



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

31.07.2023

Sirküler No:2023/29

FİRMA YÖNETİCİLERİ VE MUHASEBE BİRİMLERİNİN DİKKATİNE!

DEĞER ARTIŞ FONUNA İLİŞKİN HESAPLAMALARIN MUHASEBE KAYITLARI İLE ENVANTER DEFTERİNDE GÖSTERİLMESİ VE ENFLASYON DÜZELTMESİNE HAZIRLIK ÇALIŞMALARINA BAŞLANMASI

Bilindiği gibi işletmeler Vergi Usul Kanunun Geçici 31, Geçici 32 ve Mükerrer 298/Ç maddesi çerçevesinde üç farklı kanun hükmüne göre yeniden değerlendirme yapma hakkına sahiptirler. Geçici 31. Madde kapsamında yapılan yeniden değerlendirme işlemleri ilk defa 2018 yılında yapılmış olup, yürürlük süresi 31.12.2021 tarihinde sona ermiştir. Geçici 32 nci madde ve Mükerrer 298/Ç maddesine göre yeniden değerlendirme yapma hakkı ise 2022 yılından itibaren başlamış ve devam etmektedir. Mük.298/Ç maddesine göre yapılan yeniden değerlendirme işlemi “sürekli yeniden değerlendirme işlemi” olarak adlandırılmaktadır.

Yeniden değerlendirme artış fonu hesaplanmasına ilişkin üç farklı düzenlemenin vergisel sonuçları ve hesaplama yöntemleri farklı olduğundan, her üç kanun hükmüne göre hesaplanan ve sermayeye henüz ilave edilmemiş olan fonların muhasebe hesap planlarında 522 MDV Yeniden Değerleme Artışları hesabının altında muavin defter hesaplarında izlenmesinde büyük yarar bulunmaktadır.

537 sayılı Vergi Usul Kanunun Genel Tebliğinde, “Yeniden değerlendirme işlemlerinin kayıtlarda gösterilmesi” başlıklı 26 ncı maddesinde; “Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışları (213 sayılı Kanunun 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 gösterilir denilmektedir. 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 değ erlenen iktisadi kıymetlerin **envanter defterine** yapılacak kayıtlarının aşağıda belirtilen kapsamda yapılması gerekmektedir. İktisadi kıymetin;

- a) Cinsi,
- b) Aktife giriş tarihi,
- c) Amortisman oranı,
- ç) Yeniden değ erlemenin yapılacağı dönemin son günü itibarıyla aktife kayıtlı değ eri,
- d) Yeniden değ erlemeye esas değ eri,
- e) Yeniden değ erlemenin yapılacağı dönemin son günü itibarıyla birikmiş amortisman tutarı (ayrılmış sayılanlar dahil edilir),
- f) Yeniden değ erlemeden önceki net bilanço aktif değ eri,
- g) Yeniden değ erleme oranı,
- ğ) Yeniden değ erlemeden sonraki değ eri,
- h) Birikmiş amortismanın yeniden değ erlemeden sonraki değ eri,
- ı) Yeniden değ erlemeden sonraki net bilanço aktif değ eri,
- i) Değ er artışı

Bu açıklamalar göre, şirket yetkilisi tarafından imzalanıp kaşelenen 2021 ve 2022 yıllarına ait yeniden değ erleme tablolarının **envanter defterine eklenmesi veya doğrudan bu tabloların envanter defteri üzerine yazdırılması** gerekmektedir. Aksi takdirde vergi incelemelerinde usulsüzlük cezası ile karşılaşılabılır.

Yeniden değ erleme fonlarının ise yevmiye defterinde **muavin hesaplar** açılarak varsa Geçici 31 ve Geçici 32 ve Mükerrer 298/Ç maddelere göre hesaplanan fonların ilgili sabit kıymet sınıfına göre kaydedilmesi gerekmektedir. Örneğ in;

522- MDV Yeniden Değ erleme Artışları

01. Geçici 31. Maddeye Göre Hesaplanan Fonlar

- 01.01 Arsa ve Araziler
- 01.02 Binalar
- 01.03 Tesis Makine ve Cihazlar
- 01.04 Taşıtlar
- 01.05 Demirbaşlar
- 01.06 Maddi Olmayan varlıklar

02. Geçici 32. Maddeye Göre Hesaplanan Fonlar

- 02.01 Arsa ve Araziler
- 02.02 Binalar
- 02.03 Tesis Makine ve Cihazlar
- 02.04 Taşıtlar
- 02.05 Demirbaşlar
- 02.06 Maddi Olmayan varlıklar

03. Mük. 298/Ç Mad. Göre Hesaplanan Fonlar

- 03.01 Binalar
- 03.02 Tesis Makine ve Cihazlar
- 03.03 Taşıtlar
- 03.04 Demirbaşlar
- 03.05 Maddi Olmayan varlıklar

Geçici 31. Maddeye göre hesaplanan fon üzerinde 2018 yılında %5, 2021 yılında ise %2 vergi ödenmiştir. Geçici 32 nci maddeye göre 2022 yılından itibaren hesaplanan fon üzerinden ödenmesi gereken vergi ise %2'dir. Her üç fonun da sermayeye ilavesi mümkündür. Sermayeye ilave işlemi ilgili geçici vergi dönemi kapandıktan sonra yapılabileceğ i gibi, izleyen yıllarda da yapılabilir.

Geçici 31 ve Geçici 32. Maddelere göre hesaplanan fonlar, ilgili bulunduğu sabit kıymet işletmeden çekilmiş veya satılmış olsa dahi buna ilişkin fon bilançoda öz kaynaklar grubunda kalacaktır. Ancak, VUK Mükerrer 298/Ç maddesine göre hesaplanan fon ise ilgili sabit kıymet işletmeden çekildiğinde veya satıldığında birikmiş amortisman gibi kazancın tespitinde dikkate alınacaktır. İşletmeden çekme veya satış işleminden önce sermayeye ilave edilen fonlar için herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

Geçici 31 veya 32 nci maddeye göre yeniden değerlemeye tabi tutulan bir sabit kıymet için Mük. 298/Ç maddesine göre yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulmasında bir sakınca yoktur. Ancak Mük. 298/Ç maddesine göre değerlendirme yapıldıktan sonra Geçici 32 nci maddeye göre işlem yapılamaz. Geçici 32 nci maddeye göre değerlendirme yapmadan yani %2 vergi ödemeden Mük.298/Ç maddesine göre yeniden değerlendirme yapılması halinde, değerlemeye esas alınacak katsayı (yeniden değerlendirme oranı) sadece işlemin içinde bulunulan yıla ait değerlendirme oranı uygulanabilecektir. Diğer bir anlatımla sabit kıymet önceki yıllarda alınmış ise geçmiş yıllardaki enflasyon farkı dikkate alınamayacaktır. Hesaplanan %2 vergi 3 eşit taksitte ödenebilir.

2022 ve önceki yıllarda aktife giren sabit kıymetler amortismanına tabi olsun olmasın 31.12.2022 tarihi itibarıyla 2023 yılında Geçici 32 nci maddeye göre yeniden değerlendirilebilir. Bu şekilde yeniden değerlendirilen iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmiş değerleri üzerinden 2023 yılında amortisman ayrılabilmesi gibi, bu iktisadi kıymetler Mükerrer 298/Ç maddesine göre yeniden değerlemeye de tabi tutulabilir. Burada şu hususa da dikkat edilmelidir: Amortismanına tabi olmayan arsa ve araziler Mük.298/Ç maddesine göre yeniden değerlemeye tabi tutulamaz. Ayrıca, aynı yıl içinde iktisap edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetler için de yeniden değerlendirme yapılamaz. Geçici 31 ve Geçici 32. Maddelere göre yapılan hesaplamalarda Yİ-ÜFE katsayısı uygulandığı halde, Mük.298/Ç maddesine göre yapılan yeniden değerlendirme işleminde yeniden değerlendirme oranı uygulanacaktır. Yeniden değerlendirme işlemi 2023 yılının geçici vergi dönemlerinde de yapılabilir. 2023/2. Geçici vergi dönemi için yeniden değerlendirme oranı **%18,95** olarak açıklanmıştır. Enflasyon düzeltilmesi yapılması halinde 31.12.2023 tarihinde yeniden değerlendirme işlemi yapılamayacaktır.

Son olarak, 2023 yılı sonunda herhangi bir kanun değişikliği yapılmadığı takdirde VUK'un Geçici 33 üncü maddesine göre **enflasyon düzeltilmesi** yapılması gerekmektedir. Bu nedenle 2023 yılının son çeyreğinde yeniden değerlendirme yapılmayıp, bunun yerine enflasyon düzeltilmesi yapılması gerekmektedir. Yeniden değerlendirme işlemlerinin yapılıp yapılmaması ihtiyari olduğu halde, enflasyon düzeltilmesinin yapılması zorunludur. 31.12.2023 tarihinde yapılacak enflasyon düzeltilmesi sonucunda hesaplanacak kar/zarar vergi matrahına etki etmeyecektir. Farklar bilançoda özkaynaklar grubunda gösterilecektir. Amortismanına tabi varlıkların aktifinde meydana gelen artışlar üzerinde ancak 2024 yılında amortisman ayrılabilir. Öte yandan enflasyon düzeltilmesi sırasında daha önce yapılan yeniden değerlendirme işlemleri, sermayeye ilave edilen fonlar dahil iptal edilecektir. Bu nedenle yeniden değerlendirme tabloları büyük önem taşımaktadır. Özellikle, 31.12.2023 tarihi itibarıyla itfa olan, satılan veya birleşme ve bölünme nedeniyle devrolan varlıklara ait fonların kanuni defter kayıtları ve yeniden değerlendirme ve amortisman tabloları özel önem taşımaktadır. Enflasyon düzeltilmesine hazırlık için amortisman tabloları ile muhasebe kayıtları arasında fark varsa farkların 30.06.2023 tarihi itibarıyla yapılacak amortisman hesaplamalarında düzeltilmesi gerektiğini belirtmek isteriz.

Saygılarımızla

KANIT YMM A.Ş.