7143 sayılı Kanun ile 2021 yılında yayımlanan 7326 sayılı Kanuna göre yeniden değerlendirme yapanlar, söz konusu iktisadi kıymetler için 2022 yılında yapılacak yeniden değerlemede dikkate alacaklardır.

Sonuç itibarıyla, işletmeler gerek geçici 31 gerekse geçici 32. Maddeye göre yeniden değerlendirme yapmaları halinde yeniden değerlendirme fonu tutarı kadar fazla amortisman ayırma hakkı elde edecektir. Ayrılacak amortisman gideri nedeniyle uygulanacak vergi oranına bağlı olarak, gelir/kurumlar vergisi avantajı sağlayacaktır. İlk defa yeniden değerlendirme yapıldığı dönemde ödenecek %2 oranındaki vergi, ilgili iktisadi kıymet için uygulanan amortisman oranının büyüklüğüne göre daha sonra ödenecek

gelir/kurumlar vergisiyle fazlasıyla geri alınmış olacaktır. İşletmelerin **amortismanına tabi olmayan arsa ve arazilerini yeniden değerlemeye tabi tutmaları halinde, amortisman avantajı olmamakla birlikte, fon tutarı ilgili varlığın maliyetine eklenmiş olacağı için, ilgili taşınmaz elden çıkarıldığında önemli bir vergi avantajı elde edilebilecektir.**

Özellikle öz sermayesi düşük olan işletmelerin aktiflerine kayıtlı taşınmaz ve diğer amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini 31.12.2021 tarihi itibarıyla Vergi Usul Kanununun geçici 31. Maddesine göre yeniden değerlemeye tabi tutmasında yarar görmekteyiz. Öz varlık tutarı yetersiz olan işletmelerin bu suretle öz varlık tutarındaki artışlar; **finansman gider kısıtlaması** ve örtülü sermaye kullanımı kapsamına giren mükelleflerin vergi yükünü azaltacaktır. Bu nedenle özellikle öz kaynağı yetersiz olan mükelleflerin yeniden değerlendirme yapmak suretiyle öz sermayelerini artırmalarında yarar görülmektedir. Yeniden değerlendirme işlemini 31.12.2021 tarihine kadar yapmayan işletmeler ise enflasyon düzeltmesi şartları ortaya çıkmadığı takdirde %2 vergi ödemek şartıyla 2022 yılında da söz konusu varlıklarını yeniden değerlemeye tabi tutabilecektir.

II- ENFLASYON DÜZELTMESİ (MUHASEBESİ) ŞARTLARININ OLUŞUP OLUŞMADIĞI VE YILSONU İTİBARIYLA ENFLASYON DÜZELTMESİ YAPILIP YAPILMAYACAĞI

Vergi Usul Kanununun mükerrer 298/A maddesine göre, kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki (Yİ- ÜFE) artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutmak zorundadır. Cumhurbaşkanı; % 100 oranını % 35'e kadar indirmeye veya tekrar kanunî seviyesine kadar yükseltmeye, % 10 oranını ise % 25'e kadar çıkarmaya veya tekrar kanunî seviyesine kadar indirmeye yetkilidir.

Kasım 2021 ayı sonu itibarıyla son üç yıl içindeki kümülatif enflasyon artış oranı %102, son yıla ait artış oranı ise %54 olarak gerçekleşmiştir. Kanunen Aralık ayı sonu enflasyon oranının açıklanması gerekmeyle birlikte, 31.12.2021 tarihi itibarıyla enflasyon düzeltmesi şartları oluşmuş bulunmaktadır. Ancak, kanun değişikliği yapılarak enflasyon düzeltmesinden vazgeçilebilir.

Enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluştuğu dönemlerde yukarıda belirttiğimiz yeniden değerlendirme işlemlerinin yapılmaması gerekmektedir. Dolayısıyla yeniden değerlendirme işlemi ile enflasyon düzeltmesinin aynı dönemde birlikte yapılması mümkün değildir.

Gerek enflasyon düzeltmesi gerekse yeniden değerlendirme işlemlerinin doğru yapılabilmesi öncelikle amortisman hesaplarının ve amortisman tablolarının doğru ve düzgün tutulmuş olması gerekmektedir. Enflasyon düzeltmesinde, yeniden değerlemeden farklı olarak; **duran varlıklar dışında, stoklar, yapılmakta olan yatırımlar** gibi parasal olmayan bilanço kalemleri ile bilançonun pasifinde yer alan öz kaynaklar hesap grubundaki **ödenmiş sermaye, geçmiş yıllar karları ve yedek akçeler** gibi hesapların da değerlendirilmesi gerekmektedir. İlk yıl için yapılan değerlendirme farkları bilançoda öz kaynaklar hesap grubunda kar/zarar olarak gösterileceğinden, vergiye tabi kar ve zarar olarak dikkate alınmayacaktır. İzleyen yıllarda ise bilançodaki parasal olmayan kıymetlerdeki enflasyon artışları ise öz kaynaklardaki enflasyon artışlarının net farkı kar veya zarar olarak gelir tablosunda “**enflasyon düzeltme karı veya zararı**” olarak vergiye tabi kazancın hesabında dikkate alınacaktır.

Konu tarafımızca izlenmekte olup, yasal bir değişiklik olması halinde gerekli bilgilendirme yapılacaktır.

Saygılarımızla.

KANIT YMM A.Ş.